

Estados e municípios não têm competência fiscal sobre petróleo e gás

Continua a ser destaque na imprensa a polêmica e não decidida distribuição dos royalties do petróleo para as áreas do pré-sal, na costa brasileira. Foi objeto de destaque, também, nos últimos meses a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Federais, o CARF, sobre a retenção de tributos nos pagamentos feitos pela Petrobras por afretamento de plataformas, que a Receita Federal não consideraria como embarcações, a despeito do tratamento dado pela própria Marinha do Brasil.

As duas notícias, aliadas a um cenário de proliferação de tratados de bi-tributação nas últimas décadas, deveriam reacender uma questão que vem sendo explorada há mais de dez anos na esfera tributária, a de *competências fiscais* (como gênero) sobre as atividades desenvolvidas além do mar territorial brasileiro, localização provável de parcela substancial das jazidas do pré-sal, não obstante o disposto nos artigos 3º e 21 da Lei 9.478/1997.

A exploração e produção de petróleo e gás “mar afora”

As atividades de exploração e produção marítima de óleo e gás desenvolveram-se nos Estados Unidos décadas após a elaboração do primeiro modelo de tratado para prevenir a bi-tributação ainda no âmbito da Liga das Nações. É de 1951 o primeiro registro de um protótipo de unidade de perfuração *offshore*. No mesmo período pôde-se observar o início de uma franca expansão global destas atividades e das de suporte e outras paralelas e necessárias ao desenvolvimento da indústria de óleo e gás, acompanhados da criação da Petrobras e da assinatura, em Genebra, da Convenção da ONU sobre a Plataforma Continental.

Em linhas bastante gerais, a Convenção da ONU sobre a Plataforma Continental de 1958 reconheceu *direitos de soberano* dos estados costeiros na plataforma continental para a exploração de recursos naturais, não sendo assinada ou ratificada pelo Brasil. Não reconheceu, porém, uma extensão da soberania dos estados-signatários para tributar as atividades de exploração de petróleo e gás natural, sobretudo de estrangeiros, e na sequência de sua assinatura diversos países – Reino Unido em 1964, França em 1968, Noruega, em 1975 e Brasil somente em 1997 – adotaram legislação interna para regulamentar a exploração de recursos naturais em suas respectivas plataformas continentais, algumas específicas, outras nem tanto, com relação à exploração de petróleo e gás natural e/ou tributação das atividades correlatas.

Até o advento da Lei 9.478 de 1997, o Brasil havia adotado a Lei 8.617 de 1993, que, em linhas gerais, repetia o teor da Convenção das Nações Unidas de Montego Bay, de 1982, da qual o Brasil é signatário. A Convenção de Montego Bay *codificou* e expandiu o conceito de zona de exploração econômica exclusiva na plataforma continental sem que tenha, contudo, necessariamente endereçado a questão de competência *fiscal* dos estados costeiros naquela faixa.

Convenção de Montego Bay

A Convenção da ONU sobre a Plataforma Continental foi superada, pelo menos na parte que interessa para este trabalho, pela Convenção de Montego Bay, de 1982. Em comum, ambas continham definições de mar territorial, zona de exploração econômica exclusiva e plataforma continental. Como pano de fundo, historicamente, estas convenções foram precedidas por eventos fundamentalmente distintos.



Enquanto a Convenção de 1958 foi firmada na infância da expansão da indústria de óleo e gás, a Convenção de Montego Bay nasce quando já bastante desenvolvida esta indústria e, também, na sequência dos choques do petróleo da década de 70, na presença de um grande temor de hiperinflação, influente nas políticas econômicas principalmente dos países desenvolvidos, inicialmente, inclusive menor intervenção estatal, até compreendendo programas de desestatização.

Os trabalhos que levaram ao texto final da Convenção de Montego Bay haviam se iniciado ainda na década de 70, com a Resolução da Assembléia Geral da Organização das Nações Unidas (ONU) 2.749 de 1970. Pouco após, em 1974, a Assembléia Geral da ONU adota a Resolução 3.281 (a Carta de Direitos e Deveres Econômicos dos Estados), por pressão dos países em desenvolvimento, limitando, dentre outras questões, as discussões potenciais sobre recursos naturais à jurisdição do Estado, reforçando a soberania estatal sobre recursos naturais e alterando o paradigma que pareceu ter-se buscado criar com a Resolução 1.803 de 1962. Ocorre, porém, que enquanto esta falava em soberania dentro dos limites territoriais do Estado, o que deveria ser natural, pois isto já fazia parte dos costumes à época, a Carta de Direitos e Deveres Econômicos dos Estados ampliou o exercício da soberania para além dos recursos naturais, abrangendo toda a riqueza, bem como todas as atividades econômicas do Estado.^[1]

O artigo 56 da Convenção de Montego Bay reconheceu *direito/direitos de soberano*, (sinônimo de soberania?), dos estados costeiros sobre uma faixa *indicativa* de 200 milhas marítimas a partir da costa com relação à exploração, extração, conservação e manutenção de recursos naturais e um potencialmente polêmico e amplo “e outras atividades para a exploração e aproveitamento econômicos da zona, tais como produção de energia da água, correntes e ventos”. Em diversas passagens, a Convenção reforça a idéia de que a assim chamada *jurisdição* do Estado estaria limitada à exploração e extração de recursos naturais, como no artigo 77, que lista os direitos dos Estados costeiros sobre a plataforma continental.

O artigo 60 (2) de Montego Bay autorizaria os Estados a exercerem determinadas competências para além de seu território, mas e soberania propriamente dita, inclusive no que tange à tributação de toda e qualquer atividade ali conduzida. Além desta dúvida, a lista dos direitos do Estado costeiro prevista no artigo 77 seria enunciativa ou taxativa? A Convenção de Montego Bay precisa ser lida e interpretada em sua integralidade. O artigo 33, inserido na Parte I, Seção IV, reforça o conceito de “jurisdição exclusiva” (mas não a expressão soberania, utilizada efetivamente em outros trechos) e, em certa medida, em caráter excepcional, de que trata o artigo 60, parte V, quanto à zona contígua à do mar territorial, limitando-se à faixa entre 12 e 24 milhas marítimas da costa. Fala-se ali em medidas de controle e fiscalização relativas a aduana e questões *fiscais* segundo um conceito estrangeiro.^[2] Em momento algum o texto em inglês, por exemplo, fala na espécie tributação e, no contexto, as questões aduaneiras, de fiscalização (geral), saúde, segurança e imigração estão intimamente correlacionadas à navegação marítima, mas não à tributação destas atividades. Esta posição parece ser corroborada, por exemplo, pela posição do Brasil quando da assinatura e ratificação da Convenção de Montego Bay.



Ainda quanto ao texto da Convenção de Montego Bay, importante observar o que diz o Artigo 81, especificamente aplicável às atividades de perfuração na plataforma continental, a seguir traduzido: “o Estado Costeiro terá o direito exclusivo de autorizar e regular a perfuração na plataforma continental para todos os propósitos”.

Partindo-se do pressuposto que os Estados signatários da Convenção de Montego Bay convencionaram dar tratamento distinto à plataforma continental daquela dada a seus territórios continentais e marítimos, limitando-se a reconhecer certas competências-meio para possibilitar a exploração recursos naturais, é de se concluir que, ao menos com amparo na Convenção de Montego Bay, não parece lógico que os Estados signatários pudessem exercer soberania plena e irrestrita com relação às atividades de exploração de óleo e gás na plataforma continental, além do que está expressamente previsto na Convenção.

Convenções para evitar a bi-tributação^[3]

Há, atualmente, mais de 2.500 tratados bilaterais desta espécie^[4], segundo dois modelos básicos, da OCDE e da ONU, imperfeitos na caracterização de região geográfica sujeita à competência *tributária* (como espécie de competência *fiscal*) de um estado costeiro ou do estado de residência do particular, gerando insegurança e também abusos.

Comparável imperfeição se reflete nos acordos que o Brasil assinou para evitar a bi-tributação com África do Sul, Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Eslovaca, República Tcheca, Rússia, Suécia, Trinidad e Tobago, Ucrânia e Venezuela. O acordo com a Alemanha, que havia sido celebrado em 1975, foi denunciado pela Alemanha e deixou de produzir efeitos em 1º janeiro de 2006. Os acordos com Rússia, Trinidad & Tobago e Venezuela ainda não se encontram em vigor. Não há consistência nas convenções para prevenir a bi-tributação assinadas pelo Brasil quanto à inclusão ou não da plataforma continental como parte de área sob competência *fiscal* do país, muito embora alguns dos países com os quais o Brasil as tenha firmado tenham tomado tal cuidado (como no caso da França, Bélgica, Dinamarca e Suécia na década de 70, Noruega e Canadá na década de 80, China na década de 90). Referências à plataforma continental na definição de Brasil podem ser encontradas nas convenções assinadas na década de 90 apenas com os Países Baixos, Finlândia, e a partir de 2000 com Portugal, África do Sul e Israel, mas não com Chile, México, Peru, Rússia, Trinidad e Tobago, Ucrânia e Venezuela. O México, a Ucrânia e a Venezuela exploraram melhor esta questão de forma expressa.

Feita a ponderação acima, segue uma provocação: ausente previsão específica em tratado para prevenir a bi-tributação, mas havendo tratado, seria aplicável um dispositivo similar ao artigo 21 do Modelo de Convenção da OCDE, atribuindo a competência de tributar as atividades ao Estado de que é residente o estrangeiro e não o Estado costeiro?^[5]

O Direito Nacional Brasileiro

Helena Taveira Torres, Raul Machado Horta e Manoel Gonçalves Ferreira Filho, por exemplo, expressaram opiniões em momentos distintos que se encontram em linha com a Lei 8.617 de 1993. O primeiro não reconhece poder de tributar na zona de exploração econômica da União, Estados ou



Municípios. O segundo e o terceiro, em pareceres apresentados nos autos da ação direta de inconstitucionalidade mencionada abaixo, esclarecem que não há extensão do território dos Estados ou Municípios inclusive no mar territorial, posição tomada em solução de consulta do próprio Estado do Rio de Janeiro no passado, apontada no acórdão do STJ mencionado abaixo.

No Recurso Especial 61.595 o Superior Tribunal de Justiça deixou de fazer uma distinção clara entre o tratamento tributário a ser conferido às atividades dentro do mar territorial e na zona de exploração exclusiva. No mesmo erro incorreu o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.080-3. Importante notar, como fatores para uma reflexão aprofundada, que em ambos os casos as atividades contavam com apoio logístico substancial em terra e, no primeiro caso, por exemplo, a mão de obra tende a ser 100% nacional e os alimentos são preparados com insumos em grande parte produzidos no Brasil. Já no segundo o conteúdo local envolvido não seria comparável ao primeiro.

As posições jurisprudenciais mencionadas acima estariam alinhadas com os artigos 3º e 21 da Lei 9.478/1997, que contém uma definição equivocada de território de estados e municípios que englobaria a plataforma continental e forjados em momento específico da realidade do setor, em que as atividades principais ainda estavam sujeitas a um monopólio estatal, no contexto de transição para uma *desintervenção* do Estado em diversos setores e ainda atuação da Petrobras como agente de desenvolvimento.

Conclusões

A expressão “atividades econômicas”, inserida no artigo 2º da Resolução 3.281 da Assembleia Geral da ONU, carece de precisão. Se, por um lado, deve-se reconhecer a todas as nações – um direito ao recebimento de royalties ou participações pela efetiva extração de recursos além do mar territorial, mas dentro da ZEE, conforme o regime que adotem (com a complicação, no caso do Brasil, de um sistema híbrido entre concessão e partilha de produção), igual direito não é reconhecido pelas normas de Direito Internacional – e nem seria o caso – às subdivisões de cada nação. No caso específico brasileiro os estados e municípios, costeiros ou não, não podem exercer, em princípio, qualquer competência fiscal sobre as atividades marítimas de exploração ou produção de petróleo e gás natural.

Além disso, o conceito de estabelecimento permanente para fins tributários ainda precisa ser muito desenvolvido para ser aplicável ao expressivo setor de exploração e produção de petróleo e gás natural. Não se trataria aqui apenas de combate à evasão fiscal, mas sim de outorga de uma inadiável necessidade de segurança jurídica, como parte de um pacote de incentivos a uma imensa cadeia do setor privado, sem a qual o próprio desenvolvimento do setor pode ficar comprometido.

Bibliografia

CARVALHO, André de Souza. Offshore Mineral Activities under the OECD Model Convention" In: AIGNER, Hans-Jörgen / LANG, Michael (coord.). Permanents Establishments in International Tax Law. Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, Band 29. Viena: Linde, 2003.



SACHS, Lisa E. e SAUVANT, Karl. *BITs, DTTs and FDI flows: an overview. The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment: Bilateral Investment Treaties, Double Taxation Treaties and Investment Flows*. Oxford, Oxford University Press, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. Revista dos Tribunais. 2ª Edição. São Paulo. 2000

[1] A respeito, confira-se o Artigo 2º da citada Carta: “Todo Estado tem e exerce livremente soberania plena e permanente, inclusive posse, uso e disposição, sobre toda sua riqueza, recursos naturais e atividades econômicas.” (grifos nossos)

[2] No texto em francês, “*fiscaux*” e em espanhol, “*fiscales*”

[3] Embora tipicamente se fale em convenções desta espécie entre dois países, algumas destas convenções foram, inclusive, celebrados regionalmente, como no caso dos países nórdicos (Dinamarca, Ilhas Faroe, Finlândia, Islândia, Noruega e Suécia) em 23 de setembro 1996.

[4] Sachs e Sauvont, op. cit., citando Zhan, Karl e Weber, mencionam que em 2006 havia, de fato, 2.651 tratados para prevenir a bi-tributação em todo o mundo.

[5] Conforme CARVALHO, citando J.D.B. Oliver.

Date Created

09/07/2011