

TEMA DA PESQUISA

Artigos que tratem do ISS sobre águas marítimas.

Tributação dos serviços prestados no mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental.

SUMÁRIO

- SANTOS, Gabriela Maciel. ISS sobre serviços prestados em águas marítimas: Análise da competência municipal à luz da Constituição Federal e da jurisprudência. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19006/GABRIEL_A%20MACIEL%20SANTOS.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 14 ago. 2019. 03
- SIMÕES, Maria Carolina Vargas. A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) sobre serviços prestados em águas marítimas (operações offshore). Disponível em: https://www.marinha.mil.br/tm/sites/www.marinha.mil.br/tm/files/file/biblioteca/trabalhos_academicos/tr_2014_Maria%20Carolina.pdf. Acesso em: 14 ago. 2019. 73
- DERZI, Misabel; CALMON, Sacha; BUSTAMANTE, Thomas. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/182/177>. Acesso em: 14 ago. 2019. 141
- BARRETO, Aires F. ISS: não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 200, p. 22-23, 2012. 169
- RIO DE JANEIRO (Município). Decreto n. 23.753 de 02/12/2003 – Altera o Decreto n. 10.514, de 08/10/1991, que regulamenta as disposições legais ao imposto sobre serviços de qualquer natureza. DOMRJ, 04/12/2003. p. 7-13. BNWEB código: 101993
- Decreto n. 23.753 de 02/12/2003 – Altera o Decreto n. 10.514, de 08/10/1991, que regulamenta as disposições legais ao imposto sobre serviços de qualquer natureza. **LegisWeb**. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=178498>. Acesso em: 14 ago. 2019. 178
- SOUZA, J. M. Mar territorial, zona econômica exclusiva ou plataforma continental? **Revista Brasileira de Geofísica**. São Paulo, v. 17, n. 1, p. 79-82, 190 mar. 1999. Disponível em: www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-

[261X1999000100007&script=sci_arttext](#). Acesso em: 14 ago. 2019.

MACHADO, Marcelino; TAUIL, Roberto Adolfo. O ISS dos serviços de praticagem marítima. Consultor Municipal. Disponível em: <http://consultormunicipal.adv.br/artigo/tributos-municipais/01-09-2018-o-iss-dos-servicos-de-praticagem-maritima/>. Acesso em: 14 ago. 2019. 194

Auto de Infração n. 00152. Equipemar x Prefeitura de Niterói. Disponível em: <http://fazenda.niteroi.rj.gov.br/site/wp-content/uploads/2016/12/acordao-1.654-16.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2019. 199

Acórdão 1.654-16

BIBLIOTECA RJ

**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GABRIELA MACIEL SANTOS

**ISS sobre serviços prestados em águas marítimas: Análise da competência municipal à
luz da Constituição Federal e da jurisprudência**

Rio de janeiro, dezembro/2016

**FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GABRIELA MACIEL SANTOS

**ISS sobre serviços prestados em águas marítimas: Análise da competência municipal à
luz da Constituição Federal e da jurisprudência**

Trabalho de conclusão de curso, sob orientação
do professor **Leonardo Costa**, apresentado à
FGV DIREITO RIO como requisito parcial
para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Rio de janeiro, dezembro/2016

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

ISS sobre serviços prestados em águas marítimas: Análise da competência municipal à luz da Constituição Federal e da jurisprudência

Elaborado por GABRIELA MACIEL SANTOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
FGV DIREITO RIO como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Comissão Examinadora:

Nome do orientador: Leonardo Costa

Nome do Examinador 1: Melina Rocha Lukic

Nome do Examinador 2: Marcos Correia Piqueira Maia

Assinaturas:

Professor Orientador: Leonardo Costa

Examinador 1: Melina Rocha Lukic

Examinador 2: Marcos Correia Piqueira Maia

Nota Final: _____

Rio de Janeiro, ____ de dezembro de 2016.

TERMO DE COMPROMISSO DE ORIGINALIDADE

Eu, GABRIELA MACIEL SANTOS, estudante, portadora do RG nº 15.841.804, na qualidade de aluna da Graduação em Direito da Escola de Direito FGV DIREITO RIO, declaro, para os devidos fins, que o Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em anexo, requisito necessário à obtenção do grau de bacharel em Direito da FGV DIREITO RIO, encontra-se plenamente em conformidade com os critérios técnicos, acadêmicos e científicos de originalidade.

Nesse sentido, declaro, para os devidos fins, que:

O referido TCC foi elaborado com minhas próprias palavras, ideias, opiniões e juízos de valor, não consistindo, portanto, PLÁGIO, por não reproduzir, como se meus fossem, pensamentos, ideias e palavras de outra pessoa;

As citações diretas de trabalhos de outras pessoas, publicados ou não, apresentadas em meu TCC, estão sempre claramente identificadas entre aspas e com a completa referência bibliográfica de sua fonte, de acordo com as normas estabelecidas pela FGV DIREITO RIO.

Todas as séries de pequenas citações de diversas fontes diferentes foram identificadas como tais, bem como às longas citações de uma única fonte foram incorporadas suas respectivas referências bibliográficas, pois fui devidamente informada e orientada a respeito do fato de que, caso contrário, as mesmas constituiriam plágio.

Todos os resumos e/ou sumários de ideias e julgamentos de outras pessoas estão acompanhados da indicação de suas fontes em seu texto e as mesmas constam das referências bibliográficas do TCC, pois fui devidamente informada e orientada a respeito do fato de que a inobservância destas regras poderia acarretar alegação de fraude.

O Professor responsável pela orientação de meu trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentou-me a presente declaração, requerendo o meu compromisso de não praticar quaisquer atos que pudessem ser entendidos como plágio na elaboração de meu TCC, razão pela qual declaro ter lido e entendido todo o seu conteúdo e submeto o documento em anexo para apreciação da Fundação Getúlio Vargas como fruto de meu exclusivo trabalho.

Data: _____ de dezembro de 2016.

GABRIELA MACIEL SANTOS

Dedico este trabalho à minha querida avó,
Everilde Maciel de Almeida: sem ela nenhuma
das minhas conquistas seriam possíveis.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à Deus que sempre esteve comigo nos melhores e piores momentos, e foi generoso ao me dar a oportunidade de começar e encerrar esta grandiosa jornada que foi Faculdade de Direito.

Agradeço à minha família: à minha avó, Everilde Maciel; à minha mãe, Margareth Maciel e às minhas irmãs Carolina de Lurdes e Isadora Maciel, por todo o apoio e compreensão por minhas escolhas. Vocês são minha força.

Agradeço ao meu namorado, Lucas Reis Duarte, uma das melhores coisas que já me aconteceu. Obrigada por todo o apoio e paciência. Quero você sempre ao meu lado.

Agradeço aos meus amigos da FGV: Gabriel Dias, Christine Bradford, Maisa Bernachi, Johann Meerbaum, Ary Peçanha, Caio Garcez, Ana Paula Palhano, Marcella Sardemberg e Ricardo Carrion, pela sólida amizade que construímos. Tenho certeza que a levaremos para sempre onde quer que estivermos.

Agradeço também à Escola Direito Rio da Fundação Getúlio Vargas, aos professores e colaboradores pelos ensinamentos que ajudaram a me moldar como pessoa e que servirão de alicerce para a minha carreira jurídica.

Por fim, agradeço ao Maneira Advogados, em especial aos meus chefes Eduardo Maneira, Donovan Mazza Lessa, Marcos Maia, Luis Eduardo Maneira, Daniel Lima, Daniel Lannes e Thales Roliz pela oportunidade única que me deram e por me ensinar o Direito Tributária na prática.

A todos vocês, muito obrigada!

RESUMO

O presente trabalho possui como objetivo apresentar um breve estudo acerca da incidência do Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, sobre os serviços relacionados à atividade de exploração e exploração de petróleo e gás natural prestados em águas marítimas. Para tanto, o foco voltou-se para o principal ponto de insegurança jurídica que aflige os contribuintes que atuam neste setor: a sujeição ativa do imposto, ou seja, o município competente para recolher o ISS. Na tentativa de elucidar tal questão, será feita uma análise acerca da possibilidade do exercício da competência tributária por parte dos municípios costeiros sobre os serviços prestados em águas marítimas. Para tanto, serão estudados o alcance dos conceitos de Plataforma Continental e Zona Econômica Exclusiva delineados pela Convenção do Direito do Mar III (Convenção de Montego Bay), bem como as competências que podem ser exercidas nessas porções territoriais - e por qual ente federado elas podem ser exercidas. Por fim, discorreremos sobre as limitações à competência tributária advindas dos Princípios da Legalidade Estrita e Territorialidade das Leis, bem como sobre a necessidade de edição de Lei Federal e Lei Complementar para dirimir os conflitos que permeiam toda a discussão.

PALAVRAS CHAVE: ISS, Plataforma Continental, Zona Econômica Exclusiva, Serviços Prestados em Águas Marítimas; Competência Tributária Municipal.

ABSTRACT

The main goal of this paper is to present a brief study about the tax on services - ISS on services related to the activity of oil and gas exploration provided in maritime waters. The focus was on the main point of legal uncertainty that afflicts taxpayers working in this sector: what city is competent to collect ISS? In an attempt to elucidate this issue, an analysis will be made of the possibility of the exercise of tax jurisdiction by the coast cities of Brazil on the executed services in maritime waters. The study will analyze the concepts of the Continental Shelf and the Exclusive Economic Zone outlined by the Convention on the Law of the Sea III (Montego Bay Convention), as well as the competences that may be exercised in those territorial portions - and by which federated entity it could be exercise. Finally, a discussion about the limitations of the tax jurisdiction arising from the Principles of Strict Legality and Territoriality of Laws, will take place, as well as the problem with the Federal Law and Complementary Law to solve the conflicts that permeate the whole discussion.

KEY WORDS: ISS, Continental Platform, Exclusive Economic Zone, Offshore services, Municipal Tax Competence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CFRB/1988 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto-lei

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

ONU – Organização das Nações Unidas

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

ZEE – Zona Econômica Exclusiva

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS	5
2.1. Generalidades e Fato Gerador do ISS	5
2.2. Do Sujeito Ativo do ISS: Análise dos conflitos que permeiam sua definição	7
3. CONVENÇÃO DO DIREITO DO MAR III: A PLATAFORMA CONTINENTAL E A ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA	20
4. A PLATAFORMA CONTINENTAL, A ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: ANÁLISE DA COMPETÊNCIA DOS ENTES FEDERADOS	28
4.1 Análise da competência exclusiva da União Federal para atuar no âmbito da Plataforma Continental e da ZEE	31
4.2. Os limites da Competência Tributária Municipal: Análise dos Princípios da Legalidade e da Territorialidade das Leis.....	34
4.3. A Plataforma Continental <i>versus</i> o Território Municipal: Os Territórios Federais e os equívocos cometidos no julgamento da ADI 2080/RJ.....	39
5. DA AUSÊNCIA DE LEI FEDERAL E LEI COMPLEMENTAR SOBRE O TEMA: ANÁLISE DOS ARTIGOS 48, INCISO VI E 146, INCISO I DA CFRB/1988.....	48
6. CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

1. INTRODUÇÃO

Submetidas à uma imensa gama de tributação que perpassa por tributos de competência da União Federal, Estados e Municípios, as empresas que atuam no setor nacional de exploração e exploração de petróleo e gás natural, desenvolvem suas atividades à mercê de imensuráveis lacunas legislativas existentes em nosso ordenamento jurídico tributário. Tais lacunas são mormente à conceitos básicos que deveriam estar claramente delineados, com vistas a delimitar o alcance da atuação dos três entes federados face as atividades desenvolvidas pelo setor.

Como consequência à tais silêncios normativos, instaurou-se, no âmbito de exploração de petróleo e gás natural, uma situação de insegurança jurídica e redução da eficiência. Tais inseguranças jurídicas tornaram-se tão latentes que as empresas atuantes no setor, bem como em atividades adjacentes, recorreram, em 2011, ao Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES¹ e motivaram o financiamento de um estudo que visava o levantamento do impacto tributário na produção petrolífera, analisando cada norma objeto de divergência no setor, bem como as lacunas tributárias existentes.

Ao final do estudo, concluiu-se que dentre as principais assimetrias identificadas no sistema estava, sem dúvida alguma, a incerteza quanto ao local de tributação do Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) que, segundo a pesquisa, poderia ser exigido por até três municípios distintos.

Deste modo, uma das principais disfunções tributárias que recai sobre as empresas atuantes no setor de petróleo e gás natural se encontra, primordialmente, sobre a verificação do sujeito ativo do ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas, ou seja: o município para o qual essa exação deverá ser recolhida após a ocorrência de seu fato gerador.

E não há grandes dificuldades em encontrar o racional da insegurança causada pela sujeição ativa do ISS sobre as empresas atuantes no setor. Isto porque, como será demonstrado ao longo do presente estudo, há uma visível inconstância na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, conjugada à não aplicação do que dispõe a literalidade da Lei Complementar nº 116/2003 (legislação responsável por dispor sobre o ISS no âmbito nacional), juntamente ao ímpeto arrecadatório dos municípios costeiros que visam estender suas respectivas competências tributárias para além de seus limites territoriais.

¹ Panorama da Tributação Brasileira no Setor de Petróleo e Gás. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/Apoio_a_estudo_e_pesquisas/BNDES_FEP/prospeccao/chamada_ambiente_tributario_petroleo.html Acesso em: 01/11/2016.

Explica-se. A Constituição Federal de 1988 (CFRB/1988), em seu artigo 156, inciso III, determinou que os municípios seriam competentes para exigir imposto sobre a prestação de serviços. A definição dos caracteres delimitadores dessa exação, no entanto, foi delegada ao âmbito infraconstitucional. Antigamente, este papel era exercido pelo Decreto-Lei nº 406 editado em 1968 (DL nº 406/1968) e recepcionado pós Constituição Federal de 1988, com status de lei complementar. Desde 2003, no entanto, a matéria é regulada pela Lei Complementar nº 116 (LC nº 116/2003).

Com relação ao sujeito ativo do ISS, a referida Lei Complementar dispõe, em seu artigo 3º, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local da prestação do serviço.

Contudo, apesar da literalidade deste artigo - que, como visto, estabelece como regra geral ser o sujeito ativo da exação o município no qual está localizado a sede do estabelecimento do prestador do serviço - o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do REsp nº 1.060.210/SC, de Relatoria no Min. Napoleão Nunes Maia Filho, realizado em 28.11.12², pela Primeira Seção e submetido ao procedimento do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil, fixou o entendimento de que, na égide do Decreto-Lei nº 406/1968, o sujeito ativo deveria ser considerado aquele município onde estava efetivamente sediado o estabelecimento do prestador do serviço; já sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003, o sujeito ativo deverá ser considerado o local “onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional” ainda que não seja formalmente denominada como sede ou filial.

A título elucidativo, insta salientar, que o §3º do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, traz disposição específica acerca dos serviços prestados em águas marítimas. A mesma replica exatamente o disposto no *caput* do artigo 3º acima transcrito, ao dispor que: “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01”.

Como será melhor explicitado ao longo deste estudo, apesar de disposição expressa trazida pela legislação em seu parágrafo 3º, a interpretação exarada pelo STJ é una devendo,

² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. REsp 1.060.210/SC. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 28.11.2012. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1150872&num_registro=200801101098&data=20130305&formato=PDF. Acesso em: 14.11.2016.

portanto, ser utilizada também para definir o sujeito ativo do ISS incidente sobre os serviços prestados em águas marítimas – entendimento este chancelado por inúmeros julgados do próprio Superior Tribunal de Justiça.

Desta forma, conclui-se que o sujeito ativo do ISS, sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003 e à luz da atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, seja para os serviços prestados em terra, seja para os serviços prestados no mar, será o município no qual foi efetivamente realizado o serviço contratado, no qual ocorreu o fato gerador, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional.

Não obstante, conforme será demonstrado ao longo deste estudo, há uma enorme lacuna legislativa – restando silente a CFRB/1988 e os normativos federais - acerca dos locais onde estão efetivamente situadas tais plataformas de petróleo. Isto porque, as mesmas se encontram em uma porção marítima denominada Zona Econômica Exclusiva (ZEE), localizada sobre o fundo marinho denominado Plataforma Continental. Deste modo, não há regulamentação específica acerca da natureza jurídica dos referidos institutos, bem como acerca da possibilidade dos mesmos em integrar o território nacional.

Diante disso, faz-se necessária a seguinte indagação: haveria possibilidade de considerar a Zona Econômica Exclusiva e a Plataforma Continental como parte integrante dos municípios costeiros para fins de exigência do ISS sobre os serviços ali prestados?

Instalado está o conflito que o presente estudo busca responder.

Insta salientar que, atualmente, no ímpeto de aumentar a arrecadação de impostos - e com base apenas na Lei nº 7.525/1986 editada pelo IBGE para fins exclusivos de distribuição dos *royalties* advindos da exploração de recursos minerais - os municípios localizados nas regiões costeiras do território nacional vêm impondo sua suposta competência tributária sobre a Plataforma Continental e a ZEE, com o fito de exigir milhões em ISS de empresas que prestam serviços em águas marítimas adjacentes ao seu território.

Ademais, como será demonstrado neste estudo, controvérsia similar começou a ser analisada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar da Ação direta de inconstitucionalidade nº 2080/RJ, de Relatoria do Ministro Octávio Gallotti e de autoria da Confederação Nacional do Transporte – CNT. Nela, é questionada a incidência do ICMS sobre os serviços de transporte aéreo prestados por empresas operadoras de helicópteros, à disposição da Petrobrás na Bacia de Campos, em área águas marítimas. Em sede de conhecimento sumário, o Plenário do STF decidiu por negar a concessão da liminar pleiteada, fundando-se, *data vênia*,

em uma análise superficial acerca dos conceitos de Plataforma Continental, de ZEE e do Princípio da Territorialidade.

Nesta toada, o presente trabalho se debruça com mais afinco à tais questões, como a análise do disposto na Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar – CNUDM III que deu origem à Convenção do Direito do Mar III, também conhecida como Convenção de Montego Bay³; da divisão de competências estabelecida pela CFRB/1988 sobre as águas marítimas; da ausência de lei complementar e lei federal específicas para a regulamentação do tema e do alcance do Princípio da Territorialidade.

³ Íntegra da Convenção de Montego Bay: Disponível em: <https://www.egn.mar.mil.br/arquivos/cursos/csup/CNUDM.pdf>. Acesso em: 30/10/2016

2. DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS

2.1. Generalidades e Fato Gerador do ISS

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, inciso III, outorgou competência aos municípios para instituírem imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, inciso II, definidos em lei complementar”.

Nota-se, portanto, que a competência tributária municipal relativa ao ISS é limitada à dois requisitos, a saber: (i) os municípios poderão exigir o ISS somente sobre serviços não compreendidos no art. 155, II, da CF, ou seja, estão fora desta incidência a prestação de serviços de “transporte interestadual e intermunicipal” e de “comunicação”, por serem serviços de competência atribuída aos Estados; (ii) os serviços onerados pelo imposto municipal deverão ser definidos por lei complementar.

Atendendo ao referido comando constitucional, foi editada, em 31 de julho de 2003, a Lei Complementar nº 116, que buscou uniformizar a instituição e cobrança do ISS em âmbito nacional, dispondo sobre seus aspectos materiais e enumerando os serviços passíveis de tributação pelo imposto. Tal enumeração se deu por meio do desenvolvimento de uma Lista Anexa à Lei Complementar, que dispõe de 40 itens – nos quais estão elencadas as categorias dos serviços - e inúmeros subitens – que dispõem sobre as espécies das referidas categorias.

Válido ressaltar que com relação à essa lista o Supremo Tribunal Federal em julgamento do RE nº 361.829⁴, realizado em 13.12.2005, fixou o entendimento de que é taxativa na vertical, mas exemplificativa na horizontal. É dizer: as categorias de serviços mencionadas deveriam ser entendidas de forma taxativa, ou seja, sem possibilidade de haver a inserção de qualquer outra atividade. Não obstante, as espécies seriam exemplificativas permitindo, assim, que ao realizar uma interpretação do disposto nos subitens, outras espécies não expressamente elencadas pudessem sofrer a incidência do ISS.

Pois bem. Com relação ao fato gerador, o referido diploma deixou expresso, logo em seu art. 1º, que o mesmo é a “prestação de serviços constantes da lista anexa”, ainda que não se constituam como atividade preponderante do prestador. Já o contribuinte (sujeito passivo) é o prestador do serviço, e a base de cálculo corresponde ao preço cobrado pelo serviço. Veja-se:

⁴ Constitucional. Tributário. ISS. Lei complementar: Lista de Serviços: Caráter Taxativo. Lei Complementar 56, de 1987: serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo banco central: exclusão. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido. (RE 361829, Min. Rel. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, Julgado em: 24.02.2006).

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço.

(...)

Art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Restringindo o foco sobre o fato gerador, o mesmo é definido pelo artigo 114 do Código Tributário Nacional que dispõe: “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Alguns doutrinadores, porém, por discordarem da denominação “fato” para uma situação definida apenas em lei, recorrem ao termo “hipótese de incidência” - pois assim, estariam se referindo a algo que poderia vir a ocorrer no mundo real.

Discussões doutrinárias a parte, o fato gerador (seja em concreto, resultando em um fato imponible, seja em abstrato, configurando uma mera hipótese de incidência), é responsável por delinear todos os outros aspectos que definem o imposto e a forma como ele deverá ser recolhido ao ente competente. Nestes termos, o ilustre doutrinador ÁVILA⁵:

Interessa notar que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços traz implicações sobre todos os demais aspectos da hipótese de incidência. Se o aspecto material do imposto é a prestação de serviços, todos os demais aspectos deverão refletir essa materialidade: o fato gerador deverá ser considerado como ocorrido no momento em que se consuma a prestação do serviço ou de uma fração autônoma sua, caso seja divisível (aspecto temporal); o fato gerador deverá ser considerado praticado no local em que ele for prestado (aspecto espacial); o fato gerador deverá ser pago pelo sujeito que presta o serviço ou, se razões houver para isso, por aquele que, sem prestar serviço, mantém relação com quem o faz (aspecto pessoal); o imposto deverá incidir sobre o montante que corresponde à remuneração pela prestação do serviço (aspecto quantitativo). Qualquer afastamento desse aspecto material da hipótese de incidência, mesmo que pela definição dos seus outros aspectos, implica violação da regra constitucional de competência para instituir o imposto sobre serviços.

Aplicando a teoria ao caso *in concreto*, observa-se que os serviços relativos à exploração e exploração de petróleo são definidos como passíveis de tributação pelo ISS por estarem elencados no subitem 7.21 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003. É ver:

⁵ ÁVILA, Humberto. **O imposto sobre serviços e a Lei Complementar nº 116/03.** In **O ISS e a Lei Complementar**. ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Editora Dialética, 2003. p.169.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

Fundamental ressaltar que tais serviços relacionados ao setor petrolífero são prestados, em sua grande maioria, em plataformas de petróleo situadas em águas marítimas a centenas de quilômetros da costa brasileira. Mais especificamente, as atividades de exploração de petróleo em si, bem como a perfuração, cimentação e exploração são exercidos na Zona Econômica Exclusiva e própria Plataforma Continental (institutos este que serão minuciosamente analisados nos próximos capítulos).

Não obstante, para as prestadoras de serviços do setor – que são, como exposto acima, os sujeitos passivos do ISS – não basta a subsunção do fato à norma. Ou seja: não basta o enquadramento do serviço prestado ao subitem 7.21 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 para que o imposto possa ser efetivamente recolhido aos cofres públicos.

Isto porque, apesar da constatação da efetiva prestação de um dos serviços ali elencados, o recolhimento do imposto apenas será possível quando definido quem é o sujeito ativo da exação, ou seja, o município competente para o qual o ISS deverá ser recolhido.

Passemos, portanto, à análise das peculiaridades que cercam a sujeição ativa do ISS.

2.2. Do Sujeito Ativo do ISS: Análise dos conflitos que permeiam sua definição

O município competente para exigir o ISS sobre os serviços prestados, ou seja, o sujeito ativo da exação, está disposto no *caput* do art. 3º da Lei Complementar nº 116/20003. É ver:

serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos de I a XXII, quando o imposto será devido no local da prestação.

Entende-se, portanto que, nos termos da literalidade da legislação vigente - ressalvadas as exceções trazidas pelos incisos I a XXII do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 (em que o ISS é devido ao local da prestação do serviço) - o imposto em questão deverá ser recolhido ao município no qual estiver localizado o estabelecimento do prestador do serviço, sendo esse o seu contribuinte.

Apesar da disposição expressa trazida pela legislação pertinente, a fixação do sujeito ativo do ISS para o exercício da competência tributária sempre foi motivo de grande controvérsia no âmbito do Superior Tribunal de Justiça – debate esse iniciado ainda sob a égide do Decreto-Lei nº 406/1968 (diploma que disciplinava nacionalmente a matéria antes da entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003).

Isto porque o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, recepcionado com força de lei complementar pela atual ordem constitucional, estipulava que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o imposto seria sempre devido ao município do estabelecimento do prestador. Contudo, em que pese a literalidade da norma, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça deixava de aplicar a regra sob o argumento de que: **(i)** a norma representava um esvaziamento da competência tributária de municípios menores, tendo em vista que a maioria dos estabelecimentos de pessoas jurídicas estão situados nas grandes metrópoles; **(ii)** a cobrança do ISS por município distinto daquele onde ocorreu a prestação de serviço violaria o princípio da territorialidade das leis tributárias⁶, pois a lei municipal do estabelecimento prestador alcançaria fatos geradores ocorridos além de suas fronteiras.

Fato é que esse posicionamento veio a se consolidar no paradigmático julgamento do EREsp nº 130.792, realizado em abril de 2000, pela 1ª Seção do STJ:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea 'a' do Decreto-Lei n.º 406/68. II - Embargos

⁶ “Agravos Regimentais em Recursos Especiais. Direito Processual Civil. Matéria Pacificada. Decisão Monocrática. Cabimento. Artigo 557, *caput*, do Código de Processo Civil. Artigo 535 do Código de Processo Civil. Omissão. Inocorrência. Arrendamento mercantil. ISS. Cobrança. Competência. Local do serviço. Verificação. Reexame de prova. Súmula nº 7/STJ. 1. O artigo 557, *caput*, do Código de Processo Civil autoriza o Relator a negar seguimento a recurso, quando contrário à Súmula ou jurisprudência dominante de Tribunal Superior. Precedentes. 2. Decididas as questões suscitadas, não há falar em violação do artigo 535 do Código de Processo Civil, sendo certo que os embargos declaratórios não se prestam ao reexame de matéria já decidida à luz dos fundamentos jurídicos invocados, tampouco para forçar o ingresso na instância extraordinária se não houver omissão, contradição ou obscuridade a ser suprida ou dirimida no acórdão, nem fica o juiz obrigado a responder a todas as alegações das partes quando já encontrou motivo suficiente para fundar a decisão. 3. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa’ (AgA 1.173.805/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 02.06.10)’ (AgRgREsp nº 1.102.016/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, in DJe 10/11/2010). 4. Reconhecido no acórdão impugnado, com base nos elementos de prova dos autos, que o local da efetiva prestação do serviço, para fins de incidência do ISS, é o município de Foz do Iguaçu, a determinar a competência para a cobrança do imposto, a afirmação em sentido contrário, a motivar insurgência especial, insula-se no universo fáctico-probatório, consequencializando a necessária reapreciação da prova, vedada na instância excepcional. Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp 1233258/PR, Min. Rel. Hamilton Carvalhido. Primeira Turma. Julgado em 12.04.2011) (sem grifos no original).

rejeitados.” (EREsp 130.792/CE, Min. Rel. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministra Nancy Andrighi, Primeira Seção. Julgado em 07.04.2000) (sem grifos no original)

Contudo, logo após a fixação desse entendimento pela Primeira Seção do STJ, foi editada a Lei Complementar nº 116/2003, a qual manteve a regra de que o ISS é devido ao município do estabelecimento do prestador de serviço, embora tenha aumentado o número de exceções em que o imposto é devido no local da prestação.

Apesar disso, a celeuma continuou. No interregno temporal entre a publicação da Lei Complementar nº 116/2003 e o ano de 2012 (ano em que, aparentemente, a questão foi pacificada pelo Tribunal - como será demonstrado a seguir), é possível encontrar precedentes de ambas as turmas do Superior Tribunal de Justiça afirmando por vezes que o sujeito ativo seria o local da prestação e por outras vezes que ele seria o local do estabelecimento prestador. A título elucidativo, confira-se dois precedentes proferidos em um período de pouco mais de um ano:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. INCIDÊNCIA, TÃO-SÓ, DO ISS. SÚMULA Nº 138/STJ. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF APENAS DA EXPRESSÃO “LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS” DO ITEM 79 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL Nº 406/68. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO NA TRIBUTAÇÃO DO LEASING PELO ISSQN. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. LOCAL DO FATO GERADOR. VERIFICAÇÃO DO LUGAR DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. PRECEDENTES. (...) 5. Essa declaração, contudo, em nada repercutiu no item 79 da Lista Anexa ao referido DL, o qual é expresso ao afirmar a incidência de ISS sobre as operações de arrendamento mercantil. 6. Quanto ao reconhecimento da incidência de ISS nas operações de arrendamento mercantil, impõe-se a aplicação da Súmula 138/STJ: “O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”. 7. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador. 8. Agravo regimental não-provido. (AgRg no Ag 756212 / SC. Min. Rel. José Delgado. Primeira Turma. Julgado em: 12/09/2006). (sem grifos no original).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LC 116/2003. (...) 3. Com o advento da Lei Complementar 116/2003, tem-se as seguintes regras: a) o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede,

filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas); e b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003(...) (AgRg no Ag 903224/MG. Min. Rel. Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 11.12.2007) (sem grifos no original).

Incrementando ainda mais o cenário de insegurança jurídica, os municípios insistiam em exigir dos contribuintes de ISS o imposto no local da prestação do serviço. Ressalte-se que não há que se buscar coerência no racional dos municípios, posto que tampouco dispensavam os prestadores - cujos estabelecimentos se encontravam em seus territórios - do pagamento do ISS referente a serviços executados em outras localidades.

Assim, da leitura do acima exposto, é possível resumir o cenário da seguinte maneira: **(i)** há expressa determinação em lei complementar no sentido de que, regra geral, ISS é devido no local do estabelecimento prestador; **(ii)** a jurisprudência do STJ oscilava, ora determinando o recolhimento ao município do local da prestação, ora para o local onde está situado o estabelecimento prestador; e **(iii)** há a atuação contraditória das municipalidades que, em relação às empresas situadas em seu território, exigem ISS sobre os serviços prestados em outros municípios e, ao mesmo tempo, cobram o imposto sobre serviços prestados em seus territórios por prestadores estrangeiros

Para fins de tentativa de uniformização definitiva da matéria, em 28.11.12, no julgamento do REsp 1.060.210/SC pela Primeira Seção (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido à sistemática dos recursos repetitivos), que versava sobre operações de *leasing* financeiro, o STJ deu uma guinada no seu entendimento histórico e passou a afirmar que, na égide do Decreto-Lei nº 406/1968, o sujeito ativo deveria ser considerado aquele município onde estava efetivamente sediado o estabelecimento do prestador do serviço; já sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003, o sujeito ativo deverá ser considerado o local “onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional” ainda que não seja formalmente denominado como sede ou filial:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS. À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A

CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. (...) 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. (...) 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.” (REsp 1060210/SC, Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 28.11.2012) (sem grifos no original)

Após a prolação deste acórdão, inúmeras dúvidas surgiram com relação ao entendimento fixado pelo Egrégio Tribunal. Isto porque, extrai-se que o sujeito ativo, atualmente, não será definido por meio da análise de onde está localizada a sede do estabelecimento do prestador - nos termos da literalidade do artigo 3º, *caput*, da Lei Complementar nº 116/2003 - pois tal definição foi expressamente aplicada pelo Tribunal apenas aos serviços prestados sob a jurisdição do Decreto-Lei nº 406/1968.

Nesta esteira, é necessário compreender que o Superior Tribunal de Justiça ao afirmar que o ISS, sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003, será devido ao município onde o

serviço é efetivamente prestado, entendendo-se aí como o local onde há uma unidade profissional autônoma, alargou o conceito de “estabelecimento do prestador” - classicamente entendido como a efetiva sede da empresa - passando a vinculá-lo diretamente ao município onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar o serviço.

Deste entendimento extrai-se, portanto, que o mero deslocamento temporário de funcionários e equipamentos da empresa para outro município para a prestação do serviço contratado, já seria suficiente para a configuração de uma unidade autônoma para fins de atração do recolhimento do ISS para àquela localidade.

Nesta toada, conclui-se que, o município competente para exigir o ISS, sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003 e à luz da jurisprudência atual do STJ, será aquele onde foi efetivamente prestado o serviço, ou seja, o local onde a relação foi perfectibilizada e onde houver unidade econômica ou profissional.

Fundamental ressaltar que desde a prolação do acórdão do REsp 1.060.210/SC, o Superior Tribunal de Justiça vem reiterando expressamente tal entendimento. A própria 1ª Seção do Egrégio Tribunal, em julgamento do AgRg nos EAg 1.318.064/MG, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia, em 26.08.2015⁷, afirmou expressamente que o sujeito ativo do ISS, “a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada”. Discutia-se quem seria o município competente para exigir o imposto: Belo Horizonte/MG, onde estava situada a sede administrativa da empresa prestadora de serviços de manutenção de peças, fornecimento de escavadeiras e caçambas; ou Itabirito/MG, cidade onde estava situada a tomadora e onde o serviço havia sido efetivamente prestado. Prevaleceu, assim, a competência tributária do Município de Itabirito/MG.

Outro recente caso em que a aplicação de tal entendimento restou cristalina, foi no julgamento do AgRg no AREsp 466.825/MG, Rel. Ministro Olindo Menezes⁸, em que na

⁷ Tributário. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Agravo. ISS. Competência. Controvérsia decidida pela Primeira Seção no REsp 1.060.210/SC submetido ao regime do art. 543-c do CPC. Em consonância com o Acórdão Embargado. Súmula 168 do STJ. Agravo regimental desprovido. 1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008, firmou a orientação no sentido de que: o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada. 2. A orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS (AgRg no REsp 1.390.900/MG, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 20.5.2014). 3. No caso concreto, restou definido no acórdão embargado que o fato gerador ocorreu no local onde o serviço foi prestado, na unidade do Município de Itabirito. 4. Agravo Regimental do Município de Belo Horizonte desprovido. (AgRg nos EAg 1318064/MG, Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 26.08.2015) (sem grifos no original).

⁸ Tributário. Agravo Regimental. Agravo em Recurso Especial. Ação de Consignação em Pagamento. ISS. Dúvida quanto ao local do recolhimento do imposto. Fato gerador ocorrido na vigência da LC 116/03. Competência do município em que ocorreu o fato gerador. 1. Verificada a ocorrência de dúvida quanto ao sujeito ativo para a exigência do ISS, se devido ao Município em que prestados os serviços, ou àquele em que localizado o

origem, tratava-se de ação de consignação em pagamento ajuizada por Neac Compressor Service Ltda em face dos Municípios de Belo Horizonte/MG e Ipatinga/MG, alegando dúvida quanto ao sujeito ativo para exigência do ISS sobre serviços de manutenção, aparelhos, equipamentos e compressores a serem prestados em Ipatinga/MG, embora a sede da prestadora estivesse situada em Belo Horizonte/MG. Também neste caso, prevaleceu a competência tributária ativa do Município de Ipatinga.

Nas palavras no Ministro Relator:

Na hipótese, trata-se da letra (b), estando consignado no acórdão recorrido que, "em se tratando o caso de serviços de manutenção e conservação de três compressores de nitrogênio no parque industrial de Usiminas, localizado em Ipatinga/MG, até mesmo pela complexidade dos serviços, não restam dúvidas de que houve composição de uma unidade econômica ou profissional nesse município, com o deslocamento de técnicos e equipamentos"

Indubitável concluir, portanto, que atualmente⁹ o entendimento que prevalece no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - e que por ter sido exarado em sede de recurso repetitivo, deve ser observado por todos os órgãos julgadores inferiores, nos termos do disposto no art. 927¹⁰ do Código de Processo Civil - é de que o sujeito ativo do ISS é o local onde ocorreu a prestação do serviço, entendendo-se aí, como o local onde a relação foi perfectibilizada e onde houver a composição de uma unidade econômica ou profissional.¹¹

estabelecimento do prestador, impõe-se a procedência da ação consignatória, com a declaração, na hipótese dos autos, da competência do Município em que se realizou o fato gerador do imposto. 2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.060.210/SC, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), definiu que: o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprova haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo (DJe de 05/03/2013). 3. A nova orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS. Nesse sentido: AgRg no REsp nº 1.390.900/MG, Relator Ministro OG FERNANDES, DJe 20/05/2014. 4. Hipótese em que o fato gerador ocorreu no Município de Ipatinga, na vigência da LC 116/03, razão por que esse Município tem competência para exigir o ISS prestado naquela localidade, independentemente de ser outro o local da sede do estabelecimento prestador. (...) (AgRg no AREsp 466.825/MG. Min. Rel. Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região). Primeira Turma. Julgado em 17.12.2015) (sem grifos no original)

⁹ Devemos ressaltar a palavra "atualmente" pois, conforme observado nos últimos anos, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é oscilante com relação ao tema. Deste modo, por mais que o entendimento tenha sido exarado em sede de recurso repetitivo possuindo inclusive, força vinculante, não podemos afirmar conclusivamente que o mesmo esteja pacificado.

¹⁰ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos.

¹¹ Apesar de contundentes críticas da doutrina, tal entendimento, vai ao encontro do Princípio da Territorialidade das Leis, que determina que o normativo apenas poderá produzir efeitos dentro dos limites de seu território.

Desta conclusão não discorda a melhor doutrina, nos termos de VELLOSO¹²:

O ISS compete ao Município em cujo âmbito territorial se verificar a prestação de serviços. Se os serviços forem prestados no âmbito do Distrito Federal, caber-lhe-á competência impositiva, nos termos do art. 147 da CF. À definição da titularidade da competência impositiva, é irrelevante o fato de a empresa prestadora dos serviços possuir matriz em Município diverso daquele em cujo território ocorreu o fato tributado: a este cabe a titularidade da competência.

Não obstante todo o acima exposto e apesar de já instaurada tamanha celeuma jurídica, ainda resta adentrarmos na análise específica acerca da sujeição ativa dos serviços prestados em águas marítimas.

O parágrafo 3º do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, traz disposição específica acerca dos serviços prestados nas águas adjacentes ao Brasil. O mesmo replica exatamente o disposto no *caput* do artigo 3º, ao dispor que “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01 ”. Para facilitar a comparação, faz-se necessário dispor lado a lado tais disposições:

Regra Geral: Artigo 3º, <i>caput</i>	Águas marítimas: Parágrafo 3º, artigo 3º
Art. 3º <u>O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador</u> ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII.	§ 3º <u>Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas</u> , excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

De plano, insta salientar, que o objetivo do legislador infraconstitucional ao instituir o referido parágrafo, foi o de estabelecer um elemento de conexão entre o fato gerador do ISS e algum município localizado no território brasileiro. É dizer: ciente de que inexistem municípios na Zona Econômica Exclusiva (ZEE) e na Plataforma Continental (onde os serviços são efetivamente prestados, como será demonstrado ao longo deste estudo), o legislador optou por reforçar a regra geral trazida pelo *caput* do artigo 3º, reafirmando que o município competente para recolher o ISS sobre os serviços realizados em águas marítimas seria o local onde estivesse situado o estabelecimento do prestador.

¹² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 550 e 551.

Não obstante o nobre esforço do legislador em estabelecer tal elemento de conexão, referida disposição restou inteiramente inócua diante da atual jurisprudência fixada pelo Superior Tribunal de Justiça. Isto porque, como exaustivamente demonstrado neste capítulo, a expressão “local do estabelecimento do prestador”, a despeito de sua literalidade, passou a ser interpretada pelo STJ - para os serviços prestados sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003 - como o local “onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional, ainda que não seja formalmente denominado como sede ou filial”.

É dizer: apesar de disposição expressa trazida pela legislação em seu parágrafo 3º, a interpretação exarada pelo STJ é una devendo, portanto, ser utilizada também para definir o sujeito ativo do ISS incidente sobre os serviços prestados em águas marítimas.

Chancelando esta interpretação está o estabelecido no julgamento do AgRg no REsp nº 1.390.900/MG, de Rel. Ministro OG Fernandes, realizado em 24/04/2014¹³ – e reafirmado reiteradamente pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça¹⁴ - que afirmou expressamente que o entendimento fixado no julgamento do REsp nº 1.060.210/SC é aplicável a todas as espécies de serviços submetidos à incidência do ISS. Este entendimento foi exarado, inclusive, pela 1ª Seção do STJ. É ver:

¹³ Processual Civil e Tributário. Agravo Regimental em Recurso Especial. Art. 535 do CPC. Ausência de violação. ISSQN. Município Competente. Controvérsia decidida pela Primeira Seção no REsp 1.060.210/SC, submetido ao regime do art. 543-c do CPC. (...). 2. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008, firmou a orientação no sentido de que: "(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo". 3. Ao contrário do que se possa imaginar, as premissas estabelecidas nesse precedente aplicam-se a todos os casos que envolvam conflito de competência sobre a incidência do ISS em razão de o estabelecimento prestador se localizar em municipalidade diversa daquela em que realizado o serviço objeto de tributação. 4. No caso dos autos, o pleito refere-se a fatos geradores do ISS ocorridos na vigência da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. 5. Restou incontroverso que a agravada possui estabelecimento prestador no Município de Belo Horizonte e que os serviços de "substituição de motores a gás Jenbach acionadores de compressores alternativos por motores elétricos síncronos" ora em apuração foram prestados em outra municipalidade. 6. Dessa forma, aplicando-se a recente orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior firmada nos autos do REsp 1.060.210/SC, tem-se que inexistente relação jurídico-tributária apta a legitimar a instituição e cobrança do ISS pelo Município de Belo Horizonte, uma vez que, sob a vigência da LC n. 116/2003, o município competente corresponde àquele onde a hipótese incidência do ISSQN se materializou, qual seja o local da ocorrência do fato gerador. 7. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1390900/MG, Min. Rel. OG Fernandes. Segunda Turma. Julgado em 24.04.2014) (sem grifos no original)

¹⁴ A título exemplificativo, faz-se necessário citar os seguintes precedentes do Superior Tribunal de Justiça: AgRg no AREsp 466.825/MG. Min. Rel. Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região). Primeira Turma. Julgado em 17.12.2015 e e AgRg nos EAg 1318064/MG, Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 26.08.2015.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO. ISS. COMPETÊNCIA. CONTROVÉRSIA DECIDIDA PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO RESP 1.060.210/SC, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC. EM CONSONÂNCIA COM O ACÓRDÃO EMBARGADO. SÚMULA 168 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 08/2008, firmou a orientação no sentido de que: o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada. 2. A orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS (AgRg no REsp 1.390.900/MG, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 20.5.2014). 3. No caso concreto, restou definido no acórdão embargado que o fato gerador ocorreu no local onde o serviço foi prestado, na unidade do Município de Itabirito. 4. Agravo Regimental do MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE desprovido. (AgRg nos EAg 1318064/MG, Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 26.08.2015) (sem grifos no original)

A título de arremate, em decisão monocrática proferida pelo Ministro Mauro Campbell, no julgamento do REsp nº 1.405.816/ES¹⁵, em 01.08.2016, que possuía como cerne da discussão justamente a incidência do ISS sobre serviços relacionados ao setor de petróleo prestados em águas marítimas, o Ministro aplicou integralmente o entendimento fixado pelo REsp nº 1.060.210/SC, ao determinar que, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/1968, o sujeito ativo do ISS deveria ser considerado como o local do estabelecimento do prestador, em oposição ao que ocorre sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003 – passando por cima de qualquer literalidade trazida pelo parágrafo 3º, do artigo 3º, assim como fez o plenário do STJ com o disposto no *caput* do mesmo artigo.

Deste modo, aplicando tal entendimento aos serviços relacionados ao setor petrolífero conclui-se, portanto que o ISS deverá ser recolhido ao município onde, em teoria, está situada a plataforma de petróleo.

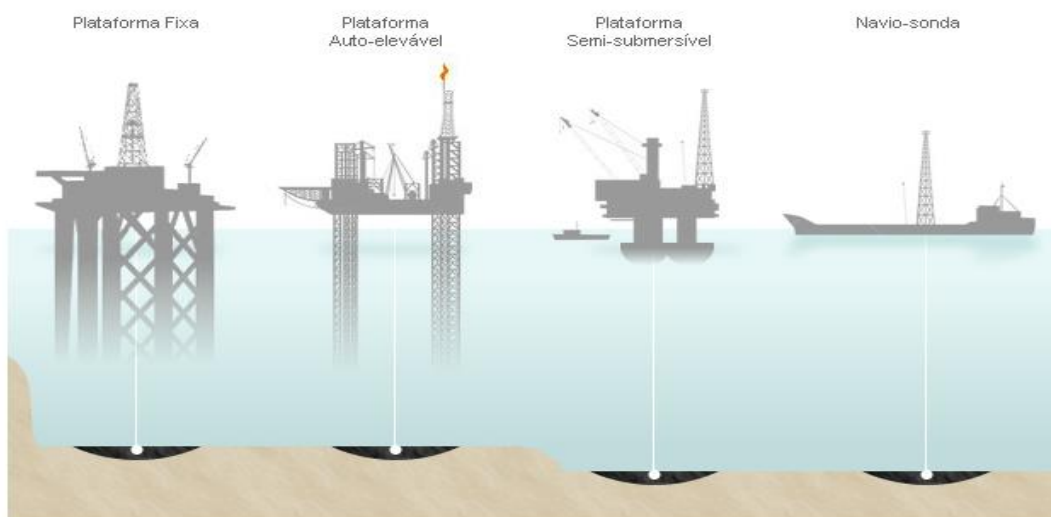
E essa conclusão é de fácil constatação. Isto porque, ao analisarmos os serviços relacionados ao setor de exploração e exploração de petróleo – dispostos no subitem 7.21 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 – que envolvem, por exemplo, serviços de

¹⁵ Processo Civil e Tributário. Recurso Especial. Enunciado administrativo n. 2/STJ. Violação ao artigo 535 do CPC/1973. Não caracterização. ISSQN. Nulidade do Processo Administrativo Fiscal. Reexame do conjunto fático probatório dos autos. Súmula 7/STJ. Incidência do tributo nas operações de transporte marítimo. Precedentes. Competência para efetuar a cobrança do tributo. Matéria analisada no Recurso Especial 1.060.210/SC, submetido ao rito do art. 543-c, do CPC. Local do estabelecimento prestador considerado como local da prestação do serviço. Locação de bens para o desempenho da atividade. Questionamento acerca da aplicação da Súmula Vinculante n. 31/STF. Fundamento constitucional. Competência do STF. Conheço parcialmente do Recurso Especial e, nesta extensão, dou parcial provimento ao Apelo Especial. (REsp 1.405.816/ES. Min. Rel. Mauro Campbell. Decisão Monocrática proferida em 01.08.2016.)

pesquisa, perfuração, cimentação e concretagem, é possível notar que para sua consecução é fundamental o deslocamento de grande contingente de pessoal e equipamentos para as águas marítimas por longos períodos temporais.

A título elucidativo, analisemos brevemente o serviço de perfuração de poços ou furos realizados nas áreas da Plataforma Continental em que existem ou foram detectadas jazidas de petróleo.

A perfuração de um poço ou furo é uma operação complexa, realizada após o desenvolvimento de uma longa sondagem de pesquisa. Para as perfurações realizadas na Plataforma Continental, existem dois tipos de plataformas de perfuração marítima. As que têm o BOP (preventor de explosão) à superfície e nas quais se incluem as fixas, auto-eleváveis, submersíveis e *tension leg*. E as que possuem o BOP no fundo do mar e nas quais se incluem as flutuantes como o semi-submersível e o navio sonda.¹⁶ É ver:



Tipos de Plataformas de Perfuração Marítima¹⁷

Discorrendo rapidamente acerca dos tipos de plataformas responsáveis pela perfuração marítima, são quatro as espécies: (i) as plataformas fixas que são utilizadas para o desenvolvimento de campos já conhecidos, localizados em lâminas de água até 300 metros; (ii) as plataformas auto-eleváveis que estão normalmente localizadas em lâminas de água que variam entre cinco e 130 metros; (iii) as plataformas *tension-leg* que são utilizadas para o

¹⁶ Informações disponíveis em: <http://www.galpennergia.com/PT/investidor/ConhecerGalpEnergia/Os-nossos-negocios/Exploracao-Producao/fundamentos-engenharia-petroleo/Paginas/Perfuracao.aspx>

¹⁷ “Tipos de Plataformas de Perfuração Marítima”. Retirada de: <http://www.galpennergia.com/PT/investidor/ConhecerGalpEnergia/Os-nossos-negocios/Exploracao-Producao/fundamentos-engenharia-petroleo/Paginas/Perfuracao.aspx>

desenvolvimento de campos, apoiadas por estruturas tubulares inseridas no fundo marinho, e por fim, (iv) as plataformas semi-submersíveis que são utilizadas para perfuração e produção de petróleo e consistem numa estrutura apoiada por colunas em flutuadores submersos.¹⁸

É cristalino, portanto, que para o desenvolvimento da atividade de perfuração, é necessário que o prestador do serviço realize o deslocamento de uma plataforma inteira, composta de equipamentos e funcionários especializados, que ficará instalada por longo período temporal nas águas marítimas que conformam parte da ZEE, realizando o serviço de perfuração diretamente na Plataforma Continental. Indubitável, portanto, que o serviço é ali prestado e que está configurada uma unidade econômica ou profissional, nos termos na jurisprudência do STJ.

Nesta toada, conclui-se que à luz da atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, os serviços prestados em águas marítimas deverão ter seu ISS recolhido, em teoria, aos municípios onde estão sediadas as respectivas plataformas de petróleo, tendo em vista ser ali o local onde ocorre o fato gerador da exação.

Destaco a expressão “em teoria” pois, antes de afirmarmos de forma contundente que o ISS será efetivamente recolhido aos municípios onde estão localizadas as plataformas petrolíferas, é necessário analisar se nestas águas sobrejacentes à Plataforma Continental está, efetivamente, situado algum município brasileiro - e esta é uma das principais questões que o presente estudo visa elucidar.

Isto porque a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva (ZEE) são porções territoriais e marítimas, respectivamente, onde são prestados os serviços relacionados ao setor de petróleo. As mesmas são institutos *sui generis* inseridos a pouco em nosso ordenamento jurídico e, que além possuir pouca ou quase nenhuma regulamentação, causam, até hoje, grandes divergências jurídicas - gerando implicações que vão muito além do mero âmbito geográfico da questão.

Deste modo, para elucidamos se o ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas pode ser exigido hoje, é necessário, inicialmente, analisar a natureza jurídica da Plataforma Continental e das águas sobrejacentes à mesma – que conforma a porção marítima denominada “Zona Econômica Exclusiva”, passando por uma análise das disposições trazidas pela Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar – CNUDM III¹⁸ que culminou no desenvolvimento da Convenção do Direito do Mar III (também conhecida como Convenção de Montego Bay), bem como a aplicação destes institutos ao ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁸ Informações disponíveis em: <http://www.galpenergia.com/PT/investidor/ConhecerGalpEnergia/Os-nossos-negocios/Exploracao-Producao/fundamentos-engenharia-petroleo/Paginas/Perfuracao.aspx>

É o que passamos a analisar no próximo capítulo.

3. CONVENÇÃO DO DIREITO DO MAR III: A PLATAFORMA CONTINENTAL E A ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA

Como afirma VARELLA¹⁹, a extensão do domínio da soberania do Estado mar adentro é determinado em função da coalização de interesses militares e econômicos e não por meros aspectos físicos. Assim, quando o conhecimento e a capacidade de extração de recursos econômicos do mar ainda eram pequenas, não havia interesse por parte dos Estados costeiros em expandir seus territórios para englobar o domínio dessas regiões marítimas.

À época, os limites territoriais se pautavam no alcance dos canhões dos navios estrangeiros – que atingiam apenas algumas centenas de metros – pois esta era considerada a chamada “distância segura”. Não obstante, com o desenvolvimento de novas tecnologias, o aumento do alcance de canhões e, posteriormente, o desenvolvimento de mísseis, foi esvaziada qualquer noção de “distância segura”, passando os Estados a pleitear para si um maior controle da parcela marítima fronteira ao seu território.

Assim, até o início do século XX, o território dos Estados se estendia à uma distância de 3 milhas náuticas a contar da linha baixa-mar do litoral. Um dos primeiros Estados a pleitear um aumento nesta demarcação foi o Chile. Com o interesse de manter o controle exclusivo sobre a exploração pesqueira em águas adjacentes ao seu litoral, o país iniciou uma campanha para que seus limites territoriais fossem expandidos para até 200 milhas náuticas. Tal política, porém, não prosperou, principalmente pelo fato de grandes potências no setor pesqueiro, como Estados Unidos e Japão, terem se posicionado contrariamente com o interesse de poder eles também realizar a pesca em qualquer lugar do mundo.²⁰

A partir de 1945, porém, digressões acerca do instituto da Plataforma Continental começaram a ser demarcadas no âmbito do direito internacional. Os Estados passaram a buscar equilibrar os direitos de soberania absolutos com o *res communis omnium* característico do alto mar, enquanto bem de todos.²¹ O objetivo, como é de se imaginar, era o interesse em controlar os recursos marinhos e minerais localizados em suas áreas costeiras.

O pioneiro a consolidar a exclusividade do Estado costeiro na utilização dos recursos advindos do mar, ou seja, o pioneiro em expandir sua soberania para além de seus limites terrestres, foram os Estados Unidos da América, com a publicação da Doutrina Truman, em 28

¹⁹ VARELLA, Marcela D. **Direito Internacional Público**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p.231.

²⁰ VARELLA, *op.cit.*, p.231.

²¹ VASCONCELOS, Lorraine Oliveira. **A Inconstitucionalidade da tributação pelo ISSQN sobre os serviços de exploração e produção de Petróleo na Plataforma Continental**. Universidade de Brasília (UNB), 2015.

de setembro de 1945. Nela estava inserida a seguinte disposição: “o Estado litorâneo possui um direito originário, natural e exclusivo sobre a plataforma continental situada em sua costa”.

Tal disposição passou a ter abrangência internacional com a Convenção de Genebra de 1958, que fixou a soberania do Estado não em função da distância da costa, mas em função da profundidade do mar – que na época foi estipulada em até 200 milhas náuticas. Sobre o tema, dispõe FIGUEIRÔA²²:

Os “direitos soberanos” reconhecidos aos Estados sobre as respectivas plataformas continentais em 1958 constituíram regime novo que simultaneamente atendia aos interesses econômicos dos Estados sobre as respectivas plataformas e preservava algumas das liberdades fundamentais do alto-mar.

A consolidação desse cenário de normatização dos poderes estatais face a sua respectiva plataforma continental, se deu com a Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar – CNUDM III, realizada em Montego Bay na Jamaica, em 1982, que culminou com a assinatura do Tratado que ficou popularmente conhecido como “Convenção de Montego Bay”.²³

O grande trunfo da referida Convenção foi a sistematização dos conceitos relacionados ao direito do mar, que passaram a ser empregados por todos os países signatários²⁴. O texto hoje, vale dizer, ainda mantém grande influência e é amplamente aceito pela comunidade internacional. Tais conceitos, conforme expõe VARELLA²⁵, são responsáveis por fixar “a extensão do domínio do Estado, em diferentes pontos mar adentro, conforme a finalidade de seu interesse.”

Neste sentido, foram positivadas pelo Direito internacional os quatro seguintes conceitos: (i) Mar territorial. (ii) Zona Contígua; (iii) Zona Econômica Exclusiva e (iv) Plataforma Continental.

O Mar Territorial (MT), definido pelo art. 3º da Convenção, compreende uma faixa de doze milhas de largura contadas a partir da linha de baixa-mar do litoral continental e insular. Nessa região, a soberania é exercida de forma plena.

²² FIGUEIRÔA, Christiano Sávio Barros. **Limites exteriores da plataforma continental do Brasil conforme o direito do mar**. Brasília: FUNAG, 2014. p. 69 a 86.

²³ Insta salientar que houveram outras duas tentativas da Organização das Nações Unidas em normatizar a questão, a saber: A Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar I – CNUDM I, conhecida como “Convenção de Genebra de 1958” e a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar II - CNUDM II, também realizada em Genebra, só que em 1960. Devido à baixa adesão da Comunidade Internacional, porém, as mesmas falharam em chegar a um acordo sobre o tema.

²⁴ Dentre os países de maior expressão econômica mundial, apenas os Estados Unidos da América se recusaram a aderir à Convenção de Montego Bay.

²⁵ VARELLA, *op. cit.* p.231

A Zona Contígua (ZC), definida no art. 33 da referida Convenção, compreende uma faixa que se estende de doze milhas até 24 milhas marítimas sobrejacentes, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do Mar Territorial. Essa região não é mais considerada como extensão do território do país costeiro. É dizer: a partir das 12 milhas marítimas que delimitam o limite do mar territorial, a soberania do país passa a ser mitigada, podendo o Estado exercer apenas alguns poderes como o poder de polícia – de modo a garantir a segurança nacional, além da fiscalização do cumprimento de normas alfandegárias e ambientais.

Ou seja: a partir da Zona Contígua, as águas marítimas que compõe tal região não podem mais ser consideradas território nacional, o que consequentemente gera grandes impactos no exercício da soberania estatal sobre o mesmo.

O terceiro conceito definido pela Convenção de Montego Bay, é o da Zona Econômica Exclusiva (ZEE), disposto em seu art. 55. A mesma compreende a faixa marítima que se estende de doze a duzentas milhas marítimas contadas a partir da linha base, onde se mede as 12 milhas do Mar Territorial. Nela, o Estado costeiro pode explorar em caráter de exclusividade os recursos naturais vivos e não vivos.

Com relação à ZEE, é importante ressaltar dois aspectos: o primeiro é fato da ZEE englobar a Zona Contígua. Ou seja: as doze primeiras milhas marítimas da ZEE, são também, ZC – onde o Estado pode exercer a regulamentação e fiscalização do cumprimento de leis e tratados. O segundo é o fato de que nesta faixa de águas marítimas que conforma a ZEE, o Estado costeiro poderá exercer seu poder soberano de forma extremamente mitigada, pois o mesmo recai apenas sobre a exploração exclusiva dos recursos econômicos presente em tal área.

Por fim, o quarto conceito trazido pela Convenção foi o da Plataforma Continental, objeto do presente estudo. Nos termos do artigo 76:

A plataforma continental de um Estado costeiro compreende o leito e o subsolo das áreas submarinas que se estendem além do seu mar territorial, em toda a extensão do prolongamento natural do seu território terrestre, até ao bordo exterior da margem continental, ou até uma distância de 200 milhas marítimas das linhas de base a partir das quais se mede a largura do mar territorial, nos casos em que o bordo exterior da margem continental não atinja essa distância.

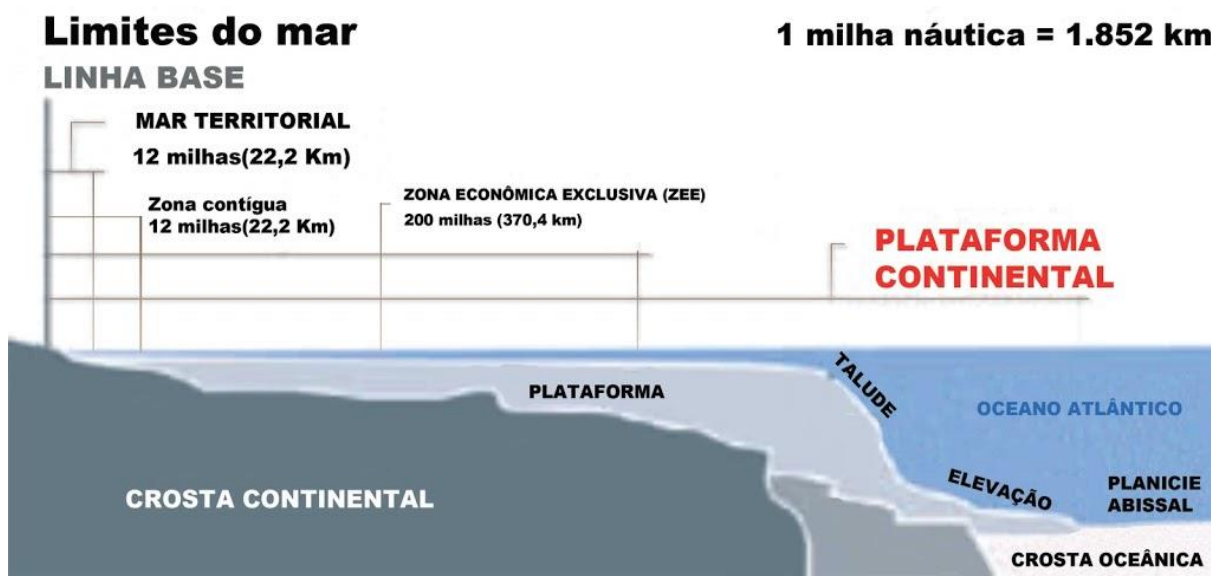
É dizer: a plataforma continental é a extensão natural do solo mar adentro, de 12 milhas marítimas (final da extensão do mar territorial) até o limite de 200 milhas marítimas. Ela

compreende assim o leito e o subsolo que se estende além do Mar Territorial por todo o prolongamento natural que forma o chamado "fundo marinho".

Importante ressaltar que em casos em que o prolongamento natural do território do Estado ultrapassar as 200 milhas marítimas, o País poderá pleitear junto à Comissão de limites da Plataforma Continental (CLPC), órgão da ONU, a extensão de sua plataforma até o final de seu prolongamento terrestre.²⁶

Referida solicitação, vale dizer, foi empreendida pelo Brasil, em 2004, ao solicitar perante a CLPC o reconhecimento de cerca de 960.000 Km² adicionais à atual definição de sua plataforma continental, distribuídas nas regiões Norte, Sudeste e Sul. O pleito correspondia à área equivalente aos Estados de São Paulo, Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Não obstante, em 2007, foi proferido parecer parcialmente negativo, tendo em vista a dificuldade de incorporação de cerca de 20% da área pleiteada. Deste modo, desde dezembro de 2008, nova fase de desenvolvimento de proposta no âmbito do Plano de Levantamento da Plataforma Continental Brasileira (LEPLAC), vem sendo desenvolvido para se adequar aos parâmetros estabelecidos pela CLPC.

A título elucidativo, faz-se útil trazer a seguinte ilustração²⁷ desses conceitos para melhor compreensão:



Limites da Plataforma Continental e ZEE²⁸

²⁶ Válido ressaltar que o pleito para o prolongamento da plataforma continental pode se estender apenas até 350 milhas marítimas.

²⁸ “Limites da Plataforma Continental e ZEE”. Retirada de: <http://www.econometrix.com.br/colunistas.php?id=4627>

Segundo a Convenção do Direito do Mar, apenas o Estado costeiro possui, com relação à Plataforma Continental, direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento dos recursos minerais encrustados em seu solo e subsolo, não podendo nenhum outro Estado, sem a sua expressa autorização, fazê-lo. É ver:

Artigo 77: 1. O Estado costeiro exerce direitos de soberania sobre a plataforma continental para efeitos de exploração e aproveitamento dos seus recursos naturais.

2. Os direitos a que se refere o parágrafo 1º, são exclusivos no sentido de que, se o Estado costeiro não explora a plataforma continental ou não aproveita os recursos naturais da mesma, ninguém pode empreender estas atividades sem o expresse consentimento desse Estado.

3. Os direitos do Estado costeiro sobre a plataforma continental são independentes da sua ocupação, real ou fictícia, ou de qualquer declaração expressa.

4. Os recursos naturais a que se referem as disposições da presente Parte, são os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo bem como os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, isto é, aquelas que no período de captura estão imóveis no leito do mar ou no seu subsolo ou só podem mover-se em constante contato físico com esse leito ou subsolo. (sem grifos no original).

Assim, conforme expressamente disposto no inciso 1 do artigo supratranscrito, o Estado exerce o direito de soberania apenas para efeitos de exploração e aproveitamento dos seus recursos naturais (que são definidos em seu próprio inciso 4, como aqueles vivos do leito do mar e subsolo bem como organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias). Nota-se, portanto, que o poder soberano estatal é mitigado até seu limite, restando sob a ingerência do Estado costeiro apenas a realização de atividades econômicas.

Existe, portanto, o exercício de um direito mais limitado do que no território terrestre, conforme esclarece MELLO²⁹. Assim, por mais que a Plataforma Continental seja uma extensão natural do solo daquele país costeiro, ela não é necessariamente a extensão do território para fins de exercício da soberania plena.

Insta ressaltar que o termo “território”, é aqui utilizado em sua acepção técnica. No direito internacional, VARELLA³⁰ define o território como sendo “um espaço onde se exerce a soberania estatal”.

²⁹ MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público** – 2º volume. 14 edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. p. 1187.

³⁰ VARELLA, *op.cit.* p. 264.

Já REZEK³¹ vai além:

Sobre seu território o Estado exerce jurisdição (termo preferido da doutrina anglo-saxônica), o que vale dizer que detém uma série de competências para atuar com autoridade (expressão mais ao gosto dos autores da escola francesa). O território de que falamos é a área terrestre do Estado, somada aqueles espaços hídricos de topografia puramente interna, como os rios e lagos que se circunscrevem no interior dessa área sólida. Sobre o território assim entendido, o Estado soberano tem jurisdição geral e exclusiva.

A generalidade da jurisdição significa que o Estado exerce no seu domínio territorial todas as competências de ordem legislativa, administrativa e jurisdicional. A exclusividade significa que, no exercício de tais competências, o Estado local não enfrenta a concorrência de qualquer outra soberania. Só ele pode, assim, tomar medidas restritivas contra pessoas, detentor que é do monopólio do uso legítimo da força pública.”

Em resumo, o termo território, conforme sedimentado pela doutrina, está diretamente relacionado à exclusividade e plenitude do exercício das competências sobre um espaço pré-determinado. Ou seja: o Estado exerce sem qualquer concorrência sua jurisdição territorial, e faz uso de todas as competências possíveis na órbita do direito público – o que nos remete diretamente ao conceito de soberania plena.

Nesta toada, é cristalino que o exercício de uma assim chamada “soberania mitigada” por parte do Estado costeiro face à Plataforma Continental, é suficiente para descaracterizá-la como parte componente de seu território.

Ademais, ao analisarmos a Convenção de Montego Bay é de se notar que, além de não estar estipulado que a Plataforma Continental deva pertencer ao território do país costeiro, ainda há disposições que afastam ainda mais tal concepção. Como exemplo, podemos citar seu art. 79 que dispõe: “todos os Estados têm o direito de colocar cabos e dutos submarinos na Plataforma Continental” não podendo o Estado Costeiro “impedir a colocação ou manutenção dos referidos cabos ou dutos”.

Conforme dispõe o art. 82, o Estado costeiro deverá “efetuar pagamentos ou contribuições em espécie relativos ao aproveitamento dos recursos não vivos da Plataforma Continental além de 200 milhas marítimas das linhas de base, a partir das quais se mede a largura do Mar Territorial.”

Ora, caso o pleito formulado pelo Brasil de extensão do prolongamento de sua Plataforma Continental para além das 200 milhas marítimas seja atendido, o país será obrigado a recolher uma contribuição anual de 1% do valor do volume da produção no sítio aos Estados

³¹ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 11ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 2008. p. 161 e 162.

parte da Convenção de Montego Bay. Caso a Plataforma continental fosse considerada igualmente território brasileiro, seria o mesmo que se pensar no recolhimento, pelo Brasil, de contribuições à Comunidade Internacional quando fosse efetuada a exploração de madeira na Floresta Amazônica ou realizar pescas no Rio São Francisco.

A título de arremate, atualmente não é possível encontrar na Carta Magna qualquer dispositivo que afirme que a Plataforma Continental é território nacional ou, ao menos, que se permita uma interpretação neste sentido. O que se tem é o artigo 20, inciso V, que dispõe apenas que os bens da Plataforma Continental são pertencentes à União³².

É dizer: ao realizar uma simples interpretação literal do artigo, é possível concluir que se apenas os bens da Plataforma pertencem à União (o que está em conformidade com a única competência atribuída ao Estados costeiros, qual seja, a exploração econômica dos recursos minerais) a Plataforma Continental, em si, constitui porção territorial autônoma.

Insta ressaltar que tal dispositivo estava presente na Constituição Federal de 1967 de forma distinta. A mesma, editada antes da confecção da Convenção do Direito do Mar III, não fazia distinção alguma com relação à Plataforma Continental e seus recursos naturais. Seu artigo 4º, inciso III, trazia disposição que afirmava ser bens da União: “III- a plataforma continental”.

Com vistas a se adequar ao disposto na referida Convenção (antes mesmo de sua internalização oficial ao ordenamento jurídico brasileiro), optou-se por fazer referência apenas aos recursos naturais presentes na Plataforma Continental. O tema foi, inclusive, objeto de debate durante a constituinte, suscitado pelo então Deputado Nelson Carneiro. É ver:

SR. CONSTITUINTE NELSON CARNEIRO: – Sr. Presidente, Srs. Constituintes, este é o mais simples dos destaques até agora oferecidos ao exame desta Comissão. O texto atual diz:

“Dê-se ao inciso V do art. 52 a seguinte redação:

.....
V – a plataforma continental e seus recursos naturais.” O que a emenda visa é modificar para: “V – os recursos naturais da plataforma continental.”

..... São as mesmas palavras, com nova redação. Por quê? O que isso importa? Importa que o texto se ajusta ao tratado sobre o Direito do Mar, já aprovado pela Câmara dos Deputados e que se encontra atualmente na Comissão de Relações Exteriores do Senado Federal. O Estado costeiro exercerá direitos de soberania sobre a plataforma continental tão-somente para efeitos de exploração e aproveitamento dos seus recursos naturais. Os recursos naturais a que se refere este dispositivo são os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo, isto é, aqueles que no período da captura estão imóveis no leito do mar ou no subsolo. Pela simples modificação da redação, assegura-se

³² Art. 20. São bens da União: (...)V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva.

ao Brasil não só na presença entre os signatários do tratado sobre o Direito do Mar, já aprovado unanimemente pela Câmara dos Deputados, mas também o direito aos recursos naturais na plataforma continental – não a plataforma continental e seus recursos naturais. Peço a atenção do nobre Relator para a relevância dessa simples transposição para a economia nacional, porque passaremos a ter o direito de haver e receber todos os recursos naturais na plataforma continental. É um assunto tipicamente técnico, pelo qual não há nenhum interesse político, a não ser a defesa dos interesses do País. Era só, Sr. Presidente. (sem grifos no original)

Cristalino está o caráter autônomo da Plataforma Continental – e, conseqüentemente suas águas sobrejacentes que conformam a Zona Econômica Exclusiva – e sua não integração aos limites territoriais brasileiros. Sob essa linha de raciocínio, poderíamos admitir apenas que o Mar Territorial fosse considerado território nacional, pelo fato da soberania ali ser exercida de forma plena.³³

Assim, caso os Estados queiram exercer competências não estipuladas pela Convenção de Montego Bay sobre aquela porção territorial – como a competência tributária - eles deverão expressamente e por meio de lei federal, conforme estipula a Constituição Federal, em seu artigo 48, incisos V e VI,³⁴ incorporá-lo a seu território, para então proceder à divisão de competências entre os entes federados – pois, como dito, o exercício de competências está diretamente vinculado ao exercício pleno de sua soberania.

Sob esse viés e diante da ausência de lei federal que dispõe sobre o tema, impossibilitados estão os municípios costeiros de exigir ISS sobre os serviços prestados nas plataformas de petróleo, pelo fato de ali não subsistir os limites territoriais nacionais, e, conseqüentemente, os limites municipais.

³³ Alguns autores discordam dessa afirmação. REZEK, por exemplo, afirma que a soberania do país costeiro sobre o mar territorial não seria plena, devido a obrigação de concessão de passagem inocente aos navios de outros Estados (REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 11ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 2008).

³⁴ Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: (...)V - limites do território nacional, espaço aéreo e marítimo e bens do domínio da União; VI - incorporação, subdivisão ou desmembramento de áreas de Territórios ou Estados, ouvidas as respectivas Assembleias Legislativas;

4. A PLATAFORMA CONTINENTAL, A ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: ANÁLISE DA COMPETÊNCIA DOS ENTES FEDERADOS

Apesar de todo o exposto, não se pode fechar os olhos para opiniões divergentes. Não raros são os entendimentos exarados pela doutrina nacional que fixam a tese de que a Plataforma Continental seria sim uma extensão natural do território do Estado costeiro, como se os limites terrestres entrassem no mar, conforme dispõe VARELLA³⁵.

Há também precedentes no âmbito da Corte Internacional de Justiça, como o contencioso entre os Estados Unidos *versus* Canadá sobre a definição da fronteira marítima no Mar de Maine³⁶. Naquela ocasião, em 1969, restou consignado o seguinte entendimento:

A doutrina da parte justa e equitativa se distancia totalmente da mais fundamental de todas as regras do direito relativas à Plataforma Continental: os direitos do Estado litorâneo sobre a Plataforma Continental que constitui um prolongamento natural de seu território sob o mar, existe *ipso facto* e *ab initio*, em virtude da soberania do Estado sobre seu território.

Não obstante, apesar de discordar veementemente de tal posição - como restou demonstrado no capítulo anterior - para fins do desenvolvimento do presente trabalho, apenas é possível analisar mais a fundo a questão da competência dos municípios em exigir ISS sobre os serviços prestados na Plataforma Continental e na Zona Econômica Exclusiva se, a despeito do silêncio da Convenção de Montego Bay e da Constituição Federal de 1988, tal área for tratada como parte integrante do território brasileiro.

Pois bem. Como explicitado anteriormente, a Convenção de Montego Bay foi publicada em 1982. A mesma foi ratificada internamente em 22 de dezembro de 1988 e promulgada pelo Decreto nº 99 de 12 de março de 1990, entrando em vigor no Brasil em 16 de novembro de 1994, conforme declarado pelo Decreto nº 1530/1995.

Não obstante, desde as Proclamações de Truman, o Brasil já vinha reivindicando que a porção da Plataforma Continental (há época denominada “plataforma submarina”), deveria ser analisada em sua percepção geológica, como extensão do território brasileiro.

³⁵ VARELLA, *op.cit.* p. 234.

³⁶ CORTE INTERNACIONAL DE JUSTIÇA. CIJ. **Caso da delimitação da Fronteira Marítima na Área do Golfo do Maine** (Canadá *versus* Estados Unidos da América). 1981-1984. Disponível em: [://www.cedin.com.br/wp-content/uploads/2014/05/casos-conteciosos_1981_01.pdf](http://www.cedin.com.br/wp-content/uploads/2014/05/casos-conteciosos_1981_01.pdf). Acesso em: 15.11.2016

Neste cenário sobreveio, em 1950, a edição do Decreto Executivo nº 28.840, explicitamente reconhecendo a porção da plataforma marítima como território brasileiro. É ver:

Art. 1º Fica expressamente reconhecido que a plataforma submarina, na parte correspondente ao território, continental e insular, do Brasil se acha integrada neste mesmo território, sob jurisdição e domínio, exclusivos, da União Federal.

Art. 2º O aproveitamento e a exploração de produtos ou riquezas naturais, que se encontram nessa parte do território nacional, dependem, em todos os casos, de autorização, ou concessão federal.

Insta salientar que para fins de incorporação efetiva da Plataforma Continental ao território nacional, o artigo 1º do Decreto Executivo nº 28.840, não é capaz de produzir qualquer efeito jurídico. Isto porque, conforme demonstrado acima, o artigo 48, incisos V e VI da Constituição Federal de 1988, determinam expressamente a necessidade de Lei Federal, submetida a sanção presidencial e a manifestação das Assembleias Legislativas Estaduais, para a aprovação da incorporação e subdivisão de qualquer porção territorial ao território nacional.

Não obstante, da redação do citado artigo 1º é possível extrair algumas conclusões. A mais importante delas, sem dúvida alguma é que, superado o fato da competência do Brasil ter sido estendida à sua Plataforma Continental por meio de ato legislativo infralegal, a jurisdição e o domínio desta parte submersa às águas marítimas recai exclusivamente sobre a União Federal.

Este Decreto, ainda em vigor, amolda-se ao disposto na Lei nº 8.617 de 1993, que antes mesmo da internalização da Convenção de Montego Bay, já trazia ao âmbito nacional os conceitos estabelecidos por ela. É ver:

Art. 7º Na zona econômica exclusiva, o Brasil tem direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais, vivos ou não-vivos, das águas sobrejacentes ao leito do mar, do leito do mar e seu subsolo, e no que se refere a outras atividades com vistas à exploração e ao aproveitamento da zona para fins econômicos.

Art. 8º Na zona econômica exclusiva, o Brasil, no exercício de sua jurisdição, tem o direito exclusivo de regulamentar a investigação científica marinha, a proteção e preservação do meio marítimo, bem como a construção, operação e uso de todos os tipos de ilhas artificiais, instalações e estruturas

Art. 12. O Brasil exerce direitos de soberania sobre a plataforma continental, para efeitos de exploração dos recursos naturais.

Parágrafo único. Os recursos naturais a que se refere o caput são os recursos minerais e outros não-vivos do leito do mar e subsolo, bem como os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, isto é, àquelas que no

período de captura estão imóveis no leito do mar ou no seu subsolo, ou que só podem mover-se em constante contato físico com esse leito ou subsolo.

Art. 13. Na plataforma continental, o Brasil, no exercício de sua jurisdição, tem o direito exclusivo de regulamentar a investigação científica marinha, a proteção e preservação do meio marinho, bem como a construção, operação e o uso de todos os tipos de ilhas artificiais, instalações e estruturas.

§ 1º A investigação científica marinha, na plataforma continental, só poderá ser conduzida por outros Estados com o consentimento prévio do Governo brasileiro, nos termos da legislação em vigor que regula a matéria.

§ 2º O Governo brasileiro tem o direito exclusivo de autorizar e regulamentar as perfurações na plataforma continental, quaisquer que sejam os seus fins.

Art. 14. É reconhecido a todos os Estados o direito de colocar cabos e dutos na plataforma continental.

§ 1º O traçado da linha para a colocação de tais cabos e dutos na plataforma continental dependerá do consentimento do Governo brasileiro.

§ 2º O Governo brasileiro poderá estabelecer condições para a colocação dos cabos e dutos que penetrem seu território ou seu mar territorial. (sem grifos no original)

Os artigos supratranscritos demonstram quais atribuições foram delegadas para serem exercidas pelo Governo Brasileiro em relação à ZEE e à Plataforma Continental. Tais atribuições, resumem-se na competência exclusiva para explorar seus recursos naturais, bem como a regulamentação da investigação científica marinha, a proteção e preservação do meio marinho; a construção, operação e o uso de todos os tipos de ilhas artificiais, instalações e estruturas.

Nota-se, assim, que apesar da Lei nº 8.617/1993 não ter expressamente estabelecido a qual ente federado cabia o exercício de tais direitos, como feito pelo Decreto Executivo nº 28.840/1950 – que deixou expressamente consignado que seria a União Federal - é possível extrair que a atribuição genérica ao Governo Brasileiro para atuar em seu âmbito, determina a competência exclusiva da União com relação as atividades ali exercidas.

Nesta esteira, faz-se necessário uma análise acerca do ente federado competente para atuar dentro dos limites territoriais da Plataforma Continental e da ZEE. Essa análise possui como objetivo, estabelecer o ente responsável pelo exercício da competência tributária em seu âmbito. Isto porque, como é sabido a competência tributária só pode incidir sobre as faixas territoriais em relação às quais estes entes exerçam a sua autonomia político-jurídica.³⁷

³⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMENTE, Thomas da Rosa de. **Mar Territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta.** Revista Brasileira de Estudos Políticos | Série “Estudos Sociais e Políticos” Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMG (1892 - 2012) | n. 40 | pp. 235 – 262.

4.1 Análise da competência exclusiva da União Federal para atuar no âmbito da Plataforma Continental e da ZEE

Competência, segundo dispõe SILVA³⁸, é a “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as mais diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções”.

Nesta esteira, para compreender a extensão dos exercícios de diferentes competências no âmbito das águas marítimas, analisaremos, respectivamente, a competência jurisdicional e a competência legislativa delegada pela Constituição Federal de 1988.

A CRFB/1988 adotou, como critério para a divisão jurisdicional, a competência taxativa em razão da matéria para a Justiça Federal e a competência residual para a Justiça Estadual. Desta feita, interpreta-se que apenas aquelas matérias que não estejam expressamente inseridas na competência do Poder Judiciário Federal, poderão ser objeto de análise pela Justiça estadual.

Assim, analisando seu artigo 109³⁹, observa-se que o mesmo preceitua que a Justiça Federal é competente para julgar as causas em que a União for interessada, as causas relacionadas com Estado estrangeiro ou fundadas em Tratado ou organização internacional, bem como crimes e infrações penais em detrimento de bens, serviços ou interesse da União.

Ora, interpretando a literalidade do disposto neste artigo em conjunto ao disposto no artigo 20, inciso V da CFRB/1988 que, como demonstrado acima, preceitua que os bens da Plataforma Continental e da ZEE são bens exclusivos da União, é de hialina clareza que todos

³⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 419.

³⁹ Art. 109. Aos juizes federais compete processar e julgar: I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho; II - as causas entre Estado estrangeiro ou organismo internacional e Município ou pessoa domiciliada ou residente no País; III - as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional; IV - os crimes políticos e as infrações penais praticadas em detrimento de bens, serviços ou interesse da União ou de suas entidades autárquicas ou empresas públicas, excluídas as contravenções e ressalvada a competência da Justiça Militar e da Justiça Eleitoral; V - os crimes previstos em tratado ou convenção internacional, quando, iniciada a execução no País, o resultado tenha ou devesse ter ocorrido no estrangeiro, ou reciprocamente; V-A as causas relativas a direitos humanos a que se refere o § 5º deste artigo; VI - os crimes contra a organização do trabalho e, nos casos determinados por lei, contra o sistema financeiro e a ordem econômico-financeira; VII - os *habeas corpus*, em matéria criminal de sua competência ou quando o constrangimento provier de autoridade cujos atos não estejam diretamente sujeitos a outra jurisdição; VIII - os mandados de segurança e os *habeas data* contra ato de autoridade federal, excetuados os casos de competência dos tribunais federais; IX - os crimes cometidos a bordo de navios ou aeronaves, ressalvada a competência da Justiça Militar; X - os crimes de ingresso ou permanência irregular de estrangeiro, a execução de carta rogatória, após o "*exequatur*", e de sentença estrangeira, após a homologação, as causas referentes à nacionalidade, inclusive a respectiva opção, e à naturalização; XI - a disputa sobre direitos indígenas.

os conflitos referentes à estas porções territoriais deverão ser processados na Justiça Federal. Neste sentido, bastante elucidativo o seguinte precedente exarado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

(...) Da Zona Econômica Exclusiva e Plataforma Continental e da aplicação da lei penal “Zona Econômica Exclusiva e Plataforma Continental não integram mar territorial ou território nacional para fins de aplicação da lei penal. Desde logo é preciso frisar que não há controvérsia no tocante à competência de jurisdição federal. Compete à Justiça Federal, fincada no art. 109, III, IV e V da CRFB, apreciar os fatos, considerando que os recursos naturais da plataforma continental e da Zona Econômica Exclusiva são bens da União (art. 20, V da CRFB/88), ente que mantém o monopólio sobre a exploração e lavra de petróleo (art. 177, I, §§ 1º e 2º da CRFB/88) e que dentro dessas áreas detém soberania limitada, para promover as ações necessárias à proteção e preservação ambiental, como preceitua o art. 8º da Lei n. 8.617/93, em consonância com termos da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, notadamente as limitações estampadas no art. 56.1, “b”, III.⁴⁰ (sem grifos no original)

Indubitável, portanto, a competência da Justiça Federal para dirimir conflitos que tenham lugar nas águas sobrejacentes à Plataforma Continental e ZEE, bem como sobre os recursos incrustados no solo deste fundo marinho – não sendo permitido assim, a ingerência da Justiça Estadual (esta, vale dizer, competente para dirimir conflitos envolvendo os entes federativos municipais).

Passamos agora para análise da competência para legislar sobre assuntos relativos à Plataforma Continental e à Zona Econômica Exclusiva.

Com relação à competência legislativa, a CFRB/1988 estabelece, em seus artigos 22, 23 e 24, as competências privativas, concorrentes e comuns dos entes federados. Tais competências são exaustivamente delineadas por tais artigos, ou seja, são taxativas, e não exemplificativas.

Dentre as competências privativas da União Federal o artigo 22 elenca: o direito marítimo, águas e energia, e recursos minerais. A definição da competência privativa da União para legislar acerca de referidos assuntos é resultado da aplicação da racionalidade de que, se um ente exerce domínio sobre determinado bem, deve o mesmo ser competente para legislar sobre o mesmo.

Nota-se assim, que apesar do artigo 22 não dispor expressamente sobre a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva, é possível perceber que todas as particularidades

⁴⁰ Tribunal Regional Federal da 2ª Região. TRF2. Mandado de Segurança nº 2012.02.01.006311-9, Desembargador Federal Abel Gomes. Julgado em: 24/08/2012. Disponível em: http://portal.trf2.jus.br/portal/consulta/cons_procs.asp. Acesso em: 15.11.2016.

referentes a tal porção marítima são de competência legislativa privativa da União Federal. Inegável, portanto, que a mesma somente pode ser regulada por norma jurídica advinda de referida autoridade federal.

Nesta toada, não é factível uma interpretação de que mesmo os bens da Plataforma Continental e da ZEE sendo bens constitucionalmente atribuídos à União Federal, qualquer estado ou município possa legislar sobre os mesmos. Ademais, importante ressaltar argumento de índole pragmática, no sentido de que a Plataforma Continental é porção territorial submersa que cerca toda a borda oriental do Brasil, de modo que seria inviável atribuir tal competência a cada um dos Estados litorâneos, e muito menos, aos municípios litorâneos⁴¹ – o que causaria, inegavelmente, diversos conflitos infundáveis de competência.

Neste sentido, o Professor MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO⁴²:

A Constituição não o diz expressamente, mas o demonstra claramente. Realmente, ela não deixa campo para outro Poder que não o federal, ao dispor sobre o que concerne ao mar. A demonstração é fácil. Compete à União, privativamente, legislar sobre direito marítimo (art.22, I). Compete à polícia Federal exercer as funções de polícia marítima (art. 144, §1º, III). À justiça federal julgar os crimes cometidos a bordo de navios (art. 109, IX), Etc.)

Diante do exposto, é cristalina a conclusão de que somente a União Federal é legitimada para exercer qualquer tipo de competência no âmbito da Plataforma Continental e da ZEE, seja no viés jurisdicional ou legislativo, tendo em vista ser o único ente que possui norma permissiva para atuar em tal porção territorial submersa.

A título de arremate, insta analisar brevemente as competências legislativas concedidas exclusivamente aos entes municipais.

Pois bem. A autonomia dos municípios é exercida por meio de quatro capacidades, a saber: auto-governo, auto-organização, auto-administrativo e auto-legislação. O exercício dessas atribuições permite que os municípios busquem realizar políticas mais efetivas para suas respectivas populações, atendendo à interesses voltados para um âmbito mais específico. São os denominados “interesses locais”.

Neste contexto, dispõe o art. 30 da Carta Magna:

Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem

⁴¹ VASCONCELLOS, *op. cit.*, p. 26.

⁴² FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Parecer apresentado à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080/RJ**. Folhas 259 a 273 dos autos.

prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

Nota-se, portanto, que ao realizarmos uma interpretação a *contrario sensu* do disposto no inciso I, do artigo 30 acima transcrito, é simples concluir que é vedado aos municípios legislar sobre assuntos que ultrapassem essa competência local constitucionalmente delimitada. Ou seja: os Municípios devem restringir suas legislações aos interesses restritos de suas respectivas populações.

Neste ínterim, é indubitável que o que ocorre no âmbito da Plataforma Continental ultrapassa em muito os interesses meramente locais, sendo matéria indiscutivelmente relacionada aos interesses nacionais e a própria soberania da República Nacional.

Insta salientar, apenas para elucidar quaisquer indagações que possam surgir, que conforme disposto no inciso II do artigo 30 supratranscrito, o município possui legitimidade para suplementar as legislações federais e estaduais no que couber. Ora, tal disposição deve ser interpretada sistematicamente ao disposto constitucionalmente acerca das competências municipais.

Desta forma, como a Carta Magna limitou a atuação legislativa municipal aos limites dos interesses locais de sua população, o exercício da suplementação de lacunas existentes em comandos editados pela União ou pelos Estados apenas pode ser exercido dentre desta delimitação. Assim, não é permitido aos municípios usurpar competências de outros entes federativos e suplementar seus respectivos arcabouços jurídicos de forma a extrapolar os interesses das respectivas localidades.

Conclui-se, portanto, que caso reste superado o argumento exarado no capítulo anterior e reste consignado que a Plataforma Continental e a ZEE sejam efetivamente integrantes do território nacional, é indubitável o fato de que a União Federal seria o único ente federado legitimado a exercer a competência tributária nestas áreas, afastando, assim, a cobrança do ISS pelos municípios costeiros.

4.2. Os limites da Competência Tributária Municipal: Análise dos Princípios da Legalidade e da Territorialidade das Leis

Como exposto nos subitens anteriores, conclui-se que é competência exclusiva da União Federal dirimir conflitos, legislar, regulamentar e atuar na porção terrestre submersa

denominada Plataforma Continental, bem como na porção marítima denominada de Zona Econômica Exclusiva, devido a uma interpretação sistemática das atribuições expressas trazidas pela Carta Magna.

Com efeito, ao estatuir que os recursos naturais da Plataforma Continental são bens da União, o legislador constituinte situou tais sítios fora da competência de qualquer dos Estados ou Municípios da Federação, fazendo incidir sobre eles apenas normas oriundas da União Federal. Assim, seria inadmissível concluir que os Estados e Municípios pudessem exercer suas competências tributárias sobre tais áreas.

Não obstante, a título corroborativo, faz-se mister analisar mais a fundo outros motivos pelos quais a competência tributária dos Estados e Municípios não poderia ser exercida no âmbito da Plataforma Continental e da ZEE. Essa análise perpassa, necessariamente, pelo conceito de Competência Tributária, o qual está intrinsecamente vinculado ao Princípio da Legalidade Estrita e da Territorialidade das Leis.

Ab initio, insta salientar que o Direito Tributário é regido pelo Princípio da Legalidade *stricto sensu*.

O ilustre doutrinador CARVALHO⁴³ afirma que por força deste princípio, que está insculpido de forma genérica no artigo 5º, inciso II da CFRB/1988, a “ponência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei”. É ver:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Com relação especificamente ao Direito Tributário, o Princípio da Legalidade encontra-se delineado no artigo 150, inciso I, da Carta Magna⁴⁴ que determina que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” Nota-se, portanto,

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 269

⁴⁴ No âmbito infraconstitucional o mesmo encontra-se insculpido no artigo 97 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

que sua finalidade precípua está em restringir a atuação do ente federado e o seu ímpeto de se exigir tributos sem normativo legal permissivo.

Essa exigência constitucional é justificada pela busca da preservação do Princípio da Segurança Jurídica, tendo em vista o tributo ser prestação pecuniária compulsória⁴⁵, no qual o sujeito passivo é obrigado ao seu recolhimento - o que acaba por configurar, indubitavelmente, restrição ao seu direito de propriedade. Nota-se, portanto, uma flexibilização do direito de propriedade concedido a todos os cidadãos, face ao dever de recolher tributos à pessoa jurídica de direito público competente para instituí-los.

Dito isso, a pessoa jurídica de direito público competente para a instituição e majoração dos tributos é definida constitucionalmente pela divisão das competências tributárias. Isto porque, como é sabido, a Constituição Federal não cria tributos; ela apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias. Deste modo, é correto definir a competência tributária como “o poder constitucionalmente atribuído aos entes federados de editar leis que instituam e majorem tributos”.⁴⁶

Nos termos de DERZI, COELHO E BUSTAMANTE⁴⁷, a Constituição federal implantou um sistema de competência tributária integralmente rígido, indelegável e inalterável por meio de lei infraconstitucional, inclusive, por meio de lei complementar. A distribuição do poder de tributar caracteriza-se, portanto, pela rigidez da competência para criar imposto, que são atribuídos pela Carta Magna, e somente por ela aos Estados e Municípios de forma privativa.

Nesta toada, explicita CARRAZZA⁴⁸:

(...) as pessoas políticas, sob ângulo técnico-jurídico, são entidade isônomas e parificadas, de maneira que a nenhuma delas é dado subjugar a autonomia das demais. Isto significa, portanto, que a competência tributária repartida entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal é determinada pelas normas constitucionais.

⁴⁵ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁴⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. p. 184.

⁴⁷ DERZI, COELHO e BUSTAMANTE, *op.cit.* p. 243.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 565.

No mesmo sentido, MENG-HUNG⁴⁹:

Em outras palavras, a competência tributária remete à habilitação ou faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Essas pessoas, dotadas de competência plena, podem tanto tributar como aumentar a carga tributária (via aumento da alíquota ou da base de cálculo do tributo, ou ambas ao mesmo tempo), respeitadas as normas constitucionais; ou diminuí-la (adotando o procedimento), ou até suprimi-la, mediante a não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções.

Nesta esteira, conforme dispõe o artigo 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional⁵⁰, não é permitido ao ente federado editar norma que atribua a outro ente a competência para criar tributo que lhe foi outorgado pela CFRB/1988. O que lhe é facultado, é apenas a delegação das funções de arrecadar ou fiscalizar os tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas - o que é denominado de “capacidade tributária ativa.”

Não obstante, após a delegação, pela Carta Magna, do poder de instituir leis no âmbito tributário, é necessário verificar em qual território tais normativos poderão produzir seus efeitos, ou seja: qual o critério espacial da competência tributária.

BRITTO⁵¹ destaca que, para se definir o critério espacial da competência tributária “é preciso que o local esteja juridicamente relacionado ao núcleo da materialidade conferida constitucionalmente”. É dizer: sobre aquele território somente será possível a aplicação de normas previstas constitucionalmente para serem aplicados ali por determinado ente federativo.⁵²

Assim, a competência tributária está diretamente vinculada ao Princípio da Territorialidade das Leis, ou seja, a jurisdição dos entes políticos circunscreve-se aos seus limites territoriais; fora deles suas leis não têm aptidão para produzir efeitos, ou seja, não têm eficácia jurídica⁵³.

⁴⁹ MENG-HUNG, Tsai; MARAGNO, Luciano Chachin. **ISS: Como definir o local da incidência do Imposto sobre Serviço**. 2 Ed. São Paulo: IOB, 2011. p. 51

⁵⁰ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

⁵¹ BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo: estudo sobre o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária no exercício da competência tributária para arrecadar e instituir tributos**. 2012. p.153.

⁵² VASCONCELLOS, *op. cit.*, p. 40.

⁵³ BARRETO, Aires F. **Parecer apresentado à Execução Fiscal nº 026.06.006311-7**.

Nestes termos, o doutrinador PAULSEN⁵⁴:

Recolhido o fato de se o Brasil, juridicamente, uma Federação, e o de haver Municípios dotados de autonomia, a vigência das normas tributárias ganha especial e relevante importância. Vê-se, na disciplina do Texto Constitucional, a preocupação sempre presente de evitar que a atividade legislativa de cada uma das pessoas políticas interfira na demais, realizando a harmonia que o constituinte concebeu. É a razão de ter-se firmado a diretriz, segundo a qual a legislação produzida pelo ente político vigora no seu território e fora dele, tão somente nos estritos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios que participem. Nessa linha de raciocínio, as normas jurídicas editadas por um Estado são vigentes para colher os fatos que aconteçam dentro de seus limites geográficos, o mesmo ocorrendo com os Municípios e com a própria União.

Neste contexto, o Princípio da Territorialidade das Leis é aquele que delimita a produção de efeitos jurídicos dentro da porção geográfica atribuída à pessoa de direito público responsável pela edição de determinada norma. Tem-se, portanto, a acepção negativa deste princípio, responsável por limitar o alcance de determinadas normas jurídicas à um determinado espaço. Ele representa, portanto, o aspecto espacial das normas jurídicas.

O mesmo está consignado no Código Tributário Nacional - editado em 1966 e recepcionado com status de lei complementar – que dispõe em seu art. 102 acerca da exceção a este princípio (restando ainda mais claro que a territorialidade é regra geral)⁵⁵. É ver:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Desta forma, conforme dispõe BARRETO⁵⁶, a Constituição Federal em respeito ao Princípio da Territorialidade das Leis não atribui aos Municípios a competência para tributar serviços prestados fora de seus limites territoriais, não incidindo ISS, por exemplo, sobre os serviços prestador no exterior do País.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora p. 862.

⁵⁵ Neste sentido, BARRETO: “a extraterritorialidade de que trata esse artigo do CTN volta-se para casos excepcionais de vigência da lei ordinária de um ente público no território de outro (...) Essas normas, prevendo efeitos extraterritoriais, em regra, dispõem sobre a fiscalização dos tributos, troca de informações (...). Não têm, naturalmente, o efeito de estender a incidência da norma tributária de um ente para fatos situados fora dos seus respectivos territórios.”

⁵⁶ BARRETO, *op.cit.*

A questão que se coloca aqui, portanto, é se a Plataforma Continental e a ZEE representam ou não território dos Municípios de acordo com ordenamento jurídico brasileiro. Isto porque, restando superados os argumentos acima esposados – o que se admite aqui apenas a título argumentativo e para fins acadêmicos – no sentido de que a Plataforma Continental representa parte do território nacional e que não apenas a União Federal poderia exercer alguma competência sobre ela, poder-se-ia admitir a ingerência dos Municípios sobre a mesma se, e somente se, parte de tal porção territorial submersa e marítima estivesse localizada dentro de seus limites territoriais.

4.3. A Plataforma Continental *versus* o Território Municipal: Os Territórios Federais e os equívocos cometidos no julgamento da ADI 2080/RJ

De plano, pode-se dizer que o artigo 20, parágrafo 1º, da CFRB/88 expressamente exclui do território dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o Mar territorial, a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva, *in verbis*:

“Art. 20. São bens da União:

(...)

§ 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais **no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva**, ou compensação financeira por essa exploração.” (sem grifos no original)

O citado dispositivo, como se vê, prescreve que aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como aos órgãos da administração direta da União, fica assegurada uma compensação financeira pela exploração de recursos hídricos e minerais que ocorram:

- (a) Nos respectivos territórios; e
- (b) Fora de seus respectivos territórios (ou seja, no Mar Territorial, Plataforma Continental ou Zona Econômica Exclusiva).

Neste sentido, DERZI, COELHO e BUSTAMANTE⁵⁷:

(...) um exame apressado da literalidade do art. 20, §1º a Constituição federal pode levar a duas interpretações diferentes. Sem embargo, não há margens para dúvida de que a única interpretação minimamente razoável é no sentido de que o referido dispositivo prescreve que os órgãos da Administração Direta da União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fica assegurada participação no resultado ou compensação financeira pela exploração de recursos hídricos, minerais, petróleo e gás, que ocorram: (a) nos respectivos territórios; (b) e, também, foram de seus respectivos territórios, quer dizer, na plataforma continental ou zona econômica exclusiva da União Federal.

Nesta toada, é cristalino – endossado por todo o exposto acima - que o território dos entes municipais está adstrito única e exclusivamente às fronteiras terrestres, não incorporando o Mar Territorial, a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva.

Qualquer interpretação distinta da acima exarada, seria feita ao arredo da mínima interpretação gramatical do artigo. Isto porque, se os respectivos territórios dos Estados ou Municípios fossem compostos também pela Plataforma Continental, a mesma já estaria incluída na expressão “respectivo território”, não sendo necessário reproduzi-la novamente na redação do mesmo normativo.

Admite-se que dúvidas poderiam surgir unicamente quanto ao Mar Territorial (situado até 12 milhas náuticas da costa), na medida em que o próprio artigo 20 da CFRB/88, em seu inciso VI, determina que tal faixa de mar representa um “bem” da União Federal. Assim, poder-se-ia argumentar que, adotando o entendimento de que a União seria composta de Estados e Municípios, acabariam as 12 milhas náuticas por integrar o território destes últimos, já que a soberania nacional seria exercida sobre essa porção marítima em sua plenitude.

Não há dúvidas, porém, quanto a Plataforma Continental e a ZEE.

Isto porque, a inclusão, pela CFRB/1988, dos recursos presentes na Plataforma Continental ao campo dos poderes e da competência da União Federal, afasta qualquer intromissão dos Estados Federados e dos Municípios em sua área, impedindo assim, que sobre ela possa incidir qualquer legislação municipal ou estadual.

Endossando tal entendimento, está o ilustríssimo professor de direito RAUL MACHADO HORTA⁵⁸ em parecer proferido nos autos da ADI nº 2080/RJ, que será abaixo analisada:

⁵⁷ DERZI, COELHO e BUSTAMANTE. *op. cit.*, p. 239.

⁵⁸ HORTA, Raul Machado. **Parecer apresentado à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080/RJ**. Folhas 248 a 258 dos autos.

O mar territorial, como instituto mais antigo, e a plataforma continental, que proveio de formulação mas recente, não se vinculam à jurisdição e a competência do estado-membro e do município na organização federal brasileira. Não são instrumentos da autonomia do estado federado e do município. São prolongamentos do poder soberano que reside na pessoa jurídica de direito público, dotada de soberania, que é a União Federal, a qual, em nossa organização constitucional, é o centro das competências nacionais.

Assim, não seria factível permitir que um ente municipal edite uma norma de cunho tributário para gravar uma operação que está, para o ordenamento jurídico nacional ocorrendo em águas marítimas, ou seja, fora de seus limites territoriais.

Neste contexto, ainda que se entenda que a Plataforma Continental integre o território nacional - como admitido acima apenas à título argumentativo e para fins de desenvolvimento do presente trabalho - não obstante, tais faixas territoriais submersas poderiam ser consideradas no máximo, território federal, por decorrência lógica do artigo 20, inciso V, da CFRB/88.

Faz-se aqui, pausa para discorrer brevemente acerca do instituto.

Os territórios federais são definidos pelo artigo 18, §2º da Constituição Federal, quando a mesma dispõe acerca da organização político-administrativa da República Federativa Brasileira. É ver:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

(...)

§ 2º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

Nota-se, portanto, que os territórios federais são uma categoria específica de divisão administrativa. Eles estão diretamente integrados à União Federal, sem pertencer a qualquer Estado e podendo ser divididos em Municípios ou não – conforme dispõe o art. 33, §1ª, da Carta Magna.⁵⁹

Assim, a possibilidade de existência de territórios federais encerra duas argumentações episodicamente sustentadas – inclusive pelo próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento

⁵⁹ Art. 33. A lei disporá sobre a organização administrativa e judiciária dos Territórios. (...)§ 1º - Os Territórios poderão ser divididos em Municípios, aos quais se aplicará, no que couber, o disposto no Capítulo IV deste Título

da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080 (que será minuciosamente analisada no próximo tópico).

A primeira é de que todo o território nacional deve ser, obrigatoriamente, dividido entre estados e municípios. Ora, como demonstrado acima a própria Constituição Federal admite a existência de territórios que não estejam subdivididos em outros entes federados.

Já a segunda argumentação diz respeito à suposta existência de uma lacuna legislativa, sobre as áreas de domínio exclusivos da União. Nos termos de defensores desta corrente, as competências tributárias estadual e municipal poderiam ser artificialmente estendidas para alcançar os referidos territórios – caso assim não fosse, tais áreas permaneceriam desoneradas de impostos estaduais e municipais, o que feriria o Princípio da Isonomia Tributária.⁶⁰

Não obstante, a CFRB/1988 estabelece, em seu artigo 147, uma regra de tributação específica com relação aos territórios de domínio exclusivo da União. É ver:

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

É dizer: os Territórios Federais não são entes federativos autônomos o que resulta, conseqüentemente, na carência de competência tributária para instituir impostos sobre seu território. Deste modo, a Constituição Federal atribui à União os impostos estaduais e municipais incidentes sobre as atividades exercidas naquela área. Deste modo, exercerá a União uma anômala competência tributária concernente às três esferas federativas.⁶¹

Por fim, válido ressaltar, que não merece prosperar qualquer argumentação no sentido de que hoje inexistem territórios federais no Brasil o que, conseqüentemente, faria cair por terra qualquer tentativa de enquadrar a Plataforma Continental nesta definição. Isto porque, conforme dispõe MORAES⁶², a própria Constituição Federal permite, em seu artigo 18, §3º, a criação de novos territórios, tendo inclusive, com esse intuito, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, previsto a criação de Comissão de estudos territoriais com a finalidade de apresentar estudos sobre o território nacional e anteprojetos relativos a novas unidades territoriais, notadamente na Amazônia legal e em áreas pendentes de solução.

Conclui-se, portanto, que partindo do pressuposto de que a Plataforma Continental e a ZEE integram o território nacional e, devido à impossibilidade de subdividi-las entre os Estados

⁶⁰ DERZI, COELHO e BUSTAMANTE. *op. cit.*, p. 244.

⁶¹ VELLOSO, *op. cit.* p. 128

⁶² MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª edição. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 48/2005. São Paulo: Editora Atlas, 2006. p. 264.

e Municípios costeiros, a mesma apenas poderia ser definida como Território Federal – mesmo que ainda pendente de Lei Federal para enquadrá-la como tal.

Assim, após a sua classificação como Território Federal, seria transferida à União Federal a atribuição para instituir os impostos estaduais e municipais – dentre eles, o ISS - nos termos do art. 147 da Carta Magna, não sendo aceitável, assim, a falsificação de limites territoriais para suprir o ímpeto arrecadatário dos Estados e, principalmente, dos Municípios costeiros.

Não obstante a robusta argumentação que embasa a conclusão acima esposada, o Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080/RJ exarou, ainda que em procedimento sumário, entendimento no sentido contrário.

Explica-se. Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido liminar, de Relatoria do Min. Sydney Sanches, ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte – CTN em 11 de setembro de 1999, com o objetivo de serem declarados inconstitucionais o parágrafo 5º do artigo 194 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, bem como o parágrafo 4º do artigo 31 da Lei Estadual nº 2.657/1996 (Lei que dispõe sobre o ICMS no âmbito do Estado do Rio de Janeiro), sob a alegação de que eles violariam os artigos 20, V e VI; 150, VI e 146, I, III, alínea “a” e 155, §2º, XII, “d” da Constituição Federal.

Os dispositivos atacados possuem a seguinte redação:

Art. 194 - O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

§ 5º - A competência tributária do Estado e dos Municípios é exercida sobre a área dos respectivos territórios, incluídos nestes as projeções aérea e marítima de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva.

Art. 31 - Estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoa física ou jurídica exerça sua atividade em caráter permanente ou temporário, bem como onde se encontre armazenada mercadoria.

(...)

§ 4º - Para fins destas normas, a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva integram o território do Estado e do Município que lhes é confrontante.

Observa-se que tais normas versam acerca da competência tributária do Estado do Rio de Janeiro em instituir tributos sobre seus respectivos territórios, incluindo-se nestes, as projeções aéreas e marítimas de sua área continental.

Nesta esteira, o Estado do Rio de Janeiro, passando por cima do disposto na CFRB/1988, determinou expressamente que poderia ser exercida a competência tributária sobre o Mar Territorial, a Zona Econômica Exclusiva e a Plataforma Continental, para fins de instituição do ICMS sobre o transporte interestadual e intermunicipal que ocorria entre as plataformas de petróleo da Petrobrás.

Antes de adentrarmos na efetiva análise da ADI 2080/RJ, é válido ressaltar que apesar da ação constitucional dispor sobre a possibilidade de incidência do ICMS sobre o transporte entre plataformas, e o objeto do presente trabalho versar sobre o ISS incidente da prestação de serviços executados no âmbito da Plataforma Continental, o cerne neural das duas problemáticas recai sobre a mesma questão: se é permitido o exercício de competências – dentre elas, a tributária – no âmbito de tal porção territorial submersa pelos entes federados municipais.

Pois bem. Em sua inicial, a Confederação Nacional do Transporte argumentava que não havia que se falar na incidência de ICMS sobre os transportes realizados entre as plataformas petrolíferas, tendo em vista a ausência do fato gerador do imposto. Isto porque, como é sabido, o fato gerador do ICMS-Transporte ocorre quando há o efetivo transporte de bens ou pessoas entre Municípios e/ou Estados distintos. Neste caso, a Requerente alegava que o Mar Territorial, a Plataforma Continental e a ZEE não estariam situadas no território de qualquer Estado ou Município, não havendo, assim, como enquadrar os transportes ali realizados como interestaduais ou intermunicipais para fins de incidência do ICMS.

Quando do ajuizamento da Ação, a CNT juntou à inicial pareceres de RAUL MACHADO HORTA⁶³ e MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO⁶⁴, corroborando o entendimento de que os dispositivos na Constituição e na Lei do Estado do Rio de Janeiro são inconstitucionais, pois: (i) o Mar Territorial, a ZEE e a Plataforma Continental são bens da União submetidos à competência federal; (ii) o transporte em análise no caso não é interestadual ou intermunicipal, e sim nacional e (iii) inexistia previsão legal expressa exigindo o ICMS sobre o transporte que ocorre no Mar Territorial, a ZEE e a Plataforma Continental, o que viola o Princípio da Legalidade *stricto sensu*.

Diante da clareza das explicações trazidas pelos ilustríssimos professores, insta transcrever os principais trechos de seus pareceres, iniciando-se por RAUL MACHADO HORTA:

⁶³ HORTA, Raul Machado. **Parecer apresentado à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080/RJ**. Folhas 248 a 258 dos autos.

⁶⁴ FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Parecer apresentado à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080/RJ**. Folhas 259 a 273 dos autos.

Considerando a vinculação ao exercício do poder soberano, a Constituição fez a inclusão dos mesmos no domínio da União Federal, que, na organização federal brasileira, identifica a pessoa jurídica de direito público, titular da soberania e da competência internacional do Estado brasileiro (C.F. – art. 21 –I-II). A Constituição qualifica de bens da União os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva (Art. 20 –V) e o mar territorial (art. 20 – VI). Na sua qualificação constitucional de bens da União, a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva foram colocados na competência dos poderes da União. A inclusão constitucional no campo dos poderes da União afasta qualquer intromissão dos Estados Federados e dos Municípios na área do mar territorial, da plataforma continental e da zona econômica exclusiva.

Por sua vez, escreve o Professor MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO:

O mar territorial, no direito brasileiro, está exclusivamente no domínio espacial do Poder Central, ou seja, do Estado Brasileiro. Não se inclui no território de qualquer Estado, nem de qualquer Município. A Constituição não o diz expressamente, mas o demonstra claramente. Realmente, ela não deixa campo para outro Poder que não o federal, ao dispor sobre o que concerne ao mar.

Em sua defesa, o Estado do Rio de Janeiro e o Governador à época, alegaram, basicamente, que: (i) há uma confusão entre o direito de propriedade da União e as áreas desse território; (ii) não importa quem seja proprietário da área, geograficamente falando ela deve estar situada em algum Estado e Município ou no Distrito Federal, e que (iii) o termo “seu respectivo território” disposto no §1º, do artigo 20 da Constituição Federal, apenas poderia ser interpretado como se o Mar Territorial, a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva fizessem parte dos territórios estaduais e municipais do País.

Nesse sentido, foi apresentado Parecer do Procurador do Estado, ARTHUR JOSÉ FAVERET CAVALCANTE, que às fls. 158 expõe:

A Constituição Federal não contém regras concernentes à determinação do território nacional. Menos ainda se preocupou o constituinte com os territórios de Estados e Municípios. A Constituição se limita a listar, no artigo 20, os bens pertencentes à União, e, no artigo 26, os pertencentes aos Estados. Desnecessário dizer que o fato de o artigo 20 incluir o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva entre os bens da União, não autoriza concluir que não façam eles parte do território de qualquer dos Estados. O artigo 20 trata o direito de propriedade e não de jurisdição.

Ato continuo, em julgamento realizado em 06.02.2002, a suspensão liminar dos dispositivos legais supramencionados, foi negada por unanimidade pela Corte – composta à

época, pelos seguintes Ministros: Marco Aurélio, Moreira Alvez, Néri da Silveira, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Côrrea, Nelson Jobim e Ellen Gracie.

Apesar do Ministro Relator (hoje substituído pelo Ministro Gilmar Mendes) não haver tecido comentários acerca do mérito da questão, os Ministros Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence se manifestaram brevemente deixando claro seus respectivos posicionamentos – e, apesar de não serem mais componentes daquele Egrégio Tribunal, faz-se necessário expor brevemente a *ratio decidendi* de seus votos, que poderá ser adotada pelos novos ministros que sucederam a causa.

O Ministro Velloso, em breve voto, afirmou expressamente que o parágrafo 1º, do artigo 20 da CFRB/1988 é norma claramente indicativa no sentido de que a Plataforma Continental e a ZEE constituem territórios dos Estados ou Municípios costeiros. Para o Ministro, apenas esta disposição já seria suficiente para afastar, ao menos em primeiro exame, a eiva de inconstitucionalidade da lei que estabelece a competência tributária do Estado do Rio de Janeiro sobre os serviços ali prestados.

Por sua vez, o Ministro Sepúlveda Pertence fundamentou seu voto no principal argumento trazido pelo Estado do Rio de Janeiro - e reiteramente atacado pelo presente trabalho: a impossibilidade de existência de áreas nacionais sem que as mesmas estejam situadas no território de algum estado ou município. É ver:

A mim, pelo menos em termos de liminar, me parece claro haver uma confusão, na lógica da ação direta, entre domínio público e território, e que, na federação, não há área ou suas projeções que não estejam no território de um Estado ou do Distrito Federal e, simultaneamente, de um Município.

Observa-se, portanto, que no entendimento do eminente Ministro Sepúlveda Pertence, os Estados e Municípios marítimos adjacentes aos locais de exploração ou exploração de petróleo, podem estender seus territórios em até duzentas milhas náuticas com o fito de exercer unicamente a competência tributária – já que, como expressamente disposto pelo art. 31 da Lei Estadual do ICMS, considera-se, para fins desta Lei, a Plataforma Continental e a ZEE como parte integrante do território estatal.

Ou seja, independente das competências atribuídas constitucionalmente, bem como da existência de previsão expressa dos recursos da Plataforma Continental serem bens da União e sendo ela o único ente federado legitimado para exercer competências em seu âmbito, o STF exarou entendimento no sentido de que os Estados e Municípios podem incorporá-la, por meio

de sua Constituição Estadual, ao seu domínio para fins exclusivamente de exigência de tributos.⁶⁵

Ora, tal conclusão só é possível se for considerado como “território” – a despeito de sua concepção técnica – um limite exclusivamente geográfico que possui fim em si mesmo, e no qual todo e qualquer ente federativo pode, unilateralmente, definir como integrante de seu território para o fim específico de obter receitas tributárias, olvidando-se de todas as demais competências que não fazem parte de suas atribuições.⁶⁶

Seria como se houvesse uma área do território nacional utilizada apenas para fins de arrecadação de tributos, sem que o os Municípios tivessem qualquer obrigação de implementação de políticas públicas; de regulamentação; de fiscalização, ou seja, de responsabilidade para com aquele território, assim como ocorre no âmbito de seus limites territoriais propriamente ditos.

Insta ressaltar, porém, que, dentre os Ministros que se posicionaram contrariamente à concessão da Liminar nos autos da referida ADI, apenas o Ministro Marco Aurélio ainda compõe o Egrégio Supremo Tribunal Federal. Deste modo, é factível que o Plenário se posicione de forma distinta quando for realizado o julgamento de mérito da questão.

Diante de todo o exposto faz-se mister, por fim, analisar a última questão que desmantela, por completo, o ímpeto dos Municípios costeiros em exercer suas competências tributárias para fins de exigência do ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas: a ausência de lei federal que incorpora tais porções territoriais e marítimas aos seus territórios, bem como a inexistência de lei complementar para dirimir os conflitos tributários existentes.

⁶⁵ VASCONCELLOS, *op. cit.* p. 32.

⁶⁶ VASCONCELLOS, *op. cit.* p. 33.

5. DA AUSÊNCIA DE LEI FEDERAL E LEI COMPLEMENTAR SOBRE O TEMA: ANÁLISE DOS ARTIGOS 48, INCISO VI E 146, INCISO I DA CFRB/1988

Apesar da existência do precedente proferido no âmbito do plenário do Supremo Tribunal Federal em sede do julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 2080/RJ, não obstante, tendo em vista toda a argumentação exposta, mantêm-se o entendimento de que o município não tem legitimidade para instituir impostos sobre porção territorial submersa alheia ao seu território, devido ao fato da mesma estar fora do alcance de sua competência tributária.

Não obstante, caso o entendimento exarado em sede da referida ADI venha a prevalecer, ou seja, caso a faixa de território submersa e de águas marítimas situada entre 12 e 200 milhas náuticas passe a ser efetivamente considerada como território nacional; e caso permita-se que tal porção seja dividida entre os entes municipais para fins do exercício de sua competência tributária, ainda assim não se poderia validamente cobrar o ISS sobre os serviços *offshore*, diante da inexistência de lei federal dividindo tais territórios, bem como de lei complementar dispondo acerca dos conflitos de competência, nos termos dos artigos 48, inciso VI e 146, inciso I, da CFRB/1988.

De fato, caso se reconheça, por amor ao debate, que é devido o ISS sobre os serviços prestados na Plataforma Continental e na ZEE, uma questão de vital importância se coloca: para qual ente municipal o ISS deverá ser recolhido?

Não há resposta para tal indagação, visto que, tratando-se de territórios abstratos, sem demarcações físicas, vários municípios costeiros poderão pleitear o ISS dos serviços *offshore*. E, além do conflito entre municípios pelo ISS decorrentes de serviços prestados nas plataformas, há também a possibilidade da instalação de conflito entre Estados e Municípios pelo serviço de transporte de passageiros até às plataformas, pois, caso se entenda que a plataforma é território municipal, então o transporte poderá envolver um serviço intermunicipal (caso em que incidiria o ICMS) ou intramunicipal (caso em que incidiria o ISS).

Aplicar tal raciocínio significaria que cada Estado costeiro poderia incorporar porção da Plataforma Continental e ZEE para sua jurisdição por meio de dispositivo em sua própria Constituição Estadual, sem manifestação e posicionamento da União, maior interessada na área cujos recursos são de sua titularidade e cuja preservação e proteção é de sua competência. Este entendimento afrontaria o pacto federativo que delimita o campo de atuação de cada ente da federação, além de violar disposição expressa da Constituição Federal de 1988.

Isto porque, para que tal a Plataforma Continental e a ZEE possam estar situadas em no território de algum Estado ou Município costeiro deve haver lei federal dispondo,

expressamente, sobre a operação de incorporação. Com relação a este ponto a CFRB/1988 estabelece, em seu artigo 48, inciso VI, que cabe ao Congresso Nacional dispor sobre a incorporação, subdivisão ou desmembramento de áreas dos Estados. É ver:

Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: (...) VI - incorporação, subdivisão ou desmembramento de áreas de Territórios ou Estados, ouvidas as respectivas Assembleias Legislativas; reconhecido por meio de lei expedida pela União e não em dispositivo constitucional estadual.

Nota-se, portanto, que para que os municípios possam atuar em tais porções territoriais, é necessário que exista lei advinda do Congresso Nacional, com sanção presidencial e manifestação das respectivas Assembleias Legislativas, reconhecendo expressamente a incorporação desta área ao território do Estado ou Município. Ademais, na parte final do dispositivo acima transcrito, vê-se que a Constituição Federal veta, expressamente, que tal divisão e incorporação seja realizada por meio de dispositivos da Constituição Estadual do respectivo estado (como a Constituição do Estado do Rio de Janeiro em seu art. 194, por exemplo, busca fazer).

E, como é sabido, não há lei federal reconhecendo expressamente a Plataforma Continental como território dos estados federados costeiros e muito menos, lei federal realizando expressamente a divisão desta porção territorial entre Estados e Municípios. Ou seja: atualmente, não se sabe qual porção da Plataforma Continental e da ZEE pertence à cada município, o que, conseqüentemente, acarreta na impossibilidade de definição da municipalidade competente para recolher o ISS sobre os serviços ali prestados.

Não obstante, para suprir seu ímpeto arrecadatário, os municípios costeiros estão utilizando as linhas ortogonais e paralelas definidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, para fins de distribuição dos royalties de petróleo (nos termos da Lei Federal nº 7.525/86) como base para delimitação do seu território.

Ou seja, os municípios utilizam-se ilegalmente de uma lei federal promulgada com o intuito exclusivo de estabelecer a divisão de *royalties* entre Estados e Municípios, para aumentar os limites de seu território e exercer uma suposta competência tributária sobre os serviços ali prestados.

Explica-se. Os *royalties* são compensações financeiras devidas à União pelas empresas concessionárias que exploram petróleo e gás natural e produzem combustíveis, que devem ser

distribuídas entre governos municipais e estaduais, dentre outras entidades e fundos. Os mesmos foram instituídos pela Lei nº 2004 de 3 de outubro de 1953.

Com o fito de regular os parâmetros para a realização de tal divisão, a Lei nº 7.525 de 1986 introduziu o conceito de “projeção dos limites territoriais através de linhas geodésicas ortogonais à costa e paralelos, para delimitação dos Estados e Municípios confrontantes à poços produtores - conferindo ao IBGE a competência para fazê-lo (conforme disposto em seu art. 9º⁶⁷).

Nota-se assim, que ao IBGE foi conferida a competência para solucionar a questão da divisão dos *royalties*, por meio da determinação técnica de quais territórios corresponderiam aos Estados e Municípios costeiros a serem indenizados - o mesmo foi realizado por meio de Decretos expedidos pelo órgão.

Deste modo, o recurso aos critérios definidos na Lei nº 7.525/86, pelos Municípios costeiros para justificar sua competência tributária, é claramente inadequado.

Em primeiro lugar, pois, como dito, os critérios lá estabelecidos tiveram como única finalidade definir a repartição dos *royalties* de petróleo; tanto é assim que em seu artigo 2º está expresso que a divisão realizada pela Lei será única e exclusivamente realizada para fins do cálculo da indenização. É ver:

Art. 2º Para os efeitos da indenização calculada sobre o valor do óleo de poço ou de xisto betuminoso e do gás natural extraído da plataforma continental, consideram-se confrontantes com poços produtores os Estados, Territórios e Municípios contíguos à área marítima delimitada pelas linhas de projeção dos respectivos limites territoriais até a linha de limite da plataforma continental, onde estiverem situados os poços (sem grifos no original).

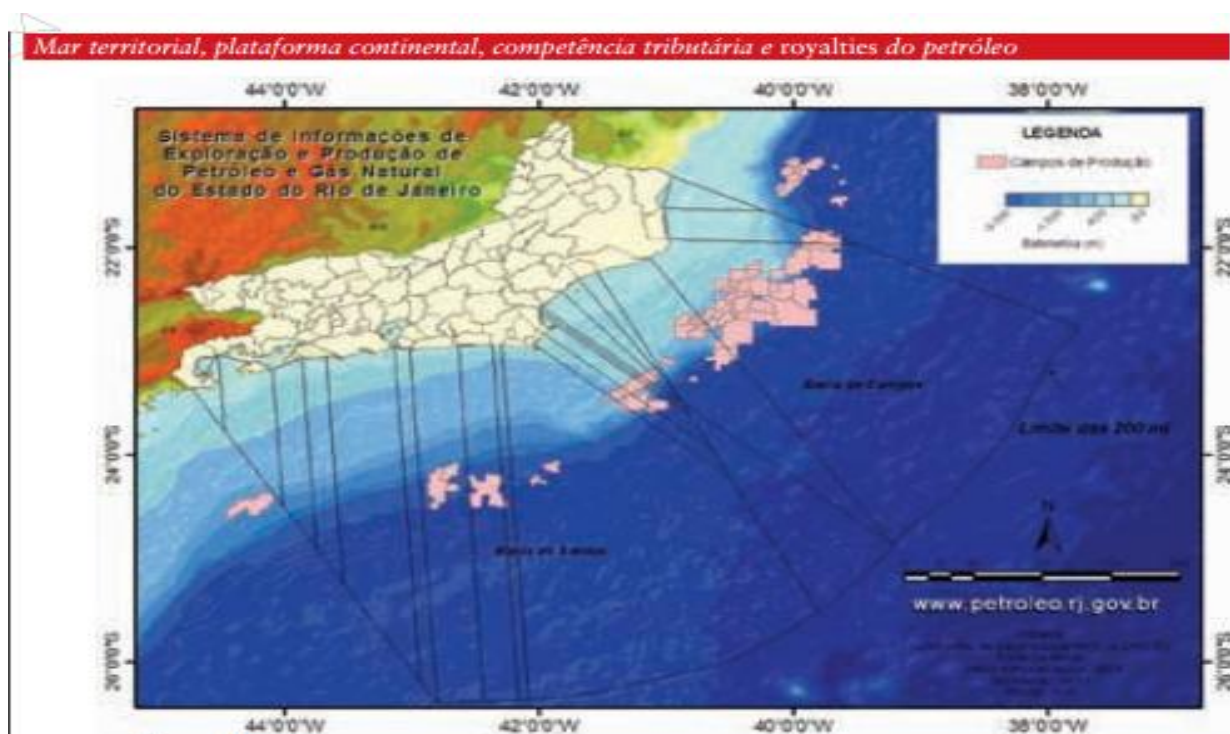
Ademais, para a realização da divisão, levou-se em consideração “as atividades de produção de uma dada área de produção petrolífera marítima e os impactos destas atividades

⁶⁷ Art. 9º. Caberá à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE: I - tratar as linhas de projeção dos limites territoriais dos Estados, Territórios e Municípios confrontantes, segundo a linha geodésica ortogonal à costa ou segundo o paralelo até o ponto de sua interseção com os limites da plataforma continental; II - definir a abrangência das áreas geoconômicas, bem como os Municípios incluídos nas zonas de produção principal e secundária e os referidos no § 3º do art. 4º desta lei, e incluir o Município que concentra as instalações industriais para o processamento, tratamento, armazenamento e escoamento de petróleo e gás natural; III - publicar a relação dos Estados, Territórios e Municípios a serem indenizados, 30 (trinta) dias após a publicação desta lei; IV - promover, semestralmente, a revisão dos Municípios produtores de óleo, com base em informações fornecidas pela PETROBRÁS sobre a exploração de novos poços e instalações, bem como reativação ou desativação de áreas de produção. Parágrafo único. Serão os seguintes os critérios para a definição dos limites referidos neste artigo: I - linha geodésica ortogonal à costa para indicação dos Estados onde se localizam os Municípios confrontantes; II - sequência da projeção além da linha geodésica ortogonal à costa, segundo o paralelo para a definição dos Municípios confrontantes no território de cada Estado

sobre áreas vizinhas”⁶⁸, o que demonstra de plano que não foi uma lei editada para realizar divisão da Plataforma Continental e da ZEE para fins de incorporação de seu território pelos Estados e Municípios costeiros.

Em segundo lugar, porque as chamadas projeções ortogonais e paralelas representam um verdadeiro caos, ora se sobrepondo, ora deixando uma parcela do oceano fora dos limites de um município, os quais deixam claro que existem vários blocos de exploração inseridos indevidamente no território de dois municípios distintos.

Como exemplo, podemos trazer a ilustração do disposto Decreto nº 93.189 de 1986, no qual o IBGE traçou as linhas geoeconômicas para fins de divisão dos *royalties* no âmbito do Estado do Rio de Janeiro:



Projeções Ortogonais para o Estado do Rio de Janeiro⁶⁹

Note-se, pois, que a tomar pelas próprias projeções ortogonais previstas na Lei nº 7.525/1986, haveria casos de bitributação, na medida em que há efetivamente casos em que as

⁶⁸ **Lei no 7.525, de 22 de julho de 1986.** Estabelece normas complementares para a execução do disposto no art. 27 da Lei no 2.004, de 3 de outubro de 1953, com a redação da Lei no 7.453 de 27 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 26 out. 2016.

⁶⁹ **“Projeções Ortogonais para o Estado do Rio de Janeiro”:** A presente representação encontra-se no trabalho produzido pelos representantes do Centro de Informações sobre Petróleo e Gás Natural do Estado do Rio de Janeiro: Modificações no Critério da Divisão Geográfica Utilizada na Distribuição de Royalties no Litoral Brasileiro: Método das Linhas Proporcionais, o Estudo de Caso do Rio de Janeiro disponível no endereço eletrônico do CIPEG: <http://www.petroleo.rj.gov.br/site>.

projeções das linhas levariam a conclusão de serem dois os Municípios existentes no mesmo local. Mais uma vez, a pergunta se coloca: em casos de serviços prestados nesta situação, de qual município seria o ISS, já que dois seriam os titulares do território?

Nesta toada, é inegável a instalação de conflitos de competência, que se revela pela complexidade dos serviços *offshore*. Como dito acima, como ficará a situação quando um mesmo campo petrolífero se prolongar pelo território de mais de um município? E como ficará quando as plataformas estiverem fixadas nos limites de dois municípios? De quem será o ISS devido?

É por isso que o inciso I do artigo 146 da CF/88⁷⁰ impõe, nessas situações de incerteza, a edição de lei complementar para fins de solucionar conflitos de competência. Entretanto, no que se refere à tributação dos serviços prestados em plataformas marítimas, tal diploma legal também ainda não foi editado, o que impede a exigência de tal imposto.

Logo, a situação é de flagrante violação aos artigos 48, inciso VI e artigo 146, inciso I da CF/88, pois o caso demanda a edição de lei federal específica e lei complementar para dirimir conflito positivo de competências.

Nesse sentido, vale conferir o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal, exarado em sede da ADI nº 1.600, de Relatoria do Ministro Sydney Sanches, em que ficou consignada a impossibilidade dos Estados exigirem o ICMS sobre o serviço de navegação aérea enquanto não for editada lei complementar sobre o tema, *in verbis*:

“Constitucional. Tributário. Lei Complementar 87/96. ICMS e sua Instituição. Arts. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', e Inciso VIII, CF. Conceitos de Passageiro e de Destinatário do Serviço. Fato Gerador. Ocorrência. Alíquotas para Operações Interestaduais e para as Operações Internas. Inaplicabilidade da Fórmula Constitucional de Partição da Receita do ICMS entre os Estados. Omissão quanto a elementos necessários à Instituição Do Icms Sobre Navegação Aérea. Operações De Tráfego Aéreo Internacional. Transporte Aéreo Internacional De Cargas. Tributação Das Empresas Nacionais. Quanto às Empresas Estrangeiras, Valem Os Acordos Internacionais - Reciprocidade. Viagens Nacional Ou Internacional - Diferença De Tratamento. Ausência De Normas De Solução De Conflitos De Competência Entre As Unidades Federadas. Âmbito De Aplicação Do Art. 151, Cf É O Das Relações Das Entidades Federadas Entre Si. Não Tem Por Objeto A União Quando Esta Se Apresenta Na Ordem Externa. Não Incidência Sobre A Prestação De Serviços De Transporte Aéreo, De Passageiros - Intermunicipal, Interestadual E Internacional. (...) (ADI 1600, Rel.Min. SYDNEY

⁷⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

SANCHES, Rel.p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 26.11.01) (sem grifos no original)

O julgado acima é em tudo aplicável ao caso dos autos, pois tanto lá, como aqui, há fundadas dúvidas sobre qual seria o ente competente para tributar os serviços *offshore*, na medida em que não há uma definição clara de quem seria o território municipal sobre o qual o serviço estaria sendo realizado.

Clara, portanto, a necessidade da lei complementar prevista no inciso I do art. 146 da CF/88.

Assim, caso restem superados todos os argumentos esposados, no sentido de que a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva compõem sim o território nacional; que tais porções territoriais e marítimas não são meros Territórios Federais; bem como que as mesma poderiam ser subdividas entre os estados e municípios costeiros, concluir-se-á, que ainda sim não é factível o recolhimento de ISS sobre os serviços ali prestados, pelo fato de não haver lei federal específica dispondo sobre a incorporação e subdivisão de determinadas áreas, bem como de lei complementar regulamentando os conflitos de competência existentes (e dirimindo os que haveriam de surgir).

6. CONCLUSÃO

A análise da competência tributária dos municípios costeiros sobre os serviços prestados em águas marítimas, exige digressões e o exame aprofundado de conceitos de distintos ramos do Direito, tais como do Direito Internacional Público, do Direito Tributário e do Direito Constitucional. Desta forma, a indubitável natureza interdisciplinar da questão, delineada ao longo deste breve estudo, evidencia a complexidade de um tema que à primeira vista parecia ser de simples resolução.

Conforme demonstrado, para se definir o sujeito ativo do ISS relativo aos serviços prestados no âmbito do setor petrolífero, não basta a mera aplicação da literalidade do disposto na Lei Complementar nº 116/2003, bem como do disposto no entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp nº 1.060.210/SC. É necessário ir além. É necessário analisar a natureza jurídica de institutos como o da Plataforma Continental e da Zona Econômica Exclusiva, bem como o alcance dos mesmos no ordenamento jurídico nacional.

Nesta esteira, após o levantamento e cruzamento de diversas informações, conclui-se que atualmente, diante de lacunas imensuráveis na legislação nacional acerca do tema, é inexequível o recolhimento de ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas. Como reiteradamente exposto ao longo do trabalho, por mais que reste superado o fato da Plataforma Continental e da Zona Econômica Exclusiva não serem partes integrantes do território nacional, bem como o fato das mesmas (se consideradas integrantes do território) serem mais que meros Territórios Federais, e admitir-se a possibilidade dos municípios costeiros em exercer alguma competência nestas áreas, não há hoje, em nosso ordenamento jurídico, lei federal que incorpore expressamente tais porções aos territórios municipais, bem como lei complementar para dirimir os conflitos advindos do exercício desta suposta competência tributária municipal.

Assim, diante de todo o exposto, é possível inferir que há três possíveis soluções para a questão, ou seja, para que o ISS possa ser efetivamente exigido sobre os serviços prestados em águas marítimas (tendo em vista que, como demonstrado acima, tais serviços atendem aos requisitos dispostos pela CFRB/1988⁷¹).

A primeira seria a edição de lei complementar incorporando expressamente a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva ao território nacional, e, posteriormente, a realização de uma divisão de tais porções entre os estados e municípios costeiros para que eles

⁷¹ Conforme disposto no artigo 156, inciso III, eles estão fora da competência dos estados e estão elencados na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

finalmente possam, dentro dos parâmetros legais, exercer a competência tributária sobre aquela área.

A segunda seria o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua 1ª Seção, especificamente acerca do sujeito ativo do ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas. Com vistas a pacificar a questão e estabelecer a possibilidade concreta de tais serviços serem tributados, o STJ deverá dispor expressamente que para os serviços prestados em águas marítimas, o ISS deverá ser recolhido para o município onde está efetivamente localizado o estabelecimento sede do prestador – independente de qualquer entendimento que possa ter sido adotado anteriormente. Assim, restará estabelecido o elemento de conexão necessário para o recolhimento do tributo – elemento hoje inexistente, devido à ausência de municípios na Plataforma Continental e na ZEE.

Por fim, a terceira e última solução seria a edição de lei federal dispondo expressamente que a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva são Territórios Federais, o que faria a competência tributária com relação aos impostos estaduais e municipais recair inteiramente sobre a União Federal, nos termos do disposto no artigo 147 da CFRB/1988 – ente federado que possui, efetivamente, a legitimidade para atuar naquelas porções territoriais e marítimas.

Nesta toada, enquanto não houver a adoção de uma das três soluções aqui propostas, não haverá como ser recolhido o ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas, tendo em vista a ausência de um dos elementos primordiais para sua cobrança, qual seja, o sujeito ativo da exação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

ÁVILA, Humberto. **O imposto sobre serviços e a Lei Complementar nº 116/03**. In **O ISS e a Lei Complementar**. ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

BARRETO, Aires F. **Parecer apresentado à Execução Fiscal nº 026.06.006311-7**.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 26 out. 2016.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 26 out. 2016.

_____. **Lei nº 7.525**, de 22 de julho de 1986. Estabelece normas complementares para a execução do disposto no art. 27 da Lei nº 2.004, de 3 de outubro de 1953, com a redação da Lei nº 7.453 de 27 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 26 out. 2016.

_____. **Lei nº 8.617**, de 4 de Janeiro de 1993. Dispõe sobre o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental brasileiros, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8617.htm>. Acesso em 26 de out. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de Julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em 26 de out. 2016.

_____. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 26 out. 2016.

_____. **Decreto nº 93.189**, de 28 de Agosto de 1986. Disponível em: <<http://nxt.anp.gov.br/nxt/gateway.dll/leg/decretos/1986/dec%2093.189%20-%201986.xml>>. Acesso em 07 nov. 2016

_____. **Decreto Executivo nº 1.530** de 22 de junho de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1530.htm>. Acesso em 07 nov. 2016

_____. **Decreto-lei nº 406**, de 31 de Dezembro de 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em 07 nov. 2016

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo: estudo sobre o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária no exercício da competência tributária para arrecadar e instituir tributos**. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

Convenção do Direito do Mar III (Convenção de Montego Bay). Disponível em: <<https://www.egn.mar.mil.br/arquivos/cursos/csup/CNUDM.pdf>>. Acesso em: 30/10/2016

CORTE INTERNACIONAL DE JUSTIÇA. CIJ. **Caso da delimitação da Fronteira Marítima na Área do Golfo do Maine** (Canadá versus Estados Unidos da América). 1981-1984. Disponível em: [://www.cedin.com.br/wp-content/uploads/2014/05/casos-conteciosos_1981_01.pdf](http://www.cedin.com.br/wp-content/uploads/2014/05/casos-conteciosos_1981_01.pdf). Acesso em: 15.11.2016

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMENTE, Thomas da Rosa de. **Mar Territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta**. Revista Brasileira de Estudos Políticos | Série “Estudos Sociais e Políticos” Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMG (1892 - 2012) | n. 40 | pp. 235 – 262.

FIGUEIRÔA, Christiano Sávio Barros. **Limites exteriores da plataforma continental do Brasil conforme o direito do mar**. Brasília: FUNAG, 2014.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Parecer apresentado à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080/RJ**. Folhas 259 a 273 dos autos.

HORTA, Raul Machado. **Parecer apresentado à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080/RJ**. Folhas 248 a 258 dos autos.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do direito**. 19ª edição. São Paulo, Freitas Bastos.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público – 2º volume**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

MENG-HUNG, Tsai; MARAGNO, Luciano Chachin. **ISS: Como definir o local da incidência do Imposto sobre Serviço**. 2 Ed. São Paulo: IOB, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª edição. Atualizada até a Emenda Constitucional nº 48/2005. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

Panorama da Tributação Brasileira no Setor de Petróleo e Gás. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/Apoio_a_estudos_e_pesquisas/BNDES_FEP/prospeccao/chamada_ambiente_tributario_petroleo.html>. Acesso em: 01/11/2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 11ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

Site: <http://www.galpennergia.com/PT/investidor/ConhecerGalpEnergia/Os-nossos-negocios/Exploracao-Producao/fundamentos-engenharia-petroleo/Paginas/Perfuracao.aspx>

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. TRF2. **MS 2012.02.01.006311-9**, Desembargador Federal Abel Gomes. Julgado em 24.08.2012. Disponível em: http://portal.trf2.jus.br/portal/consulta/cons_procs.asp. Acesso em: 15.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **AgRg no REsp 1.233.258/PR**. Min. Rel. Hamilton Carvalhido. Primeira Turma. Julgado em 12.04.2011. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1051563&num_registro=201100152777&data=20110426&formato=PDF. Acesso em: 15.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **EResp 130.792/CE**. Min. Rel. Ary Pargendler. Rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andrighi. Primeira Seção. Julgado em 07.04.2000. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700905004&dt_publicacao=12-06-2000&cod_tipo_documento=. Acesso em: 15.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **AgRg no Ag 756.212/SC**. Min. Rel. José Delgado. Primeira Turma. Julgado em 12.09.2006. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=633904&num_registro=200600496940&data=20061016&formato=PDF. Acesso em: 14.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **AgRg no Ag 903.224/MG**. Min. Rel. Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgado em 11.12.2007. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=745631&num_registro=200701128237&data=20080207&formato=PDF. Acesso em: 14.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **AgRg nos EAg 1.318.064/MG**. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 26.08.2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1435187&num_registro=201101621179&data=20150903&formato=PDF. Acesso em: 14.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **AgRg no REsp 1.390.900/MG**. Min. Rel. OG Fernandes. Segunda Turma. Julgado em 24.04.2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1>

316372&num_registro=201200497101&data=20140520&formato=PDF. Acesso em: 14.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **AgRg no AREsp 466.825/MG**. Min. Rel. Olindo Menezes (Desembargador convocado do TRF 1ª Região). Primeira Turma. Julgado em 17.12.2015. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1479319&num_registro=201400155521&data=20160204&formato=PDF. Acesso em: 14.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **REsp 1.060.210/SC**. Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Seção. Julgado em 28.11.2012. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1150872&num_registro=200801101098&data=20130305&formato=PDF. Acesso em: 14.11.2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. STJ. **REsp 1.405.816/ES**. Min. Rel. Mauro Campbell. Decisão Monocrática proferida em 01.08.2016. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?processo=1405816.NUM.&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true. Acesso em: 16.11.2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF. **RE nº 361.829**. Min. Rel. Carlos Velloso, Plenário. Julgado em 13.12.2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>. Acesso em: 15.11.2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF. **ADI 1600**. Min. Rel. Sydney Sanches. Rel. p/ Acórdão Min. Nelson Jobim. Plenário. Julgado em 26.11.2001. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266694>. Acesso em: 15.11.2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF. **MC na ADI 2080/RJ**. Min. Rel. Sydney Sanches. Plenário. Julgado em 06.02.2002. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347418>. Acesso em: 15.11.2016.

VARELLA, Marcela D. **Direito Internacional Público**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

VASCONCELOS, Lorraine Oliveira. **A Inconstitucionalidade da tributação pelo ISSQN sobre os serviços de exploração e produção de Petróleo na Plataforma Continental**. Universidade de Brasília (UNB), 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2ª edição, revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

REFERÊNCIAS ILUSTRATIVAS

“Tipos de Plataformas de Perfuração Marítima”. Retirada de:
<http://www.galpennergia.com/PT/investidor/ConhecerGalpEnergia/Os-nossos-negocios/Exploracao-Producao/fundamentos-engenharia-petroleo/Paginas/Perfuracao.aspx>.
Acesso em: 15.11.2016

“Limites da Plataforma Continental e ZEE”. Retirada de:
<http://www.econometrix.com.br/colunistas.php?id=4627>. Acesso em: 15.11.2016

“Projeções Ortogonais para o Estado do Rio de Janeiro”: A presente representação encontra-se no trabalho produzido pelos representantes do Centro de Informações sobre Petróleo e Gás Natural do Estado do Rio de Janeiro: Modificações no Critério da Divisão Geográfica Utilizada na Distribuição de Royalties no Litoral Brasileiro: Método das Linhas Proporcionais, o Estudo de Caso do Rio de Janeiro disponível no endereço eletrônico do CIPEG: <http://www.petroleo.rj.gov.br/site>. Acesso em: 15.11.2016

FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO

MARIA CAROLINA VARGAS SIMÕES

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA (ISSQN) SOBRE SERVIÇOS
PRESTADOS EM ÁGUAS MARÍTIMAS (OPERAÇÕES
OFFSHORE)**

VITÓRIA

2014

MARIA CAROLINA VARGAS SIMÕES

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
QUALQUER NATUREZA (ISSQN) SOBRE SERVIÇOS
PRESTADOS EM ÁGUAS MARÍTIMAS (OPERAÇÕES
OFFSHORE)**

Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito da Faculdade de Direito de Vitória, como requisito para obtenção do grau de especialista em Direito Marítimo e Portuário.

Orientadora: Profa. Carla Adriana Comitre Gibertoni

VITÓRIA

2014

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar sob uma vertente jurídico-teórica, através da análise e interpretação de normas jurídicas e dos princípios que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro, a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) no caso das operações ocorridas em águas marítimas (mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental), considerando o atual cenário brasileiro especialmente no que tange ao mercado de prestações de serviços nessas localidades pela descoberta do pré-sal.

Palavras-chave: ISSQN – Águas Marítimas – Legalidade – Competência

ABSTRACT

This study aims to demonstrate from a legal-theoretical perspective and through the analysis and interpretation of the rules of law, the incidence of the municipal tax (ISSQN) in the case of services provided in maritime zones (territorial sea, exclusive economic zone and continental shelf), specially regarding the current Brazilian scenario of discovery of pre-salt layer.

Key-words: Tax – Maritime Waters – Legality - Jurisdiction

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

DL – Decreto-lei

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

IOF – Impostos sobre Operações Financeiras

LC – Lei Complementar

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ONU – Organização das Nações Unidas

REsp – Recurso Especial

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

ZEE – Zona Econômica Exclusiva

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
 1 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) E A SISTEMÁTICA LEGISLATIVA APLICÁVEL	 09
1.1 DA COMPETÊNCIA MUNICIPAL PARA INSTITUIR O ISSQN	09
1.2 O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE	11
1.3 DO CRITÉRIO MATERIAL DE INCIDÊNCIA	14
1.4 DO CRITÉRIO ESPACIAL: LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E O ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR	22
 2 JURISDIÇÃO SOBRE ÁGUAS MARÍTIMAS E OPERAÇÕES OFFSHORE	 28
2.1 A CONVENÇÃO DE MONTEGO BAY E AS PROJEÇÕES TERRITORIAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	28
2.3 SERVIÇOS EXECUTADOS EM ÁGUAS MARÍTIMAS (ATIVIDADE OFFSHORE): ATIVIDADES-MEIO E SERVIÇOS-FIM	41
 3 COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DE TRIBUTAR SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E AS OPERAÇÕES EM ÁGUAS MARÍTIMAS (OFFSHORE)	 45
3.1 (IN) DEFINIÇÃO DO TITULAR DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA?	45
 CONSIDERAÇÕES FINAIS	 57
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	 60

INTRODUÇÃO

O Direito Marítimo, em razão de seu elevado grau de dinamismo e atuação de inúmeros agentes, sofre grande influência da economia, cabendo ao Estado regular o setor, considerando interesses muitas vezes antagônicos: de um lado, o Poder Público com vistas a arrecadar receitas e, de outro, os usuários e prestadores de serviços buscando a redução do ônus tributário.

Diante dessa perspectiva, por envolver quantidade significativa de atores que incluem indústrias, fornecedores de produtos e prestadores de serviços, a esfera da economia do transporte marítimo, da indústria do petróleo e de atividades relacionadas ao setor demanda uma ampla sinergia entre as várias cadeias de atuação.

Observa-se o crescimento do mercado de prestações de serviços *offshore*, aqui entendidos como atividades ocorridas em água marítimas, especialmente no que tange à exploração e produção de petróleo e atividades de apoio marítimo, com alta capacidade contributiva dessas empresas, razão pela qual os entes federativos brasileiros tendem a arrecadar tributos.

Lado outro, a elevada carga tributária, no Brasil, possibilitam não apenas à União Federal e aos Estados-Membros tributarem as operações que envolvem o setor marítimo e de petróleo e gás, mas também os Municípios, motivo pelo qual o sistema tributário deve limitar os excessos “acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais¹”.

O presente trabalho consiste em examinar, sem pretensão de exaurir, a competência dos entes municipais em tributar operações ocorridas as áreas que incluem o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental, a partir de uma vertente jurídico-teórica, partindo de alguns conceitos e premissas essenciais para a análise central do tema.

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 02.

De início, portanto, o estudo incidirá sobre algumas definições a respeito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988. Neste capítulo, compete elucidar o campo de competência tributária outorgada aos Municípios pelo texto constitucional, os critérios material e espacial de incidência, além do princípio da estrita legalidade.

Isto porque, no que diz respeito ao imposto objeto do estudo, o exercício da competência tributária está condicionada às normas e aos serviços especificados na Lei Complementar porque tem como hipótese de incidência a prestação de serviço. Deste modo, o elemento material (prestar serviço) deve vir definido nesta lei, delimitando com clareza o fato jurídico que culminará com o surgimento da obrigação.

Num segundo momento, será abordado o tema correlato ao conceito do termo “águas marítimas” para fins de investigar se o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental integrariam territórios dos Municípios. Estes institutos foram definidos na Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar², tratado multilateral assinado em Montego Bay, Jamaica, em 10 de dezembro de 1982, aprovado pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo de 9 de novembro de 1987³, tendo entrado em vigor para o Brasil em 16 de novembro de 1994, consoante dispõe o Decreto Executivo nº 1.530 de 22 de junho de 1995⁴.

Serão apontadas, também, neste capítulo, algumas considerações acerca dos serviços executados em águas marítimas (*offshore*), pois nesse âmbito encontra-se uma gama de outras atividades, tais como, indústria náutica, afretamento de embarcações, plataformas marítimas petrolíferas e submarinas, indústrias de equipamentos, serviços de engenharia e outros. Por conseguinte, é preciso distinguir os serviços desenvolvidos como requisito para a produção de outra utilidade (ações-meio), ou seja, etapas intermediárias para consecução da atividade-fim desenvolvida, já que o ISSQN somente pode incidir sobre atividades de prestação de serviços para terceiros mediante remuneração.

² ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 10 de dezembro de 1982**. Disponível texto original no inglês em: <http://www.un.org/depts/los/convention_agreements/texts/unclos/unclos_e.pdf>. Acesso em 10 junho 2014.

³ BRASIL. **Decreto Legislativo de 9 de novembro de 1987**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1980-1987/decretolegislativo-5-9-novembro-1987-367281-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 01 julho 2014.

⁴ BRASIL. **Decreto Executivo nº 1.530 de 22 de junho de 1995**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1530.htm>. Acesso em 01 jul 2014.

Definidas as questões preliminares, em prosseguimento, o trabalho buscará demonstrar os principais pontos a respeito da divergência relativa à incidência do aludido imposto de competência municipal sobre os serviços prestados nas áreas marítimas, tanto em decorrência da ausência de uma jurisprudência definida e coerente na interpretação da legislação nacional sobre o assunto quanto na insegurança jurídica gerada pela guerra fiscal dos entes políticos na busca pela arrecadação de impostos. Interessa, então, referir-se aos problemas jurídicos relativos ao tema, evitando apresentar eventuais abordagens fora deste domínio.

Outrossim, o método de abordagem adotado na presente pesquisa é o hipotético-dedutivo⁵, visto que a análise se debruçará sobre a incidência do ISSQN, em especial no que se refere às operações desenvolvidas e ultimadas nas projeções marítimas, partindo de algumas premissas essenciais. Em outras palavras, levantadas as hipóteses, ao longo do texto serão as mesmas analisadas e sustentadas, a fim de se aproximar do objeto central do trabalho.

O método de procedimento adotado é o monográfico, que tem o intuito de estudar, com profundidade, determinado fato sob vários aspectos, ou seja, analisar-se-á o ISSQN objetivando assinalar características deste tributo municipal para, assim, discorrer sobre a possível tributação das atividades em zonas marítimas.

Para o desenvolvimento deste estudo é utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, tais como livros e artigos científicos, além de leis e repertórios jurisprudenciais correlatos ao assunto.

Apresentadas estas considerações que procuram, preliminarmente, dispor sobre as perspectivas abordadas no decorrer do estudo, insta esclarecer que a pesquisa baseia-se nas seguintes questões: é devido o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre operações prestadas em águas marítimas? Caso positivo, em qual Município deve o mesmo ser recolhido (local da prestação do serviço vs local do estabelecimento prestador)? É possível falar em áreas marítimas municipais?

⁵ Ver MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia. **Manual de Metodologia da Pesquisa**. 2 ed., rev. São Paulo, 2004, pp. 68-69.

1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA E A SISTEMÁTICA NORMATIVA APLICÁVEL

1.1 DA COMPETÊNCIA MUNICIPAL PARA INSTITUIR O ISSQN

É no texto constitucional que se encontra o fundamento jurídico para a criação de tributos por ser o pilar de sustentação de todo o sistema tributário nacional, preceituando normas que devem ser observadas pelo legislador infraconstitucional, inclusive pelos municípios. Com efeito, em decorrência do Princípio da Supremacia da Constituição, este é o instrumento para a conferência de competência tributária, na qual se verifica que cada espécie tributária é alocada à competência de uma ou mais pessoa jurídica de direito público⁶.

Isto significa que a Carta Magna, por ser o instrumento de atribuição de competência, não cria tributos, mas apenas atribui à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e Municípios a aptidão de instituir tributos nos moldes de seus limites e espaços de atuação possível de cada ente. Nesse sentido, ensina MACHADO⁷ (2009, p. 30) que o sistema tributário brasileiro é rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm, determinado pela Constituição o âmbito de cada tributo, isto é, a matéria de fato que pode ser tributada.

Ademais, como observa AMARO⁸, a Constituição delineou um sistema misto de partilha de competência e de partilha de produto de arrecadação. Deste modo, tem-se, de um lado, o poder de impor prestações tributárias, o qual é repartido entre os entes políticos que devem observar os limites estabelecidos e, de outro lado, a arrecadação partilhada resultante do exercício das leis, resultado do exercício da competência tributária.

É preciso salientar, todavia, que a prerrogativa de criar tributos de que são portadoras as pessoas jurídicas de direito público não se confunde com a capacidade tributária ativa. A aptidão de instituir, no plano abstrato, tributos, é tarefa legislativa, já que o ente político

⁶ Neste sentido, SCHOUERI. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 69 e 248.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 115.

competente prescreve as hipóteses de incidência, os sujeitos ativos e passivos, bem como as bases de cálculo e suas alíquotas⁹.

Por sua vez, a capacidade tributária ativa ou direito de arrecadar tributo é questão a ser considerada, conforme leciona CARVALHO¹⁰, por ocasião do “desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”, ou seja, após a ocorrência do fato imponible.

Sendo assim, a prerrogativa de se instituir o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), majorá-lo, reduzi-lo, extingui-lo, conceder benefícios e outros, é conferida aos Municípios (e Distrito Federal) no artigo 156, inciso III da Constituição, *verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...]

O que se observa é que a competência tributária outorgada a estes entes é restringida pelo texto constitucional e demais normas infraconstitucionais, estando o legislador municipal, no exercício de suas prerrogativas, limitado àqueles serviços expressamente definidos em lei complementar federal e municipal. Vejamos:

[...] embora a Constituição Federal atribua aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para tributar a prestação de serviços, a definição do fato gerador do ISS, de sua base de cálculo e de seus contribuintes, por exemplo, será dada pelo Congresso Nacional, por meio de lei complementar federal (art. 146, III, *a*, da CF). A lei municipal de determinado Município que instituir o ISS deverá observar essa regulamentação nacional da matéria, ou seja, não poderá inovar quanto à definição de seu fato gerador, sua base de cálculo e quanto ao contribuindo do imposto¹¹.

⁹ Ver MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 271.

¹¹ CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011, p. 35.

Como advertem PEIXOTO e DINIZ¹² “não é dado à lei complementar definir uma atividade que não constitua ‘serviço’ tributável pelo ISS, caso não se subsuma ao conceito constitucional de *serviço*, sob pena de inconstitucionalidade”.

Por tais motivos, ao Município é vedada a instituição de tributo sobre serviços outros que não os expressamente previstos em lei complementar, pois deve observar os preceitos constitucionais, estando excluídos do raio de sua competência os serviços cuja atribuição pertence aos Estados e ao Distrito Federal, compreendidos pelo artigo 155 da CF (transporte interestadual e intermunicipal, comunicação, serviços prestados com fornecimento de mercadorias).

Assim, o campo de competência tributária municipal está restrito aos serviços definidos em lei complementar, razão pela qual os serviços não incluídos na lista anexa à Lei Complementar, não sofrem incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza; isto porque o sujeito ativo para a instituição e cobrança do aludido tributo dentro de seu território deve observar o princípio da legalidade.

1.2 O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

Do exposto acima, pode-se dizer que a competência tributária conferida às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) deve ser disciplinada pelo ordenamento jurídico, vez que a força tributante estatal não pode atuar livremente em razão do princípio da legalidade.

Conforme explica CARRAZZA¹³, as pessoas políticas, sob ângulo técnico-jurídico, são entidade *isônomas* e *parificadas*, de maneira que a nenhuma delas é dado subjugar a autonomia das demais. Isto significa, portanto, que a competência tributária repartida entre a

¹² PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. **Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra. *Curso de Direito Tributário*, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 944.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 565.

União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal é determinada pelas normas constitucionais.

Nas lições de CARVALHO¹⁴, por força deste princípio, insculpido no artigo 5º, inciso II da Carta Constitucional, a “ponência de normas jurídicas *inaugurais* no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei”, senão vejamos:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

O texto constitucional é claro ao estabelecer ainda em seu artigo 150, inciso I, a vedação de se exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, tendo em vista o princípio da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*), *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

Nos moldes da legislação tributária infraconstitucional especificamente do art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), a lei que institui um tributo deve estabelecer, com clareza, elementos obrigatórios, como corolário do princípio da legalidade estrita, sem o qual não há o que se falar em incidência e, conseqüentemente, em obrigação tributária. Vejamos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 269.

AMARO¹⁵ assevera a necessidade de a lei definir *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar os dados à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, nos seguintes termos:

[...] a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devida em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei. A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples *preeminência da lei*, mas a *reserva absoluta de lei* [...].

Deste modo, a lei deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária, isto é, prever a hipótese de incidência, a descrição do fato temporal e da correspondente prestação, com todos os seus elementos essenciais, bem como a sanção, para o caso de não prestação¹⁶.

Nesse passo, no que diz respeito ao ISS, o exercício da competência tributária está condicionada às normas e aos serviços especificados na Lei Complementar porque tem como hipótese de incidência a prestação de serviço.

Por conseguinte, o elemento material (prestar serviço) do ISS deve vir definido nesta lei, delimitando com clareza o fato jurídico que culminará com o surgimento da obrigação, sob pena de violação do princípio da legalidade. A esse propósito, ROSSI¹⁷ destaca:

Da análise das prescrições legais, conclui-se que o aspecto material da hipótese de incidência tributária do ISSQN é prestar serviços. Porém, **não se trata de qualquer serviço, mas tão somente aqueles previstos na lista integrante da lei complementar**, ainda que envolva fornecimento de material. Ou seja, **os serviços tributáveis pelos Municípios devem estar especificados em lei complementar federal**. Mas, como a Constituição Federal não institui tributo, apenas atribui competência aos entes federados para tanto, devem os Municípios através de leis próprias instituir o imposto, **fazendo constar todos os itens definidos na lei complementar, sob pena de afronta ao princípio da legalidade** (art. 150, inc. I da CF). (grifo nosso).

Cumprе ressaltar que o Decreto n.º 406/68¹⁸ dispunha em seu artigo 8º sobre a incidência do imposto municipal nos seguintes termos:

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 134.

¹⁶ Neste sentido, MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.34.

¹⁷ ROSSI, Carla Cristina Paschoalotte. **O ISSQN em face da emenda constitucional n.º 37/02 e da lei complementar n.º 116/03**. artigo federal n.º 2004/0705, elaborado em 12/2003. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 26 maio 2014.

Art. 8. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço **constante da lista anexa**.
(grifo nosso)

Em sentido parecido, a Lei Complementar (LC) n.º 116/2003 de 31 de julho de 2003¹⁹, que expressamente revogou o dispositivo legal antemencionado e passou a regular nacionalmente o ISS, prescreve em seu artigo 1º:

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços **constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade predominante do prestador.
(grifo nosso)

Observa-se, portanto, que os serviços sujeitos à incidência de ISS são aqueles previstos na legislação municipal, expressamente definidos na Lei Complementar e previstos na lista anexa correlata, pois a legislação tributária proíbe expressamente o uso da analogia como forma de exigência de tributo não previsto em lei²⁰, de modo que a cobrança ou o recolhimento deste tributo em decorrência de serviços que não estejam previstos, é ilegal.

1.3 DO CRITÉRIO MATERIAL

Como se pode analisar, compete à lei complementar delimitar, estabelecer e fixar quais atividades devem ser consideradas como *serviço* para fins de incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, por ser um instrumento normativo que limita o exercício da competência dos Municípios.

¹⁸ BRASIL. **Decreto-lei n.º 406, de 31 de Dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em 10 junho 2014.

¹⁹ BRASIL. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de Julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 25 maio 2014

²⁰ Artigo 108, § 1º do CTN.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

O serviço tributado pelo ISS municipal é considerado, de forma clássica, a circulação econômica de bens imateriais, não se confundindo ou restringindo às prestações de serviço tipificadas pelo direito civil (obrigações de fazer), pois o conceito de serviço remontaria à noção econômica e não jurídica.

Neste sentido, MORAES²¹, ao discorrer sobre o Decreto-lei nº 406/69, assinala dentre os pressupostos legais do ISSQN, a existência de prestação de serviço, ressaltando, entretanto, que o critério material de aludido tributo diz respeito à “prestar serviço definido em lei complementar, e que não seja de competência da União ou dos Estados”:

A noção de Serviço (objeto do ISS) não pode ser confundida com a simples prestação de serviço (contrato de direito civil). O conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produção. De fato, o trabalho, aplicado à produção, pode dar resultado como duas classes de bens, bens materiais, denominado material, produto ou mercadoria; e bens imateriais, conhecidos como serviços. Serviço, assim é expressão que abrange qualquer bem imaterial [...]. O ISS tem seu campo de incidência ligado aos “serviços de qualquer natureza” (venda de qualquer bem imaterial ou serviço), mas na verdade não onera todo e qualquer serviço. Duas limitações, através de duas expressões bastante claras, foram estabelecidas para o caso de incidência do ISS: A primeira, diz que os serviços onerados são os “não compreendidos na competência da União ou dos Estados; e a segunda, esclarece que os serviços devem ser “definidos em lei complementar.

Para BARRETO²², o aspecto material da hipótese de incidência do ISS consiste em *prestar serviço*, não compreendido no art. 155, II da CF/88, de modo que sua essência não está no termo “serviço” isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, ou seja, em prestar serviço.

A propósito, SABBAG²³ destaca que o *serviço* é um bem intangível, imaterial, e incorpóreo que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra.

As prestações do serviço tributável pelo ISS é aquela *in commercium*, com um negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica – até porque a “natureza incorpórea do serviço não impede que sua prestação tenha conteúdo econômico”.

²¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina prática do ISS**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1984, p. 98-99.

²² BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 294.

²³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1057.

O referido autor destaca ainda acerca do conceito de obrigação de fazer que é relacionado ao fato gerado do aludido tributo:

Impõe-se definir o que deve ser entendido por *serviço de qualquer natureza*, cuja prestação é tributada pelo Imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, rege-se-á por suas normas (art. 593) e que ‘toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição’ (art. 594). Trata-se, pois, de uma *obrigação de fazer*.

Pode-se dizer que o ISS compreende um negócio jurídico relacionado a uma obrigação de “fazer”, de acordo com as diretrizes de direito privado e que deve afastar-se “das incidências de outros tributos (como é o caso do ICMS ou do IOF), concernentes a específicas atividades, ainda que simultâneas ou complementares”²⁴.

Inobstante tal discussão, no sistema tributário brasileiro, a Lei Complementar alusiva ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza não trouxe uma definição teórica de serviços, mas relacionou uma série de serviços sujeitos à tributação em lista anexa.

Com efeito, ainda o DL n.º 406 1968 que passou a regular o ICM estadual e o ISS municipal apresentou uma listagem dos serviços tributáveis, com suas alterações posteriores (DL n.º 834/69, LC n.º 56/87 e LC n.º 100/99), até o advento da LC n.º 116/2003, que, então, estabeleceu novo rol de serviços sobre os quais os Municípios poderiam instituir o ISS, sem, contudo, haver qualquer definição de *serviços* para fins de incidência do tributo.

A enumeração de situações tributáveis pelo imposto tem sido interpretada como *numerus clausus*, isto é, taxativa ou exaustiva, vez que a lei municipal é vinculada pela lista anexa, em pese posição doutrinária em contrário²⁵.

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que é taxativa a lista de serviços, embora admita interpretação ampla e analógica para tributação “de evento não especificado em lista, mas que se assemelha a alguma serviço nela veiculado”²⁶.

²⁴ PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4 ed, rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 292.

²⁵ Ver BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 113 e ss.

Em outras palavras, “apesar de taxativa, a lista de serviços permite a interpretação ampla de cada um de seus itens, especialmente quando há o expressão ‘e congêneres’ ao final da descrição”²⁷. Vejamos os julgados abaixo:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR 56/87. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL. EXCLUSÃO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUPRIMENTO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO MODIFICATIVO. DESNECESSIDADE DE INTIMAÇÃO PARA IMPUGNAÇÃO. NÃO-VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. ENCAMINHAMENTO AO PLENÁRIO. COMPETÊNCIA DA TURMA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO STF. VIOLAÇÃO À RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA. 1. **O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87 é taxativa**, consolidando sua jurisprudência no sentido de excluir da tributação do ISS determinados serviços praticados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, não se tratando, no caso, de isenção heterônoma do tributo municipal [...]²⁸.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES BANCÁRIAS. **A lista de serviços anexa à lei complementar n. 56/87 é taxativa. Não incide ISS sobre serviços expressamente excluídos desta.** Precedente: RE n. 361.829, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006. Agravo regimental a que se nega provimento²⁹.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - **É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87.** II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido³⁰.

CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTÃO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES

²⁶ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 950

²⁷ CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011, p. 43.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministra Ellen Gracie. **RE 361829 ED/RJ**. 2ª Turma. Julgado em 02/03/2010. DJ 19/03/2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jul. 2014.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Eros Grau. **AI 590329 AgR/MG**. 2ª Turma. Julgado em 08/08/2006. DJe 08/09/2006, PP-01696. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jul. 2014.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Carlos Velloso. **RE 361829/RJ**. 2ª Turma. Julgado em 03/03/2005. DJe 22/03/2005, 195-199. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jul. 2014.

QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. II. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N.406/68, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU O DECRETO-LEI N. 834/69, ART.3, VIII. III. A LISTA A QUE SE REFEREM O ART.24, II DA CONSTITUIÇÃO, E 8 DO DECRETO-LEI N. 83/69 É TAXATIVA, EMBORA CADA ITEM DA RELAÇÃO COMPORTE INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALÓGICA. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO³¹.

A seu turno, conquanto o Superior Tribunal de Justiça tenha entendido que a lista é exaustiva, não exemplificativa e não comporta o emprego da analogia, vale ressaltar recentes julgados nos quais utiliza a expressão “interpretação extensiva”, admitindo leitura extensiva de cada tem a fim de enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos, *verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 113, § 1º, E 161 DO CTN. INEXISTÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ISS. TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DOS ITENS. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. ENQUADRAMENTO DOS SERVIÇOS. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. INTERPRETAÇÃO DE LEI LOCAL. INVIABILIDADE. SÚMULA 280/STF. (...) 2. A Primeira Seção deste Tribunal Superior, ao julgar o REsp 1.111.234/PR, sob o regime dos regime do art. 543-C do CPC, reconheceu que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/1968 e À Lei Complementar 116/2003, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, porém, uma leitura extensiva de cada item, para que se possam enquadrar os serviços correlatos nos previstos expressamente, de modo que prevaleça a efetiva natureza do serviço prestado e não a denominação utilizada pela instituição financeira. (...)³².

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. CESSÃO DE DIREITO AUTORAL. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1. "O exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei n.406/68 (com a redação dada pela Lei Complementar n. 56/87) e com a Lei Complementar n. 116/2003, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos se considerada a totalidade sistêmica de ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS" (Paulo de Barros Carvalho. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 682/683). 2. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN não incide sobre a cessão de direito autoral, porquanto não se trata de hipótese contemplada na lista anexa à Lei Complementar 116/03. 3. A interpretação extensiva é admitida pela jurisprudência quando a lei complementar preconiza a hipótese de incidência do ISS sobre serviços congêneres, correlatos, àqueles expressamente previstos na lista anexa, independentemente da denominação dada pelo contribuinte. Se o serviço prestado, não se encontra ali contemplado, não constitui fato gerador do tributo e, por conseguinte, não há falar em

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Thompson Flores. RE 75952/SP. DJ 29/10/1973. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Sérgio Kukina. AgRg no REsp 1311856/SP. 1ª Turma. Julgado em 15/10/2013. DJe 18/10/2013. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

interpretação extensiva. É natureza do serviço prestado que determina a incidência do tributo (...)³³.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. MATÉRIA JÁ PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RESP 1.111.234/PR. ART. 543-C DO CPC. ATIVIDADES ENGLOBADAS NA RUBRICAS TRIBUTADAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. VERIFICAÇÃO ACERCA DA EXISTÊNCIA PAGAMENTO PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE. 1. A Primeira Seção do STJ, em sede de recurso especial repetitivo (REsp 1.111.234/PR), sedimentou o entendimento de que **a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, com o fim de enquadrar serviços congêneres aos expressamente previstos (...)**³⁴.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. OMISSÃO SANADA SEM EFEITOS INFRINGENTES. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO. (...) 3. O cerne do debate concentra-se na interpretação dispensada à lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68. 4. **A jurisprudência majoritária desta Corte firmou-se no sentido de que a lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 é taxativa, porém comporta interpretação extensiva a fim de abarcar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente, uma vez que, se assim não fosse, ter-se-ia pela simples mudança de nomenclatura de um serviço a incidência ou não do ISS.** Contradição afastada. Embargos de Declaração acolhidos em parte, tão somente para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes³⁵.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. SERVIÇOS BANCÁRIOS. **LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68. TAXATIVIDADE. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.** JULGAMENTO, PELA PRIMEIRA SEÇÃO, DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.111.234/PR). SÚMULA 424/STJ. MULTA POR AGRAVO REGIMENTAL MANIFESTAMENTE INFUNDADO. ARTIGO 557, § 2º, DO CPC. APLICAÇÃO. 1. **A lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, para fins de incidência do ISS, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, viabilizando o enquadramento de outros serviços idênticos aos expressamente previstos** (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.111.234/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 23.09.2009, DJe 08.10.2009) (Súmula 424/STJ). 2. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, possuindo, como fato gerador, a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo (...)³⁶.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68).

³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima. **REsp 1183210/RJ**. 1ª Turma. Julgado em 07/02/2013. DJe 20/02/2013. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Benedito Gonçalves. **AgRg nos EDcl no AREsp 102327/SP**. 1ª Turma. Julgado em 11/12/2012. DJe 17/12/2012. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Humberto Martins. **EDcl no AgRg no AgRg no Ag 1352404/MG**. 2ª Turma. Julgado em 02/06/2011. DJe 13/06/2011. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **AgRg no REsp 1135606/PR**. 1ª Turma. Julgado em 20/05/2010. DJe 08/06/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. SERVIÇOS DE PRATICAGEM. PRECEDENTES DO STJ. EFEITOS DA REVELIA EM FACE DA FAZENDA PÚBLICA. ARTS. 319 E 320 DO CPC (...). 9. A lista de serviços tributáveis pelo ISS, a despeito de taxativa, admite a interpretação extensiva intra muros, qual seja, no interior de cada um de seus itens, permitindo a incidência da mencionada exação sobre serviços correlatos àqueles expressamente previstos na aludida lista de serviços. Precedentes do STJ: RESP 121428/RJ, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 16.08.2004; RESP 567.592/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 15.12.2003 e RESP 256.267/PR, Relator Ministro José Delgado, DJ de 18.09.2000. 10. Sob esse ângulo sobreleva notar entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 75.952/SP, no sentido de que: "A lista a que se referem o art. 24, II da Constituição, e 8º do Decreto-lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica." 11. In casu, tratando-se de serviços de atracação e desatracação de embarcações a esse gênero pertence a espécie de praticagem, que é o quanto basta para fazer incidir o imposto sobre serviços." (...) ³⁷.

De todo modo, entende-se no presente trabalho que o exercício da competência tributária municipal está condicionado às normas e aos serviços apontados na LC 116/03, nos moldes de seu art. 1º, segundo assinalado no subitem anterior, pois o constituinte primou pelo princípio da tipicidade fechada ou tipicidade cerrada da lei, conforme preleciona SABBAG³⁸:

Assim, a lei municipal deverá sempre se ater ao *princípio constitucional da legalidade e tipicidade cerrada da lei*, para evitar a extrapolação do elemento-signo “*congêneres*” para além do marco normativo, fazendo nascer prestação de serviço não compatível com a condição taxativa do rol contido na LC n. 116/2003.

Outrossim, inadmitindo o emprego da analogia na atividade de interpretação dos serviços tributáveis pelo ISS, PEIXOTO e DINIZ³⁹ enfatizam que os serviços descritos pela lista anexa devem ser considerados enquanto *gêneros* e respectivas *espécies*, de maneira que “eventual serviço que não se subsuma ao serviço-gênero e ao serviço-espécie não é tributável pelo ISS, dado o caráter taxativo da lista”.

Assim, qualquer tentativa de instituição e cobrança pelos entes municipais de serviços não previstos expressamente em lei complementar é inconstitucional. Nesse mesmo sentido vale transcrever as lições de SILVA MARTINS⁴⁰:

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **EDcl no REsp 724111**. 1ª Turma. Julgado em 17/12/2009. DJe 12/02/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

³⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1062.

³⁹ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 951.

⁴⁰ SILVA MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar nº 116/03 – Aspectos Relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 195.

A lista de serviços é *taxativa*, não podendo ser ampliada por analogia, a teor do art. 97 do CTN (“somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção”), que, no art. 108, § 1º, preceitua: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

A obrigação tributária é *ex lege* e de caráter compulsório. A competência tributária dos Municípios, atribuída pela Constituição Federal, para instituir e cobrar o ISS está limitada à Lista de Serviços que, em lei complementar, define quais as hipóteses, taxativamente, sujeitas ao imposto.

Não cabe, portanto, interpretação analógica para estabelecer obrigação tributária e definir fato gerador.

No que se refere ao tema do presente trabalho, a LC n.º 116/2003 prevê expressamente no §3º do art. 3º que “considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços **executados em águas marítimas**, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01”, que incluem dentre outros, os serviços de apoio marítimo.

A lista fornecida pela então LC n.º 56/87 que deu nova redação à Lista de Serviços referente ao artigo 8º do DL 406/68, constava dos serviços ali elencados correlatos ao tema do presente trabalho, os “serviços portuários, utilização de porto, atracação, capatazia, armazenagem interna, externa e especial, suprimento de água, serviços acessórios, movimentação de mercadorias fora do cais”, bem como “pesquisa, perfuração, cimentação, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração de petróleo e gás natural.

A nova lista trazida pela LC n.º 116/03 enumera aproximadamente 230 serviços, divididos em 40 itens, dentre os quais, serviços de pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais (item 7.21) e serviços de apoio marítimo (item 20.01).

Todavia, a par da interpretação do serviço-gênero e serviço-espécie conforme o rol da lista anexa, a principal divergência referente ao objeto desta pesquisa consiste em definir o local da prestação do serviço, considerando os prestadores de serviço *offshore* para fins de incidência do ISS, uma vez que o mesmo ocorre em projeções marítimas.

Destarte, o estudo sobre o critério espacial é imprescindível para a exação em comento, já que ocorrida a prestação do serviço em algum ponto situado no território municipal, surge para o prestador a obrigação de recolher o tributo em questão, como se demonstrará a seguir.

1.4 DO CRITÉRIO ESPACIAL: LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E O ESTABELECIMENTO PRESTADOR

Para que haja tributação e que tenha incidência o previsto no § 1º do art. 1º da Lei Complementar 116/2003 é necessário que o fato jurídico tributário seja conexo com o território de algum Município brasileiro.

Isto significa dizer que, a definição do aspecto espacial de incidência é necessária para determinar o local da concretização do fato jurídico tributário e, via de consequência, a competência para sua tributação⁴¹.

Logo, considerando este critério de incidência do ISS, ou seja, o local situado dentro do território municipal em que se considera realizada a prestação do serviço, as leis desses entes apenas podem incidir sobre fatos ocorridos nos locais abrangidos em seu âmbito espacial de vigência, em razão do princípio da territorialidade.

Como bem explica MELO⁴² “os fatos tributários naturalmente ocorrem em específicos lugares, cumprindo ao legislador estabelecer o local em que – uma vez acontecida a materialidade tributária – se repute devida a obrigação”.

É sem dúvida, verdade, que a legislação de determinado Município não poderia irradiar efeitos fora dos seus limites geográficos e sobre eventos alheios ao seu território. Todavia, é a partir da definição do critério espacial que se evidenciam os conflitos entre Municípios no que tange à competência para lançamento e cobrança do ISSQN.

O Decreto-Lei n. 406/68 definia em seu artigo 12 que o local da prestação do serviço para fins de incidência do ISS é considerado o do *estabelecimento prestador*, ou, na falta deste, o do domicílio do prestador de serviço, com exceção no caso de construção civil, que admitia a

⁴¹ Neste sentido, PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 144 e ss.

⁴² MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 146.

cobrança do Município da prestação, disposição reproduzida no artigo 3º da Lei Complementar nº 116, senão vejamos:

Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local [...].

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça era oscilante, adverte SABBAG⁴³, já que legitimava solução diversa ao previsto no art. 12 do DL n. 406/68, entendendo que o “local da prestação do serviço” era aquele no qual se prestava ou consumia o serviço, motivo pelo qual toda a discussão sobre o Município competente para a cobrança do ISS foi ampliada - se o local da prestação de serviços ou o local onde se encontra o estabelecimento prestador. Vejamos seguintes arestos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. CONCEITO DE SERVIÇO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SOBRESTAMENTO. DISCRICIONARIEDADE DO RELATOR. (...) 2. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que a cobrança do ISS norteia-se pelo princípio da territorialidade, nos termos encartados pelo art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, sendo determinante a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não aonde se encontra a sede da empresa (...) ⁴⁴.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ISS. FATO GERADOR. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL TEMPESTIVO. SÚMULA Nº 07/STJ. INAPLICABILIDADE. I - A Primeira Seção desta Corte já pacificou o entendimento de que, para fins de incidência do ISS, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a", do Decreto-Lei nº 406/68 (...) ⁴⁵.

TRIBUTARIO. ISS. SUA EXIGENCIA PELO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68. EMBORA A LEI CONSIDERE LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68), ELA PRETENDE QUE O ISS PERTENÇA AO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE REALIZOU O FATO GERADOR. E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO QUE INDICA O MUNICIPIO COMPETENTE PARA A IMPOSIÇÃO DO TRIBUTOS (ISS), PARA QUE SE NÃO VULNERE O PRINCIPIO CONSTITUCIONAL IMPLICITO QUE ATRIBUI AQUELE (MUNICIPIO) PODER DE TRIBUTAR AS PRESTAÇÕES EM SEU TERRITORIO. A LEI MUNICIPAL NÃO PODE SER DOTADA DE

⁴³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1042.

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. **AgRg no Ag 920.073/SC**. 2ª Turma. Julgado em 28/04/2009. DJ 15/05/2009. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2014.

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Francisco Falcão. **AgRg no REsp 334188/RJ**. 1ª Turma. Julgado em 15/04/2003. DJ 23/06/2003, p. 245. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2014.

EXTRATERRITORIALIDADE, DE MODO A IRRADIAR EFEITOS SOBRE UM FATO OCORRIDO NO TERRITÓRIO DE MUNICÍPIO ONDE NÃO SE PODE TER VOGA. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, INDISCREPANTEMENTE⁴⁶.

Pode-se notar, ainda, que em julgamento posterior o STJ adotou posicionamento diverso, no sentido de que o estabelecimento prestador seria a efetiva regra geral para fins de incidência do ISS, a exemplo do REsp nº 1.160.253 de relatoria do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. 1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional (...)⁴⁷.

De fato, o posicionamento por vezes dicotômico daquele tribunal, relevou a insegurança jurídica e a guerra fiscal entre os entes municipais, de maneira que “o local de incidência do ISS é questão que tem provocado debates e incompreensões desde o nascimento desse tributo”⁴⁸.

Como ressalta SILVA MARTINS⁴⁹, a LC 116/2003 adotou um *sistema misto* para a incidência do ISS, muito semelhante àquele adotado pelo DL n. 406/68, pois o art. 3º considerou devido o imposto no local do estabelecimento prestador de serviço (regra geral) ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador e para as hipóteses expressamente previstas, o imposto será devido no local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário.

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Demócrito Reinaldo. **REsp 54002/PE**. 1ª Turma. Julgado em 05/04/1995. DJ 08/05/1995, p. 12309. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Castro Meira. **REsp 1.160.253/MG**. 2ª Turma. Julgado em 10/08/2010. DJe 19/08/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 04 jul. 2014.

⁴⁸ CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011, p. 70.

⁴⁹ SILVA MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar nº 116/03 – Aspectos Relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 190.

No que tange às exceções, a LC 116/2003 não se restringiu à construção civil, pois elenca uma série de outros serviços que serão tributados conforme a lei municipal em que forem efetivamente prestados.

É de se notar, desta feita, que a referida legislação traz elementos de conexão “a ligar a hipótese de incidência do imposto ao ordenamento tributário do Município que poderá exercer sua competência constitucional de instituir e cobrar o ISS”⁵⁰ e considera de forma ampla, como estabelecimento prestador de serviço, o local onde o contribuinte desenvolve atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, consoante dispõe em seu artigo 4º, *verbis*:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Cumprе lembrar que o CTN em seu art. 127, II, ao dispor sobre o domicílio tributário das pessoas jurídicas, refere-se ao local da “sede” ou do “estabelecimento”, senão vejamos:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:
I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
(...)

Sobre o tema, JUSTEN FILHO⁵¹ abordou o significado de “estabelecimento” a partir de uma interpretação sistemática entre o art. 12 do DL n. 406 e os arts. 126 e 127 do CTN, da seguinte forma:

(...) “estabelecimento” indica a “*unidade*” através da qual se desenvolve uma atividade apta a configurar um fato imponible. “Unidade”, no caso, significa a universalidade de fato, o conjunto de bens corpóreos e incorpóreos, organizados por um sujeito para a persecução de seu objeto.

⁵⁰ CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011, p. 83.

⁵¹ FILHO, Marçal Justen. ISS no Tempo e no Espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 2, nov. 1995, p. 65.

Significa, portanto, fazer-se necessário examinar se o serviço foi prestado através da utilização de um complexo de bens (materiais ou imateriais). A existência de uma unidade de bens, economicamente organizada, utilizada para a prestação do serviço, define o local da prestação.

Discorrendo acerca do mesmo conceito, MELO⁵² ao afirmar ser o “estabelecimento” elemento básico para determinar o local da prestação e o município titular do ISS, explica que:

Embora o contribuinte tenha liberdade para instalar sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que rege os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeita à alíquota menos gravosa se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas ‘caixa postal’), um estabelecimento no Município B. Um simples local que nada possui (bens, pessoas e instalações) representará mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados.

Para a situação analisada no presente estudo, a exemplo de serviços executados a bordo de plataformas de exploração ou de produção de petróleo nas áreas marítimas, o §3º do art. 3º da LC 116/2003 considera ocorrido o fato gerador do ISS no local do estabelecimento prestador, com exceção dos serviços descritos no subitem 20.01, a saber: serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

Tem-se, portanto, que o referido critério espacial de incidência afastaria *a priori* a cobrança do aludido imposto sobre as projeções marítimas municipais a partir de uma interpretação literal da lei, na medida em que o legislador optou pelo local onde a empresa encontra-se estabelecida (estabelecimento prestador como regra geral) e não o local da efetiva prestação⁵³.

Assim, considerando que a competência tributária está diretamente vinculada ao aspecto espacial da hipótese de incidência, a problemática continua a ser a fixação dos limites de incidência da lei tributária municipal, em outras palavras, o âmbito de eficácia das leis

⁵² MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 150.

⁵³ Neste sentido, TEIXEIRA, Andre; LANZARIN, Bianca de S; MACHADO, Thiago Guerra. Nas águas turbulentas do ISS. In: **Revista TN Petróleo**. Ano XII, jan/fev 2010, Número 70. Disponível em: <www.tnpetroleo.com.br. 95>. Acesso em 10 jul 2014.

municipais e o alcance da expressão “águas marítimas”, sendo necessário o estudo dos conceitos de mar territorial, zona econômica exclusiva, plataforma continental e sua correlação a projeções territoriais municipais.

2 JURISDIÇÃO SOBRE ÁGUAS MARÍTIMAS E AS OPERAÇÕES OFFSHORE

2.1 A CONVENÇÃO DE MONTEGO BAY E AS PROJEÇÕES TERRITORIAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Como visto anteriormente, pode-se questionar qual seria o Município competente para cobrança do ISS das prestadoras de serviços em águas marítimas, tendo em vista a possibilidade de interpretações da legislação pátria para considerar a ocorrência do fato imponível descrito na norma tributária: o local do estabelecimento prestador, consoante dispõe a LC n. 116/03 e, por sua vez, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que considera o local da prestação do serviço, no caso do presente estudo, o Oceano Atlântico⁵⁴.

Para melhor compreensão da problemática do presente estudo é preciso investigar os conceitos correlatos ao termo “águas marítimas” para fins de considerar se o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental integrariam territórios dos Municípios.

Todavia, como ressalta REZEK⁵⁵, as águas interiores a que a Convenção de Montego Bay se refere são águas de *mar aberto*, isto é, aquelas que fazem parte da grande extensão de água salgada em comunicação livre na superfície na Terra e sua interioridade é ficção jurídica, excluindo-se, portanto, os rios e lagos de água doce⁵⁶.

Estes institutos foram definidos na Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, tratado multilateral assinado em Montego Bay, Jamaica, em 10 de dezembro de 1982, aprovado pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo de 9 de novembro de

⁵⁴ Para BUSCHMANN, Marcus Vinícius. ISS e as prestadoras de serviços offshore na exploração e produção de petróleo e gás natural. In: **Revista TN Petróleo**, Número 21, p. 63, os entes municipais podem tentar traçar projeções marítimas de seus municípios, assim como o ocorrido na apuração dos *royalties* para efeito de aplicação de sua competência tributária, lembrando, contudo, a dificuldade em se definir *municípios produtores* e *estados produtores* confrontantes, tendo em vista o critério espacial, a exemplo Lei 9.478/97, art. 49, inciso II, alínea *a* e *b*.

⁵⁵ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 305.

⁵⁶ Ver também ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim. Espaços Marítimos. **Revista dos Tribunais**. Ano 81. Dez 1992, vol. 686, pp. 35-45.

1987, tendo entrado em vigor para o Brasil em 16 de novembro de 1994, consoante dispõe o Decreto Executivo nº 1.530 de 22 de junho de 1995.

A doutrina internacionalista, como CASELLA⁵⁷, afirma que um longo caminho foi percorrido até o entendimento e consolidação pela comunidade internacional do regramento de cada uma dessas áreas do domínio marítimo, sobretudo em decorrência dos interesses da livre navegação dos mares contra a necessidade do exercício de soberania dos estados costeiros.

É o que se denota da leitura do preâmbulo da aludida Convenção que dispõe o intuito de se estabelecer um regime legal abrangente para os mares e oceanos e de cooperação mútuas entre Estados de todas as questões relativas ao direito do mar, de modo a promover os usos pacíficos e a utilização equitativa e eficiente dos recursos naturais, a conservação dos recursos vivos e o estudo, a proteção e a preservação do meio marinho.

A Convenção de Montego Bay disciplinou, desta forma, as principais regras acerca do regime jurídico no tocante ao uso dos espaços marítimos, isto é, buscou sistematizar e regulamentar os direitos e as obrigações dos países signatários sobre assuntos diversos, tais como, direito de navegação e passagem por estreitos, limites territoriais marítimos, direitos de exploração de recursos e preservação do ambiente marinho.

O *mar territorial* está regulado no artigo 2º da Secção 1 (Disposições Gerais) da Convenção de 1982 nos seguintes termos:

Artigo 2º

Regime jurídico do mar territorial seu espaço aéreo sobrejacente, leito e subsolo

- 1 – A soberania dos Estados costeiros estende-se além do seu território e das suas águas interiores e, no caso de Estado arquipélago, das suas águas arquipelágicas, a uma zona de mar adjacente designada pelo nome de mar territorial.
- 2 – Esta soberania estende-se ao espaço aéreo sobrejacente ao mar territorial, bem como ao leito e ao subsolo deste mar.
- 3 – A soberania sobre o mar territorial é exercida de conformidade com a presente Convenção e as demais normas de direito internacional.

⁵⁷ CASSELA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 606.

Esta zona marítima pode ser definida como a faixa marítima que banha o litoral de um Estado e onde, até um limite pré-fixado, o mesmo exerce sua jurisdição e competência, conforme ensina MAZZUOLI⁵⁸:

Trata-se de uma zona intermediária entre o alto mar e a terra firme (de domínio exclusivo do Estado costeiro), cuja existência encontra-se justificada pela necessidade de segurança, conservação e defesa do Estado ribeirinho, bem como por motivos econômicos (navegação, cabotagem, pesca etc.) e, ainda, de polícia aduaneira e fiscal. Qualquer que seja o sistema adotado, o mar territorial interesse particularmente ao Estado no desempenho dessas relevantes atribuições internacionais.

Vale dizer que o mar territorial é a faixa que se estende a linha de base até distância que não ultrapasse 12 milhas marítimas da costa, nos termos do art. 3º da Convenção, exercendo o Estado costeiro sua soberania, ressalvadas as exceções definidas pelo Direito Internacional, tais como direito de passagem inocente, reconhecido em favor dos navios – mercantes ou de guerra – de qualquer Estado⁵⁹.

No Brasil, o Decreto-lei nº 1.098 de 1970⁶⁰ dispunha que o mar territorial abrangia uma faixa de 200 (duzentas) milhas marítimas de largura, medidas a partir da linha do baixa-mar do litoral continental e insular brasileiro adotada como referencia nas cartas náuticas brasileiras, tendo sido revogado pela Lei n. 8.617 de 04 de Janeiro de 1993⁶¹, que assim disciplina:

Art. 1º O mar territorial brasileiro compreende uma faixa de doze milhas marítima de largura, medidas a partir da linha de baixa-mar do litoral continental e insular, tal como indicada nas cartas náuticas de grande escala, reconhecidas oficialmente no Brasil.

Parágrafo único. Nos locais em que a costa apresente recorte profundos e reentrâncias ou em que exista uma franja de ilhas ao longo da costa na sua proximidade imediata, será adotado o método das linhas de base retas, ligando pontos apropriados, para o traçado da linha de base, a partir da qual será medida a extensão do mar territorial.

⁵⁸ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 4 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 709.

⁵⁹ Neste sentido, CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 609; REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 307. Ver também, DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. **Droit International public**. 10 ed. Paris: Dalloz, 2010, p. 820.

⁶⁰ BRASIL. **Decreto-lei nº 1.098, de 25 de Março de 1970**. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=196892>>. Acesso em 05 julho 2014.

⁶¹ BRASIL. **Lei nº 8.617, de 4 de Janeiro de 1993**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8617.htm>. Acesso em 05 julho 2014.

No que diz respeito à *zona contígua*, o artigo 33 da Convenção sobre o Direito do Mar estabelece que esta não pode se estender além de 24 milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do mar territorial, podendo o Estado costeiro tomar as medidas de fiscalização necessárias a evitar e reprimir infrações às leis e regulamentos aduaneiros, fiscais, de imigração, ou sanitários no seu território ou no mar territorial. Como se observa, o Estado ribeirinho não possui soberania plena sobre esta faixa marítima, haja vista ser uma parte ou faixa do alto mar adjacente às águas interiores⁶².

A chamada *zona econômica exclusiva* (ZEE), uma das principais inovações trazidas pela Convenção, surgiu em 1972 com o nome de mar patrimonial⁶³ e é prescrita no artigo 55 como uma zona situada além do mar territorial e a este adjacente, sujeita ao regime jurídico específico, segundo o qual os direitos e a jurisdição do Estado costeiro e os direitos e liberdades dos demais Estados são regidos pelas disposições pertinentes da Convenção.

A ZEE é uma faixa adjacente ao mar territorial que tem início a partir do limite exterior deste “e vai até o limite máximo de 188 milhas marítimas (descontando-se as 12 milhas do mar territorial) perfazendo uma extensão máxima de 200 milhas contadas a partir da linha de base normal ou reta, ou seja, a partir da costa”⁶⁴, que é estabelecida pela Lei n. 8.617/93 nos seguintes termos:

Art. 6º A zona econômica exclusiva brasileira compreende uma faixa que se estende das doze às duzentas milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do mar territorial.

Art. 7º Na zona econômica exclusiva, o Brasil tem direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais, vivos ou não-vivos, das águas sobrejacentes ao leito do mar, do leito do mar e seu subsolo, e no que se refere a outras atividades com vistas à exploração e ao aproveitamento da zona para fins econômicos.

O regime jurídico da ZEE é ambíguo, conforme expõe GRECO⁶⁵, na medida em que se situa entre o mar territorial (submetido à soberania plena) e o alto-mar (submetido ao direito

⁶² MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 4 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 712.

⁶³ Sobre o assunto, ver MATTOS, Adherbal Meira. **O novo direito do mar**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 31 e ss.

⁶⁴ Idem, Ibidem, p. 720.

⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. I Seminário Brasileiro do Pré-Sal. Universidade de Brasília. Degravação da Décima Segunda Conferência. **Questões Fiscais**, Esplanada dos Ministérios, Brasília/DF, 2010.

internacional). Daí ser conhecida também como *mar territorial sui generis*, *mar complementar*, *zona intermediária*, *quase alto mar* ou *zona de soberania limitada*⁶⁶.

Os direitos de soberania nesta área marítima são limitados para os casos específicos que a Convenção de Montego Bay estabelece em seu artigo 56, dentre os quais, exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais, vivos ou não vivos das águas sobrejacentes ao leito do mar, do leito do mar e seu subsolo.

Isto é, diferentemente do que ocorre no mar territorial, o Estado costeiro não possui soberania plena na zona econômica exclusiva e nem soberania sobre a porção equórea, mas apenas poderes limitados que estão relacionados a certas funções econômicas e ambientais, não havendo, deste modo, verdadeiro *território* do país sobre o qual teria amplo poder de jurisdição, motivo pelo qual a zona econômica exclusiva não é caracterizada como território do Estado costeiro⁶⁷.

Segundo ensinamento de REZEK⁶⁸ sobre sua zona econômica exclusiva o Estado é “limitada e especificamente soberano: ele ali exerce *direitos de soberania* [...] também *jurisdição* sobre a zona em matéria de preservação do meio marinho, investigação científica e instalação de ilhas artificiais”.

Por sua vez, a soberania do Estado costeira é mais mitigada na *plataforma continental* - porque exerce direitos de soberania apenas para fins de exploração e aproveitamento de seus recursos naturais -, a qual compreende o leito e o subsolo das áreas submarinas que se estendem além do seu mar territorial, em toda a extensão do prolongamento natural do seu território terrestre, até ao bordo exterior da margem continental ou até uma distancia de 200 milhas marítimas das linhas de base a partir das quais se mede a largura do mar territorial, nos casos em que o bordo exterior da margem continental não atinja essa distancia, nos termos do artigo 76 da Convenção de Montego Bay reproduzido no artigo 11 da Lei nº 8.617/93.

⁶⁶ Ver GIBERTONI, Carla Adriana Comitê. **Teoria e Prática de Direito Marítimo**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 42; MATTOS, Adherbal Meira. **O novo direito do mar**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 34.

⁶⁷ GIBERTONI, Carla Adriana Comitê. **Teoria e Prática de Direito Marítimo**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 43.

⁶⁸ REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 312.

Com efeito, SHAW⁶⁹ destaca que o Estado costeiro pode exercer *direitos de soberania*, de modo que a Convenção de 1982 não fala em *soberania*, direitos estes não dependem de ocupação ou declaração expressa⁷⁰.

Não se vislumbra nas legislações supramencionadas uma definição do termo “águas marítimas”⁷¹ ou disciplina acerca das projeções territoriais estaduais e municipais para fins de tributação – havendo as linhas de projeção dos limites territoriais dos Estados, Territórios e Municípios traçadas pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - para fins de participações especiais e distribuição de royalties gerados pela produção marítima (gênero receita originária da espécie compensação financeira), conforme a Lei nº 7.525/1986⁷² regulamentada pelo Decreto nº 93.189/86⁷³, o que, a nosso ver, não possui escopo tributário para incidência de ISSQN⁷⁴.

A despeito da competência do IBGE, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro proferiu decisão liminar em 2005 no sentido de que as linhas demarcatórias do aludido instituto não tornam a plataforma marítima uma extensão do território dos Municípios, senão vejamos:

⁶⁹ SHAW, Malcom. **Public International Law**. 6 ed. New York: Cambridge University Press, 2008, pp. 584 e ss.

⁷⁰ Texto original no inglês: “The continental shelf is a geological expression referring to the ledges that project from the continental landmass into the seas and which are covered with only a relatively shallow layer of water (...). The vital fact about the continental shelves is that they are rich in oil and gas resources and quite often are host to extensive fishing grounds. The coastal state may exercise 'sovereign rights' over the continental shelf for the purposes of exploring it and exploiting its natural resources under article 77 of the 1982 Convention. These sovereign rights (and thus not territorial title as such since the Convention does not talk in terms of 'sovereignty') do not depend upon occupation or express proclamation”.

⁷¹ Sobre a questão das águas jurisdicionais brasileiras, contudo, pode-se ressaltar a Resolução n. 344/2004 do Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA, na qual se estabelece procedimentos a serem realizados nas águas jurisdicionais brasileiras, senão vejamos:

Art. 2º Para efeito desta Resolução são adotadas as seguintes definições:

[...]

b) águas marítimas:

1. águas abrangidas por uma faixa de doze milhas marítimas de largura, medidas a partir da linha de base reta e da linha de baixa mar, tal como indicada nas cartas náuticas de grande escala, que constituem o mar territorial;
2. águas abrangidas por uma faixa que se estende das doze às duzentas milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir o mar territorial, que constituem a zona econômica exclusiva; e
3. águas sobrejacentes à plataforma continental, quando esta ultrapassar os limites da zona econômica exclusiva.

⁷² BRASIL. **Lei nº 7.525, de 22 de Julho de 1986**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L7525.htm>. Acesso em 05 julho 2014.

⁷³ BRASIL. **Decreto nº 93.189, de 28 de Agosto de 1986**. Disponível em: <<http://nxt.anp.gov.br/nxt/gateway.dll/leg/decretos/1986/dec%2093.189%20-%201986.xml>>. Acesso em 07 julho 2014.

⁷⁴ No caso, a aplicação da analogia para incidir o ISSQN não poderia prosperar sob pena de resultar exação (art. 108, p. 1º do CTN) e violar o princípio da legalidade tributária insculpido no artigo 150, I da CF, conforme visto no Capítulo 1 deste trabalho.

PROCESSO CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. MEDIDA CAUTELAR DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. DEFERIMENTO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. LIMINAR. PRETENSÃO CAUTELAR DE MUNICÍPIO QUE PLEITEIA QUE A PETROBRAS TRAGA AOS AUTOS DOCUMENTOS RELATIVOS A CONTRATOS MANTIDOS COM FORNECEDORES, A FIM DE QUE SE VERIFIQUE A OCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES DE ISSON. Além do ser duvidosa a juridicidade da via eleita pelo Município para obter informações sobre operações “offshore” da referida estatal, a liminar deferida merece reforma, de plano, porque sua concessão dependia do reconhecimento de aroma de bom direito, inexistente nos autos. **As projeções territoriais das linhas demarcatórias do IBGE não tornam a plataforma marítima — em que a PETROBRAS exerce suas atividades exploratórias — uma extensão do território dos Municípios costeiros, influenciando, tão-somente, na fixação do valor de indenizações e royalties” tal como estabelecido na Lei nº7525/86.** Recurso provido de plano⁷⁵.

Sobre essa problemática, GRECO⁷⁶ ao analisar sobre a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) em operações ocorridas no mar territorial e na zona econômica exclusiva, ressalta ser indispensável legislação federal que determine sobre que parcela dessas áreas marítimas e sob que circunstâncias cada um dos Estados poderiam exercer suas competências, a fim de evitar conflitos verticais e horizontais de competência entre os entes tributantes.

Na visão do autor, tal necessidade decorre do modelo descrito no parágrafo 1º do artigo 20 da Constituição Federal, segundo o qual circunscreve determinadas matérias (exploração de petróleo ou gás natural, recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e outros recursos minerais) e atribui à lei federal a definição dos termos em que o interesse dos Estados será atendido, senão vejamos:

Art. 20. São bens da União:

[...]

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;

VI - o mar territorial;

[...]

§ 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

O que se denota, por simples leitura, é que os *recursos naturais* da plataforma continental e da zona econômica exclusiva e o *mar territorial* são bens do domínio da União (bens públicos

⁷⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Marco Antonio Ibrahim. **Liminar – Processo 2005.002.18931**. 18ª Câmara Cível. Disponível em: <www.tj>. Acesso em: 11 jul. 2014.

⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. Impossibilidade de cobrar ICMS em Operações Ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, out. 2006, pp. 70 e ss.

federais), estando semelhantemente definidos na Lei do Petróleo (Lei nº 9.478/97) nos seguintes termos:

Art. 3º Pertencem à União os depósitos de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos existentes no território nacional, nele compreendidos a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva.

[...]

Art. 21. Todos os direitos de exploração e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos em território nacional, nele compreendidos a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, pertencem à União, cabendo sua administração à ANP, ressalvadas as competências de outros órgãos e entidades expressamente estabelecidas em lei

Para BARRETO⁷⁷, o disposto no art. 20, § 1º da CF/88 indica qual a via estabelecida pela Carta Magna “para carrear, aos cofres municipais, estaduais e distritais, parcelas dos recursos provindos da exploração dessas atividades e serviços, pela União”. Assim, no que tange aos Municípios, não houve outorga de competência tributária para exigir impostos sobre ela, mas apenas a de atribuir-lhe receitas de outra natureza (não provenientes de tributos), provindas dos resultados dessas atividades e serviços. Continua o autor:

(...) o sentido e o alcance da norma do art. 20, parágrafo 1º, da CF, tornam efetiva a diretriz por ela traçada de redução das desigualdades regionais, o que, por sua vez, responder, positivamente, às exigências do pacto federativo e da autonomia dos Municípios. Deflui, claramente, dos termos desse dispositivo, que seu conteúdo não é, jamais, o da ampliação dos limites territoriais dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, ou das suas competências. Seu sentido limita-se, exclusivamente, a caminhar na direção de atribuir-lhe receitas originárias, e nunca o de ampliar as competências que a Constituição, de modo sistemático, minudente, atribuiu aos entes políticos.

Vale destacar, ademais, o entendimento de SANTIAGO⁷⁸ para quem a Constituição Federal, ao incluir o mar territorial, como um todo, entre os bens da União, evita fazer o mesmo quanto à plataforma continental e à zona econômica exclusiva, limitando-se a aludir aos “recursos naturais” nelas existentes⁷⁹, motivo pelo qual não poderiam pertencer a qualquer Estado ou Município por não integrarem o território nacional, diante das limitações à soberania ali exercida, a exemplo da liberdade de navegação e sobrevoos em favor de todos os países (Lei 8.617/1993, artigo 11).

⁷⁷ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 17.

⁷⁸ SANTIAGO, Igor Mauler. Consultor Tributário, 5/12/2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-dez-05/consultor-tributario-quais-proximos-capitulos-veto-dilma> - Acesso em 01 julho 2014.

⁷⁹ Em sentido parecido, FILHO. Marçal Justen. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 961-962.

Interessante trazer à baila o voto divergente do Ministro Peçanha Martins no Recurso Especial nº 61.595-RJ⁸⁰, por ocasião do julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça sobre questão envolvendo a cobrança de imposto sobre circulação de mercadorias correspondente às operações situadas no mar territorial federal da plataforma continental brasileira e do mar territorial, especificamente quanto ao fornecimento de refeições em restaurante ao pessoal embarcado ou nas plataformas marítimas de prospecção petrolífera, em meio ao oceano:

[...] a verdade é que a plataforma se situa fora do território dos Estados, compondo o território nacional, e se julgamos legítima a cobrança pelo litorâneo, estaríamos privilegiando alguns Estados em detrimento dos internos. O dispositivo inserido na Constituição para assegurar aos Estados a participação no resultado da plataforma continental, a meu entender, não autoriza a extensão do conceito de território para abarcar a cobrança de tributos pelos Estados membros [...].

Como bem assevera GRECO⁸¹ em palestra proferida no 1º Seminário Brasileiro do Pré-Sal na Universidade de Brasília, deve-se indagar até onde vai a soberania de cada país, uma vez que a Convenção de Montego Bay é resultado de um consenso internacional quanto aos limites da mesma. Em outras palavras, falar em soberania é sinônimo de direito de soberania para fins de exploração de recursos existentes na plataforma continental e na ZEE?

É sem dúvida, verdade, que a grande consequência dos avanços para a exploração de petróleo foi o fato de os direitos do Estado costeiro terem sido considerados soberanos para o fim de exploração e exploração de seus recursos naturais, independentes de ocupação ou declaração formal.

Deve-se mencionar, outrossim, um importante precedente do Tribunal internacional do Mar⁸² de Julho de 1999, no qual é apreciado o caso do navio Saiga, um petroleiro/tanque que se encontrava na zona econômica exclusiva da Guiné, não tendo atracado em território físico, mas fornecia óleo diesel a barcos de pesca que ali estavam desempenhando suas atividades e trafegando. O Estado costeiro, no caso, a Guiné, apreendeu o navio petroleiro, confiscou a

⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. **RESP 61.595/RJ**. 2ª Turma. Julgado em 31/10/1996. DJ 02/12/1996. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014 – Decisão por apertada maioria.

⁸¹ GRECO, Marco Aurélio. I Seminário Brasileiro do Pré-Sal. Universidade de Brasília. Degraação da Décima Segunda Conferência. **Questões Fiscais**, Esplanada dos Ministérios, Brasília/DF, 2010.

⁸² Disponível em: <https://www.itlos.org/fileadmin/itlos/documents/cases/case_no_2/merits/Judgment.01.07.99.E.pdf>. Acesso em 01 Julho 2014.

carga e pretendeu aplicar suas legislações aduaneiras e cobrar os tributos pertinentes sobre a venda do óleo diesel.

Na ocasião, o Tribunal ponderou que a Convenção de Montego Bay não autoriza um Estado aplicar suas leis aduaneiras em relação à outra parte da ZEE, com exceção das ilhas artificiais, suas instalações e obras (artigos 33, § 1º e 60, § 2º). Entendeu, ademais, que meros interesses arrecadatários de natureza tributária não justificariam a aplicação da legislação interna do Estado às atividades praticadas na referida área marítima, já que a competência tributária não se estenderia aos eventos ocorridos naquela localidade por não existir soberania plena nem integrar o território do país respectivo⁸³.

Foi sublinhada, ainda, a distinção entre os regimes jurídicos do mar territorial, da zona contígua e da zona econômica exclusiva, nos seguintes termos:

127. O Tribunal observa que, nos termos da Convenção, um Estado costeiro tem o direito de aplicar as leis e regulamentos aduaneiros, em seu mar territorial (artigos 2º e 21). Na zona contígua, o estado costeiro pode exercer o controle necessário para:

- (a) evitar a violação de seus costumes, fiscais, de imigração ou sanitários no seu território ou mar territorial;
- (b) punir as infrações às leis e regulamentos acima cometidas no seu território ou mar territorial. (artigo 33, parágrafo 1º)

Na zona econômica exclusiva, o Estado costeiro tem competência para aplicar as leis e regulamentos aduaneiros em relação às ilhas artificiais, suas instalações e obras (artigo 60, parágrafo 2). Na opinião do Tribunal, a Convenção não confere poder ao Estado costeiro para aplicar sua legislação aduaneira em relação a quaisquer outras partes da zona econômica exclusiva não mencionado acima⁸⁴.

Não se pode olvidar, deste modo, a jurisprudência internacional de um órgão judicial independente, responsável pela aplicação e interpretação da Convenção de Montego Bay, da qual o Estado Brasileiro é signatário.

⁸³ Texto original em inglês: “135. No evidence has been produced by Guinea to show that its essential interests were in grave and imminent peril. But, however essential Guinea’s interest in maximizing its tax revenue from the sale of gas oil to fishing vessels, it cannot be suggested that the only means of safeguarding that interest was to extend its customs laws to parts of the exclusive economic zone”.

⁸⁴ Texto original em inglês: “127. The Tribunal notes that, under the Convention, a coastal State is entitled to apply customs laws and regulations in its territorial sea (articles 2 and 21). In the contiguous zone, a coastal State may exercise the control necessary to:

- (a) prevent infringement of its customs, fiscal, immigration or sanitary laws and regulations within its territory or territorial sea;
- (b) punish infringement of the above laws and regulations committed within its territory or territorial sea. (article 33, paragraph 1)

In the exclusive economic zone, the coastal State has jurisdiction to apply customs laws and regulations in respect of artificial islands, installations and structures (article 60, paragraph 2). In the view of the Tribunal, the Convention does not empower a coastal State to apply its customs laws in respect of any other parts of the exclusive economic zone not mentioned above”.

Lado outro, há quem defenda como SALAZAR PINTO⁸⁵, que os bens da União constituem o seu patrimônio e não território, de modo que qualquer bem deste ente obrigatoriamente tem que estar localizado no território de um Município.

O autor acompanha a linha de raciocínio do Supremo Tribunal Federal na ADI-MC 2.080/RJ⁸⁶ de 06/02/2002 (pendente de julgamento definitivo) que tem por objeto a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 194, § 5º, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e 31, § 4º, da Lei Estadual nº 2.567/96, segundo as quais o mar territorial, a ZEE e a Plataforma Continental integram o território dos Estados e dos Municípios que lhes é confrontante. Nesta ação discute-se a incidência de ICMS sobre o transporte aéreo entre o continente e o mar territorial ou a plataforma continental, ou entre dois pontos no mar territorial (plataformas da Petrobras) nos seguintes termos:

[...] a disposição inscrita no art. 20, § 1º, da Constituição é indicativa no sentido de que a plataforma continental constitui território do Estado ou do Município. Só isso seria suficiente para afastar, pelo menos ao primeiro exame, a eiva de inconstitucionalidade da lei que estabelece competência tributária do Estado sobre essa plataforma (Min. Carlos Velloso, p. 358).

Em sua manifestação, o Ministro Carlos Velloso (p. 358) assinalou que a disposição inscrita no art. 20, § 1º, da Constituição é indicativa no sentido de que a plataforma continental constitui território do Estado ou do Município, o que já seria suficiente a afastar, *prima facie*, a eiva de inconstitucionalidade da lei que estabelece competência tributária do Estado sobre essa plataforma. Na ocasião, destacou o Ministro Sepúlveda Pertence (p. 359):

[...] a mim, pelo menos em termos de liminar, me parece claro haver uma confusão, na lógica da ação direta, entre domínio público e território, e que, na federação, não há área ou suas projeções que não estejam no território de um Estado ou do Distrito Federal e, simultaneamente, de um Município.

O art. 20, § 1º - relativo à chamada participação ou compensação financeira na exploração de recursos minerais, de petróleo ou gás natural – é o corolário claro deste princípio, o de que, embora ninguém discuta tratar-se de bens dominiais da União, as jazidas se situam no território de um Estado, de um Município ou do Distrito Federal [...].

Veja-se a ementa do julgado:

⁸⁵ PINTO, Cláudio Múcio Salazar. **ISSQN** – Aspectos Práticos sobre a Tributação das atividades relacionadas com a exploração e exploração *offshore* de petróleo e gás natural. Vitória: GM Editora, 2012, p. 28.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Sydney Sanches. **ADI 2080 MC**. Tribunal Pleno. Julgado em 06/02/2002. DJe 22/03/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jul. 2014.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS SOBRE A ÁREA DOS RESPECTIVOS TERRITÓRIOS, INCLUÍDAS NESTES AS PROJEÇÕES AÉREAS E MARÍTIMA DE SUA ÁREA CONTINENTAL, ESPECIALMENTE AS CORRESPONDENTES PARTES DA PLATAFORMA CONTINENTAL, DO MAR TERRITORIAL E DA ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO § 5 DO ARTIGO 194 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO E DO § 4 DO ARTIGO DA LEI ESTADUAL N 2.657, DE 26.12.1996, QUE REGULA O ICMS NAQUELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. 1. Alegação de que tais normas violam os artigos 20, V e VI, 22, I, 155, II, 150, VI, 146, I, III, "a" e 155, § 2, XII, "d", da Constituição Federal. 2. Fundamentação consideravelmente abalada com as objeções da ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA e do GOVERNADOR DO ESTADO, que, a um primeiro exame, demonstraram a inocorrência de qualquer das violações apontadas na inicial. Medida cautelar indeferida. Plenário. Decisão unânime. 3

Vale transcrever ademais um julgado do Supremo Tribunal Federal na mesma linha de posicionamento da decisão proferida em sede de medida cautelar da ADIN 2.080/RJ, bem como dois julgados a respeito de situações análogas em que se buscou trazer a discussão da tributação sobre serviços, respectivamente:

Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Contrato de afretamento de embarcações em zona econômica na plataforma continental. Incidência de ICMS. Possibilidade. Precedente. 3. Agravo regimental a que se nega provimento⁸⁷.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. CONVENIOS CELEBRADOS PELO CONSELHO DE POLITICA FAZENDARIA, DOS QUAIS RESULTA A INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES. NÃO RESULTANDO CLARA A INCIDENCIA DO TRIBUTO SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTE MARITIMO PRESTADOS NO EXTERIOR E ANTE A COMPLEXIDADE DA MATÉRIA RELATIVA A COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS, NO QUE CONCERNE A INCLUSAO DA PLATAFORMA CONTINENTAL, DO MAR TERRITORIAL E DA ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA COMO AREAS DE OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TRIBUTAVEIS, NÃO SE CONFIGURA O FUMUS BONI IURIS PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA. MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA⁸⁸.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 87/96. ICMS E SUA INSTITUIÇÃO. ARTS. 150, II; 155, § 2º, VII 'A', E INCISO VIII, CF. CONCEITOS DE PASSAGEIRO E DE DESTINATÁRIO DO SERVIÇO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. ALÍQUOTAS PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E PARA AS OPERAÇÕES INTERNAS. INAPLICABILIDADE DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DE PARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS. OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Gilmar Mendes. **AI 181266 AgR**. 2ª Turma. Julgado em 30/09/2008. DJe 20/11/2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06 jul. 2014.

⁸⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Carlos Madeira. **ADI 54 MC**. Tribunal Pleno. Julgado em 14/06/1987. DJ 04/08/1989, PP-12609. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO ART. 151, CF É O DAS RELAÇÕES DAS ENTIDADES FEDERADAS ENTRE SI. NÃO TEM POR OBJETO A UNIÃO QUANDO ESTA SE APRESENTA NA ORDEM EXTERNA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO, DE PASSAGEIROS - INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E INTERNACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO ICMS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS PELAS EMPRESAS AÉREAS NACIONAIS, ENQUANTO PERSISTIREM OS CONVÊNIOS DE ISENÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS. AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE⁸⁹.

O Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, já se inclinou no sentido de que integram o território nacional e dos respectivos Estados e Municípios confrontantes, o mar territorial, a ZEE e a Plataforma Continental, a exemplo do julgado supramencionado de relatoria do Ministro Antônio de Pádua Ribeiro ao considerar que a competência tributária pode ser exercida sobre as atividades desenvolvidas na porção do mar territorial confrontante a seus territórios, com a seguinte ementa:

Tributário. ICM. Incidência sobre alimentação em restaurantes, bares e estabelecimentos similares. Lei Estadual nº 1.241/87.

I – A partir de 1º de janeiro de 1988, quando entrou em vigor a Lei nº 1.241 de 1987, que deu nova redação aos arts. 4º e 14, inciso I, do Decreto-lei nº 05/75 (Código Tributário Estadual), é devida a cobrança de ICM sobre alimentação, bebidas e outras mercadorias em bares, restaurantes, cafés e estabelecimentos similares.

II – Recurso especial não conhecido.

É de se observar de todo modo, que a matéria sobre a inclusão ou não do mar territorial, da plataforma continental e da zona econômica exclusiva no território dos Municípios (e Estados) é amplamente complexa.

Por outro lado, não há dúvidas que o mar é dividido em zonas marítimas, cada qual com um regime jurídico específico, a depender da área em que ocorrer atividades e operações, visto que os direitos e as obrigações dos Estados são distintos em cada uma delas.

Enfim, pode-se concluir que a Convenção sobre o Direito do Mar de 1982 e a Lei nº 87.617/93 falam em exercício de direitos de soberania sobre a ZEE e Plataforma Continental

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro. Rel. Ministro Sydney Sanches. **ADI 1600**. Tribunal Pleno. Julgado em 26/11/2001. DJe 20/06/2003. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

para efeito de exploração e aproveitamento de seus recursos naturais, mas que “não decorrem de direito territorial, pois tais espaços não são territórios do Estado costeiro”⁹⁰. Com relação ao mar territorial, por sua vez, há pleno exercício de soberania pelo Estado costeiro, o que compreende a jurisdição sobre pessoas e fatos que ali ocorrem.

3.1 SERVIÇOS PRESTADOS EM ÁGUAS MARÍTIMAS (OFFSHORE): ATIVIDADES-MEIO E SERVIÇOS-FIM

As operações desenvolvidas em águas marítimas, especialmente aquelas relacionadas à exploração e exploração de petróleo e gás natural costumam ser extremamente complexas e envolvem a navegação de apoio marítimo realizada para apoio logístico a embarcações e instalações em águas territórios nacionais e na zona econômica exclusiva⁹¹.

No âmbito dessa área encontra-se uma gama de outras atividades, tais como, indústria náutica, afretamento de embarcações, plataformas marítimas petrolíferas e submarinas, indústrias de equipamentos, serviços de engenharia e outros. De todo modo, como explica PAIM⁹², “embora atualmente tal exploração esteja a muitos quilômetros distante da costa, a expressão *offshore* permanece sendo usada para qualquer atividade no mar, seja qual for a distancia da costa”.

As atividades realizadas e ultimadas nas zonas marítimas, no leito ou fundo do mar e no seu subsolo, na área definida como plataforma submarina, ou seja, além do mar territorial, adjacente à costa do Brasil, como esclarece BARRETO⁹³, normalmente são executadas pelas empresas em seu próprio favor.

⁹⁰ PAIM, Maria Augusta. **O Petróleo no Mar: o regime das plataformas marítimas petrolíferas no direito internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 289.

⁹¹ Ver MARTINS, Eliane Maria Octaviano. **Curso de Direito Marítimo. Vol. I – Teoria Geral**. 4 ed. Barueri: Manolo, 2013, p. 93.

⁹² PAIM, Maria Augusta. **O Petróleo no Mar: o regime das plataformas marítimas petrolíferas no direito internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 12.

⁹³ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 18-19.

Isto porque, segundo o autor, a consecução é a efetiva atividade econômica da empresa, qual seja, extração e exploração de petróleo, de modo que eventualmente essa realização se faz por terceiros, empresas especializadas e contratadas:

Portanto, não cabe, quanto à execução de perfurações e pesquisas, que essas empresas executam para si mesmas, falar-se em prestação de serviços, muito menos para efeito de imposto, porque aí serviço tributável não há. Não são elas executadas para nenhum terceiro; ao revés, elas são efetuadas para si próprias, como meio para viabilizar o exercício de sua atividade econômica, a extração do petróleo.

Como estudado anteriormente, não será qualquer serviço que encontrará subsunção à norma constitucional, pois o comportamento humano trazido no critério material do ISSQN é o ato de *prestar serviços* cujo conteúdo está relacionado a uma obrigação de fazer – prestação realizada por terceiro - sob regime de direito privado, com conteúdo econômico.

Assim, é preciso distinguir as atividades desenvolvidas como requisito ou condição para a produção de *outra* utilidade qualquer que serão ações-meio, bem como as atividades que consistirão no fim ou objeto, quando, em si mesmas, isoladamente consideradas, refletirem, elas próprias, a utilidade colocada à disposição de outrem⁹⁴. No mesmo sentido preleciona DINIZ⁹⁵:

(...) para a concretização do serviço contratado pelas partes, pode ser necessário, previamente, o percurso por várias fases. Esta etapa de intermediação, preliminar, necessária para se chegar ao fim, é irrelevante para fins de ISS, seja porque não é apreciável economicamente, seja porque não constitui objeto do contrato, seja ainda porque é desenvolvida pelo prestador em seu próprio benefício e não do contratante.

Não é possível, conseqüentemente, decompor ou separar um serviço em diversas fases com intuito de tributá-las, já que o fato gerador do imposto objeto deste estudo é a atividade-fim descrita em um item específico da lista de serviços prevista em lei, ainda que a LC n. 116/03 enuncie na parte final do art. 1º que “(...) *ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*”.

De mais a mais, outras atividades desenvolvidas em águas marítimas podem ser executados por terceiros e abranger a descrição dos serviços listados nos subitens da lista anexa à LC n.

⁹⁴ BARRETO, Aires. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 375.

⁹⁵ DINIZ, Marcelo de Lima Castro. O ISS e a Lei Complementar 116/03: Locação de bens, cessão de direitos e “atividades-meio”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SILVA MARTINS, Ives Gandra. **ISS - LC116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 437.

116/2003, tais como montagem e manutenção em estrutura e tubulação, limpeza, manutenção e conservação de máquinas, equipamentos e aparelhos utilizados nas plataformas petrolíferas (limpeza industrial *offshore*), conforme explica CASTRO⁹⁶:

Normalmente, os serviços de limpeza industrial, manutenção e conservação de máquinas e equipamentos *offshore* são prestados por meio da operação de caldeiras, máquinas de hidrojato, máquinas de lava-jato, bombas de sucção e separadores trifásicos. Estes serviços, quando executados a bordo de plataformas de produção ou exploração de petróleo, são muitas vezes classificados pela própria Prefeitura do Município em que são prestados como “serviços prestados em águas marítimas”.

Por conseguinte, é possível destacar os seguintes subitens previstos na lista anexa da aludida Lei Complementar que compreendem a descrição desses serviços:

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

Enfim, o ISS somente pode incidir sobre atividades de prestação de serviços para terceiros mediante remuneração, razão pela qual não incide sobre atividades meio ou sobre etapas intermediárias para consecução da atividade-fim desenvolvida. Em outras palavras, o serviço tributável pelo aludido imposto é aquele que tem utilidade prestada a terceiros como fim e que apresente conteúdo econômico.

Tratando-se de serviços *offshore* é imprescindível uma análise cautelosa do que pode ser considerada atividade econômica em si mesma (autônoma) e não uma fase, condição ou instrumento para desenvolvimento da atividade-fim. Isto porque, a LC contempla uma lista anexa onde aparecem serviços que podem ser alcançados para além da atividade típica de

⁹⁶ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. ISS sobre serviços de limpeza, manutenção e conservação de plataformas de petróleo prestados onshore e offshore. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 20, n. 106, set./out., 2012, p. 243.

exploração de petróleo, por exemplo, em razão da possibilidade de interpretação extensiva ao núcleo semântico do respectivo item⁹⁷.

⁹⁷ Neste sentido, GRECO, Marco Aurélio. I Seminário Brasileiro do Pré-Sal. Universidade de Brasília. Degração da Décima Segunda Conferência. **Questões Fiscais**, Esplanada dos Ministérios, Brasília/DF, 2010.

3 COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DE TRIBUTAR SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E AS OPERAÇÕES EM ÁGUAS MARÍTIMAS (OFFSHORE)

3.1 (IN) DEFINIÇÃO DO TITULAR DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA?

As normas jurídicas que compõe o Sistema Tributário Nacional delimitam uma rígida repartição de competência tributária, de modo a possibilitar aos entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a arrecadação de recursos necessários à garantia de autonomia e consecução de suas respectivas políticas públicas, sem que haja sobreposição à competência outorgada a cada um deles.

Nesse raciocínio, os Municípios somente poderão instituir impostos cujos fatos geradores se adequem às materialidades definidas no art. 156 da Constituição Federal, não podendo a Lei Complementar estender a competência tributária de qualquer ente federativo, eis que adstrita aos limites constitucionais.

De acordo com BARJA⁹⁸ a LC n. 116/03 trouxe apenas regra quanto à competência tributária, mas não eliminou as possibilidades de questionamentos sobre a tributação *offshore* e conflito de competência vertical entre a União Federal e os Estados, havendo tese jurídica para sustentar a não-incidência ou até mesmo a inconstitucionalidade do §3º do artigo 3º da referida norma, que considera ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítima.

Não obstante a questão de extensão ou conflito de competência tributária deve-se levar em conta que a inexistência de definição na legislação pátria do termo “águas marítimas”, por ser elemento material da tributação pretendida pelos Municípios imprescindível para a validade da relação tributária – é incontroversa.

⁹⁸ BARJA, Silvia Roxo. Tributação em águas marítimas e a busca do contribuinte por um porto. In: MILLER, Thiago Testini de Mello; AMORIM, Luís Felipe Carrari de. **Direito Marítimo e Portuário – Estudos em Homenagem a Ruy de Mello Miller e Antonio Barja Filho**. Santos, 2011, p. 98.

Além disso, “não há na legislação brasileira qualquer previsão da extensão territorial dos municípios sobre as águas marítimas a eles ‘confrontantes’, sobretudo pelo fato de o mar territorial ser bem da União”⁹⁹.

A jurisprudência pátria tem se manifestado no sentido de que todos os bens da União situam-se em um determinado Estado e Município, razão pela qual a titularidade dos mesmos não impede o exercício de competência tributaria pelos entes da federação e consequência incidência do ISS. Por tais motivos, sobre os serviços ocorridos em mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva pode incidir o ISS, conforme se depreende dos arestos abaixo transcritos:

APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO CAUTELAR DE EXIBIÇÃO - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - MUNICÍPIO - PLATAFORMA CONTINENTAL - ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA - MAR TERRITORIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - ISSQN - MULTA DIÁRIA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Auto de infração substitutivo de outros exarado após a anulação dos primeiros. Legalidade. Autotutela dos atos administrativos derivada do dever de legalidade. 2. **O mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva não estão em qualquer Território Federal, até porque hoje nenhum existe, nem no Distrito Federal. Impõe-se, pois, concluir que, se são parcelas do território nacional, integram também os territórios de Estados e Municípios.** [...] ¹⁰⁰ (grifo nosso).

Apelação Cível. Embargos à execução. ISS. Competência. Local da prestação do serviço. Fato gerador. E competente para arrecadar e exigir crédito tributário decorrente do ISS o Município do local onde foi prestado o serviço. **O mar é território da União e o serviço prestado em plataforma continental, local onde ocorreu o fato gerador, deve ser cobrado pelo Município da orla, competente para tal fim. Os serviços prestados no mar territorial, que com base no Decreto 28.840/50 se acha sob jurisdição e domínio exclusivos da União Federal devem ser tributados, pois entendimento em contrário significaria isenção fiscal não admitida pela ordem jurídica.** Se a empresa prestou serviço na Bacia de Campos, através de duas filiais regularmente registradas na Junta Comercial, não pode o Município do Rio de Janeiro, distante do local onde foram prestados os serviços pretender cobrar ISS. Precedentes do STJ. Recurso provido para julgar procedente os embargos, declarando-se nula a Execução Fiscal intentada e insubsistente, em razão desta conclusão, o depósito e as penhoras efetuadas. Inversão da sucumbência ¹⁰¹ (grifo nosso).

AÇÃO DECLARATÓRIA - ISS - Serviços de perfuração e outros prestados à PETROBRÁS, nas plataformas situadas no mar territorial Pretensão à declaração de não incidência Improcedência Apelação A plataforma continental e o mar territorial

⁹⁹ TEIXEIRA, Andre; LANZARIN, Bianca de S; MACHADO, Thiago Guerra. Nas águas turbulentas do ISS. In: **Revista TN Petroleo**. Ano XII, jan/fev 2010, Número 70. Disponível em: <www.tnpetroleo.com.br>. Acesso em 10 jul 2014, p. 95.

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Rel. Desembargador Ronaldo Gonçalves de Sousa. **Apelação Cível 26080019925**. 3ª Câmara Cível. Julgado em 03/11/2009. DJe 02/12/2009. Disponível em: <www.tj.es.gov.br>. Acesso em: 15 jul. 2014.

¹⁰¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Joaquim Alves de Brito. **Apelação Cível 0203794-14.1998.8.19.0001**. 9ª Câmara Cível. Julgado em 15/03/2005. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

integram o patrimônio da União, mas situam-se no território do município litorâneo, que em razão disso tem legitimidade para cobrança do tributo Recurso improvido¹⁰².

Em julgado recente, o Tribunal de Justiça do Espírito Santo entendeu que a circunstância do serviço ser executado em mar territorial - bem pertencente à União - não elide a cobrança do ISS, pois há que prevalecer a natureza da atividade desenvolvida (prestação de serviço) e não o fato de determinado bem ser propriedade de algum ente federativo:

AGRAVOS INOMINADOS EM APELAÇÃO CÍVEL - CERCEAMENTO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA - Do Agravo Interposto por Shell do Brasil Ltda - SERVIÇO PRESTADO NO MAR TERRITORIAL - COBRANÇA DE ISS - POSSIBILIDADE - SEDE DA EMPRESA PRESTADORA DO SERVIÇO - IRRELEVÂNCIA PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO - BASE DE CÁLCULO - LISTA DE SERVIÇOS - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO. (...) 2 - O fato de determinado bem pertencer à União, ou a outro ente federativo, não dá ensejo a isenção automática da cobrança de ISSQN, há que preponderar a natureza da atividade desenvolvida.

3 - O ISS pertence ao Município em cujo território se realizou o fato gerador, o local da prestação do serviço.

4 - O fato da Empresa/Agravante estar sediada fora da extensão territorial do Município/Agravado não retira deste a competência para tributar e exigir o imposto devido, isto é, não reflete qualquer ilegalidade acerca do lançamento tributário em questão.

5 - O ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista de serviços tributáveis, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

6 - Os serviços de apoio às plataformas de exploração e exploração de petróleo estão sujeitos ao ISS, de acordo com o item 3.5 da lista anexa à LC 56/87.

7 - É constitucional a incidência de ISSQN sobre a locação de equipamentos para a consecução da atividade-fim da empresa.

8 - O determinante para a incidência do ISSQN é a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não o local da sede da empresa prestadora do serviço.

(...) Do Agravo Interposto pelo Município de Itapemirim - CORRETA EXCLUSÃO DOS SERVIÇOS DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO - RECURSOS CONHECIDOS E DESPROVIDOS.

10 - É ilegítima a incidência do ISSQN em relação ao afretamento a casco nu, sobretudo quando no contrato há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, não constituindo fato gerador do dito tributo (...) ¹⁰³.

O Superior Tribunal de Justiça também se inclina no sentido de que, em que pese o serviço ter sido realizado em mar territorial que é da União, cabível a cobrança de ISS por ente municipal confira-se:

¹⁰² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Carlos Ferrari. **Apelação Cível 0005148-56.2001.8.19.0000**. 5ª Câmara Cível. Julgado em 21/11/2001. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

¹⁰³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Rel. Desembargador Substituto Lyrio Regis de Souza Lyrio. **Agravo Regimental na Apelação Cível 26060066664**. 1ª Câmara Cível. Julgado em 09/10/2012. DJe 19/10/2012.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MULTA POR EMBARGOS PROTETÓRIOS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. ISS. TRANSPORTE MARÍTIMO. INCIDÊNCIA. 1. O Recurso Especial não é servil ao reexame do contexto fático-probatório dos autos, por força do óbice contido na Súmula 07/STJ. 2. O serviço de transporte marítimo, in casu a condução da tripulação das embarcações fundeadas na Baía de Todos os Santos, nos sentidos mar-terra e terra-mar para os portos de Salvador a Aratu, enquadra-se na hipótese do item 97 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68 e item 96 da Lista anexa à Lei Municipal nº 4.279/90. **Trata-se de serviço estritamente municipal, sujeito, portanto, à incidência do ISS, aliás, como analogicamente se infere do outro serviço semelhante previsto no art. 87 da citada Lista.** (LF) 3. Deveras, é cediço em doutrina que: **"Embora o mar territorial seja da União, o transporte aquaviário realizado no referido local terá a incidência do ISS, pois se trata de imposto da competência do Município, tributando os serviços de transporte municipal."** 4. Atestado pelo aresto recorrido que à época do fato gerador da obrigação em questão, possuía estabelecimento em Salvador, compete a esta entidade federada a exação. Tanto mais que o fundamento assentado é insindicação pelo Eg. STJ (Súmula 07). 5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido¹⁰⁴. (grifo nosso).

Cumpramos ressaltar que a Petrobrás defendeu nos autos da ação que se discutia, em termos gerais, competência para imposição de multa em decorrência de dano ambiental, a qual caberia à União (e não Estados ou Municípios) exercer o poder de polícia sobre o mar territorial porquanto este, nos termos do art. 20, incisos III, IV e VI, da Constituição Federal, constitui em bem da União. Entretanto, na ocasião, o então Ministro Relator Luiz Fux enfatizou:

ADMINISTRATIVO. DANO AMBIENTAL. SANÇÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSIÇÃO DE MULTA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DERRAMAMENTO DE ÓLEO DE EMBARCAÇÃO ESTRANGEIRA CONTRATADA PELA PETROBRÁS. COMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ESTADUAIS DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE PARA IMPOR SANÇÕES. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. LEGITIMIDADE DA EXAÇÃO. [...]2. As penalidades da Lei n.º 6.938/81 incidem sem prejuízo de outras previstas na legislação federal, estadual ou municipal (art. 14, caput) e somente podem ser aplicadas por órgão federal de proteção ao meio ambiente quando omissa a autoridade estadual ou municipal (art. 14, § 2º). A ratio do dispositivo está em que a ofensa ao meio ambiente pode ser bifronte atingindo as diversas unidades da federação 3. À Capitania dos Portos, consoante o disposto no § 4º, do art. 14, da Lei n.º 6.938/81, então vigente à época do evento, competia aplicar outras penalidades, previstas na Lei n.º 5.357/67, às embarcações estrangeiras ou nacionais que ocasionassem derramamento de óleo em águas brasileiras. 4. A competência da Capitania dos Portos não exclui, mas complementa, a legitimidade fiscalizatória e sancionadora dos órgãos estaduais de proteção ao meio ambiente [...]¹⁰⁵.

Não obstante o entendimento da jurisprudência pátria seja na acepção de se admitir a

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **REsp 649027/BA**. 1ª Turma. Julgado em 22/03/2005. DJe 25/04/2005, p. 240. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **Resp 467.212/RJ**. 1ª Turma. Julgado em 28/03/2003. DJe 15/12/2003. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

incidência do ISSQN sobre serviços prestados nas áreas marítimas (mar territorial, ZEE, plataforma continental), é preciso chamar especial atenção ao fato de que, o inciso VI do artigo 20 da Constituição Federal ao prescrever como bem da União e reconhecer que o mar territorial integra o território do Brasil, em nada disciplinou acerca de quais poderes poderão ser exercidos internamente pelos demais entes políticos como os Estados e Municípios.

Isto significa que a Constituição Federal, a nosso ver, limita-se a estabelecer as competências legislativas e administrativas e os bens de cada ente da federação, já que não determina qual o território de cada unidade e extensão marítima (limites territoriais), critério espacial da regra matriz do imposto sobre serviço, “ponto imprescindível para a válida tributação em observância ao princípio da estrita legalidade”¹⁰⁶.

O constituinte deixa, portanto, a matéria ao legislador infraconstitucional, pelo que, conforme visto no Capítulo anterior, encontra-se a Lei nº 8.617/93 que estabelece o regime jurídico das zonas marítimas, a saber: soberania plena do Estado no mar territorial e exercício de direitos de soberania (não absoluta) na Zona Econômica Exclusiva e Plataforma Continental para fins de exploração dos recursos naturais e fiscalização. Ocorre que, da análise desses institutos, não se pode afirmar com precisão, no momento, que as áreas marítimas como ZEE e Plataforma Continental pertencem efetivamente ao território nacional ou que lá seria um território ficto ou, ainda, que se aplica a divisão territorial em Estados e Municípios.

Outrossim, não está prescrito os poderes dentre os quais o de tributar que sobre essas áreas marítimas, sobretudo, o mar territorial, serão exercidos pelos Estados e Municípios, como bem observa GRECO¹⁰⁷, muito embora a Carta Constitucional reconheça que esta área integre o território do Brasil, repita-se.

Nessa linha de raciocínio, destaca o autor, a União – como entidade federal – exerce a função de cuidar do que ocorre nesta parcela do território nacional, logo, o exercício dos poderes das entidades políticas se dá de forma global indivisível (apenas pela União), e não de forma

¹⁰⁶ BARJA, Silvia Roxo. Tributação em águas marítimas e a busca do contribuinte por um porto. In: MILLER, Thiago Testini de Mello; AMORIM, Luís Felipe Carrari de. **Direito Marítimo e Portuário – Estudos em Homenagem a Ruy de Mello Miller e Antonio Barja Filho**. Santos, 2011, p. 98.

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. Impossibilidade de cobrar ICMS em Operações Ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, out. 2006, p. 72.

individual exclusiva pelos Estados ou Municípios, pois não há norma nacional que disponha expressamente sobre a fração que poderá ser alcançada pela legislação de cada ente.

[...] o mar territorial integra o território dos Estados e dos Municípios, *mas de todos eles*, enquanto não houver uma especificação da parcela exclusiva que caiba a cada um ou a alguns deles [...].

Deste modo, fixada a premissa de que inexistente previsão legal acerca dos limites territoriais *offshores*, inclusive dos Municípios, pode-se alegar que não se vislumbra legislação que outorgue a tais entes competência para legislar sobre atividades em águas marítimas, pois estas estariam fora do âmbito do território continental, de maneira que sua tributação viola o princípio da territorialidade, segundo o qual a competência tributária se exerce nesses limites.

Nesse raciocínio, assevera BARRETO¹⁰⁸ que o critério territorial demarca o campo de atuação válida das leis tributárias, razão pela qual um Município não pode invadir a área de competência de outro, e implica, ainda, vedação à incidência de impostos municipais no exterior, na plataforma continental, no mar territorial e na zona econômica exclusiva:

Para prevenir eventuais conflitos, interpretação sistemática da Constituição e observância, especialmente, dos princípios federativos e da autonomia municipal, leva à conclusão de que as leis municipais, inclusive as tributárias, só têm foros de validade nos estritos limites dos territórios respectivos.

Assim sendo, o argumento pela impossibilidade de exercício de competência tributária pelos Municípios nessas áreas tem como base a própria limitação da soberania e, na área correspondente do mar territorial, por ausência de previsão dos limites do território de cada ente federativo em águas marítimas, passível de conflito federativo, o que exige, por consequência, Lei Complementar nos termos do art. 146, inciso I da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

O referido dispositivo constitucional ao estabelecer que à lei complementar cabe a resolução de potenciais conflitos de competência entre os entes federativos, consoante ensina LODI

¹⁰⁸ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 30.

RIBEIRO¹⁰⁹, tal previsão “se justifica pelas várias zonas de interseção entre as materialidades econômicas previstas constitucionalmente como regras de competência. Em geral esta função é exercida pela lei complementar definidora do fato gerador de cada tributo”.

Cumpre transcrever a posição do Ministro Celso de Mello no julgamento do Recurso Extraordinário nº 136.215-4/RJ (p. 960) ao destacar que, em última análise, a reserva constitucional de lei complementar, enquanto instrumento de limitação normativa da ação tributante do Estado, destina-se a conferir proteção efetiva aos sujeitos passivos de obrigação tributária:

A regulação dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas estatais e a definição dos tributos e dos elementos componentes de suas respectivas hipóteses de incidência traduzem matérias que, por seu fundamental relevo político-jurídico, foram submetidas, por expressa deliberação do poder constituinte, ao domínio normativo da lei complementar.

[...]

Essa reserva constitucional de lei complementar, em última análise, enquanto instrumento de limitação normativa da ação tributante do Estado, destina-se a conferir proteção efetiva e a dispensar tutela plena aos sujeitos passivos de obrigação tributária.

O Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de que a lei complementar em matéria tributária é materialmente indispensável a dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação:

ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (ART. 155, II, DA C.F.). IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA, SEM PREVIA LEI COMPLEMENTAR (ART. 146 DA C.F.). SENDO ELA MATERIALMENTE **INDISPENSÁVEL A DIRIMÊNCIA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO**, NÃO BASTAM, PARA DISPENSAR SUA EDIÇÃO, OS PERMISSIVOS INSCRITOS NO ART. 24, PAR. 3., DA CONSTITUIÇÃO E NO ART. 34, E SEUS PARAGRAFOS, DO ADCT. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 1.394, DE 2-12-88, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA.

Apesar de a Carta Magna disciplinar situações em que fatos ocorridos em águas marítimas deverão afetar os entes da federação e o Estado ser especificamente soberano em cada zona marítima, não significa dizer, por outro lado, que sobre situações sobrevindas em quaisquer

¹⁰⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250>. Acesso em 16 jul 2014.

“águas marítimas” implicaria a incidência de leis tributárias, visto que a competência tributária é pressuposto da soberania como preleciona SABAG¹¹⁰:

[...] enquanto o *território* delimita a atuação de *soberania estatal*, esta sinaliza a posição de independência e supremacia deste Estado em relação ao povo. [...] tudo de dá no exercício da *soberania estatal*. De fato, dentre as várias facetas da soberania do Estado, destaca-se uma, o *poder de tributar*, como relevante fragmento dessa soberania.

Com relação à zona econômica exclusiva e plataforma continental, por exemplo, onde o regime jurídico é mais mitigado do que o mar territorial, o Brasil tem direitos de soberania para fins de exploração. Interessante salientar novamente o posicionamento de GRECO¹¹¹ para quem, no âmbito tributário, em relação aos eventos que ocorram nessas áreas, não se aplica a divisão territorial em Estados e Municípios, razão pela qual não há poder de dispor tributariamente sobre o que lá se dá:

Ora, o que é bem da União é o recurso, os peixes, a flora, a marinha, a fauna marinha e, obviamente, os recursos que estão dentro da plataforma. Mas não é a própria plataforma continental nem a própria Zona Econômica Exclusiva que é bem da União. Essa é uma distinção importante. O que integra o bem da União é o mar territorial. O que integra o bem da União são os recursos da plataforma e os recursos da Zona, nem a própria Zona e nem a própria plataforma. Isso leva a uma conclusão séria, que Zona Econômica Exclusiva e plataforma continental, estão fora do território brasileiro. Nem mesmo se pode dizer que lá é um território ficto, como por exemplo, são as Embaixadas do Brasil em outros países [...].

Tendo em vista que a titularidade do mar territorial foi conferida à União Federal, em interpretação sistemática do texto constitucional, por aplicação do princípio constitucional da imunidade recíproca insculpida no artigo 151, I da Constituição Federal, segundo o qual “obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposto em relação a certos fatos especiais e determinados”¹¹² - isto é, não cabe a cobrança de quaisquer impostos sobre uns e outros -, a tributação em águas marítimas é vedada aos Estados e Municípios.

Outro ponto a ser sublinhado é que, nos termos da Convenção de Montego Bay e da Lei 8.617/93, o Estado costeiro exerce jurisdição sobre a zona econômica exclusiva em matéria de

¹¹⁰ SABAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 51.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. I Seminário Brasileiro do Pré-Sal. Universidade de Brasília. Degravação da Décima Segunda Conferência. **Questões Fiscais**, Esplanada dos Ministérios, Brasília/DF, 2010.

¹¹² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 225.

preservação ambiental, investigação científica e construção, operação e uso de todos os tipos de instalações e ilhas artificiais.

Deste modo, caso se qualifique as plataformas de exploração de petróleo como estruturas artificiais, tem-se que o artigo 60 da sobredita Convenção expressamente estabelece que a jurisdição exclusiva do Estado costeiro inclui matéria de leis e regulamentos aduaneiros, fiscais, de imigração, sanitários e de segurança. Em razão dessa previsão, poder-se-ia defender a incidência de tributos, por encontrarem sob a jurisdição da União, nessa situação, sobre plataformas marítimas. Todavia, conforme assinala PAIM¹¹³, não há certeza quanto à qualificação das plataformas marítimas e, conseqüentemente, quanto ao regime jurídico aplicável. Vejamos:

[...] plataformas marítimas podem, em alguns casos, parecer-se bastante com navios. E mesmo que tal semelhança não seja aparente, a tendência é conceituá-las como navios nas hipóteses de desenvolverem a navegação de maneira substancial. Quando não for possível classificar plataformas marítimas como navios, questiona-se se seriam instalações ou ilhas artificiais, definidas como estruturas artificiais permanentemente fixas no fundo do mar e cercadas por água; ou a possibilidade de reconhecer-lhes categoria própria, motivada por sua função específica de exploração e de produção de petróleo e gás no fundo do mar [...].

Em razão da diversidade e complexidade no conceito e a adequada determinação da natureza jurídica das plataformas, assevera MARTINS¹¹⁴, têm-se apresentado diversas teorias, dentre as quais, natureza de embarcação ou navio, independentemente de sua estrutura fixa ou flutuante; natureza de embarcação ou navio de plataformas móveis e de outras espécies flutuantes; natureza jurídica *sui generis*, desvinculada da natureza de embarcação (ou navio); e, ainda, natureza híbrida determinada em consonância com a atividade e destinação econômica.

[...] não existindo normativa internacional, o exame jurídico dessas estruturas náuticas efetivamente se submete às normas marítimas, administrativas e ambientais que conformam os ordenamentos jurídicos nacionais.

Considerando tal panorama, não há pacificidade e uniformização do conceito e da natureza jurídica das plataformas.

O estatuto jurídico das estruturas *offshore* prescinde de definição e determinação da natureza jurídica e interfere nas esferas tributária, civil e penal, essencialmente nas obrigações contratuais, nas questões relativas à jurisdição e à soberania e nas responsabilidades pelos acidentes e fatos da navegação.

¹¹³ PAIM, Maria Augusta. **O Petróleo no Mar: o regime das plataformas marítimas petrolíferas no direito internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 127.

¹¹⁴ MARTINS, Eliane Octaviano. **Curso de Direito Marítimo**. Vol. 1 – Teoria Geral. 4 ed. Barueri: Manole, 2013, p. 145-152.

A referida autora destaca ainda que, no Brasil, a questão da natureza jurídica das plataformas tem sido constantemente suscitada na esfera tributária, envolvendo controvérsias atinentes à incidência ou isenção de tributos, podendo-se identificar precedentes jurisprudenciais que considerem essas estruturas como embarcação.

Na visão de PAIM¹¹⁵, as plataformas marítimas de exploração são consideradas navios engajados em pesquisa marinha científica e as plataformas marítimas de produção como instalações, motivo pelo qual enquadrar tais estruturas em categorias distintas acarreta diferentes consequências legais¹¹⁶.

De todo modo, a par da complexidade do tema, deve-se indagar se há soberania da União sobre fatos ocorridos autorizaria a exigência do imposto sobre serviço, ou seja, sobre fato ocorrido fora dos limites geográficos municipais. Em outras palavras, poderia a União exercer a competência sobre águas marítimas em razão da impossibilidade dos Municípios ali exigirem o tributo com materialidade igual, cuja única distinção seria o aspecto espacial de incidência?

Pondere-se, por um lado, que na hipótese de a União tributar a prestação de serviços *offshore* estaria, no caso, criando um tributo por analogia, o que impede resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108 CTN). Tal situação configuraria verdadeira violação da repartição da força tributante estatal entre os entes da federação, de forma privativa e cerrada, haja vista que o critério material da hipótese de incidência do ISS é exclusivo (privativo) do Município, constituindo, portanto, uma obrigação negativa para outras esferas políticas. Isto porque, a Constituição enumera exhaustivamente o poder que tem os Municípios para instituir os impostos, concomitantemente vedada a outro ente político.

Com efeito, a rigidez do sistema tributário veda à exigência de impostos que se encontram fora do campo da competência constitucional do ente político, falecendo, assim, competência

¹¹⁵ PAIM, Maria Augusta. **O Petróleo no Mar: o regime das plataformas marítimas petrolíferas no direito internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011; PAIM, Maria Augusta. Plataforma Marítima é Embarcação. **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo, ano II, n. 8 pp. 9-19 maio-jun 2012.

¹¹⁶ Sobre os potenciais conflitos do uso do espaço marítimo a partir do avanço tecnológico que permitiu a expansão da indústria petrolífera *offshore* desempenhar as atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural em áreas mais distantes (além do mar territorial), ver PAIM, Maria Augusta. As Plataformas Marítimas e os Conflitos do Uso do Espaço Marítimo. **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo, ano II, n. 7 pp. 189-197, mar-abr 2012.

de outro ente para criar imposto em relação a certos fatos especiais e determinados, conforme ensina BALEEIRO¹¹⁷ em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.

Na visão de DERZI, COELHO e BUSTAMANTE¹¹⁸, ao analisarem com acuidade sobre a competência tributária e royalties do petróleo sobre o mar territorial e plataforma continental, o legislador constituinte situou tais sítios *fora* do território de qualquer dos Estados ou Municípios da Federação, fazendo incidir sobre eles apenas normas oriundas da União Federal.

Daí porque não haveria lacuna a respeito da competência tributária relativa a fatos ocorridos nessas áreas, já que a Constituição garante a competência cumulativa, prevista no art. 147, segundo o qual “competem à União em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Município, cumulativamente, os impostos municipais, ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”, mantendo a rigidez do sistema tributário brasileiro.

Assinalam os autores o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da questão relativa aos arroseiros com fazendas estabelecidas nos Municípios da Reserva Raposa/Terra do Sol, no sentido de que o fato de as terras indígenas se situarem sob o domínio da União, incide um regime jurídico especial, o que implicaria, deste modo, que os Estados e Municípios careçam de autonomia para fazer valer suas normas nessas localidades. Isto porque, é necessário o controle da União sempre que outros entes atuem no próprio interior das terras já demarcadas como de afetação indígena.

Diante de tal entendimento, os autores criticam a posição do Ministro Sepúlveda Pertence na aludida ADIN 2080-3/RJ (pendente de julgamento) que equipara o domínio da União à mera propriedade para assim fundamentar a pretensão de que os Estados e Municípios seriam competentes para instituir impostos sobre as águas de domínio exclusivo da União.

¹¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

¹¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMG (1892-2012), n. 40, 2012, p. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/esp040235262.pdf>> Acesso em 18 jul 2014.

Concluem, por conseguinte, que o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva não podem ser considerados, nem mesmo por ficção, como parte integrante do território de Estados-membros e Municípios brasileiros, de maneira que a solução é “buscar uma interpretação sistemática da Carta Constitucional que seja capaz de preservar a sua integridade e a coerência entre os princípios fundamentais que subjazem ao modelo de federalismo de cooperação adotado”¹¹⁹.

Assim, no que diz respeito ao ISSQN, não obstante a LC nº 116/2003 determine um duplo critério para fixar a competência tributária ativa - local da efetiva prestação dos serviços e do estabelecimento e/ou do domicílio do prestador -, apenas este último seria útil pela observância do elemento de conexão subjetivo em favor dos Municípios, já que, segundo os referidos autores, “a pretensão de se criar território municipal em alto mar é ficção afrontosa à CF”¹²⁰. Logo, as atividades ocorridas nas águas marítimas, por si só, não autorizariam a incidência do aludido imposto municipal à falta de autorização constitucional e por gerar colisões normativas e conflitos de competência, pois os serviços ali prestados são de competência da União.

¹¹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMG (1892-2012), n. 40, 2012, p. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/esp040235262.pdf>> Acesso em 18 jul 2014, p. 259.

¹²⁰ Idem, Ibidem, p. 246.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Algumas conclusões deste trabalho foram traçadas ao longo do texto, restando, neste momento, fazer algumas observações finais com relação às problemáticas estabelecidas no capítulo introdutório.

Como estudado, o campo de competência tributária municipal está restrito aos serviços definidos em Lei Complementar, de maneira que as atividades não incluídas na lista anexa respectiva não sofrem incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, em decorrência do princípio da legalidade.

Ademais, a rigidez do sistema tributário brasileiro – essencial à estrutura federal de Estado – veda à exigência de impostos que se encontram fora do campo da competência constitucional do ente político respectivo, de modo que somente a ocorrência dos serviços dentro do seu território é passível de ser tributado pelos Municípios.

A delimitação da natureza do mar territorial, da zona econômica exclusiva e da plataforma continental é fundamental para fins de saber se há incidência da autonomia político-jurídica dos Municípios (e da própria União Federal) sobre tais áreas, isto é, se as normas jurídicas dos entes da federação brasileira incidem sobre atos e fatos ali ocorridos.

Conquanto se possa admitir que essas zonas marítimas constituam parcelas do território nacional, e, portanto, integrariam também os territórios de Estados e Municípios, a exigência do ISSQN, a nosso ver, resta prejudicada em decorrência da indefinição legal dos limites territoriais.

Ora, a Constituição Federal descreve uma série de bens que pertencem de modo exclusivo à União Federal, sendo plenamente admissível defender a tese de que sobre as parcelas ali descritas, como o mar territorial, apenas a União teria competência – caso se aceite incluir a ZEE e a Plataforma Continental no âmbito de sua soberania para instituir e exigir tributos, o que é, do mesmo modo, questionável ante o conteúdo da Convenção de Montego Bay e a jurisprudência do Tribunal Internacional do Mar. A competência tributária é pressuposto da

soberania e se o Estado brasileiro não possui soberania plena naquelas localidades, não pode, consequentemente, instituir impostos. Logo, a tributação somente poderia incidir no mar territorial onde há pleno exercício de soberania.

Lado outro, como advertem DERZI, COELHO e BUSTAMANTE¹²¹, é possível indagar também se o legislador complementar poderia considerar certas projeções sobre a ZEE e Plataforma Continental ao litoral de certos Municípios como territórios de tais entes, para o fim específico de fazer incidir sobre eles a competência tributária para instituir o ISS. Isto porque, uma presunção ou ficção de que as áreas marítimas pertencem ao território de algum Município específico violaria os limites do poder de tributar, absolutamente vedado pelo texto constitucional. Daí porque GRECO¹²² fala em poder *pro indiviso* da União sobre o mar territorial, por exemplo.

Todavia, inobstante a complexidade do tema e as diversas interpretações e abordagens que possam ser defendidas, o que se observa é a tendência jurisprudencial no sentido de afirmar a competência dos entes municipais em tributar serviços prestados em águas marítimas, inclusive em ampliar os termos da lista de serviços para alcançar quaisquer outras atividades com o núcleo semântico daquele item expressamente descrito, eis que comporta interpretação extensiva.

Caso de admita esta linha de raciocínio, a controvérsia reside, em termos gerais, se se considera ocorrido o fato gerador no local do estabelecimento prestador, conforme prescrito no próprio §3º do art. 3º da Lei Complementar n.º 116/2003, por ser o critério de conexão praticável ante a ausência de autorização constitucional de se criar “território por ficção”, ou, a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça que leva em conta, na maioria dos casos, o local da prestação do serviço prestado para fins de incidência do ISS.

Ante todo o exposto, restou demonstrado na presente pesquisa a dificuldade atual em encontrar uma solução decisiva e definitiva do tema referente à tributação dos entes políticos

¹²¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMG (1892-2012), n. 40, 2012, p. 247. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/esp040235262.pdf>> Acesso em 18 jul 2014.

¹²² GRECO, Marco Aurélio. Impossibilidade de cobrar ICMS em Operações Ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, out. 2006, pp. 70 e ss.

da federação brasileira em águas marítimas, já que apresenta uma gama de divergências e interpretações distintas da doutrina e da jurisprudência pátrias, estando, deste modo, ainda em aberto.

Assim sendo, a indagação que persiste é: como instituir e exigir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre atividades *offshore* conforme a Constituição Federal, a Lei Complementar, as Convenções Internacionais das quais o Brasil é signatário e a interpretação de nossos Tribunais?

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Luís Ivani de Amorim. Espaços Marítimos. **Revista dos Tribunais**. Ano 81. Dez 1992, vol. 686, pp. 35-45.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARJA, Silvia Roxo. Tributação em águas marítimas e a busca do contribuinte por um porto. In: MILLER, Thiago Testini de Mello; AMORIM, Luís Felipe Carrari de. **Direito Marítimo e Portuário – Estudos em Homenagem a Ruy de Mello Miller e Antonio Barja Filho**. Santos, 2011, pp. 93-108.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Decreto nº 93.189, de 28 de Agosto de 1986**. Disponível em: <<http://nxt.anp.gov.br/nxt/gateway.dll/leg/decretos/1986/dec%2093.189%20-%201986.xml>>. Acesso em 07 julho 2014.

_____. **Decreto nº 99.165, de 12 de Março de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D99165impressao.htm>. Acesso em 01 julho 2014.

_____. **Decreto Executivo nº 1.530 de 22 de junho de 1995**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1530.htm>. Acesso em 01 jul 2014.

_____. **Decreto-lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em 10 junho 2014.

_____. **Decreto-lei nº 1.098, de 25 de Março de 1970.** Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=196892>>. Acesso em 05 julho 2014.

_____. **Decreto Legislativo de 9 de novembro de 1987.** Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1980-1987/decretolegislativo-5-9-novembro-1987-367281-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 01 julho 2014.

_____. **Lei nº 7.525, de 22 de Julho de 1986.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L7525.htm>. Acesso em 05 julho 2014.

_____. **Lei nº 8.617, de 4 de Janeiro de 1993.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8617.htm>. Acesso em 05 julho 2014.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 25 maio 2014.

_____. **Resolução nº 344, de 25 de Março de 2004.** Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA. Publicada no DOU nº 087, de 07/05/2004, pp. 56-67. Disponível em: <www.mma.gov.br>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Thompson Flores. **RE 75952/SP.** DJ 29/10/1973. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Carlos Madeira. **ADI 54 MC.** Tribunal Pleno. Julgado em 14/06/1987. DJ 04/08/1989, PP-12609. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro. Rel. Ministro Sydney Sanches. **ADI 1600.** Tribunal Pleno. Julgado em 26/11/2001. DJe 20/06/2003. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Sydney Sanches. **ADI 2080 MC.** Tribunal Pleno. Julgado em 06/02/2002. DJe 22/03/2002. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Carlos Velloso. **RE 361829/RJ.** 2ª Turma. Julgado em 03/03/2005. DJe 22/03/2005, 195-199. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Eros Grau. **AI 590329 AgR/MG**. 2ª Turma. Julgado em 08/08/2006. DJe 08/09/2006, PP-01696. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Ministro Gilmar Mendes. **AI 181266 AgR**. 2ª Turma. Julgado em 30/09/2008. DJe 20/11/2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 06 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel(a). Ministra Ellen Gracie. **RE 361829 ED/RJ**. 2ª Turma. Julgado em 02/03/2010. DJ 19/03/2010. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 02 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Demócrito Reinaldo. **REsp 54002/PE**. 1ª Turma. Julgado em 05/04/1995. DJ 08/05/1995, p. 12309. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. **RESP 61.595/RJ**. 2ª Turma. Julgado em 31/10/1996. DJ 02/12/1996. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **Resp 467.212/RJ**. 1ª Turma. Julgado em 28/03/2003. DJe 15/12/2003. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Francisco Falcão. **AgRg no RESp 334188/RJ**. 1ª Turma. Julgado em 15/04/2003. DJ 23/06/2003, p. 245. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **REsp 649027/BA**. 1ª Turma. Julgado em 22/03/2005. DJe 25/04/2005, p. 240. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **EDcl no RESp 724111**. 1ª Turma. Julgado em 17/12/2009. DJe 12/02/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. **AgRg no Ag 920.073/SC**. 2ª Turma. Julgado em 28/04/2009. DJ 15/05/2009. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Castro Meira. **REsp 1.160.253/MG**. 2ª Turma. Julgado em 10/08/2010. DJe 19/08/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 04 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **AgRg no REsp 1135606/PR**. 1ª Turma. Julgado em 20/05/2010. DJe 08/06/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Benedito Gonçalves. **AgRg nos EDcl no AREsp 102327/SP**. 1ª Turma. Julgado em 11/12/2012. DJe 17/12/2012. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Humberto Martins. **EDcl no AgRg no AgRg no Ag 1352404/MG**. 2ª Turma. Julgado em 02/06/2011. DJe 13/06/2011. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima. **REsp 1183210/RJ**. 1ª Turma. Julgado em 07/02/2013. DJe 20/02/2013. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Sérgio Kukina. **AgRg no REsp 1311856/SP**. 1ª Turma. Julgado em 15/10/2013. DJe 18/10/2013. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 05 jul. 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Marco Antonio Ibrahim. **Liminar – Processo 2005.002.18931**. 18ª Câmara Cível. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Carlos Ferrari. **Apelação Cível 0005148-56.2001.8.19.0000**. 5ª Câmara Cível. Julgado em 21/11/2001. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Joaquim Alves de Brito. **Apelação Cível 0203794-14.1998.8.19.0001**. 9ª Câmara Cível. Julgado em 15/03/2005. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Rel. Desembargador Ronaldo Gonçalves de Sousa. **Apelação Cível 26080019925**. 3ª Câmara Cível. Julgado em 03/11/2009. DJe 02/12/2009. Disponível em: <www.tj.es.gov.br>. Acesso em: 15 jul. 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Rel. Desembargador Substituto Lyrio Regis de Souza Lyrio. **Agravo Regimental na Apelação Cível 26060066664**. 1ª Câmara Cível. Julgado em 09/10/2012. DJe 19/10/2012.

BUSCHMANN, Marcus Vinícius. ISS e as prestadoras de serviços offshore na exploração e produção de petróleo e gás natural. In: **Revista TN Petróleo**, 2001, Número 21. Disponível em: < <http://www.bea.adv.br/publico/pubmvb/018.pdf>.>. Acesso em 20 jun 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. ISS sobre serviços de limpeza, manutenção e conservação de plataformas de petróleo prestados onshore e offshore. **Revista Tributária e de Finanças Pública**, v. 20, n. 106, p. 229–250, set./out., 2012.

CURADO, Fernando Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS**. São Paulo: Método, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMC (1892-2012), n. 40, pp. 235-262, 2012. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/esp040235262.pdf>> Acesso em 18 jul 2014.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. O ISS e a Lei Complementar 116/03: Locação de bens, cessão de direitos e “atividades-meio”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SILVA MARTINS, Ives Gandra. **ISS - LC116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004, pp. 427-451.

DUPUY, Pierre-Marie; Kerbrat, Yann. **Droit International public**. 10 ed. Paris: Dalloz, 2010.

FILHO, Marçal Justen. ISS no Tempo e no Espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 2, p. 53-69, nov. 1995.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIBERTONI, Carla Adriana Comitre. **Teoria e Prática de Direito Marítimo**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. Impossibilidade de cobrar ICMS em Operações Ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, p. 67, out. 2006.

_____. I Seminário Brasileiro do Pré-Sal. Universidade de Brasília. Degração da Décima Segunda Conferência. **Questões Fiscais**, Esplanada dos Ministérios, Brasília/DF, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Não incidência do ISS no afretamento de embarcações. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n 173, p. 85, maio 2012.

MATTOS, Adherbal Meira. **O novo direito do mar**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MARTINS, Eliane Maria Octaviano. **Curso de Direito Marítimo**. Vol. 1 – Teoria Geral. 4 ed. Barueri: Manole, 2013.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 4 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Claudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa**. 2 ed. rev. São Paulo, 2014.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina prática do ISS**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1984.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 10 de dezembro de 1982**. Disponível texto original no inglês em: <http://www.un.org/depts/los/convention_agreements/texts/unclos/unclos_e.pdf>. Acesso em 10 junho 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4 ed, rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PAIM, Maria Augusta. As Plataformas Marítimas e os Conflitos do Uso do Espaço Marítimo. **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo, ano II, n. 7 pp. 189-197, mar-abr 2012.

_____. Plataforma Marítima é Embarcação. **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo, ano II, n. 8 pp. 9-19, maio-jun 2012.

_____. **O Petróleo no Mar**: o regime das plataformas marítimas petrolíferas no direito internacional. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**, 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PINTO, Cláudio Múcio Salazar. **ISSQN – Aspectos Práticos sobre a Tributação das atividades relacionadas com a exploração e exploração *offshore* de petróleo e gás natural**. Vitória: GM Editora, 2012.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250>. Acesso em 16 jul 2014.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

ROSSI, Carla Cristina Paschoalotte. **O ISSQN em face da emenda constitucional n.º 37/02 e da lei complementar n.º 116/03**. Artigo federal n.º 2004/0705, elaborado em 12/2003. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em 26 maio 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Consultor Tributário**, 5/12/2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-dez-05/consultor-tributario-quais-proximos-capitulos-veto-dilma> - Acesso 01 jul 2em 014.

SHAW, Malcom. **Public International Law**. 6 ed. New York: Cambridge University Press, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar n.º 116/03 – Aspectos Relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 185-215.

TEIXEIRA, Andre; LANZARIN, Bianca de S; MACHADO, Thiago Guerra. Nas águas turbulentas do ISS. In: **Revista TN Petróleo**. Ano XII, jan/fev 2010, Número 70. Disponível em: <www.tnpetroleo.com.br. 95>. Acesso em 10 jul 2014.

TRIBUNAL INTERNACIONAL DO MAR. **The M/V “SAIGA” (No 2) CASE** – Saint Vicent and the Grenadines v. Guinea. Judgment 1 July 1999. Disponível em: <https://www.itlos.org/fileadmin/itlos/documents/cases/case_no_2/merits/Judgment.01.07.99.E.pdf>. Acesso em 01 Julho 2014.

Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e *royalties* do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta

Misabel de Abreu Machado Derzi¹

Sacha Calmon Navarro Coelho²

Thomas da Rosa de Bustamante³

1. Introdução

Na cultura jurídica brasileira, as lições do Professor Raul Machado Horta constituem muito provavelmente a mais importante doutrina sobre a natureza e o regime jurídico do federalismo brasileiro. Suas ideias sobre o sentido e o alcance da autonomia dos entes federativos, apesar

de inicialmente apresentadas há quase cinquenta anos, em sua tese de cátedra submetida à Universidade Federal de Minas Gerais, constituem até hoje uma das análises mais sofisticadas e atuais já realizadas sobre o tema.⁴ Sem embargo, o pensamento de Machado Horta acerca da natureza e do regime jurídico

1 Doutora em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais. Membro do Corpo Permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário das Faculdades Milton Campos.

2 Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor Titular de Direito

Financeiro e Tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

3 Mestre em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Doutor em Direito pela PUC-Rio. Professor Adjunto da Universidade Federal de Minas Gerais. *Honorary Lecturer* na Universidade de Aberdeen, Reino Unido.

4 HORTA, 1964. Cf. também, já sob a óptica da Constituição Federal de 1988, que incorporou o Município ao leque dos entes da federação, HORTA, 1995.

do mar territorial, da plataforma continental, da zona econômica exclusiva e de outras porções territoriais submetidas ao domínio jurídico-político da União não está publicado e permanece relativamente inacessível ao grande público. Com efeito, o professor referido, em parecer anexado a uma Ação Direta de Inconstitucionalidade ainda pendente de julgamento,⁵ teve a oportunidade de aprofundar seus estudos sobre a competência tributária no âmbito do mar territorial e sobre o regime jurídico dos *royalties* recebidos pelos Estados e Municípios em função da exploração de petróleo na plataforma continental da União.

O tema em questão, apesar de ter recebido pouca atenção da doutrina e não ter sido definitivamente enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal, tem sérias implicações sociais, econômicas, jurídicas e políticas, de sorte que as ideias de Machado Horta sobre a natureza do mar territorial e das demais faixas territoriais sob o domínio da União são absolutamente atuais e extremamente relevantes no contexto contemporâneo. Por essa razão, faremos aqui não apenas uma exposição do pensamento do professor acerca desse importante

problema, mas também uma defesa de sua posição, que se fará acompanhar de uma análise das suas repercussões sobre a distribuição dos *royalties* do petróleo e sobre a competência para instituir impostos sobre serviços realizados no mar territorial, na plataforma continental e na zona econômica exclusiva.

2. A autonomia político-jurídica dos entes federais e a natureza jurídica do mar territorial, da plataforma continental e da zona econômica exclusiva

A questão fundamental que pretendemos abordar refere-se à delimitação da natureza do mar territorial, da plataforma continental e da zona econômica exclusiva. Em termos bastante gerais, o problema refere-se à incidência da autonomia político-jurídica dos Estados e Municípios confrontantes sobre o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva. Pertencem essas parcelas do território nacional ao território de Estados-membros e Municípios? É dizer: os atos e fatos jurídicos realizados nessas faixas territoriais sofrem a incidência de normas jurídicas estaduais e municipais?

5 HORTA, s.d.

A importância dessas indagações vai muito além do interesse teórico que elas despertam, pois delas depende a delimitação tanto do âmbito de incidência das competências que a Constituição da República Federativa do Brasil atribui aos Estados e Municípios – inclusive, por exemplo, a competência tributária – quanto a distribuição dos *royalties* sobre petróleo, gás natural e outros recursos minerais explorados nessas porções do território nacional.

De um lado, a competência tributária só pode incidir, obviamente, sobre o território dos entes políticos que a titularizem, isto é, sobre as faixas territoriais em relação às quais estes entes exerçam a sua autonomia político-jurídica.

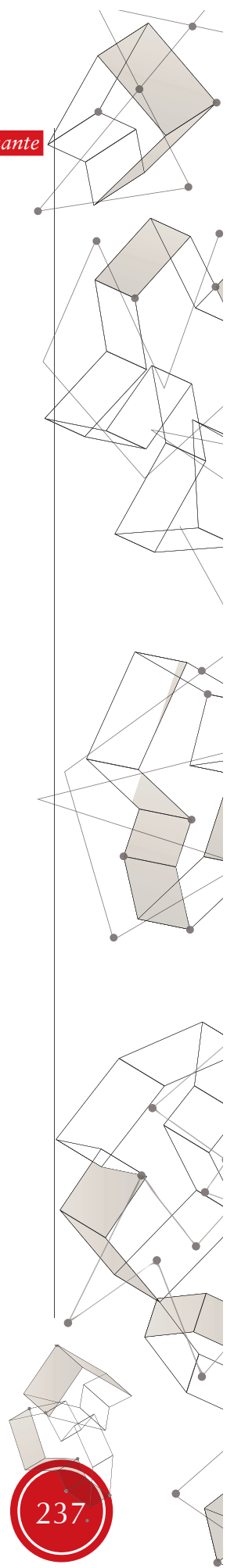
De outro lado, como veremos mais adiante, só se poderá afirmar que os *royalties* sobre o petróleo e o gás natural extraídos do mar territorial, da plataforma continental ou da zona econômica exclusiva serão distribuídos entre todos os Estados-membros e Municípios da Federação se for verdadeira a premissa de que essas faixas do território nacional *não* se situam sob o domínio político de nenhuma dessas pessoas político-jurídicas. E essa premissa só poderá estar

correta, por sua vez, se a autonomia político-jurídica dos Estados e Municípios não se estender sobre elas.

Com efeito, o principal atributo dos entes políticos que integram um Estado Federal é a *autonomia* político-jurídica, que significa “a revelação de capacidade para expedir as normas que organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes públicos”.⁶ A autonomia constitui, portanto, a característica central dos entes da federação, sem a qual tais entidades políticas seriam meros exemplos de descentralização administrativa.

Na esteira das lições do Professor Raul Machado Horta e de mestres como Hans Kelsen, é apenas ela que permite identificar os Estados Federais, diferenciando-os dos Estados Unitários parcialmente descentralizados. Em qualquer Estado Federal, deve haver, inicialmente, não apenas descentralização “estática”, mas também a denominada descentralização em sentido dinâmico. Enquanto a descentralização em sentido estático “independe do fato de serem as normas locais criadas ou não por órgãos locais correspondentes”, a descentralização em sentido dinâmico “diz respeito não apenas à esfera territorial de validade

6 HORTA, 1964, p. 17.



das normas, mas também aos métodos de criação e execução de tais normas”.⁷ Na descentralização dinâmica, há uma pluralidade de órgãos criadores de normas jurídicas e essas normas são criadas de forma autônoma.⁸

O elemento central do Estado Federal é a autonomia político-jurídica que a Constituição atribui aos entes políticos que o compõem; no caso brasileiro, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios:

O Estado federal caracteriza-se pelo fato de que o Estado componente possui certa medida de *autonomia constitucional*, ou seja, de que o órgão legislativo de cada Estado componente tem competência em matérias referentes à constituição dessa comunidade, de modo que modificações nas constituições dos Estados componentes podem ser efetuadas por estatutos dos próprios Estados componentes⁹.

Cumprindo indagar, portanto, se, no direito brasileiro, há Estados e Municípios dotados de autonomia poli-

tica sobre o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, pois só se poderá admitir que esses sítios integram o território de Estados e Municípios no caso de uma resposta positiva. E qualquer resposta, obviamente, há de estar no texto da Constituição, que contém a seguinte disposição normativa acerca do tema:

Art. 20. São bens da União: [...]

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva;

VI - o mar territorial; (...)

§ 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

O § 1º do artigo acima parece, se interpretado de modo assistemático, permitir mais de uma interpretação.

De um lado, há quem entenda que quando a Constituição estatui ser assegurada aos Estados e Municípios participação no resultado da exploração

7 Kelsen, 1998, pp. 440-442.

8 Kelsen ressalta, nesse ponto, a proximidade entre as ideias de federalismo e democracia, interpretando a “autonomia local” como “uma combinação direta e deliberada das ideias de descentralização e democracia”, já que os órgãos que criam normas locais são “eleitos por aqueles para quem essas normas são válidas” (Kelsen, 1998, p. 448).

9 Kelsen, 1998, p. 453.

do petróleo e outros recursos naturais “no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva”, a expressão “respectivo” refere-se não apenas a “território”, mas também à plataforma continental, ao mar territorial e à zona econômica exclusiva. Segundo essa interpretação, que, apesar de nos parecer incorreta, chegou a ser provisoriamente acatada em um julgamento do Supremo Tribunal Federal em sede de Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade,¹⁰ pode-se falar em uma porção “estadual” ou “municipal” do mar territorial e da plataforma continental, o que implica a asserção implícita de que cada Estado ou Município teria direito a receber *royalties* apenas sobre os recursos naturais extraídos da porção do mar territorial, plataforma continental ou zona econômica exclusiva que estiver situada em seu território.

De outro lado, pode-se, como o fazia o Professor Raul Machado Horta, interpretar a expressão “respectivo” como se referindo apenas ao “território” dos Estados e Municípios, de modo que

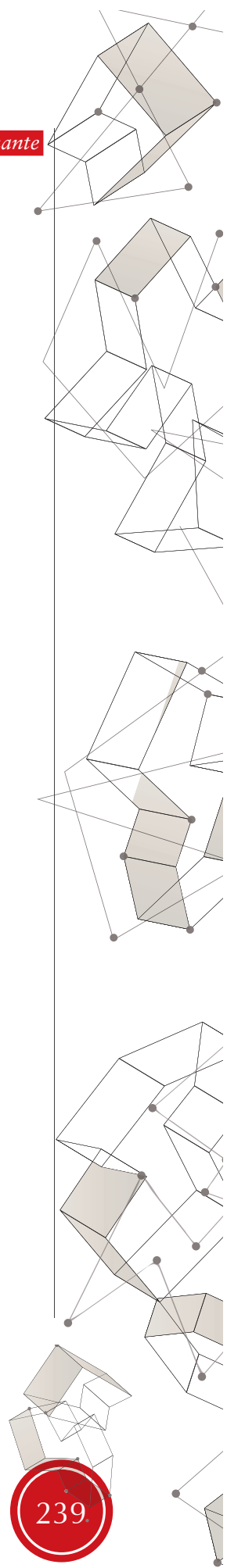
a Constituição assegure aos Estados e Municípios indistintamente *royalties* sobre a exploração de petróleo e outros recursos naturais extraídos *fora* de seus territórios. Segundo essa interpretação, as participações no resultado da exploração de petróleo podem ocorrer em *dois sítios territoriais bem distintos*: (a) *sítios territoriais próprios* e (b) *sítios extraterritoriais*. Outrossim, é nítido que o dispositivo normativo atribui aos entes da federação uma participação no resultado ou compensação financeira pela exploração de recursos hídricos, minerais, petróleo e gás que ocorra *fora* de seus respectivos territórios.

Vejamos, a seguir, o regime jurídico dos *royalties* sobre a exploração do petróleo no direito brasileiro, com o fito de demonstrar que a última interpretação é a mais correta.

3. A distribuição dos *royalties* do petróleo no direito brasileiro

Como vimos na parte final da seção anterior, um exame apressado da literalidade do art. 20, §1º da Constituição Federal pode levar a duas interpretações diferentes. Sem embargo, não há margens para dúvida de que

10 BRASIL, STF, ADIN-MC 2080-3/RJ, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 06.02.2002, DJU de 22.03.2002, Ementário n. 2062-1.



a única interpretação minimamente razoável é no sentido de que o referido dispositivo prescreve que aos órgãos da Administração Direta da União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fica assegurada participação no resultado ou compensação financeira pela exploração de recursos hídricos, minerais, petróleo e gás, que ocorram: (a) nos respectivos territórios; (b) e, também, fora de seus respectivos territórios, quer dizer, na plataforma continental ou zona econômica exclusiva da União Federal.

É essa dicotomia que explica a razão pela qual os Estados e Municípios que possuem terras alagadas para a construção de usinas hidroelétricas fazem jus a uma compensação financeira, excluídos os que não tiveram seus territórios alagados.

É essa dicotomia que direciona a CPFEM – estamos a falar agora de recursos minerais – aos Estados e Municípios em cujos territórios ocorre a extração dos minérios, excluídos os Municípios que não sofrem os efeitos da mineração.

É essa dicotomia que justifica a participação de todos os Estados e Municípios do país nos *royalties* do petróleo e do gás extraídos do fundo do

mar. Na hipótese por último versada, a divisão é feita entre todos os Estados e Municípios litorâneos e mediterrâneos, pois o petróleo e o gás tirados do fundo do oceano na zona de exploração econômica exclusiva da União não são extraídos do território de nenhum deles, embora os Estados litorâneos, por sofrerem maiores impactos, recebam mais que os demais. As políticas de *royalties* se inserem, portanto, no *federalismo de cooperação* referido pelo Professor Raul Machado Horta.¹¹

Os *royalties* são compensações financeiras devidas à União pelas empresas concessionárias que exploram petróleo e gás natural e produzem combustíveis (art. 20, §1º, CF/1988), que devem ser distribuídas entre os governos municipais, estaduais e o Comando da Marinha do Brasil, dentre outras entidades e fundos.

Em virtude da necessidade de um critério para delimitar de forma objetiva os parâmetros de divisão trazidos pela Lei nº 2.004 de 1953, que instituiu os *royalties* do petróleo no Brasil, a Lei nº 7.525 de 1986 introduziu o conceito de projeção dos limites territoriais através de linhas geodésicas ortogonais à costa e

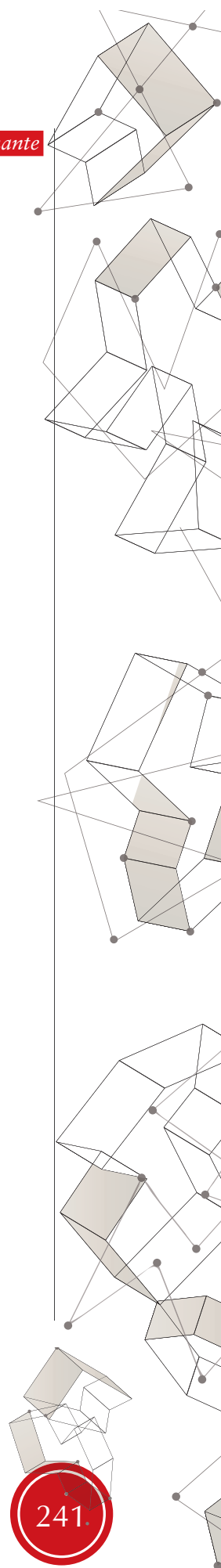
11 HORTA, 1995.

paralelos, para determinação de Estados, Territórios e Municípios confrontantes a poços produtores, conferindo ao IBGE a competência para fazê-lo.¹²

Desse modo, ao IBGE foi conferida a competência para a solução do problema de determinação técnica dos Estados, Territórios e Municípios a serem indenizados conforme os critérios legais.

Tomemos como exemplo os critérios utilizados pelo IBGE para distribuição dos *royalties* do petróleo entre os Municípios do Estado do Rio de Janeiro. Atendendo às determinações legislativas, sobretudo aos critérios estabelecidos pelo Decreto nº 93.189 de 1986, o IBGE determinou as linhas geoeconômicas para a divisão dos Royalties no Estado do Rio de Janeiro, da forma verificada na Figura I, na próxima página.

12 Nesse sentido, estatui o artigo 9º da Lei em epígrafe: “Art. 9º. Caberá à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE: I - tratar as linhas de projeção dos limites territoriais dos Estados, Territórios e Municípios confrontantes, segundo a linha geodésica ortogonal à costa ou segundo o paralelo até o ponto de sua interseção com os limites da plataforma continental; II - definir a abrangência das áreas geoeconômicas, bem como os Municípios incluídos nas zonas de produção principal e secundária e os referidos no § 3º do art. 4º desta lei, e incluir o Município que concentra as instalações industriais para o processamento, tratamento, armazenamento e escoamento de petróleo e gás natural; III - publicar a relação dos Estados, Territórios e Municípios a serem indenizados, 30 (trinta) dias após a publicação desta lei; IV - promover, semestralmente, a revisão dos Municípios produtores de óleo, com base em informações fornecidas pela PETROBRÁS sobre a exploração de novos poços e instalações, bem como reativação ou desativação de áreas de produção. Parágrafo único. Serão os seguintes os critérios para a definição dos limites referidos neste artigo: I - linha geodésica ortogonal à costa para indicação dos Estados onde se localizam os Municípios confrontantes; II - sequência da projeção além da linha geodésica ortogonal à costa, segundo o paralelo para a definição dos Municípios confrontantes no território de cada Estado”.



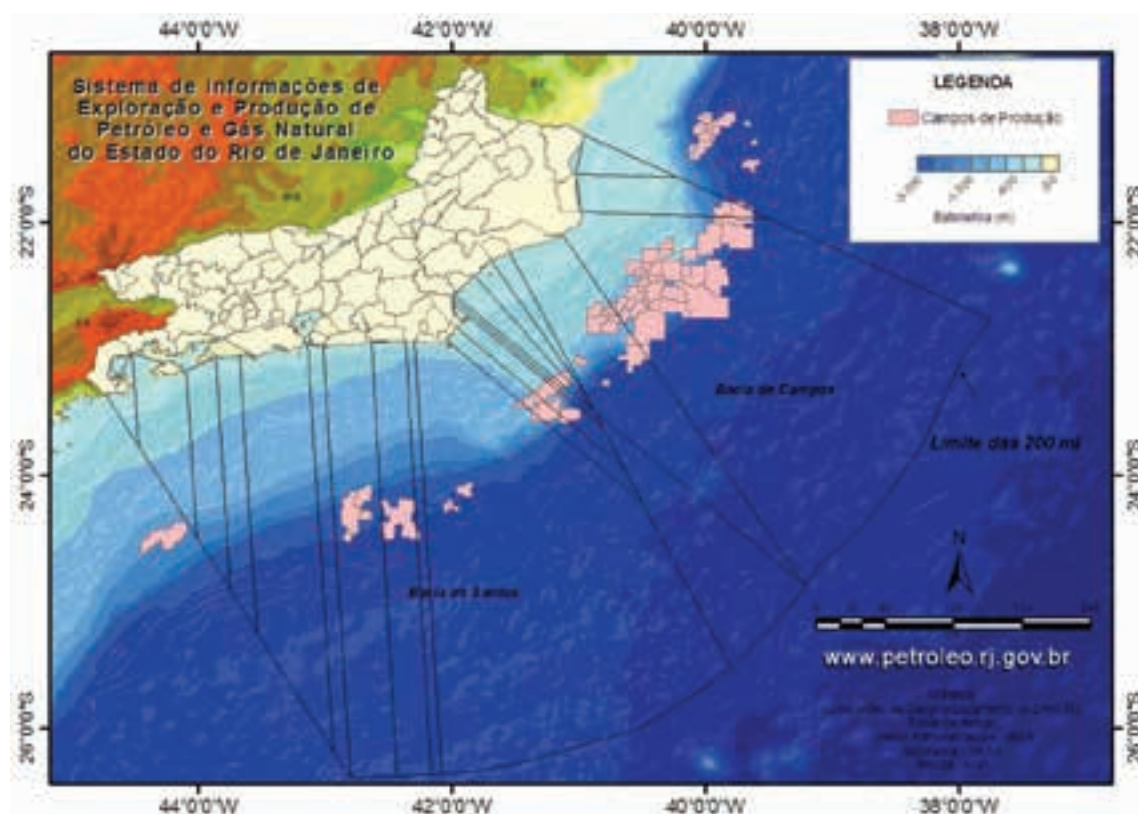


Figura 1¹³

No entanto, esse método de divisão traz diversos problemas que implicam, necessariamente, a impossibilidade de aproveitá-lo como método de projeção imaginária do território municipal sobre

o mar territorial, que é de domínio exclusivo da União. Serve apenas para o efeito de definição dos Estados-membros e Municípios confrontantes que, por sofrerem um impacto maior da atividade de exploração do petróleo e outros recursos naturais, fazem jus, a título indenizatório, a uma participação mais elevada.

Tanto é assim que a própria legislação em vigor sobre a distribuição dos *royalties* do petróleo vincula a destinação de uma parcela significativa dos recursos recebidos a título de participação no resultado da exploração do

13 A presente representação encontra-se no trabalho produzido pelos representantes do Centro de Informações sobre Petróleo e Gás Natural do Estado do Rio de Janeiro: *Modificações no Critério da Divisão Geográfica Utilizada na Distribuição de Royalties no Litoral Brasileiro: Método das Linhas Proporcionais, o Estudo de Caso do Rio de Janeiro* disponível no endereço eletrônico do CIPEG: <http://www.petroleo.rj.gov.br/site>. Cabe ressaltar que tal divisão efetuada pelo IBGE utiliza em parte o método de linhas paralelas, sem, contudo, qualquer fundamento legal, na tentativa de minimizar alguns dos problemas decorrentes do traço das linhas geodésicas.

petróleo, “quando a lavra ocorrer na plataforma continental”, a um “Fundo Especial, a ser distribuído entre todos os Estados, Territórios e Municípios”.¹⁴ Importa frisar, nesse sentido, que mesmo os Projetos de Lei em tramitação no Congresso Nacional acerca do tema nada mais fazem do que alterar o montante da participação dos Estados membros “não confrontantes” com a plataforma continental, de modo que nem sequer está em debate a premissa de que o artigo 20, § 1º da Constituição Federal deve ser interpretado como assegurando a todos os Estados uma parcela dos *royalties* do petróleo extraído dessas faixas territoriais, as quais, por óbvio *não*, constituem parte do território de qualquer Estado ou Município da Federação.

4. Da competência tributária sobre o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva

Parece evidente, portanto, que a nenhum Estado ou Município da Federação brasileira compete instituir tributos de competência estadual ou municipal sobre fatos jurídicos ocorridos na plataforma continental, já que inexist

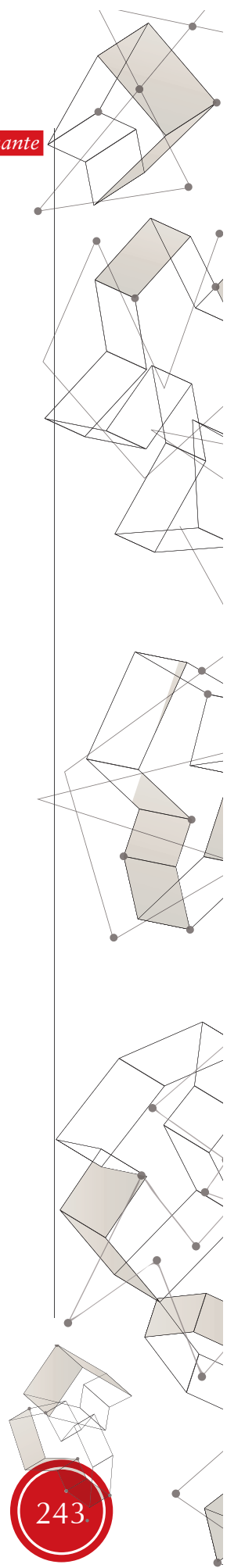
um dos elementos necessários para o exercício da competência tributária, que é exatamente a territorialidade.

Com efeito, ao estatuir que o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva são “bens da União”, o legislador constituinte situou tais sítios *fora* do território de qualquer dos Estados ou Municípios da Federação, fazendo incidir sobre eles apenas normas oriundas da União Federal.

Nem se diga, por outro lado, que há lacuna a respeito da competência tributária relativa a fatos ocorridos nesses sítios.

É que a Constituição da República implantou um sistema de competência tributária rígido, indelegável e inalterável por meio de lei infraconstitucional, ainda que complementar. A distribuição do poder de tributar caracteriza-se, portanto, pela *rigidez* da competência para criar impostos, que são atribuídos pela Constituição, e somente por ela, aos Estados e Municípios de forma privativa, e pela *ausência de lacunas* a serem integradas, que é garantida pela competência cumulativa, estabelecida no art. 147 da Constituição da República: “Competem à União, em

14 Lei nº 9.478/1997, art. 49, II, e.



Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais, ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

O dispositivo constitucional, acima citado, encerra duas argumentações que são episodicamente sustentadas:

- (a) a de que todo território diz respeito e pertence, simultaneamente, a Estados e Municípios, o que é inteiramente falso. O art. 20, IV da Constituição descreve uma série de bens que pertencem exclusivamente à União, mesmo territoriais, como as “ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a unidade ambiental federal e as referidas no art. 26, II”; e ainda: “XI- as terras tradicionalmente ocupadas pelos índios”...etc. Tudo isso, o art. 147 não apenas prevê como pressupõe: a existência de território federal sem Municípios ou Estado;

- (b) a de que a competência tributária estadual e municipal poderiam ser artificialmente estendidas para alcançar áreas de domínio exclusivo da União, ao arrepio da Constituição. Argumentam que, se assim não fosse, criar-se-ia um vácuo legislativo injusto em que as atividades situadas em tais áreas permaneceriam desoneradas de impostos estaduais e municipais. Nada mais equivocado. Tal lacuna inexistente na Constituição, pois onde não houver Município ou Estado – caso do mar territorial, da plataforma continental e da zona econômica exclusiva – certamente impor-se-á a competência cumulativa da União.

Assim, por exemplo, em face do art. 147 da Constituição, serviços executados em território federal somente poderão ser tributados pela União, não sendo aceitável a falsificação de limites territoriais. O art. 147 não convive, pois, com a lacuna. Consagrando a competência cumulativa (dúplice ou tríplice), o dispositivo constitucional mantém a rigidez do sistema tributário, inalterável por meio de Lei Complementar, e constrói a base da competência privativa de cada

pessoa estatal a partir da base territorial respectiva, sem admitir integrações artificiais do legislador ou do intérprete.

A competência é o núcleo central por via da qual se constrói a federação brasileira. A repartição de competências é essencial à estrutura federal de Estado, de modo que cada ordem jurídica parcial – que somente vale dentro de seu âmbito territorial – possa nascer de Poder Legislativo próprio daquele ente estatal descentralizado.

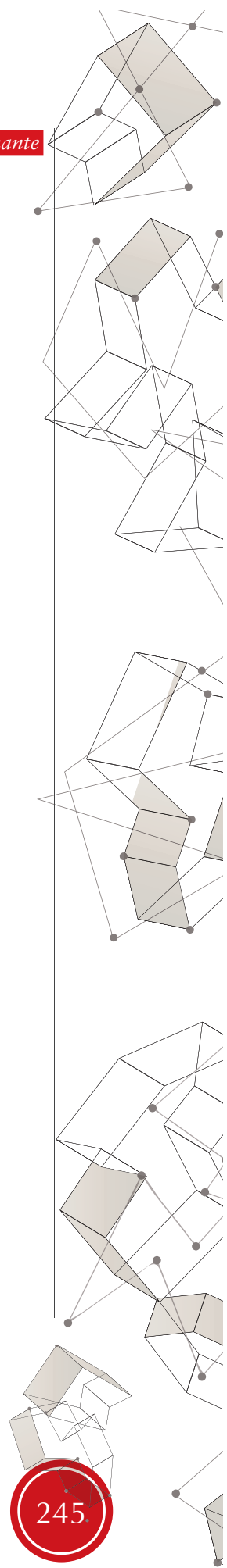
Portanto, é da essência do Estado Federal a distribuição de competências entre os entes estatais que o compõem, a qual toma como guia o território de cada um deles. Para isso, no campo dos tributos, valeu-se a Constituição, sobretudo, da competência privativa e da cumulativa, naquelas hipóteses em que o território federal não for dividido em Municípios. Ademais, com o fito de *dirimir conflitos de competência*, a Constituição previu a edição de Lei Complementar de normas gerais.

Lei quadro, lei moldura, lei de princípios, a lei de normas gerais de Direito Tributário emana da União por meio de Lei Complementar e pertence àquela ordem jurídica no Estado Federal. Sendo hierarquicamente inferior

à Constituição, sobrepõe-se, entretanto, às ordens jurídicas parciais.

A Lei Complementar não cria competências tributárias, não restringe nem dilata o campo de competência tributária por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte.

Desde a Constituição de 1946, temos o importante papel das normas gerais de Direito Financeiro. Na Constituição em vigor, o veículo das normas gerais de Direito Financeiro e de Direito Tributário são as Leis Complementares da União e as Resoluções do Senado Federal (arts. 52, 146, 161, 163, 165, § 9º, 169 da CF/1988). Havendo, no Estado Federal brasileiro, pessoas distintas que legislam sobre a mesma matéria, como tributos, arrecadação, operações de crédito, dívida pública, planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento anual, controle e fiscalização da gestão financeira e orçamentária, a Constituição Federal prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente



das finanças públicas, como também o planejamento global para a otimização e a racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

Os limites, não obstante, das normas gerais, encontram-se na própria autonomia das pessoas estatais que compõem a federação. Dentro do Direito Tributário, a prevenção de conflitos de competência é um marco importante, indicador desses limites. A isonomia dos entes políticos – em que se baseia a federação – não é conciliável com a norma de competência derivada de outro ente político e dependente da edição de Lei Complementar federal. Por essa razão, dispõe o art. 24, § 3º que, inexistindo Lei Federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Assim, as normas gerais das Leis Complementares não suprimem, nem reduzem ou substituem o exercício da competência legislativa tributária por cada pessoa política, que regulará o tributo de sua competência, posta na Constituição, por meio da edição de Lei própria, único ato normativo estatal apto a instituí-lo, validamente, dentro do respectivo âmbito territorial de validade. Nem tampouco a inexistência da norma

geral federal poderá paralisar o exercício da competência legislativa estadual ou municipal.

Nesse sentido, é rigorosamente correto, por exemplo, o dispositivo da Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece a competência para tributar do Município onde se situa o estabelecimento prestador dos serviços em alto mar, pois temos então a escolha *da conexão territorial* essencial para reconhecer o verdadeiro aspecto espacial da norma, real e concreto. Com isso, a referida Lei Complementar subtraiu tais serviços, prestados em território ou zona exclusiva federal, legitimamente, da União.

Sem embargo, o mesmo não se passaria se o legislador elegesse o critério do local da prestação de serviço, atribuindo aos Municípios confrontantes o poder de tributar sob a ficção de que as suas projeções sobre o mar territorial integram seus territórios. A pretensão de se criar território municipal ou estadual em alto mar é ficção afrontosa à Constituição, pois todos os serviços e demais fatos geradores de impostos ocorridos na plataforma continental são de competência da União, conforme determina o art. 147 da Constituição.

5. Impossibilidade jurídica de se considerar, por ficção, território municipal ou estadual o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental

Uma vez demonstrado que a Constituição da República define o mar territorial e a plataforma continental como territórios não submetidos ao poder político de qualquer Estado-membro ou Município, cabe ainda indagar se o legislador complementar poderia, com base em presunções ou ficções jurídicas, considerar certas projeções sobre a plataforma continental contígua ao litoral de certos Estados-membros e Municípios como parte do território de tais entes federativos, para o fim específico de fazer incidir sobre eles a competência tributária para instituir e cobrar impostos como o ICMS e o ISS.

Se essa hipótese fosse tida como juridicamente viável, então o fato de a Constituição distinguir entre, de um lado, o mar territorial e a plataforma continental e, de outro lado, o território dos Estados-membros e Municípios, não afetaria a possibilidade de o legislador complementar estabelecer, por ficção, a incidência de normas tributárias esta-

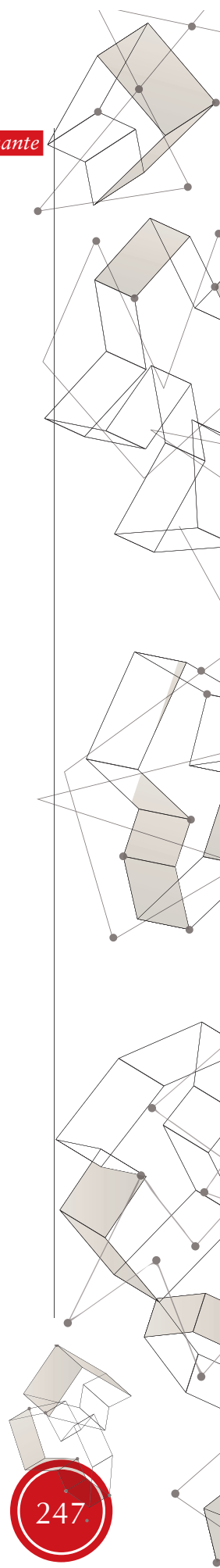
duais e municipais sobre essas águas e a plataforma continental.

Inicialmente, cumpre diferenciar as presunções e as ficções jurídicas, para fins de se compreender o regime jurídico de cada uma delas. Como explica Foriers: “Presunções e ficções, se é certo que elas apresentam uma certa analogia sob o ponto de vista de sua veracidade, pertencem entretanto a categorias distintas. As presunções se referem à teoria da prova, e as ficções à teoria do âmbito da norma jurídica.”¹⁵

Presunções surgem, via de regra, quando há incerteza sobre a ocorrência de determinados fatos ou acontecimentos de relevância para o direito, mas o legislador opta por determinada maneira de solucionar as controvérsias empíricas eventualmente existentes em um caso concreto. Como explica Edna Ullmann-Margalit, em rigorosa análise lógico-filosófica das presunções jurídicas,

[...] regras que estabelecem presunções funcionam como, e são portanto justificadas, como meios de se encontrar uma saída para problemas não-resolvidos de deliberação. Elas encontram lugar em situações que, quando descritas de forma genérica, apresentam um padrão recorrente ao qual é inerente um problema de decisão, de modo

15 FORIERS, 1974, p. 8.



que se pode antecipar que os agentes que têm o dever de atuar podem ficar presos em processos de deliberação inconclusivos ou abandonados.¹⁶

A presunção se apresenta, portanto, como uma solução para os problemas de deliberação que, via de regra, não podem ser solucionados de forma adequada sem elas.

Por isso se pode dizer, como o faz a doutrina, que “a presunção é a suposição da existência de um fato desconhecido que é tido como verdadeiro e consequente de outro fato conhecido”. Nessas situações, como explica Iso Chaitz Scherkerkewitz, “o fato desconhecido carece de produção probatória, apoiando-se no fato conhecido já provado”, e a presunção é “a ilação que o julgador deduz de um fato conhecido para um fato desconhecido”.¹⁷

Essa ilação, no entanto, jamais pode ser arbitrária, na medida em que, além de a presunção ter sido instituída por uma norma jurídica válida, deve haver “uma causalidade entre o fato conhecido e o fato desconhecido”¹⁸.

No âmbito da tributação, explica Misabel Derzi, as presunções normalmente operam sob a forma de uma “execução simplificadora da lei” que busca a construção de um parâmetro geral para propiciar a “aplicação da lei em massa”, por meio de uma abstração que tende a desconsiderar as particularidades do caso concreto, que é substituído por um “esquema padrão”.¹⁹

As presunções no Direito Tributário – incluindo-se as “pautas de valores”, em impostos como o IPTU, e a denominada “substituição tributária progressiva” ou “para frente”, no caso específico do ICMS – tendem, portanto, a desconsiderar elementos essenciais para a materialidade do fato gerador da obrigação tributária, na medida em que os valores de presumida ocorrência do fato gerador nem sempre coincidem com os das operações efetivamente realizadas pelos contribuintes do imposto. Apresentam, portanto, um elevado potencial para distorcer o fato gerador do tributo e violar, desse modo, o princípio constitucional da legalidade tributária (art. 150, I, CF/1988). Como explica novamente Misabel Derzi, a execução simplificadora da lei, por meio de pre-

16 ULLMANN-MARGALIT, 1983, p. 156.

17 SCHERKERKEWITZ, 2002, p. 25.

18 SCHERKERKEWITZ, 2002, p. 25.

19 DERZI, 2008, p. 332.

sunções, embora possa eventualmente ser admitida se uma série de cautelas for tomada, “tende à inconstitucionalidade”, quer ocorra no plano legal ou no plano regulamentar.²⁰

Para se aferir se, em cada caso concreto, essa tendência à inconstitucionalidade se verifica, é imperioso, antes de mais nada, reconhecer que toda presunção jurídica, como reconhece a doutrina, é uma “regra que obriga que se reconheça uma conclusão presumida diante de determinadas condições”.²¹ Ou, ainda, como explica Daniel Mendonça,

[...] as presunções legais são, com maior rigor, *normas* que impõem o dever de aceitar uma proposição, sempre que outra proposição se encontre devidamente provada. Sendo assim, as presunções legais impõem um dever muito particular, a saber, o dever de aceitar certas proposições em determinadas circunstâncias, especificadas pelo sistema. [...] As presunções legais têm caráter prescritivo e, mais precisamente, obrigatório, posto que elas são ditadas para que algo deva se realizar.²²

A questão da validade de uma presunção jurídica concerne, portanto, invariavelmente à validade de uma *nor-*

ma jurídica que estabelece que determinado estado de coisas “é presumível”, com todos os efeitos jurídicos que isso acarreta.²³

A diferença entre as denominadas presunções *iuris tantum* e as presunções *iuris et de iure* refere-se, pois, apenas à existência de uma cláusula adicional que estabelece condições para superar o suposto de fato descrito na hipótese de incidência da norma que estabelece a presunção. Quando se afirma que as presunções *iuris tantum* se diferenciam das *iuris et de iure* porque as primeiras, diferentemente das últimas, “aditem prova em contrário”, pode-se perceber claramente que a diferença central entre elas é que as primeiras são tidas como normas “derrotáveis” ou “superáveis” (*defeasible*), enquanto nas últimas se proíbe “admitir exceções à norma de presunção”.²⁴ Enquanto as presunções *iuris et de iure* possuem uma estrutura do tipo “Se A, então deve ser B”, as presunções *iuris tantum* tem uma estrutura do tipo “Se A e não C, então deve ser B”.²⁵ A estrutura das presunções

23 AGUILÓ REGLA, 2006, pp. 9-31.

24 AGUILÓ REGLA, 2006, p. 21.

25 Esquemas formais semelhantes a estes são encontrados em WRÓBLEWSKI, 1974,

20 DERZI, 2008, p. 326.

21 WRÓBLEWSKI, 1974, p. 48.

22 MENDONÇA, 1998, p. 89.

iuris et de iure coincide, portanto, com a das denominadas ficções jurídicas.²⁶

Segundo a lição de Iso Chaitz Scherkerkewitz: “A ficção é uma criação do legislador. O legislador faz uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, que acontece no mundo natural, desvinculando desse fato os seus efeitos normais. A ficção cria uma verdade jurídica diferenciada da verdade real”.²⁷

De todo modo, o que importa salientar é que tanto as ficções como as presunções se baseiam em uma *norma jurídica* que as instituem. As presunções, de um lado, em normas superáveis, e as ficções, de outro, em normas absolutas

ou não superáveis, que criam uma realidade jurídica fictícia.

Essa norma jurídica, obviamente, tem de se ajustar perfeitamente ao sistema jurídico para que possa permanecer válida. No caso das presunções, que buscam reconstruir fatos desconhecidos com o fito de determinar os seus efeitos jurídicos, o princípio fundamental da razoabilidade exige que elas tenham uma “correspondência com a realidade”, sob pena de se tornarem arbitrárias e atentatórias aos direitos fundamentais.²⁸

É o que o Supremo Tribunal Federal reconheceu expressamente no julgamento do RE 213.396, no qual se admitiu a responsabilidade, por substituição, das montadoras de veículos em relação ao ICMS devido pelas concessionárias em operações posteriores. Embora tenhamos reservas quanto a essa decisão, que não nos parece inteiramente acertada, não podemos deixar de concordar com as seguintes palavras do ilustre Ministro Ilmar Galvão, que atuou como Relator, sobre a necessidade de correspondência do fato gerador presumido com a realidade:

Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato

p. 48; MENDONÇA, 1998, p. 83 *et seq.*; AGUILÓ REGLA, 2006, p. 11 e ULLMANN-MARGALIT, 1983, p. 147 *et seq.*

26 Há, inclusive, autores que simplesmente equiparam as presunções *iuris et de iure* às ficções, na medida em que elas possuem a mesma estrutura. Nesse sentido, Wróblewski afirma: “Particularmente, a fonte das ficções se encontra nas presunções irrefratáveis, *presumptiones iuris et de iure*, pois elas não podem ser descartadas, e formulam assim asserções onde a falsidade não pode ser demonstrada por referência à realidade” (WRÓBLEWSKI, 1974, p. 67). No mesmo sentido, definindo as presunções *iuris et de iure* não como normas que estabelecem uma presunção, mas como normas baseadas em uma presunção, cf. AGUILÓ REGLA, 2006, p. 25 *et seq.*

27 SCHERKERKEWITZ, 2002, p. 36.

28 CERRI, 1994, p. 132.

tributável (a venda do veículo ao consumidor), que o tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que nenhum outro destino, a rigor, pode estar reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras, senão a revenda aos adquirentes finais; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, circunstância que praticamente elimina a hipótese dos excessos tributários.²⁹

Portanto, presunções que não guardem uma correspondência com a realidade e que desnaturem o fato gerador são, ainda que instituídas em lei, inconstitucionais por violarem o princípio da razoabilidade. Como explica Paulo de Barros Carvalho: “O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido a sua reabertura em nível infraconstitucional”.³⁰

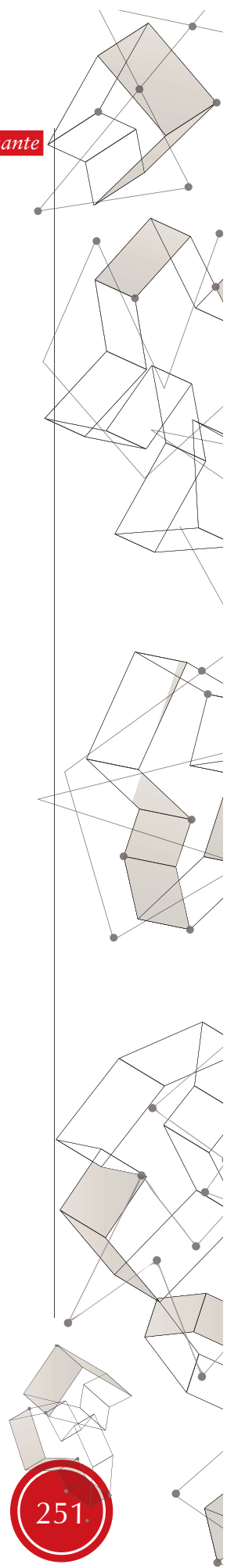
29 BRASIL, STF, Pleno, RE 213.396-5 (SP), Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.12.2000, Ementário 2014-2 (Voto do Relator).

30 CARVALHO, 1999, pp. 157-158.

A Lei Complementar não pode, por conseguinte, pretender estender a competência tributária por meio de ficções, na medida em que a definição da competência legislativa é matéria exclusivamente constitucional, que constitui um limite à própria autoridade do legislador. É matéria de limitações ao poder de tributar e, portanto, está absolutamente excluída da esfera de discricionariedade do legislador.

A hipótese de extensão da competência tributária por meio de ficções equivale, assim, precisamente ao suposto de fato do pleonástico artigo 110 do CTN, que na verdade é apenas uma repetição de um princípio fundamental do Direito Tributário que decorre logicamente da própria distribuição de competências tributárias estabelecida pela Constituição. Ao comentar esse dispositivo, Luciano Amaro ensina com precisão:

Não se nega que a lei tributária possa modificar o conceito dado pelo direito privado (ou, em regra, por qualquer outro ramo do direito). Por conseguinte, é lícito à lei tributária, por exemplo, equiparar a pessoa física à pessoa jurídica (o que, efetivamente, é feito, em dadas situações, pela lei do imposto de renda). O que se veda à lei tributária é a modificação de conceitos que tenham sido utilizados por lei superior para a definição



da competência tributária, se da modificação puder resultar a ampliação de competência. Por isso, se a regra que outorga competência tributária (e, portanto, dá os contornos do campo sobre o qual é exercitável a competência) autoriza a tributação de imóvel, não pode o legislador tributário equiparar móveis e imóveis, para efeitos fiscais, sob pena de ampliar, ilegítimamente, sua esfera de competência.³¹

Com efeito, da mesma forma que o termo “imóvel” define um dos elementos da regra de competência do IPTU, o território do Município, por exemplo, é um limite constitucional que estabelece o âmbito sobre o qual a competência tributária existe para o ISS. O que a Lei Complementar pode decidir, no caso do ISS, é apenas se a tributação ocorrerá na sede do prestador do serviço ou no local onde o serviço é prestado. Esta última hipótese, no entanto, apenas se verificada a premissa de que o serviço é prestado no território de algum Município, pois caso contrário a competência para instituir o imposto seria transferida para a União.

Uma “presunção” ou “ficção” de que a plataforma continental seria “território” de algum Município seria, por assim dizer, uma presunção que viola

os limites do poder de tributar, e está, portanto, absolutamente vedada pelo texto constitucional.

6. Da medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade nº 2.080/RJ e do posicionamento de Raul Machado Horta

O Supremo Tribunal Federal ainda não firmou seu posicionamento relativamente à interpretação do § 1º do art. 20 da Constituição. Sem embargo, dormita em seus escaninhos a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.080-3/RJ aforada pela Confederação Nacional do Transporte (CTN), inquirindo de inconstitucional a Constituição do Estado do Rio de Janeiro (§ 5º do seu artigo 194), bem como o § 4º do art. 31 da Lei Estadual nº 2.657 de 26/12/1996, regulatória do ICMS naquela unidade da federação, por violarem os artigos 20, V e VI; 150, VI e 146, I, III, alínea “a” e 155, § 2º, XII, “d” da Constituição Federal. A suspensão *in limine* dos dispositivos legais atacados foi negada à unanimidade pela Corte, sendo a relatoria do Ministro Sydney Sanches. Embora não tenha o STF decidido o mérito, os Ministros, na composição existente à

31 AMARO, 2007, p. 101.

época, adiantaram pontos mercedores de análise.

O Relator não prejudicou a espécie, negou tão somente a medida cautelar de imediata suspensão dos dispositivos legais atacados, tendo mencionado alternativas que não foram questionadas. Os Ministros Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, entretanto, teceram aligeiradas conclusões a merecer destaques, muito embora já não pertençam à Corte.

Disse o Min. Velloso: “Sr. Presidente, a disposição inscrita no art. 20, § 1º, da Constituição, é indicativa no sentido de que a plataforma continental constitui território do Estado ou do Município. Só isso seria suficiente para afastar, pelo menos ao primeiro exame, a eiva de inconstitucionalidade da lei que estabelece competência tributária do Estado sobre essa plataforma”.

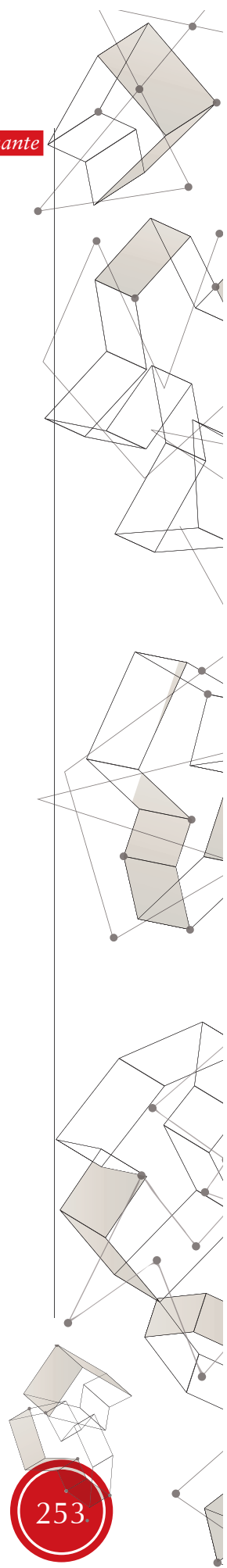
Deveria o Ministro acrescentar à sua opinião vigorosa argumentação, visto que dois ilustres pareceristas com atuações nos autos que a Corte estava a examinar, o professor Raul Machado Horta e o professor Manuel Gonçalves Ferreira Filho, empregaram sólidos argumentos em sentido contrário.

Da mesma forma, o Ministro Sepúlveda Pertence – igualmente já aposentado – adiantou sua opinião, ferindo

o princípio da isonomia com que a União deve tratar os Estados e os Municípios. Admite que os Estados e Municípios marítimos avizinados da exploração ou exploração de petróleo e gás possam estender seus territórios em até duzentas milhas marítimas oceano adentro, para exercer suas competências tributárias relativamente aos seus impostos, em detrimento dos Estados mediterrâneos. No caso dos Estados, são o ICMS, o ITCD (heranças e doações de quaisquer bens ou direitos) e o IPVA. No caso dos Municípios, temos o ISS, o IPTU e o imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato intervivos.

Disse o Ministro Sepúlveda Pertence:

A mim, pelo menos em termos de liminar, me parece claro haver uma confusão, na lógica da ação direta, entre domínio público e território, e que, na federação, não há área ou suas projeções que não estejam no território de um Estado ou do Distrito Federal e, simultaneamente, de um Município. O art. 20, § 1º – relativo à chamada participação ou compensação financeira na exploração de recursos minerais, de petróleo ou gás natural – é o corolário claro deste princípio, o de que, embora ninguém discuta tratar-se de bens dominiais da União, as jazidas se situam no território de um Estado, de um Município ou do Distrito Federal. Basta



dizer que temos, no País, áreas, ou partes territoriais integralmente do domínio da União: pense-se no Estado de Roraima e nos seus territórios indígenas, nos quais há Municípios inteiramente inseridos, sem que, por isso, deixem de ter um território. Chegou até um movimento indigenista a sustentar que não se podia criar Município em áreas indígenas, o que me pareceu apenas mais uma confusão entre domínio e território.

A posição dos citados ex-Ministros esbarra, em primeiro lugar, nos dizeres literais do art. 147 da Constituição, tantas vezes invocado, que demonstra claramente a existência de parcelas do território nacional que são exclusivamente da União, sem pertença simultânea ao Estado ou Município.

Ademais, a última parte de seu breve discurso já está superada pelo próprio STF. A expulsão dos arrozeiros, com fazendas estabelecidas nos Municípios da Reserva Raposa/Terra do Sol, fez com que fossem dissolvidas as zonas urbana e rural ali existentes, instalando-se em seu lugar uma reserva indígena sob a tutela da FUNAI, sem confusão alguma entre “território” e “domínio”.

Com efeito, ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha, no julgamento da Ação Popular em que se considerou

legítimos os atos administrativos de demarcação da Reserva indígena Raposa Terra do Sol, admitido que “nenhuma terra indígena se eleva ao patamar de pessoa político-geográfica”,³² a Corte Máxima deixou absolutamente claro que o fato de as terras indígenas se situarem sob o domínio da União implica um regime jurídico especial, na medida em que é necessário o “controle da União sobre os Estados e Municípios, sempre que estes atuarem no próprio interior das terras já demarcadas como de afetação indígena”.³³ Isso implica, portanto, que os Estados-membros e Municípios carecem de autonomia para fazer valer as suas normas nesses sítios.

Como explicou o Ministro Ayres Brito, no voto prolatado na qualidade de Relator, as “terras indígenas se inscrevem entre os bens da União, e, nessa medida, são constitutivas de um patrimônio cuja titularidade não é partilhada com nenhum outro sujeito

32 BRASIL, STF, Pet. 3.388/RR, Rel. Min. Carlos Ayres Brito, j. 19.03.2009, pub. DJe n. 181, 25.09.2009. Republicação DJe n. 120, 01.07.2010. Ementário n. 2408-2, Voto do Relator Min Carlos Ayres Brito, p. 18.

33 BRASIL, STF, Pet. 3.388/RR, Rel. Min. Carlos Ayres Brito, j. 19.03.2009, pub. DJe n. 181, 25.09.2009. Republicação DJe n. 120, 01.07.2010. Ementário n. 2408-2, Voto do Relator Ministro Ayres Brito, p. 19.

jurídico, seja de direito público interno, seja de direito público externo”. Por conseguinte, em que pese o fato de “os índios nelas permanentemente situados” poderem manter vínculos com os Municípios que as envolvam”, é certo que “a atuação complementar de Estados e Municípios em terras já demarcadas como indígenas há de se fazer em regime de concerto com a União e sob a liderança desta”.

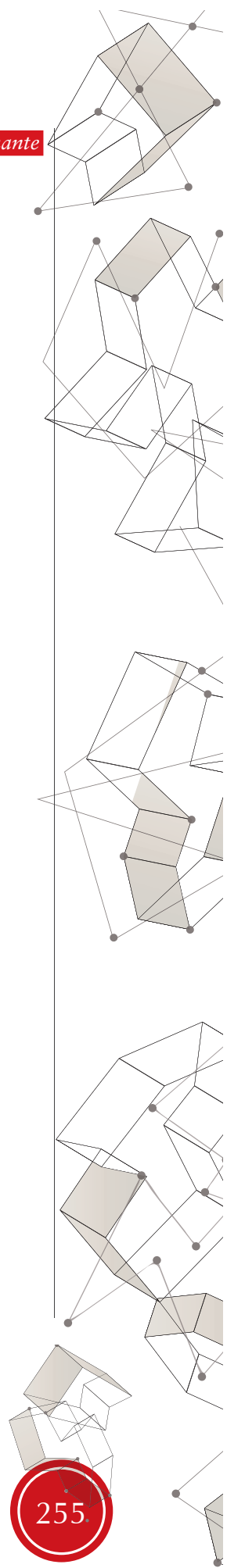
Nesse sentido, o eminente Ministro frisa que as competências da União podem, inclusive, ser exercidas *contra* os Municípios, já que estes muitas vezes apresentam interesses inconciliáveis com o das comunidades indígenas, como se pode ler no seguinte excerto:

[...] Subjaz à normação dos artigos 231 e 232 da Constituição Federal e o fato histórico de que Estados e Municípios costumam ver as terras indígenas como desvantajosa mutilação de seus territórios, subtração de seu patrimônio e sério obstáculo à expansão do setor primário, extrativista vegetal e minerário de sua economia [...]. É nesse panorama histórico-normativo que toma vulto a competência constitucional da União para demarcar, proteger e fazer respeitar todos os bens situados nas terras tradicionalmente ocupadas pelos indígenas (cabeça do art. 231), pois se trata de competência a ser exercitada também contra os Estados e Municípios, se necessário.

Ademais, o tribunal reconheceu, na esteira do voto do Ministro Carlos Menezes Direito, que o domínio da União sobre as terras indígenas implica um regime jurídico em que praticamente todas as competências dos Estados e Municípios ficam concentradas na União, de modo que a analogia pretendida pelo Ministro Sepúlveda Pertence é de muito pouca utilidade para sustentar a tese de que os Estados e Municípios preservam a sua competência tributária no âmbito das terras, águas, ilhas e plataforma continental sob o domínio da União.

Com efeito, decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o mérito da ação, que “as terras sob ocupação e posse dos grupos e das comunidades indígenas, o usufruto exclusivo das riquezas naturais e nos arts. 49, XVI, e 231, § 3º, da CR/88, bem como a renda indígena (art. 43, da Lei n. 6.001/1973), gozam de plena imunidade tributária, não cabendo a cobrança de quaisquer impostos, taxas ou contribuições sobre uns e outros”.³⁴

34 BRASIL, STF, Pet. 3.388/RR, Rel. Min. Carlos Ayres Brito, j. 19.03.2009, pub. Dje n. 181, 25.09.2009. Republicação Dje n. 120, 01.07.2010. Ementário n. 2408-2, Voto do Ministro Menezes Direito e Ata da Sessão de julgamento, datada de 19.03.2009, fl. 880 dos autos.



A administração e o controle jurídico-político das terras indígenas, portanto, fica adstrita à União, e o domínio da União sobre essas terras implica inclusive a imunidade tributária nas referidas áreas, de modo que o raciocínio do ilustre Ministro Sepúlveda Pertence, que equipara o “domínio da União” à mera propriedade, é absolutamente inepto para fundamentar a pretensão de que os Estados e Municípios seriam competentes para instituir ISS e ICMS sobre as águas de domínio exclusivo da União.

A tese de que o oceano é estadual e municipal se nos parece – com a devida vênia – cerebrina e artificiosa. Por essa via a questão até se complica. A ser assim, o transporte aéreo de coisas, pois o de pessoas restou livre do ICMS *ex vi* de Acórdão do próprio STF,³⁵ seria estritamente municipal – entre, digamos, o heliporto de um Município e a plataforma localizada em sua área de projeção marítima. Caberia, na espécie, o ISS e não o ICMS como pretendido pelo Estado do Rio de Janeiro, vez que esse imposto apenas incide sobre serviços de transporte que não sejam estritamente municipais. As projeções territoriais

artificiais seriam uma fonte perene de discussão entre Municípios (ISS) e entre estes e os Estados (ICMS), para saber se o barco, o helicóptero ou o hidroavião partiram do Município A em terra e chegaram à plataforma “Beta”, em pleno oceano do Município A, B ou C.

Percebe-se, neste ponto, que a interpretação mais adequada do texto constitucional permanece a do saudoso Professor Raul Machado Horta, a quem a comunidade jurídica brasileira é tão devedora. Com efeito, à fl. 136 da mesma ADIN, que ainda aguarda julgamento de mérito no Supremo Tribunal Federal, ponderou o mestre mineiro:

[...] Às fases da internacionalização e da legalização, representadas pelo costume internacional, as Convenções Internacionais e os atos legislativos do Direito interno, o Direito Brasileiro acrescentou a fase da constitucionalização, para identificar o ingresso dos referidos institutos – mar territorial, plataforma continental, zona econômica exclusiva – no domínio da Constituição. Esse ingresso na matéria constitucional confere a esses institutos a supremacia da norma da Constituição. [...] Considerando a vinculação ao exercício do poder soberano, a Constituição fez a inclusão dos mesmos do domínio da União Federal, que, na organização federal brasileira, identifica a pessoa jurídica de direito público, titular da soberania e da competência internacional do

35 BRASIL, STF, Pleno, ADI 1600-8, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 26.11.2001, DJ de 20.06.2003, Ementário n. 2115-9.

Estado brasileiro. (C.F. - art. 21 - I - II). A Constituição qualifica de bens da União os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva (art. 20 - V) e o mar territorial. (art. 20 - VI). Na sua qualificação constitucional de bens da União, a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva foram colocados na competência dos poderes da União. A inclusão constitucional no campo dos poderes da União afasta qualquer intromissão dos Estados Federados e dos Municípios na área do mar territorial, da plataforma continental e da zona econômica exclusiva.³⁶

A seu turno, Manoel Gonçalves Ferreira Filho discorre à fl. 137 e seguintes:

O mar territorial, no direito brasileiro, está exclusivamente no domínio espacial do Poder Central, ou seja, do Estado Brasileiro. Não se inclui no território de qualquer Estado, nem de qualquer Município. A Constituição não o diz expressamente, mas o demonstra claramente. Realmente, ela não deixa campo para outro Poder que não o federal, ao dispor sobre o que concerne ao mar. A demonstração é fácil. Compete à União, privativamente, legislar sobre direito marítimo (art. 22, I). Compete à polícia federal exercer as funções de polícia marítima (art. 144, § 1º, III). À Justiça federal julgar os crimes cometidos a bordo de navios (art. 109, IX) etc.³⁷

36 HORTA, s.d.

37 FERREIRA FILHO, s.d.

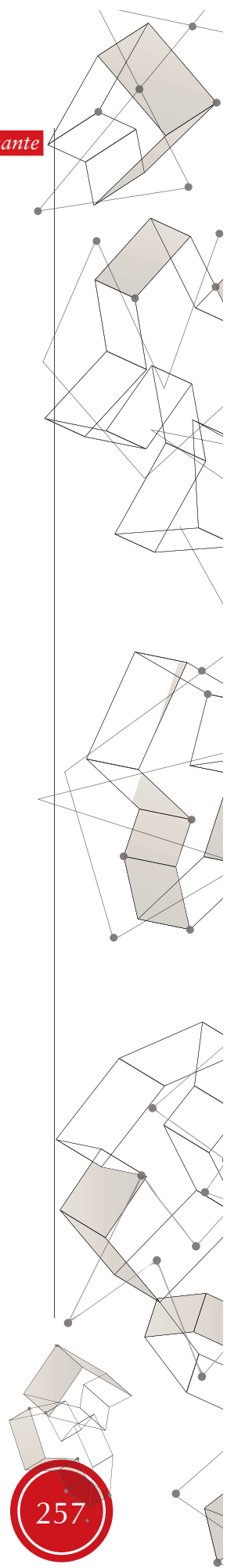
Com o que concorda Machado Horta, citado pelo Relator à fl. 140:

[...] Não supre a não incidência do ICMS, na modalidade de transporte aéreo, ora examinado, a burla que se praticou, em legislação do Estado do R.J., para fins de cobrança do ICMS, considerando a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusivas integrantes do território do Estado e do Município (lei estadual 1.423/89, art. 32, par. 8º). A extravagante desapropriação legislativa contém no seu bojo violenta ofensa à C.F., inusitada negação dos poderes soberanos da União e patológica dilatação dos poderes reservados dos Estados. É caso que se pode inscrever no capítulo da patologia tributária.³⁸

Os especialistas não viram confusão alguma entre domínio eminente e útil da União, território federal e bens da União. Ficaram assombrados, isso sim, com os conceitos canhestros de território estadual e municipal – para fins tributários – sobre o oceano azul.

O único esteio do argumento em favor da competência tributária estadual e municipal sobre o mar territorial – o art. 20, § 1º – leva a conclusões radicalmente opostas, como vimos de ver. Sim, porque se dividem *royalties* e reparações de duas maneiras. Apenas

38 HORTA, s.d.



com os Estados e Municípios afetados e com todos quando os resultados se dão em lugares exclusivos da União Federal.

Nesse sentido, o Governo do Estado do Rio de Janeiro entrou nos autos da mencionada Ação Direta de Inconstitucionalidade com Parecer do Procurador do Estado, Arthur José Faveret Cavalcanti, que à fl. 158 dos autos da ADI depõe:

2. A Constituição Federal não contém regras concernentes à determinação do território nacional. Menos ainda se preocupou o constituinte com os territórios de Estados e Municípios. A Constituição se limita a listar, no artigo 20, os bens pertencentes à União, e, no artigo 26, os pertencentes aos Estados. Desnecessário dizer que o fato de o artigo 20 incluir o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva entre os bens da União, não autoriza concluir que não façam eles parte do território de qualquer dos Estados. O artigo 20 trata do direito de propriedade e não de jurisdição. Todos os bens ali mencionados, como, por exemplo, os terrenos de marinha, as terras devolutas, as terras dos índios podem estar, e normalmente estão, dentro do território de algum Estado. O mesmo, portanto, pode ocorrer com o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva.³⁹

Causa espanto o abuso do raciocínio analógico em tema de tamanha relevância, além do desprezo ao art. 147 da Constituição Federal. A questão é que não são comparáveis situações diversas. É sabido, *v. g.*, ser possível usucapir imóvel em terrenos da marinha; não em detrimento da União, mas de enfiteuta descuidado que detém o domínio útil (a União detém o domínio eminente). Desde a Primeira República, sabe-se que a União exerce suas funções e tem os seus prédios e repartições no território de milhares de Municípios, por sua vez sítos em todos os Estados da federação. É sabido que edifícios em terrenos de marinha pagam IPTU. É consabido que o Município pode cobrar ISS em serviços prestados nas plataformas de petróleo e gás, desde que o prestador tenha estabelecimento naquele Município, elemento de conexão para determinar o sujeito ativo da obrigação tributária.

É diferente de afirmar que o mar territorial, o subsolo marinho, a zona de exploração exclusiva da União – 200 milhas marítimas mar adentro – estão em território estadual ou municipal. A assertiva, além de causar estranheza, é um dislate jurídico, contrário à lógica da Constituição Federal.

39 CAVALCANTI, s.d.

Assim, por exemplo, no que concerne ao ISS, embora a Lei Complementar nº 116 (normas gerais do ISS) traga em seu bojo duplo critério para fixar a competência tributária ativa – quais sejam os serviços que são devidos ao Município da efetiva prestação dos serviços e serviços que são devidos ao Município da situação do estabelecimento e/ou do domicílio do prestador, ainda que os serviços sejam prestados alhures –, somente este último critério é útil e praticável pela observância do elemento de conexão subjetivo em prol dos Municípios. Fatos ocorridos em mar alto, nas plataformas de exploração e no subsolo marinho, por si sós, não são jurígenos do ISS, vedada a existência de “território por ficção”, à falta de autorização constitucional e por gerar colisões normativas e conflitos de competência. A jurisprudência do STJ, diga-se por oportuno, depois de fixar-se na tese de que o fato gerador do ISS se daria sempre no local da prestação, voltou atrás e rendeu-se à técnica da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Tal lei enumera os casos em que a competência ativa se dá pelo critério da efetiva prestação do serviço, prevalecendo como critério principal o do local da situação do estabelecimento prestador, justamente o que permite a possibili-

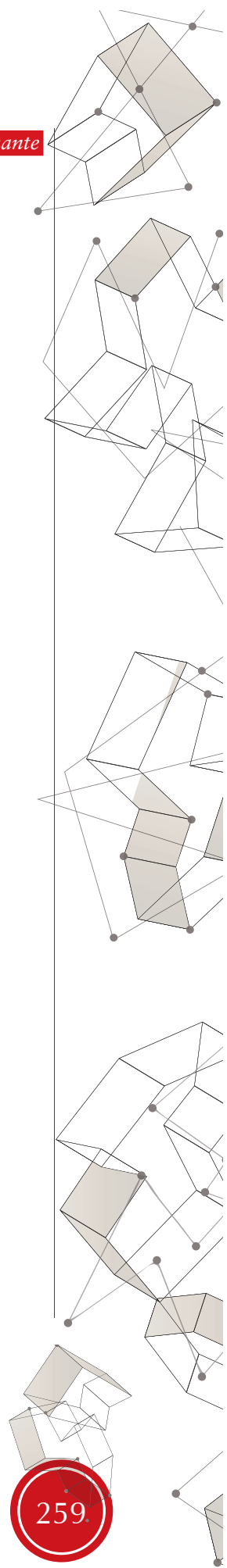
dade de o Município tributar com esse imposto serviços prestados em qualquer lugar do território nacional, e serviços prestados na Plataforma Continental, no oceano e no subsolo marinho na zona de exploração econômica exclusiva da União Federal.

7. Conclusões

Pode-se concluir, portanto, que o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva não podem ser considerados, nem mesmo por ficção, como parte integrante do território de Estados-membros e Municípios brasileiros. Nesse sentido, há que se buscar uma interpretação sistemática da Constituição que seja capaz de preservar a sua integridade e a coerência entre os princípios fundamentais que subjazem ao modelo de federalismo de cooperação adotado pela Constituição de 1988.

Neste particular, a contribuição do Professor Raul Machado Horta, em parecer não publicado, mas anexado aos autos da ADIN 2.080/RJ, ainda pendente de julgamento pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, é de grande valia para a comunidade jurídica pátria.

Inexiste, na ordem jurídica brasileira, qualquer fundamento para inter-



pretar o § 1º do art. 20 da Constituição como incluindo a plataforma continental e o mar territorial no território de qualquer Estado-membro ou Município brasileiro.

Caso essa tese malsinada pudesse vir a prevalecer, tornar-se-ia impossível distribuir *royalties* sobre a exploração de petróleo para qualquer Estado ou Município não confrontante com o mar territorial ou com a plataforma continental. As graves consequências dessa interpretação, adotada por alguns ex-ministros do Supremo Tribunal, ilustram de forma bastante clara que as lições do Mestre Raul Machado Horta são não apenas altamente relevantes para a formação dos juristas e publicistas brasileiros, mas também extremamente atuais e decisivas para solucionar alguns dos mais importantes debates ainda em aberto no Direito Público brasileiro.

Referências

AGUILÓ REGLA, Josep. Presunciones, verdad y normas procesales. In: *Isegoría*, v. 35, jul./dec. 2006.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL, STF, Pleno, ADI 1600-8, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 26.11.2001, DJ de 20.06.2003, Ementário n. 2115-9.

BRASIL, STF, ADIN-MC 2080-3/RJ, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 06.02.2002, DJU de 22.03.2002, Ementário n. 2062-1.

BRASIL, STF, Pleno, RE 213.396-5 (SP), Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.12.2000, Ementário 2014-2 (Voto do Relator).

BRASIL, STF, Pet. 3.388/RR, Rel. Min. Carlos Ayres Brito, j. 19.03.2009, pub. DJe n. 181, 25.09.2009. Republicação DJe n. 120, 01.07.2010. Ementário n. 2408-2.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CAVALCANTI, Arthur José Faveret. *Parecer anexado aos autos da ADIN n. 2080/RJ*. Rel. original Min. Sidney Sanches. Redistribuído para o Min. Gilmar Mendes (pendente de julgamento). S.d.

CERRI, Augusto. I modi argomentativi del giudizio di ragionevolezza delle leggi: cenni di diritto comparato. In: *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*: atti del seminário svoltosi in Roma (corte costituzionale). Palazzo della Consulta, 13 e 14 ottobre 1992. Milano: Giuffrè, 1994.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Parecer anexado aos autos da ADIN n. 2080/RJ*. Rel. original Min. Sidney Sanches. Redistribuído para o Min. Gilmar Mendes (pendente de julgamento). S.d.

FORIERS, Paul. Présomptions et fictions. In: PERELMAN, Chaïm; FORIERS, Paul (orgs.). *Les presumptions et les fictions en droit*. Bruxelas: Bruylant, 1974.

HORTA, Raul Machado. *A autonomia do estado-membro no direito constitucional brasileiro*. Tese de Concurso para a Cátedra de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 1964.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HORTA, Raul Machado. *Parecer anexado aos autos da ADIN n. 2080/RJ*. Rel. original Min. Sidney Sanches. Redistribuído para o Min. Gilmar Mendes (pendente de julgamento). S.d.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MENDONÇA, Daniel. Presunciones. In: *Doxa: Cuadernos de Filosofia del Derecho*, v. 21-I, 1998.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

ULLMANN-MARGALIT, Edna. On presumption. In: *The Journal of Philosophy*, v. 80, n. 3, pp. 143-163, mar. 1983.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. Structure et fonctions des présomptions juridiques. In: PERELMAN, Chaïm; FORIERS, Paul (orgs.). *Les présomptions et les fictions en droit*. Bruxelas: Bruylant, 1974.

- Imunidade - ISS - distribuição de periódicos, revistas, publicações, jornais e livros - não abrangência (STF - 2ª T.) 220
- Imunidade recíproca - impossibilidade de extensão a caixa de assistência dos advogados (STF - 1ª T.) 220
- IPI - alíquota - majoração - submissão ao princípio da anterioridade nonagesimal (STF - Pleno) 221
- IPI - creditamento - aquisição de insumos com alíquota zero, não tributação e isenção - impossibilidade (STF - 2ª T.) 222
- IPI - creditamento - bens destinados a integração no ativo fixo - impossibilidade (STF - 1ª T.) 222
- IPI - cumulatividade - crédito extemporâneo - obstáculo injusto posto por autoridades fiscais - correção monetária (STF - 2ª T.) 222
- IPI - restituição - descontos e bonificações concedidos pelo fabricante - distribuidora de bebidas - contribuinte de fato - ilegitimidade "ad causam" (STJ - 2ª T.) 223
- IPI - selo de controle - ressarcimento - estipulação dos critérios de cobrança pelo Ministro da Fazenda - delegação - ADCT art. 25 (STF - 2ª T.) 223
- IPTU e taxa de coleta de lixo - cobrança cumulativa - certidão de dívida ativa - nulidade (STJ - 2ª T.) 224
- IPTU - imunidade - templos de qualquer culto - destinação do imóvel - questão probatória (STF - 1ª T.) 224
- IPTU - pagamento indevido pelo então proprietário - legitimidade para pleitear repetição do indébito (STJ - 2ª T.) 224
- IPTU - repetição de indébito e indenização por danos morais - indevido ajuizamento de execução fiscal, por duplicidade de cadastro (STJ - 1ª T.) 225
- ISS - base de cálculo - transporte coletivo - venda do bilhete anterior ao fato gerador - reajuste de preço - não incidência sobre a diferença (STJ - 2ª T.) 226
- ISS - embalagens feitas por encomenda - serviços personalizados (STJ - 2ª T.) 226
- ISS - locação de bens móveis associada a prestação de serviços - guindaste e apresentação do respectivo operador - fatos diversos (STF - 2ª T.) 227
- ISS - locação de bens móveis - ausência de comprovação do exercício da atividade pura e simples (STJ - 2ª T.) 227
- ISS - manutenção onerosa de equipamento por empresa de TV por assinatura - serviço-fim de atividade complementar - incidência (STJ - 1ª T.) 228
- ISS - serviços de composição gráfica sob encomenda não personalizados - incidência (STJ - 2ª T.) 229
- ISS - sociedade de profissionais - art. 9º, § 3º, do DL 406 - condições (STJ - 2ª T.) 229
- ITBI - imunidade - transferência de bens para integralização de capital - presunções (STF - 2ª T.) 230
- ITBI - transmissão de imóvel entre cônjuges - partilha de bens decorrente de divórcio - controvérsia infraconstitucional (STF - 2ª T.) 230
- Juros e multa - exoneração de tributo ou contribuição em decisão fundamentada em inconstitucionalidade - posterior declaração de constitucionalidade pelo STF - Lei 9.779 (STJ - 2ª T.) 230
- Mandado de segurança - ausência de comprovação do direito líquido e certo - legislação vigente há muitos anos, sem lançamento (STJ - 2ª T.) 231
- Mandado de segurança - Cide - combustíveis - comerciantes varejistas - legitimidade ativa "ad causam" (STJ - 1ª T.) 232
- Medida cautelar fiscal - indisponibilidade de bens de pessoa jurídica - bens estranhos ao ativo permanente (STJ - 2ª T.) 232
- Medida cautelar fiscal - indisponibilidade de bens de terceiro - possibilidade - caracterização de fraude à execução ou ajuizamento de ação pauliana (STJ - 2ª T.) 233
- Parcelamento - adesão ao Paes - extinção do processo com resolução de mérito - necessidade de manifestação expressa de renúncia (STJ - 1ª S.) 233
- Pena de perdimento - importação fraudulenta - responsabilidade do estado (STJ - 2ª T.) 234
- Processo administrativo - pedido de correção monetária dos valores escriturais de créditos de IPI - não apresentação de solução no prazo legal - mora do Fisco (STJ - 1ª T.) 234
- Processo administrativo - pena de perdimento de bens - DL 1.455 - decisão irreversível do Ministro da Fazenda - ausência de necessidade do duplo grau de jurisdição administrativa (STJ - 1ª T.) 235
- Remessa necessária - limites - princípio do contraditório (STJ - 1ª S.) 236
- Repercussão geral - existência - contribuições sociais - CF art. 195, I, "a", e II - competência da justiça do trabalho - sentença anterior à EC 20 (STF - Pleno) 237
- Repercussão geral - existência - ICMS - importação - sujeito ativo - destinatário jurídico (STF - Pleno) 238
- Repercussão geral - existência - IPTU - alíquotas diferenciadas - imóveis residenciais e não - edificados e não (STF - Pleno) 238
- Repetição de indébito - contribuição de intervenção no domínio econômico - combustíveis - contribuinte de fato - ilegitimidade "ad causam" (STJ - 2ª T.) 238
- Repetição de indébito - ITCMD - doação - decisão judicial anulatória do acordo judicial que ensejou o recolhimento - prescrição (STJ - 1ª T.) 239
- Taxa de fiscalização sanitária - poder de polícia atribuído à Anvisa - controle de fabricação e comercialização de produtos (STJ - 1ª T.) 240
- "Zona azul" - isenção do pagamento a agentes fiscais - preço público - vício de iniciativa (STF - 2ª T.) 240

DOCTRINA

ISS - Não Incidência sobre Atividades Desenvolvidas em Águas Marítimas

Aires F. Barreto

A Constituição Federal não atribui aos Municípios competência para tributar serviços prestados fora dos seus limites territoriais. Não se incluem na faixa de competência municipal, pois, serviços prestados no exterior, nem em águas marítimas, que estão, indubitavelmente, além dos limites que circunscrevem seus respectivos territórios.

É o que pretendemos demonstrar.

1. Extraterritorialidade

Tirante as situações excepcionais previstas expressamente no próprio texto constitucional, nossa Carta Magna não abriga, antes proíbe, a extraterritorialidade das leis; vige entre nós o princípio da territorialidade: a jurisdição dos entes políticos circunscreve-se aos seus limites territoriais; fora deles suas leis não têm aptidão para produzir efeitos, não têm eficácia jurídica.

Veja-se, a propósito, a lição de Paulo de Barros Carvalho:¹

"Recolhido o fato de ser o Brasil, juridicamente, uma Federação, e o de haver Municípios dotados de autonomia, a vigência das normas tributárias ganha especial e relevante importância. Vê-se, na disciplina do Texto Constitucional, a preocupação sempre presente de evitar que a atividade legislativa de cada uma das pessoas políticas interfira nas demais, realizando a harmonia que o constituinte concebeu. É a razão de ter-se firmado a diretriz segundo a qual a legislação produzida pelo ente político vigora no seu território e fora dele, tão-somente nos estritos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem. Nessa linha de raciocínio, as normas jurídicas editadas por um Estado são vigentes para colher os fatos que aconteçam dentro de seus limites geográficos, o mesmo ocorrendo com os Municípios e com a própria União."

Será equivocado invocar o art. 102 do CTN, em sua cláusula final, para forcejar a conclusão de que lei complementar está autorizada a dispor que leis municipais brasileiras



Aires F. Barreto
é Professor Convidado nos Cursos de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP, da PUC/Cogea, da GVlaw, da Fundação Getúlio Vargas e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - Ibet.

¹ Apud Leandro Paulsen. *Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 862.

podem ser dotadas de extraterritorialidade, no sentido de que podem produzir efeitos fora do território nacional. A regra do art. 102, evidentemente, não tem esse sentido e nem esse alcance, bastando que se atente para sua cláusula inicial, consistente em proposição normativa que prevê, exatamente, o contrário:

“Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

Assim sendo, a extraterritorialidade de que trata esse artigo do CTN volta-se para casos excepcionais de vigência da lei ordinária de um ente público no território de outro. Daí porque averba a doutrina, acerca da norma do art. 102, o que se segue:

“Desse modo, sendo regra a conformação da norma ao respectivo território da pessoa jurídica que lhe dá vida, e exceção a vigência da mesma em território de outro ente federativo, tal somente poderá ocorrer com rigorosa observância dessas exaustivas disposições.”²

Essas normas, prevendo efeitos extraterritoriais, em regra, dispõem sobre fiscalização dos tributos, troca de informações (restritas a dados cadastrais, que identificam os sujeito passivo e sua atividade econômica, não as relativas à sua situação perante o Fisco, que está coberta pelo sigilo fiscal), cooperação em diligências e outras da espécie. Não têm, naturalmente, o efeito de estender a incidência da norma tributária de um ente para fatos situados fora dos seus respectivos territórios.

A propósito, vale transcrever decisão do E. STJ, colacionada por Hugo de Brito Machado Segundo,³ sobre o alcance de normas da espécie, *verbis*:

“(…) julgando um caso em que o Município de São Paulo pretendia fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, o STJ decidiu que ‘a fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição’. Em seu voto, o Min. relator afirmou que ‘o artigo 195, do CTN, deve ser interpretado de forma sistemática, em harmonia com os princípios que norteiam o ordenamento jurídico-tributário. Ao permitir a exigência pretendida pelo Município de São Paulo estar-se-ia concedendo poderes ao fisco municipal de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, inviabilizando, inclusive, que estes exerçam o seu direito de fiscalizar seus próprios contribuintes. Portanto, a fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição (art. 37, XVIII, da CF)’.” (STJ, 2ª T., REsp nº 73.086/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. em 17.6.2003, DJ de 30.6.2003, p. 160)

Afora o aspecto territorial, o âmbito de validade das leis é demarcado, concomitantemente, pelo raio das ações que a CF, de forma coerente, sistemática, atribui a cada ente público, sejam os Municípios, sejam os demais componentes da Federação. Embora as leis municipais valham para os fatos que ocorrem em seu território, nem todos esses fatos poderão ser objeto de suas leis; o raio de ação que podem alcançar circunscreve-se, também, pela natureza das matérias a serem reguladas, que são somente aquelas atribuídas à competência municipal.

² Sergio Feltrin Corrêa. *Código Tributário Nacional Comentado*. 2ª ed. revista, atualizada e ampliada. Coordenação de Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: RT, 2004, p. 511.

³ Anotação ao art. 102 do CTN, *Código Tributário Nacional - Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 206.

Assim, o campo territorial de validade das leis, em geral, há de ser perquirido, primeiro, pelos limites físicos, geográficos, fixados pelas normas competentes, e, depois, pelo exame das atribuições que competem a cada um deles, segundo a CF.

Note-se que, ao versar a competência tributária dos Estados-membros, a Constituição não dispôs que ela se estenda a limites outros, situados além dos seus perímetros geográficos, nestes, obviamente, não compreendidos aqueles que ultrapassam a sua confrontação com o oceano. Atente-se para a circunstância de que, para possibilitar a esses entes político-constitucionais a criação de impostos incidentes sobre a importação de bens, mercadorias e serviços prestados no exterior, foi preciso incluir, expressamente, essas novas modalidades. Houve uma primeira tentativa de ajuste com a Emenda Constitucional nº 3/1993. Todavia, considerada insuficiente, a matéria foi objeto da Emenda Constitucional nº 33/2001. Diante desta última, remetemos o leitor para seu art. 2º, incisos IX, “a”, e XII. Parece incontestável que sem essas novas ampliações da competência dos Estados (e do Distrito Federal) não seria possível viabilizar essas exigências. Em outras palavras, se o constituinte assim o fez, foi precisamente por estar convencido de que, até então, dita competência não estava assegurada pelo sistema jurídico constitucional então vigente, quer a Estados-membros, quer ao Distrito Federal. E, por não estar, fez-se necessária expressa inclusão dessa possibilidade, pela via adequada de Emenda, a demonstrar não só que ela não estava contida na competência anteriormente atribuída, mas para evidenciar, ainda, sua não tolerância com interpretações que brandissem com a existência de uma possível competência implícita.

Ora bem. Se assim é, como temos por certo que seja, contemple-se, agora, sistematicamente, a extensão da competência constitucional dos Municípios. Nela não se verá o menor vislumbre da existência de qualquer atribuição a eles dada para que pudessem alcançar, com seus tributos, quaisquer áreas situadas além das suas divisas territoriais, nestas não compreendidas, entre outras, as águas marítimas, que com eles constituem divisas.

Em decorrência disso, mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº 33, de 12 de dezembro de 2001, segue falecendo competência aos Municípios para pretender ISS em águas marítimas, eis que estas não lhes pertencem, deles não são partes integrantes.

Todavia, para que não se diga que estamos a dar por demonstrado o que careceria de comprovação, vamos tratar de fazê-lo.

2. Âmbito de Eficácia das Leis Municipais

Começamos por rememorar a noção cediça de que território é a área ou base física sobre a qual o ente público detém poderes que vão até o ditar as regras de conduta dos habitantes, dizendo quais as permitidas, quais as autorizadas e quais as proibidas. Não se há de confundir, portanto, (a) área constitutiva do território de um ente com (b) área de imóvel sobre a qual um dado sujeito - público ou privado - detém direitos de propriedade, nos termos das leis civis.

Território, ensinam os constitucionalistas,

“(…) é a base física sobre a qual incide o ordenamento jurídico. Ela contém o povo e sobre ela o governo exerce autoridade.

(...)

O território do Estado liga-se, portanto, às idéias de espaço e de lei.

O referencial do interesse coletivo concretizado no ordenamento jurídico se vincula à base do território.”⁴

Como regra geral, os Estados soberanos têm territórios cujos limites são demarcados, originalmente, como resultado de conquistas e, posteriormente, reconhecidos pelos demais estados soberanos, segundo critério dito *uti possidetis*⁵ ou outros que, entre si, convencionam, quando, então, se consolidam, valendo perante todos.⁶

As divisões territoriais internas, por sua vez, têm seus limites fixados por normas de Direito interno, segundo critérios consagrados nas constituições de cada qual.

O reconhecimento ou a determinação do território de um ente político - a base física sobre a qual incidem suas leis - não é o mesmo, evidentemente, que precisar qual deles detém direitos de propriedade, no sentido civil, sobre dados bens imóveis.

Para o alcance de conclusões sobre a matéria, não tem utilidade, deveras, precisar quais os bens imóveis pertencentes - no sentido do Direito Civil - a um ou a outro ente público. O necessário é buscar conhecer quais são os limites territoriais dos Municípios considerados, pois estes é que circunscrevem suas respectivas jurisdições, em outras palavras, delimitam o âmbito territorial da eficácia e aplicação de suas leis.

Esclareça-se, neste ponto, que os Municípios, relativamente aos assuntos de interesse local (ditos do seu “peculiar interesse”) - em especial as chamadas posturas municipais, construções, edificações, uso do solo etc. - têm jurisdição sobre bens imóveis situados dentro do seu território, ainda que estes sejam integrantes do patrimônio da União ou dos Estados-membros, isto é, bens cuja propriedade, nos termos da lei civil, é titularizada por esses entes públicos.

Portanto, não se trata de perquirir a quem pertencem as águas marítimas ou oceânicas, senão de identificar se integram ou não os territórios dos Municípios. Confirma essa asserção, dentre outros, por exemplo, a verificação de que, numa ilha costeira constitutiva do território de um dado Município, poderão estar contidos imóveis cuja propriedade seja da União ou de Estado(s) membro(s) e, nem por isso, fica afastada a jurisdição do Município sobre as ilhas constitutivas do seu território, incluídas que estarão dentro do âmbito da eficácia das suas leis, editadas de acordo com a CF. Em contraponto, toda e qualquer área situada além dos lindes do território do Município está, igualmente, fora do âmbito territorial da eficácia de suas leis, que não podem, assim, ter aplicação sobre as relações e fatos que ali tiverem lugar.

⁴ Walter Ceneviva. *Direito Constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1989, pp. 28/29.

⁵ Expressão que designa a posse, de fato, de um território por uma dada nação, empregada nos tratados e convenções que dispõem sobre limites. Segundo o Dicionário *Enciclopédico Kogan-Larousse* (editoria de Antonio Houaiss. Rio de Janeiro: Larousse do Brasil Ltda.): “Fórmula diplomática empregada em convenções baseadas nas possessões territoriais atuais dos beligerantes.”

⁶ Sobre essa matéria, consulte-se o autorizado *Tratado das Terras do Brasil*, de M. Linhares de Lacerda. Rio Janeiro: Alba, 1960, especialmente seu volume I.

Com isso, ressalta-se a noção de que a eficácia das leis municipais,

- a) de um lado, somente têm lugar no interior do seu território, não sendo aptas para produzir efeitos fora desse âmbito; e,
- b) de outro lado, no que se refere a atos ou relações que dentro dele têm lugar, submetem-se aos seus comandos, inclusive - salvo as exceções constitucionalmente previstas - os entes federativos, quando regulam matérias de sua competência,⁷ nos termos da Constituição Federal.

A eficácia da lei municipal recai sobre os fatos ocorridos dentro do seu território, independentemente de quem seja o proprietário (ente público ou privado) das terras que nele se situam - é a decorrência irrecusável do princípio da territorialidade das leis.

Não tem foros de validade pretender que a manifestação do princípio da territorialidade - qual seja, a conatural aptidão jurídica das leis para produzirem efeitos dentro do território daquele ente que a edita -, em relação a imóveis cujo proprietário for outro ente público, possa ser expressão de extraterritorialidade, quando o que se tem é decorrência inerente àquele princípio da territorialidade da lei, que somente tem por anteparo a imunidade recíproca,⁸ relativamente aos impostos.

Similar pretensão revela - é elementar - conclusão grosseiramente errônea, não sendo crível que, sustentando ser efeito “extraterritorial” (*sic*) das leis municipais o incidirem sobre bens imóveis da União situados dentro do seu território, haja sido exposta para “fundamentar” idêntico efeito “extraterritorial” das leis municipais sobre as águas marítimas que, indubitavelmente, estão situadas fora dos limites territoriais dos Municípios.

Isso patenteia a conclusão de que a matéria que estamos abordando - versando o âmbito territorial da eficácia das leis - não se resolve mediante perquirição da titularidade da propriedade de certas áreas do território nacional por este ou aquele ente público, União, Estado-membro ou Município. Como já registrado, uma coisa é a jurisdição sobre uma dada área territorial, outra coisa é a detenção dos direitos de propriedade sobre elas.

⁷ “Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;

V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental;

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006)

VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população;

VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.”

⁸ Cf. art. 150, inciso VI, “a”, da CF.

Enleiam-se em perplexidades os que buscam solucionar questões dessa natureza mediante análise isolada dos arts. 20 e 26 da Constituição Federal, que trazem rol dos bens "pertinentes", respectivamente, à União e aos Estados-membros. Isto porque olvidam essa elementar distinção, entre domínio ou jurisdição sobre territórios - institutos ou categorias do Direito público - e propriedade de imóveis - no sentido do Direito privado, Direito Civil.⁹

Afora isso, a redação desses artigos não prima pela boa técnica jurídica - não deixando claro que não tratam de território e, sobretudo, misturando bens de diferentes naturezas, quanto ao seu uso - como, insistentemente assinalado por Pontes de Miranda nas sucessivas edições dos seus insuperáveis comentários à Constituição.¹⁰ Não é por aí, portanto, que se encontrarão conclusões seguras acerca do tema que aqui versamos.

Melhores resultados obterá o estudioso que se debruçar, aplicadamente, sobre os princípios constitucionais conformadores do Estado brasileiro, como o da República Federativa, para analisar, dentre outras, as normas outorgativas das competências de cada um dos entes que a integram e a dos Municípios.

Ante as balizas postas pelos princípios e normas constitucionais, o âmbito de eficácia das leis municipais tem seus limites coincidentes com os do seu território, assim como o das leis estaduais, cuja amplitude esgota-se nos seus limites territoriais. As leis de um Município a ninguém obrigam fora do seu território, eis que elas só têm eficácia no interior dele. De outra parte, como já vimos de observar, os territórios municipais, por sua vez, têm seus limites fixados por lei estadual, observada a Constituição. Igualmente, as leis de um Estado-membro: seu campo de ação ou eficácia circunscreve-se pelos mesmos limites do seu território, não atuam fora deles. As leis do Mato Grosso não têm efeitos jurídicos em São Paulo, ou em Minas Gerais, ou em qualquer outro Estado-membro; só vão até suas divisas com este ou com outros Estados-membros; não as ultrapassam.

O legislador municipal não pode, jamais, editar, validamente, lei tributária, prevendo a produção de seus efeitos sobre fatos ou relações efetivadas fora dos lindes do território do Município. Se assim o fizer, criará lei inválida por não encontrar fundamento na Constituição Federal.

Pelas mesmas razões, o intérprete, seja administrativo, seja judicial, jamais poderá concluir, validamente, que uma lei municipal tributária possa produzir efeitos em locais que não estejam dentro do território do respectivo Município.

Os territórios dos Municípios, como sabido, têm seus limites traçados pelas leis editadas pelo Estado-membro do qual são integrantes, nos termos da Constituição Federal (art. 1º da Constituição Federal). Não é difícil, assim, precisá-los, caso a caso, para fins de aplicação da lei tributária; é bastante a consulta à lei estadual que os circunscreve. E nenhuma lei estadual, ao que nos foi dado conhecer, inclui águas marítimas ou porção(ões) do oceano no território municipal.

⁹ Essa distinção já fora anotada por Marco Aurélio Greco, em seu artigo "Impossibilidade de cobrar ICMS em operações ocorridas no mar territorial e na zona econômica exclusiva". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 133. São Paulo: Dialética, outubro de 2006, pp. 66-79.

¹⁰ *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969*. T. 1, 2ª ed. São Paulo: RT, 1973, pp. 523-525.

Todas as águas marítimas situam-se para além dos territórios dos Municípios, mesmo os costeiros, ditos à beira-mar ou litorâneos, ou os situados em ilhas costeiras: seus limites territoriais esbarram no Oceano Atlântico, não o adentram; é dizer, o Oceano confina os seus territórios, não os integra.

É o quanto basta para demonstrar que as leis tributárias dos Municípios, ainda que costeiros, ou que confinem com o Oceano Atlântico, não irradiam seus efeitos sobre o mar territorial, nem sobre a plataforma continental, zonas contíguas ou de interesse econômico exclusivo do País, tampouco sobre as ilhas costeiras e oceânicas - pois a tanto o desautoriza a ordem constitucional brasileira, em especial o sistema constitucional tributário.

Deveras, ainda quando compreendidos em ilhas marítimas (por exemplo, o Município de Guarujá, em São Paulo, que ocupa inteiramente a Ilha de Santo Amaro; o Município de Florianópolis, que se situa, parcialmente, na Ilha de Santa Catarina; ou os Municípios capitais, também localizados em ilhas, como os de Vitória e São Luís), seus respectivos territórios são as destas, não desbordam o perímetro das ilhas, para estender-se sobre o mar. Do mesmo modo e pelas mesmas razões, os territórios dos Municípios não avançam mar adentro, logo, não têm suas leis, incluídas as tributárias, validade para dispor sobre fatos ou situações ocorridas nas águas marítimas, em nenhuma das suas porções, definidas pela lei federal.¹¹

Nenhum Município tem limites que se estendem além da faixa litorânea, mesmo aqueles cujo território com essa confina. E se, unilateralmente, o Estado-membro ou o Município editarem leis para alterar seus limites, com o escopo de incluir porções do mar dentro dos seus territórios, estarão a criar normas cabalmente inválidas, ofensivas à ordenação brasileira, em seus fundamentos. Daí se ver que os efeitos jurídicos das leis municipais, não podendo extrapolar os limites do seu território, não alcançam fatos ou situações em áreas do mar, situadas além dos seus limites territoriais.

É patente, assim, que, também, se situam fora dos territórios dos Municípios, além do mar territorial, a plataforma continental, a zona econômica exclusiva, as ilhas oceânicas e as costeiras, estas desde que não sejam sedes de Municípios. Assim, as leis tributárias não podem irradiar seus efeitos sobre atos, fatos ou relações que nessas áreas tenham lugar.

É indubitável, em suma, que, também no pertinente à matéria tributária, as leis municipais só têm aptidão jurídica para provocar seus efeitos sobre fatos e relações que se verificarem dentro dos seus limites territoriais - ressalvadas as vedações postas pela CF, notadamente a que conforma a chamada imunidade recíproca, relativa aos impostos - mas não a tem, jamais, em relação a fatos e situações que se aperfeiçoam além desses limites.

3. Águas Marítimas: Competência da União

Tem toda relevância, também, a observação de que é a União a detentora da competência para a ordenação de matérias concernentes às águas públicas, em es-

¹¹ Cf. Lei federal nº 8.617/1993.

pecial as marítimas (ou águas externas), inclusive no que respeita à exploração econômica dos recursos naturais existentes nelas, no leito ou fundo dos mares e no seu subsolo. Nenhum dos entes federativos ou os Municípios têm competência para reger matérias relacionadas com as águas marítimas. A entidade federativa que detém a jurisdição sobre essas áreas é, indubitavelmente, a União. Essa razão - de que só a União tem jurisdição sobre águas marítimas - além do fato de, indiscutivelmente, estarem elas fora dos limites territoriais dos Municípios, também deixa patente a impossibilidade jurídica de as leis municipais terem eficácia sobre fatos ou situações que versem sobre quaisquer matérias que a elas sejam referentes.

Análise sistemática do ordenamento jurídico vigente remarca essa impossibilidade. Observe-se, por exemplo, que, por força de disposição constitucional, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios dispõem de competência comum sobre alguns relevantes temas, mas, entre eles, não se incluem os relativos às águas e à matéria tributária. Podem os Municípios, consoante prevê o art. 23 da Constituição, exercer sua competência, legislando relativamente aos aspectos que, diretamente, afetem interesses locais, ou que se constituam ou tangenciem matéria de competência dessa(s) pessoa(s) política(s), mas sempre e unicamente nos estritos limites do seu território (entre eles, saúde e assistência pública, meio-ambiente). Além desses, podem legislar sobre outros assuntos, descritos no art. 30 da Constituição, por pertinentes ao interesse local, tais como os relativos a posturas e urbanismo, ao uso e ocupação do solo terrestre. Falece-lhes, todavia, competência para legislar sobre as águas públicas, sejam elas externas ou internas.

A propósito das águas públicas, ouçamos a abalizada lição de Hely Lopes Meirelles:

"As águas, segundo o Direito Internacional Público, são classificadas em externas e internas. Consideram-se externas as que contornam o continente e internas as que banham exclusivamente o território nacional ou lhe servem de divisa com Estados estrangeiros. Quanto às águas internas, o domínio da Nação é completo e não sofre restrição alguma; quanto às águas externas, a jurisdição nacional fica condicionada às regras internacionais que regem o sistema equóreo dos povos civilizados.

(...)

As águas externas compreendem o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e o alto-mar. A delimitação dessas águas e sua regulamentação constituem tormentosas questões de Direito Internacional, ainda não solucionadas definitivamente pelos tratados nem assentadas pacificamente pela doutrina. O mar territorial e os recursos naturais da zona econômica exclusiva são bens da União (CF, art. 20, V e VI)."¹²

A isso se acresça que as águas dos oceanos envolvem todos os continentes e não sofrem solução de continuidade, constituindo recurso vital para todos os Estados soberanos, por notórias e inegáveis razões, de variada ordem, todas radicadas na sua importância para a vida no planeta, seja como via de transporte de pessoas ou de bens e riquezas entre eles comerciadas, seja como fonte de alimento e de recursos naturais. Em sendo, pois, área cuja regulação sempre toca, com maior ou menor intensidade, relevantes interesses desses Estados, as questões a ela concernentes são,

¹² Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo brasileiro*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 522.

sempre, dispostas por regras jurídicas que, mutuamente, pactuam, por formas, instrumentos e instituições de Direito internacional ou Direito das gentes. E assim o é dada a essencialidade do mar para a vida humana, donde o interesse comum dos Estados soberanos em ver garantidas a eficácia e a efetividade das normas jurídicas que sobre ele disponham. Note-se que a soberania dos Estados é conceito relacional, só tem sentido quando se afirma em relação a outrem. E, em não sendo reconhecida pelos demais, é termo vazio de conteúdo, de sentido e de alcance. Nesses casos, fica na dependência do sucesso de atos de beligerância, que o Estado auto-proclamado soberano haverá que adotar para impor-se aos demais.

Por essas razões, sinteticamente, são as águas marítimas objeto de regulação pelo direito das gentes, conquanto para ter eficácia jurídica no plano interno haja que ser introduzida na ordenação jurídica nacional, pela lei (*lato sensu*) federal - pois é a União (pessoa jurídica de direito público interno) quem atua as competências do Estado Federal. A introdução, na ordenação jurídica nacional, das regras contidas em acordos internacionais se faz, deveras, por atos editados pela União Federal, por meio do Presidente da República e do Congresso Nacional, conforme disposto pela Constituição Federal.¹³

Têm fulcro nesses fundamentos o entendimento sobre a intributabilidade desses serviços pelo ISS, que manifestamos em nosso "ISS na Constituição e na Lei".¹⁴

"(...) se os serviços foram executados em áreas marítimas, esse local não integra nenhum Município, não sendo exigível, portanto, imposto algum".

Vale notar, também, que as normas, editadas pela União, dispoendo sobre águas marítimas, sempre tocam questões versadas em acordos internacionais, aos quais o Brasil aderiu, quando não têm origem, diretamente, em normas postas nessas convenções. Daí porque a regulação interna, nacional, das águas marítimas adjacentes ao território nacional é de competência da União Federal.¹⁵

Não é despidendo lembrar que as definições de áreas das águas marítimas constitutivas do mar territorial, da plataforma continental e da zona econômica exclusiva são estabelecidas por legislação federal. Assim, coerentemente com as normas da CF conformadoras do nosso Estado Federal, é a União que tem jurisdição sobre as águas marítimas, em quaisquer dos seus aspectos.

É importante observar que, diferentemente do mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva não estão elencadas entre os bens pertencentes à União: o domínio da União, como estabelece a CF, é sobre os recursos naturais nelas existentes, conforme inciso V do seu art. 20.¹⁶ Mas não são os mares *res nullius* que os Estados-membros ou os Municípios possam, por suas leis, apossar-se, declarando-as integrantes dos seus territórios. Relativamente a essas duas áreas

¹³ Cf. arts. 49, inciso I, e 84, inciso VIII, da CF.

¹⁴ Aires F. Barreto. *O ISS na Constituição e na lei*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 327.

¹⁵ Ressalve-se que isso não significa que, sobre fatos verificados em seus respectivos territórios, fiquem os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios impedidos de atuar suas competências tendentes a evitar perigo ou prejuízos à saúde pública, à segurança, ao meio-ambiente ou prevenir danos e interferências prejudiciais aos interesses públicos locais.

¹⁶ "Art. 20. São bens da União:

(...)

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva."

ou porções do mar (plataforma continental e a zona econômica exclusiva), as normas dos acordos internacionais que as definem, aos quais o Brasil aderiu e subscreveu, não a consideram parte do território de nenhum Estado. Fixam-lhes os limites e estabelecem o compromisso recíproco do reconhecimento dos direitos dos Estados adjacentes ao uso e exploração dos recursos nelas existentes.¹⁷ Daí por que nem mesmo nossa Constituição Federal as inclui entre os bens pertencentes à União.

Sobre o mais, as atividades e serviços concernentes às águas marítimas, ao seu leito ou fundo e ao seu subsolo, especialmente no que se refere aos recursos minerais ou naturais ali contidos, são estratégicas para o País e de interesse nacional, como deflui da CF e prevê a lei federal¹⁸ - e nisso também reside a razão para que a competência sobre elas tenha sido atribuída, pelo legislador constituinte, à União. É visível, assim, que não têm os Municípios nenhuma competência para editar normas sobre essas áreas. Tanto mais absurda é a conclusão em sentido oposto quando se verifica tratar-se de tributação, ensejadora de efeitos sobre a própria extração e exploração dos recursos minerais estratégicos para o Estado Federal.

Em se tratando de impostos, além disso, é preciso notar que sua imposição sobre atividades ou serviços privativos da União atinge a imunidade recíproca e interfere nas competências desta sobre matérias concernentes às águas marítimas. As atividades nessas áreas são monopólio da União (art. 177 da CF) e, conquanto possam ser materialmente executadas por empresas públicas ou privadas, é inegável que a imposição de tributos sobre elas provocará efeitos sensíveis sobre os resultados econômicos que proporcionam. A instituição do monopólio pela CF indica que são atividades estratégicas, de interesse nacional, não das ordens parciais. Assim sendo, a tributação dessas atividades pelos Municípios representa (a) inescusável interferência indevida, nos planos, objetivos ou metas traçados pela União, no exercício da competência que recebeu para alcançar os desígnios apontados pela Constituição, além de (b) retirar, indevidamente, parcela da receita pública provinda da exploração dessas atividades e serviços.

4. Art. 20, Parágrafo 1º, da Constituição: Exegese

Há quem pretenda que o art. 20, parágrafo 1º, da Constituição possa respaldar a demarcação das áreas marítimas que, assim, ficariam submetidas a tributos municipais, estaduais ou distritais.

Atente-se para a redação desse dispositivo:

“§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.”

¹⁷ Cf. *Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar* (especialmente seus arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 8º, 48, 55 a 58, 76 a 82), introduzida na nossa ordenação jurídica, por força do Decreto Legislativo nº 5, de 9 de novembro de 1987, e do Decreto nº 1.530, de 22 de junho de 1995, declarando sua entrada em vigor.

¹⁸ Cf. art. 177, incisos I a IV, da CF e art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.478/1997.

Esse preceptivo limita-se a permitir que lei federal estabeleça critérios visando regular a participação dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios no resultado da exploração, efetuada pela União, de petróleo ou gás natural (dentre outros recursos) em seus respectivos territórios, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva.

Noutro giro, a finalidade dessa norma é instituir fonte de receitas para os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, atribuindo-lhes - como participação ou como compensação financeira - parcelas das que a União deverá gerar, como resultado da exploração do petróleo e outros recursos minerais (1) no seu respectivo território, (2) na plataforma continental, (3) no mar territorial ou (4) na zona econômica exclusiva.

É claro, portanto, que este dispositivo indica qual a via estabelecida pela Constituição Federal para carrear, aos cofres municipais, estaduais e distritais, parcelas dos recursos provindos da exploração dessas atividades e serviços, pela União. E, especificamente, no que se refere aos Municípios, não foi a de outorgar competência tributária para exigir impostos sobre ela, mas, somente, a de atribuir-lhes receitas de outra natureza, provindas, diretamente, dos resultados dessas atividades e serviços.

Tão evidente é a exclusiva competência da União nessas áreas que a Constituição apressou-se em dispor que lei federal estabeleça critérios de participação na arrecadação delas provindas, de modo a que Estados, Distrito Federal e Municípios sejam compensados com a obtenção de receitas, ditas originárias, equivale a dizer, não proveniente de tributos.

Além disso, o sentido e o alcance da norma do art. 20, parágrafo 1º, da CF, tornam efetiva a diretriz por ela traçada de redução das desigualdades regionais, o que, por sua vez, responde, positivamente, às exigências do pacto federativo e da autonomia dos Municípios. Deflui, claramente, dos termos desse dispositivo, que seu conteúdo não é, jamais, o da ampliação dos limites territoriais dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, ou das suas competências. Seu sentido limita-se, exclusivamente, a caminhar na direção de atribuir-lhes receitas originárias, e nunca o de ampliar as competências que a Constituição, de modo sistemático, minudente, atribuiu aos entes políticos.

Em suma, o art. 20, parágrafo 1º, da Constituição, é norma que tem por destinataria a União, pessoa jurídica de Direito público,¹⁹ impondo-lhe partilhar receitas que está preordenada a obter, por meio da exploração econômica de recursos

¹⁹ “A União é entidade federativa autônoma em relação aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, constituindo pessoa jurídica de Direito Público Interno, cabendo-lhe exercer as atribuições da soberania do Estado brasileiro. Não se confundindo com o Estado Federal, este sim pessoa jurídica de Direito Internacional e formado pelo conjunto de União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Ressalte-se, porém, que a União poderá agir em nome próprio, ou em nome de toda Federação, quando, neste último caso, relaciona-se internacionalmente com os demais países.” (Alexandre de Moraes. *Direito Constitucional*. 4º vol. São Paulo: Atlas, 1998, p. 243) Completa essas noções o eloquente ensinamento de José Celso de Mello Filho, ao expor que “A soberania reside, apenas, no Estado Federal, expressão da comunidade jurídica total. As unidades federadas mantêm, entre si, relações de coordenação. A Federação, envolvendo a divisão espacial do Poder entre as pessoas políticas (União, Estados-Membros e Municípios), institui um sistema de discriminação constitucional de competências estatais.” (José Celso de Mello Filho. *Constituição Federal anotada*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 24)

naturais, inclusive os que jazem em áreas sobre as quais o Estado Brasileiro tem domínio e soberania²⁰ exercidos por meio dela (União, no sentido do Estado Federado) e reconhecidos pelas demais nações, segundo as normas do Direito das gentes.

A Constituição estabelece essa partilha precisamente porque nem Estados-membros nem Distrito Federal nem Municípios têm competência sobre essas áreas. Tivessem, e a razão desse dispositivo seria nenhuma.

Essas as conclusões a que chegará o exegeta ao interpretar os termos da norma veiculada pelo art. 20, parágrafo 1º, da CF, de modo sistemático, analisando-os à luz dos princípios constitucionais e tendo em conta os influxos que, reciprocamente, sofre das demais normas da Constituição.

Data venia, são inconcebíveis e disparatadas, assim, pretensões no sentido de estender-se a jurisdição dos Municípios às áreas marítimas - as quais, ademais, estão, indubitavelmente, situadas fora dos seus limites territoriais - ou de as leis municipais poderem, qualquer que seja a matéria, ter eficácia sobre fatos ou situações que envolvam ou tenham lugar nas águas marítimas (ou no leito ou fundo do mar e no seu subsolo).

Por todas essas razões, são claramente inconstitucionais leis ordinárias, leis complementares e mesmo Constituições Estaduais ou Leis Orgânicas Municipais que disponham sobre extensão da jurisdição dos Municípios a áreas situadas fora dos seus limites territoriais, notadamente as áreas marítimas, sobre as quais somente a União tem jurisdição, nos claros termos da Constituição Federal.

São inválidas, conseqüentemente, quaisquer normas infraconstitucionais que, forçando submeter - contra a CF - essas atividades ao ISS, dispõem que, para fins desse imposto municipal, os "serviços executados em águas marinhas" serão considerados devidos no local do estabelecimento prestador (art. 3º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 116/2003).

5. Atividade-Meio e Serviço-Fim

Fortes nas considerações precedentes, já podemos abordar um último ponto necessário para fincar alicerces - com a estrutura inexpugnável do concreto - que sustentem, plenamente, as conclusões relativamente à invalidade de exigência do ISS sobre: as atividades de perfuração, pesquisa, cimentação, perfilagem, estimulação e outras, desenvolvidas e ultimadas em águas marítimas, no leito ou fundo do mar e no seu subsolo, na área definida como plataforma submarina (além do mar territorial), adjacente à costa do Brasil.

É sabido que essas atividades, no mais das vezes, (a) são executadas pelas empresas em seu próprio favor, visando a consecução daquela que é a sua efetiva ati-

²⁰ Soberania, ensina o mestre constitucionalista Marcelo Caetano, define-se como "um poder político supremo e independente, entendendo-se por poder *supremo* aquele que não está limitado por nenhum outro na ordem *interna* e por poder *independente* aquele que, na sociedade *internacional*, não tem de acatar regras que não sejam voluntariamente aceites e está em pé de igualdade com os poderes supremos dos outros povos." (*Apud* Alexandre de Moraes. *Direito Constitucional*. Ob. cit., p. 43)

vidade econômica: extração e exploração de petróleo. Só eventualmente, (b) essa execução se faz por terceiros, empresas especializadas, por elas adrede contratadas.

No primeiro caso, a execução pelas próprias empresas dessas atividades, constitui simples meio para o perfazimento daquelas que constituem os seus fins, quais sejam a extração e a exploração de petróleo. Tais atividades são por elas realizadas somente com vistas à consecução de um objetivo, único e exclusivo: a extração de petróleo. Destarte, todo e qualquer instrumento ou meio para tanto utilizado não será, jamais, um fim em si mesmo, mas apenas meio para atingir o *desideratum* perseguido: a extração de petróleo.

É preciso ressaltar, entretanto, como se disse, que as atividades executadas, conquanto sejam as mesmas, quando se as examinam no âmago de sua materialidade - pesquisa e perfuração, necessárias à extração e exploração de petróleo - apresentam distinção relevante e decisiva para sua configuração jurídica, evidenciando duas diferentes situações:

- a) numa, essas atividades são executadas pelas próprias empresas, para o desenvolvimento da atividade fim a que se dedicam: a exploração de petróleo; constituem meras atividades meio dessa prestação fim e a ela acessórias; são, em suma, executadas em seus próprios benefícios, para viabilizar seus próprios negócios;
- b) noutra situação, essas mesmas atividades são executadas por terceiros, constituindo o serviço fim delas.

Portanto, não cabe, quanto à execução de perfurações e pesquisas, que essas empresas executam para si mesmas, falar-se em prestação de serviços, muito menos para efeito de imposto, porque aí serviço tributável não há. Não são elas executadas para nenhum terceiro; ao revés, elas são efetuadas para si próprias, como meio para viabilizar o exercício de sua atividade econômica, a extração do petróleo.

Em sendo tarefas meio, acessórias, indispensáveis para a consecução da atividade de extração e exploração de petróleo, não podem ser consideradas isoladamente, para fins de incidência de imposto. Constitui errônea jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades meio necessárias à consecução da atividade econômica fim, como se fossem "serviços".

Essas empresas dedicam-se à atividade econômica de extração de petróleo - que nem mesmo constitui serviço - e nela incluem-se todos os trabalhos, tarefas ou atividades necessárias ao seu perfazimento. *Ergo*, têm elas que, *a fortiori*, executar, realizar, todas as atividades meio exigidas para o perfazimento dessa atividade de extração. E nenhuma delas pode ser considerada como serviço em si mesmo, com existência autônoma, senão como condição, fase, meio ou instrumento para o efetivo desenvolvimento da atividade de extração de petróleo.

É inegável que a extração de petróleo exige, para sua perfeição, a realização de uma série de atividades meio. Pressupõe a prévia realização de pesquisas; estas, por sua vez, dependem, dentre outros trabalhos, da execução de perfurações do solo e do subsolo, de pesquisas, colheita de informações, análises, testes de equipamentos e instalações. Em síntese, não são atividades tributáveis, por via de ISS.

Ives Gandra da Silva Martins, analisando atividades similares às aqui versadas, conclui no mesmo sentido, isto é, pela sua intributabilidade por via do ISS. São suas palavras:

“(…) quando [o mesmo empreendedor] faz as próprias prospecções para obtenção de dados para eventual utilização futura, esta atividade não pode ser considerada serviço porque não é para terceiro, mas ‘pro domo sua’. E como ninguém pode prestar ‘serviço’ a si mesmo, não há incidência de ISS nesta hipótese.”²¹

É despropositado, assim, ver “serviços tributáveis” nessas atividades meio executadas por essas empresas, para si mesmas, em prol dos seus negócios. É descabido pressupor que sejam serviços, em sentido técnico. É, de conseguinte, uma erro-nia sem limites pretender que essas empresas prestem serviços de “perfuração, pesquisa, cimentação, perfilagem, estimulação e outras”, para si mesmas!

É útil observar, ainda, que também o Direito das gentes acolhe a distinção entre a extração ou produção de petróleo, como atividade objeto, como “operação comercial” e a execução de atividades meio que, necessariamente, a precedem. É como se infere dos termos do art. 17 da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, que, hoje, rege as questões concernentes a essa matéria,²² *verbis*:

“Artigo 17

Normas, regulamentos e procedimentos da autoridade:

1. A Autoridade deve adotar e aplicar uniformemente normas, regulamentos e procedimentos, de conformidade com a subalínea ii) da alínea f) do parágrafo 2º do artigo 160 e com a subalínea ii) da alínea o) do parágrafo 2º do artigo 162, para o exercício das suas funções enunciadas na Parte VI, sobre, *inter alia*, as seguintes questões:

(…)

b) operações:

(…)

xiii) definição de produção comercial;

(…)

d) aplicação das decisões tomadas nos termos do parágrafo 4º do artigo 151 e da alínea d) do parágrafo 2º do artigo 164.2. As normas, regulamentos e procedimentos sobre as seguintes questões deverão refletir plenamente os critérios objetivos a seguir estabelecidos:

(…)

g) Produção comercial:

Considera-se iniciada a produção comercial quando um operador se dedicar a operações de extração contínua em grande escala que produza uma quantidade de materiais

²¹ Ives Gandra da Silva Martins. “Empresa de aquisição de dados sísmicos, que cede seu uso para terceiros - Não sujeição ao ISS - Aspectos constitucionais e de lei complementar”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 65. Ano 13. São Paulo: RT, novembro/dezembro de 2005, pp. 341-342.

²² Integrada ao ordenamento jurídico do Brasil, por força do Decreto Legislativo nº 5, de 9 de novembro de 1987, e do Decreto nº 1.530, de 22 de junho de 1995, declarando sua entrada em vigor, nos seguintes termos: “Considerando que o Congresso Nacional aprovou, por meio do Decreto Legislativo nº 5, de 9 de novembro de 1987, a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, concluída em Montego Bay, Jamaica, em 10 de dezembro de 1982;

Considerando que o Governo brasileiro ratificou a referida Convenção em 22 de dezembro de 1988;

Decreta:

Art. 1º Fica declarado que a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, concluída em Montego Bay, Jamaica, em 10 de dezembro de 1982, entrou em vigor internacional e para o Brasil em 16 de novembro de 1994, de conformidade com o seu art. 308, parágrafo 1.º

suficiente para indicar claramente que o objetivo principal é a produção em grande escala e não a destinada a recolher informação, a analisar ou a testar o equipamento ou a instalação.”

Incabível, portanto, a todos os títulos, qualquer pretensão fazendária no sentido de exigir ISS sobre as perfurações ou sobre os testes de equipamentos e instalações. Tais ações constituem tarefas prévias que essas empresas executam - não importa onde - para pesquisar a existência de petróleo, tudo objetivando viabilizar a extração desse mineral, eis que estas, sim, constituem sua atividade econômica. Nesse caso, estarão executando atividades meio, agindo em prol do seu próprio negócio, atuando para tornar viável o desempenho da efetiva atividade econômica para as quais constituídas: a extração de petróleo. Logo, com isso, não estarão prestando nenhum serviço tributável pelo ISS.

Em resumo, toda e qualquer exigência de ISS calculada sobre atividades meio será nula, porque esse imposto somente incide sobre atividades econômicas, configuradoras de serviços, isto é, desenvolvidas para terceiros, como um fim em si mesmas, mediante remuneração.

Mesmo que essas ações configurassem atividades fim, ainda assim também não haveria sujeição ao ISS, pela decisiva razão de que, como vimos largamente páginas atrás, essas ações desenvolvem-se em águas marítimas, situadas fora dos limites dos territórios de quaisquer Municípios.

Essa assertiva tem o prestígio do sistema, merecendo nele ampla e reiteradas confirmações, extraíveis das normas constitucionais definidoras da competência da União, para, qualquer que seja a matéria, dispor sobre águas marítimas e sobre as atividades que nela tenham lugar, especialmente quanto ao uso e à exploração de recursos existentes nessas águas, no leito ou fundo do mar e no seu subsolo.

E não é só: a imposição de tributos sobre atividades necessárias à prospecção, extração e exploração de petróleo também representa indevida interferência de outro ente público - o Município - em assuntos de competência da União, cuja regulação se origina de convenção firmada com outros Estados soberanos, introduzida na ordenação jurídica nacional por atos de seus órgãos (cf. arts. 21, inciso I, e 49, inciso I, da CF).

Aduza-se, ainda, que a fonte de receita pública proveniente dessa atividade da União (art. 177 da CF), estabelecida pela CF, não é a tributação dessas atividades; provém diretamente dos resultados que a União obtém com seu desenvolvimento, obrigatoriamente partilhados com os outros entes públicos de *status* constitucional, nos termos do parágrafo 1º do art. 20 da CF.

Essa conclusão não decorre somente da letra desse citado dispositivo. Bem ao contrário, é consequência inarredável da interpretação sistemática das normas constitucionais que discriminam as parcelas da competência tributária de cada uma das pessoas políticas, das normas de organização do Estado Brasileiro, República Federativa, em especial das que estabelecem as competências dessas mesmas pessoas políticas associadas com as que elencam as atribuições dos órgãos da União Federal.²³

²³ Em especial os arts. 20, incisos IV, V, VI, VII, IX e parágrafo 1º, inciso IV; 21, incisos I e XXII; 22, incisos I, IV, X, XII e XXVIII; 48, inciso V; 49, inciso I; 84, inciso VIII; 144, parágrafo 1º, inciso III; 153, incisos I e II; 154, inciso I; 155, incisos I e II, parágrafos 1º, 2º e 3º; 176, parágrafo 1º; 177, incisos I a V, e parágrafos 1º, 2º, 3º e 4º; e 178.

A impossibilidade jurídica de o Município ser sujeito ativo de ISS, no caso, é - como demonstrado - decorrência das normas constitucionais que não lhe outorgam competência para dispor sobre fatos ou ações que tenham ocorrência fora dos seus limites territoriais, muito menos para exigir tributo sobre fatos que ocorram fora deles. O âmbito de validade e eficácia de suas leis circunscreve-se ao do seu território, que é perfeita e exatamente demarcado e com ele coincidente. Via de consequência, os fatos tributáveis pelo ISS só podem ter lugar dentro do território do Município para que suas leis sobre eles recaiam (incidam). Fora deles, elas são juridicamente inaptas para produzirem efeitos de direito.

Os limites dos Municípios não são de difícil apuração, por constarem das leis estaduais que os estabelecem. A descrição desses limites - ao que nos foi dado conhecer - mostra que seus territórios não avançam pelo mar, contém-se antes dele. Entretanto, tem-se notícia de que Estados-membros e Municípios, depois da Lei Complementar nº 116/2003, promoveram alterações em suas Constituições e em suas Leis Orgânicas, respectivamente, para prever que as águas marítimas pertencem aos seus territórios.

Pelas razões já expostas, entretanto, não há como afirmá-las válidas, porque ferem a CF, cuja superioridade é incontestável, em relação a toda e qualquer norma infraconstitucional, que nela deve encontrar fundamento de validade. No caso, a agressão dá-se sobre pilares da ordem constitucional: a organização do Estado, o pacto federativo e a organização dos poderes.

Em suma, não há como afirmar válidas, ante os princípios fundamentais da ordenação jurídica nacional, as normas da Lei Complementar nº 116/2003 e das leis municipais que a reproduziram, que incluem, entre os tributáveis pelo ISS, serviços cuja prestação tem lugar em águas marítimas, que, indubitavelmente, não integram os territórios de Municípios.

6. Conclusões

Ao cabo de todas essas considerações, já podemos sintetizar as conclusões a que chegamos:

1º) A Constituição Federal não outorga aos Municípios competência para tributar serviços ocorridos no exterior do País. O serviço passível de ser tributado pelos Municípios, por via do ISS, nos termos da sua predefinição constitucional, é, indubitavelmente, somente o que tem ocorrência dentro dos seus respectivos territórios.

2º) Não tem respaldo na Constituição a inclusão, entre os serviços tributáveis pelo ISS, pela LC nº 116/2003, das atividades, executadas em águas marítimas, de pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfuração, concretagem, aluguel de sondas, afretamento e quaisquer outras objetivando possibilitar a extração e exploração de petróleo. Pelo contrário, essa inclusão a agride, porque essas atividades não estão compreendidas na faixa da competência tributária traçada pela CF, dado que as águas marítimas, situando-se fora dos limites dos territórios de quaisquer Municípios brasileiros, são áreas sobre as quais não têm eles jurisdição, ante o princípio da territorialidade. Confirma esse entendimento

a interpretação sistemática das normas constitucionais, consideradas, sobre o mais

a) as disposições da CF que estabelecem a competência da União, para, qualquer que seja a matéria, dispor sobre águas marítimas e as atividades econômicas que nelas podem ter lugar, especialmente no que se refere ao uso e exploração de recursos existentes nas águas, no leito ou fundo do mar e no seu subsolo;

b) o fato, juridicamente relevante, de serem originadas de normas de convenção internacional, introduzidas na ordenação jurídica nacional, por atos de órgãos da União (cf. arts. 21, inciso I, e 49, inciso I, da CF), as regras definidoras das delimitações das águas marítimas, das atividades que nelas têm lugar e dos direitos do Estado Federal - reconhecidos pelos demais Estados soberanos - sobre essas áreas marítimas;

c) o ser indevida, porque, virtualmente, desarmonizada com a ordenação jurídica constitucional e com as leis da União (no sentido de Estado Federal), a interferência de ordens jurídicas parciais (as leis e regulamentos fiscais dos Municípios), em matéria concernente às águas marítimas, tanto mais quando relativas a atividades estratégicas e de interesse nacional, constitutivas de monopólio da União, como o são a extração e a exploração de petróleo e outros minerais; e, ainda

d) o ter a CF, em relação aos Municípios, instituído fonte de receitas não tributárias, provenientes dessas atividades, ao assegurar-lhes participação nos seus resultados (art. 177 e art. 20, parágrafo 1º, da CF).

3º) Independentemente de o ISS não incidir sobre fatos ocorridos no exterior do País, não é legítima sua exigência às empresas, quando formulada sobre atividades executadas por elas mesmas, para consecução da sua atividade fim. O ISS somente incide sobre atividades de prestação de serviços para terceiros, mediante remuneração, dentro de relação comercial. Não incide sobre atividades meio, nem é possível desmembrar etapas da atividade econômica executada para terceiros, como um fim em si mesmas, para submetê-las, separadamente, a esse imposto.

DECRETO Nº 23.753 DE 02/12/2003

Publicado no DOM - Rio de Janeiro em 1 mar 2012

Altera o Decreto 10.514, de 8 de outubro de 1991, que regulamenta as disposições legais relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.



O Prefeito da Cidade do Rio de Janeiro, no uso de suas atribuições legais, e considerando a publicação da Lei 3.691, de 28 de novembro de 2003, que alterou a Lei 691, de 24 de dezembro de 1984 no que concerne o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza,

DECRETA

Art. 1º Ficam alterados, no Decreto 10.514, de 8 de outubro de 1991, os dispositivos abaixo, que passam a vigorar com as seguintes redações:

"Art. 1º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista a seguir:

1 - Serviços de informática e congêneres.

1.01 - Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 - Programação.

1.03 - Processamento de dados e congêneres.

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 - Assessoria e consultoria em informática.

1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

2 - Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 - Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

3 - Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 - Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.02 - Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.03 - Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.04 - Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

4 - Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

4.01 - Medicina e biomedicina.

4.02 - Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.03 - Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatorios e congêneres.

4.04 - Instrumentação cirúrgica.

4.05 - Acupuntura.

4.06 - Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.07 - Serviços farmacêuticos.

4.08 - Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

4.09 - Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.

4.10 - Nutrição.

4.11 - Obstetrícia.

4.12 - Odontologia.

4.13 - Ortopedia.

4.14 - Próteses sob encomenda.

4.15 - Psicanálise.

4.16 - Psicologia.

4.17 - Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.

4.18 - Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.

4.19 - Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.

4.20 - Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

4.21 - Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

4.22 - Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 - Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5 - Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.

5.01 - Medicina veterinária e zootecnia.

5.02 - Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.

5.03 - Laboratórios de análise na área veterinária.

5.04 - Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.

5.05 - Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.

5.06 - Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.

5.07 - Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.

5.08 - Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.

5.09 - Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

6 - Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.

6.01 - Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.

6.02 - Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.

6.03 - Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.

6.04 - Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 - Centros de emagrecimento, spa e congêneres.

7 - Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 - Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 - Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 - Demolição.

7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 - Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 - Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 - Calafetação.

7.09 - Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 - Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 - Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 - Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 - Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 - Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres.

7.15 - Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.16 - Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.17 - Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.18 - Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.19 - Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.20 - Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 - Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 - Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 - Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 - Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 - Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 - Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 - Guias de turismo.

10 - Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

10.04 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

10.05 - Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 - Agenciamento marítimo.

10.07 - Agenciamento de notícias.

10.08 - Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 - Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 - Distribuição de bens de terceiros.

11 - Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 - Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 - Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 - Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 - Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 - Espetáculos teatrais.

12.02 - Exibições cinematográficas.

12.03 - Espetáculos circenses.

12.04 - Programas de auditório.

12.05 - Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 - Boates, taxi-dancing e congêneres.

12.07 - Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 - Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 - Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 - Corridas e competições de animais.

12.11 - Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 - Execução de música.

12.13 - Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 - Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 - Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 - Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 - Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 - Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 - Fonografia ou gravação de sons, inclusive truçagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.02 - Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, truçagem e congêneres.

13.03 - Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.04 - Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 - Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 - Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 - Assistência técnica.

14.03 - Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 - Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 - Restauração, acondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 - Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 - Colocação de molduras e congêneres.

14.08 - Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 - Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 - Tinturaria e lavanderia.

14.11 - Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 - Funilaria e lanternagem.

14.13 - Carpintaria e serralheria.

15 - Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 - Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 - Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 - Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 - Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 - Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos - CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 - Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 - Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, facsimile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas sem geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 - Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; missão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 - Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).

15.10 - Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 - Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, anutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a les relacionados.

15.12 - Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 - Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 - Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 - Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 - Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 - Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 - Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 - Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 - Serviços de transporte de natureza municipal.

17 - Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 - Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 - Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

17.03 - Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 - Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 - Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 - Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 - Franquia (franchising).

17.08 - Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.09 - Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

- 17.10 - Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).
- 17.11 - Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.
- 17.12 - Leilão e congêneres.
- 17.13 - Advocacia.
- 17.14 - Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.
- 17.15 - Auditoria.
- 17.16 - Análise de Organização e Métodos.
- 17.17 - Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.
- 17.18 - Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.
- 17.19 - Consultoria e assessoria econômica ou financeira.
- 17.20 - Estatística.
- 17.21 - Cobrança em geral.
- 17.22 - Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).
- 17.23 - Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.
- 18 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
- 18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.
- 19 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
- 19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
- 20 - Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.
- 20.01 - Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.
- 20.02 - Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.
- 20.03 - Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.
- 21 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
- 21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
- 22 - Serviços de exploração de rodovia.
- 22.01 - Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.
- 23 - Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
- 23.01 - Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.
- 24 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.
- 24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.
- 25 - Serviços funerários.
- 25.01 - Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembarço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.
- 25.02 - Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.
- 25.03 - Planos ou convênio funerários.
- 25.04 - Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.
- 26 - Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.
- 26.01 - Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.
- 27 - Serviços de assistência social.
- 27.01 - Serviços de assistência social.
- 28 - Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
- 28.01 - Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.
- 29 - Serviços de biblioteconomia.
- 29.01 - Serviços de biblioteconomia.
- 30 - Serviços de biologia, biotecnologia e química.
- 30.01 - Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 - Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 - Serviços de meteorologia.

36.01 - Serviços de meteorologia.

37 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 - Serviços de museologia.

38.01 - Serviços de museologia.

39 - Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 - Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.

41 - serviços profissionais e técnicos não compreendidos nos incisos anteriores e a exploração de qualquer atividade que represente prestação de serviços e não configure fato gerador de imposto de competência da União ou do Estado.

§ 1º O fato gerador do imposto ocorre ainda que os serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 2º O imposto incide sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 3º O imposto incide sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º Incluem-se entre os sorteios referidos no item 19 aqueles efetuados mediante inscrição automática por qualquer meio, desde que a captação de inscrições alcance participantes no Município.

Art. 2º (...)

V - do resultado financeiro obtido;

VI - da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 3º Revogado.

Art. 4º (...)

I - as exportações de serviços para o exterior do País;

II - a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III - o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Art. 5º (...)

IV - Revogado;

X - Revogado;

XI - Revogado;

XIV - Revogado;

XV - Revogado;

XVI - os serviços de profissionais autônomos não estabelecidos;

XIX - Revogado;

XXII - Revogado.

§ 2º Revogado.

Art. 6º (...)

Parágrafo único. Revogado.

Art. 7º (...)

I - os construtores, os empreiteiros principais e os administradores de obras relativas aos serviços descritos nos subitens 7.02, 7.05 e 7.15 da lista do art. 1º, pelo imposto relativo aos serviços prestados por subempreiteiros, exclusivamente de mão-de-obra;

II - os administradores de obras relativas aos serviços descritos nos subitens 7.02, 7.05 e 7.15 da lista do art. 1º, pelo imposto relativo à mão-de-obra, inclusive de subcontratados, ainda que o pagamento dos serviços seja feito diretamente pelo dono da obra ou contratante;

III - Revogado;

X - Revogado;

XXVII - no caso dos serviços descritos no item 12, exceto o subitem 12.13, e nos subitens 3.04, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 11.01, 11.02, 11.04, 16.01, 17.05, 17.09, 20.01, 20.02 e 20.03 da lista do art. 1º, pelo imposto devido na respectiva prestação, na seguinte ordem, e apenas no caso em que o contribuinte não seja localizado no Município do Rio de Janeiro:

a) o tomador do serviço, se localizado no Município do Rio de Janeiro;

b) caso o tomador do serviço não seja localizado no Município do Rio de Janeiro, o intermediário do serviço, se localizado no Município do Rio de Janeiro;

c) no caso de inexistência de tomador e intermediário localizados no Município do Rio de Janeiro, o tomador do serviço, ainda que localizado fora do Município do Rio de Janeiro;

d) no caso de inexistência de tomador e intermediário localizados no Município do Rio de Janeiro e na impossibilidade de se exigir do tomador o respectivo crédito tributário, o intermediário do serviço;

XXVIII - no caso de serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, pelo imposto devido na respectiva prestação, na seguinte ordem:

a) o tomador do serviço, se localizado no Município do Rio de Janeiro;

b) o intermediário do serviço, se o tomador do serviço for localizado no Município do Rio de Janeiro e se for impossível exigir do tomador o respectivo crédito tributário.

§ 1º (...)

1 - do imposto retido, com base no preço do serviço prestado, aplicada a alíquota correspondente à atividade exercida;

§ 4º Não ocorrerá responsabilidade tributária, quando os prestadores de serviços gozarem de isenção ou imunidade tributária, circunstâncias em que estarão obrigatoriamente sujeitos a declaração escrita.

§ 7º As fontes pagadoras, ao efetuarem o repasse do imposto para o Município, utilizarão guia em separado, devendo observar o disposto nos arts. 40 e 64, ambos deste Regulamento.

§ 9º Revogado.

§ 10. Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido e, quando for o caso, de multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 11. Para fins de atribuição da responsabilidade ao intermediário, entende-se como intermediário aquele que, não sendo o usuário final, atue como primeiro contratante do serviço e o preste, no todo ou em parte, em seu próprio nome, a um terceiro, usuário final ou não, limitada a responsabilidade ao crédito tributário correspondente ao serviço prestado ao terceiro.

§ 12. Respondem pelo imposto devido e não recolhido pelos responsáveis relacionados neste artigo os seus sucessores.

§ 13. Para os efeitos do disposto neste artigo, considera-se como impossibilidade de exigência do crédito tributário a existência de qualquer das seguintes hipóteses:

I - decretação de falência do tomador;

II - pedido de concordata do tomador;

III - encerramento de fato das atividades do tomador no território do Município, sem a devida comunicação ao cadastro de contribuintes.

Art. 8º Revogado."

"Art. 10. (...)

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se preço tudo que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento, doação, contribuição, patrocínio ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto neste Capítulo e no Capítulo IX deste Título."

"Art. 13. Nos serviços típicos de editoras de música, a base de cálculo será igual à diferença entre o total da receita auferida pela editora e o valor repassado ao titular do direito sobre a música."

"Art. 15. Revogado.

Art. 16. Revogado.

Art. 17. Quando os serviços descritos nos subitens 3.03 e 22.01 da lista do art. 1º forem prestados no território deste Município e também no de um ou de outros Municípios, a base de cálculo será a proporção do preço do serviço que corresponder à extensão da ferrovia, da rodovia, das pontes, dos túneis, dos dutos e dos condutos de qualquer natureza, dos cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes neste Município.

Art. 18. (...)

I - Revogado;

Art. 19. O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as seguintes alíquotas:

I - Alíquota genérica(%)

Serviços não especificados no inciso II 5

II - Alíquotas específicas:(%)

1 - Limpeza e dragagem de portos, rios e canais; construção civil; obras hidráulicas; engenharia consultiva; reparação e reforma de edifícios, estradas, pontes e congêneres..... 3

2 - Serviços de arrendamento mercantil2

3 - Serviços concernentes à concepção, redação, produção e veiculação de propaganda e publicidade, inclusive divulgação de material publicitário3

4 - Serviços de exibição de filmes cinematográficos.....3

5 - Serviços prestados por pessoa física, profissional autônomo estabelecido2

6 - Serviços de geração de programas de computador, sob encomenda, cadastrados como desenvolvidos no país2

7 - Até 31 de dezembro de 2004, os serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da lista do art. 1º, quando componentes de obra licenciada, visando a: erguimento de edificação para utilização como hotel; transformação de imóvel em hotel; acréscimo de edificação para aumentar o número de apartamentos de hotel já em funcionamento; ou

incorporação, a hotel já em funcionamento, de imóvel ou parte de imóvel antes não utilizado com finalidade hoteleira, criando-se novos apartamentos0,5

8 -Serviços prestados por instituições que se dediquem, exclusivamente, a pesquisas e gestão de projetos científicos e tecnológicos, por empresas juniores e empresas de base tecnológica instaladas em incubadoras de empresas2

9 -Serviços relativos à indústria cinematográfica, exclusivamente quando vinculados a filmes brasileiros, naturais ou de enredo, quando: 1) diretamente concorrentes para a produção da obra audiovisual; 2) correspondentes a receitas de licenciamento para exibição da obra cinematográfica; 3) correspondentes a receitas de distribuição de filmes, sendo que, nesse caso, somente quando o distribuidor se dedicar exclusivamente a filmes brasileiros, naturais ou de enredo2

10 -Serviços de saúde e de assistência médica do subitem 4.03 da lista do art. 8º, prestados por hospitais, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros e clínicas, todos aptos a efetuar internações2

11 -Serviços de transporte coletivo de passageiros2

Parágrafo único. Entende-se por profissional autônomo todo aquele que fornecer o próprio trabalho, sem vínculo empregatício, com o auxílio de, no máximo, três empregados que não possuam a mesma habilitação profissional do empregador."

"Art. 21. Ainda que submetido ao regime de pagamento do imposto por estimativa, o contribuinte deverá escriturar mensalmente todas as operações realizadas, em livro fiscal próprio, ressalvado o disposto no art. 241.

Parágrafo único. O mês de competência para apuração da base de cálculo será o da ocorrência do fato gerador, ressalvadas as disposições especiais constantes deste Regulamento, ou de outro ato específico."

"Art. 23. (...)

V - quando o contribuinte for profissional autônomo estabelecido.

Art. 24. (...)

Parágrafo único. Revogado."

"Art. 26. (...)

§ 3º Revogado.

Art. 27. O período do regime de estimativa será anual, iniciando-se em 1º de fevereiro e terminando* em 31 de janeiro.

§ 1º O regime de estimativa será prorrogado para o período seguinte caso não haja manifestação da autoridade.

§ 2º O contribuinte poderá manifestar a opção de que trata o art. 26 até trinta dias antes do término de cada período.

Art. 28. A base de cálculo estimada mensal é o resultado da divisão da base de cálculo estimada anual por 12.

§ 1º O valor mínimo a ser recolhido é o correspondente ao imposto relativo à base de cálculo estimada mensal.

§ 2º Caso o valor recolhido mensal seja inferior ao valor mínimo mensal a que se refere o § 1º, sobre a diferença entre esses valores incidirão os acréscimos moratórios a partir do mês em que ocorrer tal diferença.

Art. 29. Ao final de cada período do regime de estimativa, o contribuinte fará o confronto entre o imposto anual recolhido e o imposto anual a recolher.

§ 1º Se ao final do período do regime de estimativa o imposto anual a recolher for superior ao imposto anual recolhido, a diferença entre esses valores deverá ser paga como se fora de competência do último mês do período do regime de estimativa.

§ 2º Se ao final do período do regime de estimativa o imposto anual recolhido for superior ao imposto relativo à base de cálculo estimada anual, o imposto recolhido a maior deverá ser considerado como se fora indébito do último mês do período do regime de estimativa." (NR)

"Art. 31. (...)

I - quando o serviço for prestado através de estabelecimento situado no seu território, ou, na falta de estabelecimento, houver domicílio do prestador no seu território;

II - quando o prestador do serviço, ainda que não estabelecido nem domiciliado no Município, exerça atividade no seu território em caráter habitual ou permanente;

III - quando estiver nele estabelecido ou, caso não estabelecido, nele domiciliado o tomador ou o intermediário do serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

IV - na prestação dos serviços a que se refere o subitem 3.03 da lista do art. 1º, relativamente à extensão localizada em seu território, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não;

V - na prestação dos serviços a que refere o subitem 22.01 da lista do art. 1º relativamente à extensão de rodovia localizada em seu território;

VI - quando os serviços, excetuados os descritos no subitem 20.01 da lista do art. 1º, forem executados em águas marítimas por prestador estabelecido em seu território;

VII - quando em seu território ocorrerem as hipóteses a seguir, ainda que os prestadores não estejam nele estabelecidos nem nele domiciliados:

a) instalação de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.04 da lista do art. 1º;

b) execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.17 da lista do art. 1º;

c) demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista do art. 1º;

d) edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista do art. 1º;

e) execução de varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista do art. 1º;

f) execução de limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista do art. 1º;

g) execução de decoração e jardinagem, de corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista do art. 1º;

h) controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista do art. 1º;

i) florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.14 da lista do art. 1º;

j) execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.15 da lista do art. 1º;

k) limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista do art. 1º;

l) localização do bem objeto de guarda ou estacionamento, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista do art. 1º;

m) localização dos bens ou o domicílio das pessoas em relação aos quais forem prestados serviços descritos no subitem 11.02 da lista do art. 1º;

n) localização do bem objeto de armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista do art. 1º;

- o) execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista do art. 1º;
- p) execução de transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista do art. 1º;
- q) localização do estabelecimento do tomador da mão-de-obra obra ou, na falta de estabelecimento, do domicílio, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista do art. 1º;
- r) localização da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.09 da lista do art. 1º;
- s) execução dos serviços portuários, aeroportuários, ferroviários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários descritos pelo item 20 da lista do art. 1º.

§ 1º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contrato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

§ 4º Estão desobrigados do pagamento do imposto os profissionais autônomos não estabelecidos ou não localizados." (NR)

"Art. 34. O profissional autônomo estabelecido pagará o imposto trimestralmente, na forma e nos prazos estabelecidos pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. Quando do pedido de baixa de inscrição ou exclusão de atividade, o recolhimento do respectivo imposto deverá ser comprovado até o mês do trimestre civil em que ocorra a cessação da atividade.

Art. 35. Independentemente de receber o preço do serviço, o contribuinte fica obrigado ao pagamento do imposto na forma estabelecida neste Regulamento e nos prazos fixados por ato do Poder Executivo.

§ 1º Nos recebimentos posteriores à prestação dos serviços, o período de competência é o mês em que ocorrer o fato gerador.

§ 2º Nas obras por administração e nos serviços cujo faturamento dependa de aprovação, pelo contratante, da medição ou quantificação dos trabalhos executados, o período de competência é o mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador." (NR)

"Art. 38. (...)

I - no mês em que for concluída qualquer etapa a que estiver vinculada a exigibilidade de uma parte do preço;

II - no mês do vencimento de cada parcela se o preço deva ser pago ao longo da execução do serviço.

§ 1º O saldo do preço do serviço compõe o movimento do mês em que for concluída ou cessada a sua prestação, no qual deverão ser integradas as importâncias que o prestador tenha a receber, a qualquer título.

§ 2º Quando o preço estiver expresso em quantidades de índices monetários reajustáveis far-se-á a sua conversão pelo valor relativo ao dia ou mês que ele deva integrar.

Art. 39. O sujeito passivo obrigado a reter o imposto de terceiros deverá efetuar o seu pagamento no prazo fixado pelo Poder Executivo, observado o mês em que o serviço for pago, bem como o disposto no art. 40.

Parágrafo único. O imposto retido será pago por guia específica, sob a inscrição de quem efetuar a retenção.

Art. 40. No caso de retenção do imposto ou de substituição tributária, considera-se período de competência o mês da retenção ou do recebimento do tributo." (NR)

"Art. 44. O local de pagamento do imposto nas atividades previstas nos incisos I e II do art. 43 deste decreto é o do estabelecimento prestador do serviço.

Art. 45. Enquadra-se nesta Seção a engenharia consultiva ligada à recuperação ou reforço estrutural de edificações, pontes e congêneres, da qual resulte a substituição de elementos construtivos essenciais, limitada exclusivamente à parte relacionada à substituição.

Art. 46. Entende-se por construção civil, obras hidráulicas, elétricas e semelhantes a realização das seguintes obras e serviços:

Art. 47. Consideram-se como de construção civil, se relacionados com as obras e os serviços de que trata o art. 46, os seguintes serviços:

I - sondagens, estaqueamentos, fundações, escavações, aterros, perfurações, desmontes, demolições, rebaixamento de lençóis de água, dragagens, escoramentos, terraplanagens, terraplenagens, enrocamentos e derrocamentos;

VIII - outros serviços diretamente relacionados com obras hidráulicas, elétricas, de construção civil e semelhantes.

Parágrafo único. Revogado.

Art. 48. Na realização das obras e dos serviços enquadrados nesta Seção, o local de pagamento está vinculado ao local da execução da obra, nos termos dos* alíneas "b", "c" e "j" do inciso VII do art. 31 deste Regulamento." (NR)

"Art. 50. (...)

I - dos materiais fornecidos pelo prestador;

II - Revogado.

§ 2º As deduções admitidas na prestação dos serviços relacionados nos arts. 46 e 47 excluem:

1 - os materiais que não se incorporam às obras executadas, tais como:

a) madeiras e ferragens para barracão da obra, escoras, andaimes, tapumes, torres e formas;

b) ferramentas, máquinas, aparelhos e equipamentos;

c) os adquiridos para a formação de estoque ou armazenados fora dos canteiros de obra, antes de sua efetiva utilização;

d) aqueles recebidos na obra após a concessão do respectivo "habite-se";

2 - Revogado.

§ 3º São indedutíveis os valores de quaisquer materiais:

(...)" (NR)

"Art. 52. Nos contratos de construção regulados pela Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, firmados antes do "habite-se" entre o incorporador que acumule essa qualidade com a de construtor e os adquirentes de frações ideais de terreno, a base de cálculo será o preço das cotas de construção, deduzido proporcionalmente do valor dos materiais.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, só será admissível deduzir do preço o valor dos materiais de construção proporcionalmente às frações ideais de terreno alienadas ou compromissadas, observado, ainda, o disposto no art. 50.

(...)" (NR)

"Art. 63. (...)

I - durante a construção, transcrevendo-se no Registro de Apuração do ISS para a Construção Civil (RAPIS), modelo 5, a base de cálculo mensal apurada no Registro Auxiliar das Incorporações Imobiliárias (RADII), modelo 6;

Art. 64. Nos casos de retenção obrigatória do imposto sobre os serviços dos subempreiteiros da mão-de-obra, o período de competência será o previsto para retenção de acordo com a legislação aplicável.

(...)." (NR)

"Art. 67. Todo titular de direitos sobre prédios que se construírem ou forem objeto de acréscimos ou reconstruções deverá, no prazo de 30 (trinta) dias contados da conclusão da obra, comparecer à Coordenadoria do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Taxas, da Secretaria Municipal de Fazenda, munido da documentação dentre as discriminadas no art. 68 deste Regulamento, que lhe será solicitada, conforme o caso, para a formação do processo de inclusão predial.

(...)." (NR)

"Art. 70. Após a entrega de todos os documentos exigidos pela Divisão competente da Coordenadoria do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Taxas, será emitida Certidão de Visto Fiscal do ISS de acordo com o modelo instituído pela Secretaria Municipal de Fazenda, no prazo máximo de 10 (dez) dias.

§ 1º O documento expedido de acordo com este artigo deverá ser apresentado pelo titular da obra ao órgão competente da Secretaria Municipal de Urbanismo, para fins de liberação do "habite-se" ou de aceitação de obras.

§ 3º Após a conclusão dos procedimentos inerentes ao ISS, os autos do processo de inclusão predial serão encaminhados à Coordenadoria do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana para fins de cadastramento das respectivas unidades imobiliárias, dos acréscimos ou reconstruções.

Art. 71. O montante do imposto não recolhido ou a insuficiência porventura existente entre o imposto pago e o apurado de acordo com o devido procedimento legal será objeto de Nota de Lançamento.

§ 3º Se o notificado impugnar a exigência no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da Nota de Lançamento, o processo seguirá os trâmites previstos no Decreto nº 14.602, de 29 de fevereiro de 1996, sem prejuízo do disposto no art. 70, § 3º, do presente Regulamento.

§ 6º A impugnação à Nota de Lançamento não elidirá a incidência dos acréscimos legais.

Art. 72. O não-pagamento do crédito tributário decorrente da apuração prevista nesta Subseção, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da Nota de Lançamento, implicará a cobrança de acréscimos moratórios, nos termos do art. 181 da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984." (NR)

"Art. 74. Nas obras e nos serviços de que trata esta Seção, o local de pagamento do imposto está vinculado ao local da execução da obra, nos termos da alínea "d" do inciso VII do art. 31 deste Regulamento.

Art. 75. (...)

I - dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço e efetivamente incorporados à obra;

II - Revogado.

Parágrafo único. Aplicam-se a este artigo as vedações constantes dos §§ 2º e 3º do art. 50.

Art. 76. Excluem-se do tratamento fiscal previsto nesta Seção a conservação e a reparação de elevadores, bem como as atividades previstas nos subitens 7.10, 7.13 e 7.16 da lista do art. 1º deste Regulamento." (NR)

"Art. 78. Nas atividades previstas nesta Seção, o local de pagamento do imposto está vinculado ao local da execução do serviço, nos termos da alínea "f" do inciso VII do art. 31 deste Regulamento.

Art. 79. A base de cálculo nos serviços de que trata o subitem 7.10 da lista do art. 1º é o respectivo preço, vedadas quaisquer deduções.

Art. 80. Aos serviços constantes desta Seção aplica-se a alíquota prevista no inciso I do art. 19 deste Regulamento." (NR)

"Art. 90. Nas atividades previstas nesta Seção, a base de cálculo do imposto compreende as receitas decorrentes dos serviços prestados por bancos comerciais, de investimentos, múltiplos e demais instituições financeiras, nos termos dos subitens do item 15 da Lista de Serviços constante do art. 1º deste Regulamento, tais como:

I - administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartões, de carteira de clientes e de ordens de pagamento, inclusive cheques pré-datados;

II - abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas;

III - locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral;

IV - fornecimento ou emissão de atestados em geral, tais como atestado de idoneidade e atestado de capacidade financeira;

V - serviços relacionados a cadastro, tais como cadastramento, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos - CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais;

VI - emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia;

VII - acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, facsímile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e à rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo;

VIII - serviços relacionados ao crédito e a garantias, tais como emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança e anuência; serviços relativos à abertura de crédito, para quaisquer fins;

IX - arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing);

X - serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral;

XI - devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados;

XII - custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários;

XIII - serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos à carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio;

XIV - fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartões, tais como cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito e cartão salário;

XV - compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento;

XVI - emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral;

XVII - emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão;

XVIII - serviços relacionados ao crédito imobiliário, tais como avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação;

XIX - internet banking.

§ 1º Revogado.

§ 2º Revogado.

§ 3º Incluem-se, ainda, na base de cálculo do imposto, as receitas auferidas pelos Bancos e demais Instituições Financeiras em razão da prestação de serviços previstos nos demais subitens da lista do art. 1º deste Regulamento." (NR)

"SEÇÃO XII - Das Diversões, Lazer e Entretenimento

Art. 94. Aqueles que prestarem serviços de diversões, lazer e entretenimento ficam sujeitas* ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, ainda que a prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Art. 95. A base de cálculo do imposto incidente sobre os serviços de diversões, lazer e entretenimento é o preço do ingresso, entrada, admissão ou participação, cobrado do usuário, seja através de emissão de bilhete de ingresso, ou entrada, inclusive fichas ou formas assemelhadas, cartões de posse de mesa, convites, tabelas ou cartelas, taxas de consumação ou couvert, seja por qualquer outro sistema.

Art. 96. Nos serviços de diversões, lazer e entretenimento consistentes no fornecimento de música ao vivo, mecânica, shows ou espetáculos do gênero, prestados em estabelecimentos tais como boites ou discotecas, bem como em quadras de esporte, riques de patinação e similares, considera-se parte integrante do preço do ingresso ou participação, ainda que cobrado em separado, o valor da cessão de aparelhos, equipamentos e materiais aos usuários." (NR)

"Art. 98. Os promotores de espetáculos de diversões deverão emitir, para controle da venda de ingressos, borderôs diários que contenham as seguintes informações:

Art. 99. O imposto incidente sobre as vendas antecipadas de ingressos deverá ser recolhido mensalmente, de conformidade com as datas constantes dos borderôs diários, na forma estabelecida neste Regulamento e nos prazos fixados por ato do Poder Executivo, ressalvado o disposto no § 2º do art. 23 deste Regulamento.

Art. 100. O imposto devido pela prestação dos serviços de diversões, lazer e entretenimento poderá ser fixado a partir de base de cálculo estimada, nos termos deste Regulamento." (NR)

"Art. 104. Os clubes que promoverem espetáculos de diversões com venda de ingressos ao público ficam sujeitos ao pagamento do imposto na forma dos arts. 95 e 96 deste Regulamento.

Art. 105. O imposto incide sobre a receita total decorrente da exploração de máquinas, aparelhos, equipamentos de diversões, aplicando-se a alíquota prevista no inciso I do art. 19 deste Regulamento." (NR)

"Art. 109. As empresas proprietárias de aparelhos, máquinas e equipamentos de diversões instalados em estabelecimentos de terceiros, sob contrato de co-exploração, são responsáveis pelo imposto devido sobre a parcela da receita bruta auferida pelo co-explorador, desde que ambos os co-exploradores sejam estabelecidos no Município." (NR)

"Art. 114. O imposto incide sobre o total das comissões de corretagem e agenciamento recebidas ou creditadas no mês, inclusive sobre as auferidas por sócios ou dirigentes das empresas.

Art. 115. (...)

I - as comissões pagas ou creditadas durante o mês serão relacionadas pela fonte pagadora, que arquivará a relação, junto aos comprovantes de pagamento do imposto, para serem apresentados à Fiscalização Municipal, quando solicitado;

II - a relação referida identificará o nome da empresa corretora, a respectiva inscrição municipal, o valor da comissão paga, ou creditada, e a soma mensal das comissões, que servirá de base para o recolhimento do imposto;

III - baseada na relação mensal, a fonte pagadora emitirá a guia de recolhimento do ISS, promovendo o pagamento do imposto de acordo com os prazos estabelecidos por ato do Poder Executivo, observado o disposto no art. 40 deste Regulamento;

IV - o período de competência será o mês da retenção do imposto;

Art. 116. As empresas corretoras de seguros e de capitalização deverão emitir a Nota Fiscal de Serviços para as demais atividades não submetidas ao regime de retenção a que se refere o art. 115, bem como escriturar os livros fiscais, recolhendo o imposto no prazo estabelecido por ato do Poder Executivo, tomando-se par* base o mês da prestação do serviço, ressalvado o disposto no art. 114.

(...)." (NR)

"SEÇÃO XVII - Da Representação, Inclusive Comercial

Art. 122. O imposto incide sobre as receitas de comissões das pessoas jurídicas que prestem serviços de representação, inclusive comercial, considerando-se período de competência o mês da recepção dos avisos de crédito, salvo quando antecedidos pelo recebimento das próprias comissões, caso em que prevalecerá o mês do recebimento destas.

Art. 123. É obrigatória a emissão da Nota Fiscal de Serviços, no período de competência, para as receitas de comissões auferidas pelas empresas de representação, inclusive comercial." (NR)

"Art. 126. (...)

§ 1º Considera-se mensagem publicitária a divulgação, segundo técnica própria, de idéias e informações, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço deste mesmo público.

§ 2º Aos serviços de intermediação na veiculação de publicidade e propaganda aplica-se a alíquota prevista no item 3, do inciso II do art. 19 deste Regulamento.

Art. 127. Aos serviços especiais ligados à atividade de publicidade e propaganda, tais como pesquisas de mercado, promoção de vendas, relações públicas, assessoria na edição de boletins e revistas informativas ou publicitárias, anúncios fúnebres, de emprego, publicações de demonstrações financeiras e outros, aplica-se a alíquota prevista no inciso I do art. 19 deste Regulamento." (NR)

"Art. 133. Revogado." (NR)

"Art. 138. Nos serviços prestados pelos contribuintes definidos nos subitens 4.03. 4.17, 4.19 e 4.21 da lista do art. 1º desse Regulamento em decorrência de convênios celebrados com órgãos ou entidades do Poder Público, em que o pagamento do serviço dependa de aprovação, o período de competência será o mês da aprovação do faturamento.

Art. 139. Revogado.

Art. 140. (...)

Parágrafo único. Revogado. " (NR)

"Art. 142. Nos serviços de planos de saúde de que tratam os subitens 4.22 e 4.23 da lista do art. 1º deste Regulamento, a base de cálculo será a diferença entre os valores cobrados dos usuários e os valores pagos, em decorrência desses planos, a hospitais, clínicas, sanatórios laboratórios de análises, de patologia, de eletricidade médica e assemelhados, ambulatórios, pronto-socorros, manicômios, casas de saúde, de repouso, e de recuperação, bancos de sangue, de pele, de olhos, de sêmen e congêneres, configurando-se a hipótese prevista no inciso XV do art. 7º deste Regulamento". (NR)

"Art. 144. Nos serviços enquadrados no subitem 4.02 da lista do art. 1º deste Regulamento, a base de cálculo é o preço do serviço, vedadas quaisquer deduções". (NR)

"SEÇÃO XXV III - Dos serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres

Art. 146. O imposto incide sobre a receita total referente:

(...)." (NR)

"Art. 149. O imposto incidente sobre os serviços constantes do 9.01 da lista do artigo 1º deste Regulamento será calculado sobre:

Art. 150. (...)

XIV - provimento de acesso à Internet;

XV - exploração de máquinas e equipamentos de informática;

XVI - hospedagem de páginas da Internet;

XVII - disponibilização de caixa postal de correio eletrônico;

XVIII - outros serviços previstos no artigo 1º deste Regulamento.

Parágrafo único. Nos serviços de que trata este artigo, a base de cálculo do imposto é o respectivo preço, sem deduções, respeitada a tabela de alíquotas de que trata o art. 19." (NR)

"Art. 160. (...)

VII - Revogado;

§ 2º Os livros a que se referem os incisos IV e V serão de uso obrigatório pelos contribuintes que prestem os serviços previstos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05 e 7.15 da lista do art. 1º deste Regulamento.

§ 4º Revogado.

(...)" (NR)

"Art. 166. Os lançamentos nos livros fiscais devem ser feitos à* tinta, com clareza e exatidão, observada rigorosa ordem cronológica e, salvo disposição em contrário, somados no último dia de cada mês.

§ 6º A escrituração dos livros fiscais não poderá ultrapassar o quinto dia útil do mês seguinte à de competência das operações.

§ 8º Revogado." (NR)

"Art. 174. (...);

II - o total mensal do movimento econômico, discriminando-se o total do movimento econômico tributável e o total do movimento isento ou não tributável;

IV - a base de cálculo mensal dos serviços tributáveis;

Parágrafo único. Revogado.

Art. 175. O livro de Registro de Entradas de Materiais e Serviços de Terceiros (REMAS) - modelo 4 - destina-se à escrituração das deduções cabíveis nos serviços previstos nos subitens 7.02, 7.05 e 7.15 da lista do art. 1º, bem como dos serviços para obras isentas ou não tributáveis, dos materiais provenientes de desmonte e dos serviços sujeitos à retenção do imposto.

Art. 176. O livro Registro de Apuração do Imposto sobre Serviços para Construção Civil (RAPIS) - modelo 5 - destina-se à escrituração do faturamento dos contribuintes que prestem serviços enquadrados nos subitens 7.02, 7.04, 7.05 e 7.15 da lista do art. 1º, ao transporte de valores do REMAS e do RADl, quando couber, e ao cálculo do imposto devido em cada mês.

Parágrafo único. Revogado." (NR)

"Art. 178. Revogado.

Art. 179. Revogado." (NR)

"Art. 182. (...)

8 - Revogado;

(...)." (NR)

"Art. 222. (...)

§ 6º Revogado."

"Art. 240. Os profissionais autônomos ficam dispensados de manutenção e escrituração dos livros referidos nos incisos do art. 160, observado ainda o item 7 do § 2º do art. 182 deste Regulamento.

Art. 241. Os contribuintes enquadrados nos incisos I, II e III do art. 23 estão dispensados da escrituração dos livros a que se referem os incisos I e III do art. 160 deste Regulamento, devendo, contudo, emitir o documento fiscal correspondente ao serviço prestado." (NR)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Rio de Janeiro, 02 de dezembro de 2003

439º ano da Fundação da Cidade

CESAR MAIA

MAR TERRITORIAL, ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA OU PLATAFORMA CONTINENTAL?

J. M. de Souza

PETROBRAS
AV. Chile, 65 sala 1002-A
Rio de Janeiro
20035-900, RJ, Brasil

The United Nations Convention on the Law of the Sea (UNCLOS) – also known as “The Law of the Sea” – defines the important concepts of *territorial sea, exclusive economic zone, and continental shelf*. Although these terms apply to distinct regions of the sea, there are many misunderstandings and confusion in using the correct name when referring to a particular portion of the ocean. We intend to give the reader some insights about these names and their correct use.

A Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar (CNUDM) – assinada pelo Brasil em 10 de dezembro de 1982 e, posteriormente, ratificada em 22 de dezembro de 1988 – introduz e/ou consagra os conceitos de mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental, que, embora distintos e aplicáveis a espaços oceânicos próprios, têm sido freqüentemente confundidos e erroneamente utilizados.

Em 4 de janeiro de 1993, o Governo brasileiro sancionou a Lei nº 8.617, que tornou os limites marítimos brasileiros coerentes com os limites preconizados pela CNUDM.

MAR TERRITORIAL

Nos termos da CNUDM (arts. 2 e 3), a soberania do Estado costeiro sobre o seu território e suas águas interiores estende-se a uma faixa de mar adjacente – mar territorial – com dimensão de até 12 milhas marítimas (1 m.m.= 1.852 metros) a partir das linhas de base¹.

No mar territorial, o Estado costeiro exerce soberania ou controle pleno sobre a massa líquida e o

espaço aéreo sobrejacente, bem como sobre leito e o subsolo deste mar.

O mar territorial brasileiro de 200 m.m. – instituído pelo Decreto-lei nº 1.098, de 25 de março de 1970 – passou a ser de 12 m.m., com a vigência da Lei nº 8.617.

ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA (ZEE)

“A zona econômica exclusiva é uma zona situada além do mar territorial e a este adjacente...” (CNUDM, art. 55) e “...não se estenderá além de 200 milhas marítimas das linhas de base a partir das quais se mede a largura do mar territorial” (CNUDM, art. 57).

A Convenção garante ao Estado costeiro “...direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais, vivos ou não vivos das águas sobrejacentes ao leito do mar, do leito do mar e seu subsolo...” (CNUDM, art. 56, par. 1, alínea a).

Com o objetivo de promover a utilização ótima dos recursos vivos da ZEE, o Estado costeiro fixará as capturas permissíveis desses recursos. “Quando o Estado

¹ As linhas de base são utilizadas como origem do mar territorial de 12 m.m., da zona contígua de 24 m.m., da zona econômica exclusiva de 200 milhas e, em alguns casos, da própria plataforma continental jurídica. As linhas de base podem ser normais ou retas. Quando normais, elas acompanham a linha de baixa-mar, conforme indicada nas cartas náuticas produzidas pela Diretoria de Hidrografia e Navegação (DHN) do Ministério da Marinha. Nos locais onde a linha de costa apresenta recortes profundos ou uma franja de ilhas na sua proximidade imediata, é permitido o uso das linhas de base retas, mediante a união de pontos apropriados, que, no caso do litoral brasileiro, constam do Decreto nº 1.290, de 21 de outubro de 1994.

costeiro não tiver capacidade para efetuar a totalidade da captura permissível deve dar a outros Estados acesso ao excedente desta captura, mediante acordos ou outros ajustes...” (CNUDM, art. 62, par. 2) entre as partes.

O programa do Governo brasileiro denominado *Avaliação do Potencial Sustentável de Recursos Vivos na Zona Econômica Exclusiva* (REVIZEE) –, coordenado pela Comissão Interministerial para os Recursos do Mar (CIRM), tem por objetivo identificar os recursos vivos e estabelecer o potencial de sua captura na ZEE brasileira. “*O Estado costeiro, tendo em conta os melhores dados científicos de que disponha, assegurará, por meio de medidas apropriadas de conservação e gestão, que a preservação dos recursos vivos de sua zona econômica exclusiva não seja ameaçada por um excesso de captura.*” (CNUDM, art. 61, par. 2).

Na ZEE, o Estado costeiro tem jurisdição para regulamentar a investigação científica marinha e “*...tem o direito exclusivo de construir e de autorizar e regulamentar a construção, operação e utilização de: a) ilhas artificiais; b) instalações e estruturas...*” (CNUDM, art. 60, par. 1) com finalidades econômicas e/ou para fins de investigação científica. Qualquer investigação científica na ZEE brasileira – por instituições nacionais e/ou internacionais – somente poderá ser realizada com o consentimento do Governo brasileiro.

PLATAFORMA CONTINENTAL

“*A plataforma continental de um Estado costeiro compreende o leito e o subsolo das áreas submarinas que se estendem além do seu mar territorial, em toda a extensão do prolongamento natural do seu território terrestre, até ao bordo exterior da margem continental, ou até uma distância de 200 milhas marítimas das linhas de base a partir das quais se mede a largura do mar territorial, nos casos em que o bordo exterior da margem continental não atinja essa distância.*” (CNUDM, art. 76, par. 1).

A definição de plataforma continental, consagrada pelo parágrafo 1º do artigo 76 da CNUDM, tem um enfoque jurídico (PCJ) e pouco tem a ver com o conceito fisiográfico ou geomorfológico de plataforma continental (PCG) de Heezen et al. (1959). Segundo esses autores, a PCG é uma área plana, com relevo muito suave e gradiente sempre inferior a 1:1000. Mundialmente, está limitada a profundidades menores que -460m, com predominância de profundidades inferiores a -185m, razão pela qual comumente se utiliza a isóbata de 200 m como o limite da PCG. A sua largura varia de poucas milhas a mais de 200 milhas marítimas². Sua borda externa – ou “quebra da plataforma” – é marcada quando o gradiente passa,

bruscamente, de menos de 1:1000 para maior do que 1:40.

Pela definição jurídica de plataforma continental, vemos que a PCJ de um Estado costeiro pode englobar as feições fisiográficas conhecidas como plataforma, talude³ e elevação⁴ continentais, e, em algumas circunstâncias, inclusive regiões da planície abissal. O conceito de PCJ não se aplica à massa líquida sobrejacente ao leito do mar, mas apenas ao leito e ao subsolo desse mar.

Nos casos em que a PCJ de um Estado costeiro assumir uma extensão de até 200 m.m., o conceito de ZEE é mais abrangente e, implicitamente, engloba o conceito de PCJ. Da definição de PCJ, deduz-se que a extensão mínima da PCJ brasileira será de 200 m.m., e, neste caso, coincidirá com a ZEE brasileira.

Na PCJ, segundo a CNUDM, o Estado costeiro exerce direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento dos seus recursos naturais e esses direitos são exclusivos, ou seja, “*...se o Estado costeiro não explora a plataforma continental ou não aproveita os recursos naturais da mesma, ninguém pode empreender estas atividades sem o expresse consentimento desse Estado.*” (CNUDM, art. 77, par. 2).

Os recursos naturais da PCJ compreendem “*...os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo bem como os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, isto é, aquelas que no período de captura estão imóveis no leito do mar ou no seu subsolo ou só podem mover-se em constante contato físico com esse leito ou subsolo.*” (CNUDM, art. 77, par. 4).

CRITÉRIOS PARA A DETERMINAÇÃO DA PLATAFORMA CONTINENTAL

Nos termos do parágrafo 3º do artigo 76 da CNUDM, “*A margem continental compreende o prolongamento submerso da massa terrestre do Estado costeiro e é constituída pelo leito e subsolo da plataforma continental, pelo talude e pela elevação continental. Não compreende nem os grandes fundos oceânicos, com as suas cristas oceânicas, nem o seu subsolo.*”. A definição jurídica de plataforma continental (PCJ) é um tanto complexa e possibilita distintas interpretações do seu enunciado. Nessa definição (CNUDM, art. 76, par. 1), o termo margem continental é empregado no sentido fisiográfico ou geomorfológico (MCG) de Heezen et al. (1959).

A determinação do limite exterior da PCJ de um Estado costeiro é obtida pela utilização integrada dos critérios de delimitação da margem continental jurídica (MCJ) – conceito implicitamente embutido no parágrafo 4º do artigo 76 da CNUDM – com os critérios de restrição da máxima extensão

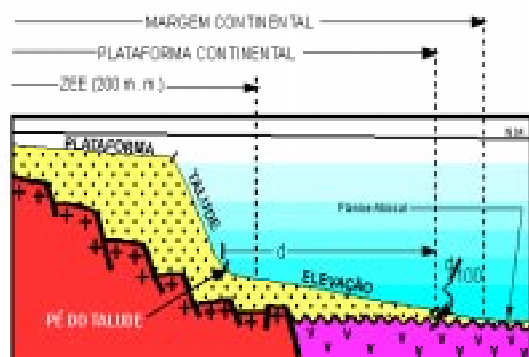
² Na Margem Nordeste Brasileira, a PCG tem largura, em geral, inferior a 30 m.m., o que não ocorre no caso argentino da plataforma das Malvinas/Falklands, onde a PCG ultrapassa as 350 m.m..

³ Talude continental é a escarpa do relevo submarino que mergulha do limite (quebra) da PCG para os fundos ou abismos oceânicos (planície abissal).

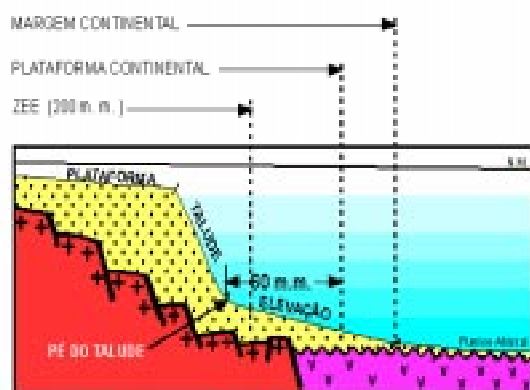
⁴ Elevação continental é a região do relevo submarino relativamente plana e de pequena declividade que une o talude continental à planície abissal, que une o talude continental à planície abissal, que corresponde aos chamados fundos ou abismos oceânicos.

CRITÉRIOS PARA DELIMITAÇÃO DA PLATAFORMA CONTINENTAL "JURÍDICA"

a) Critério da Espessura Sedimentar



b) Critério da Distância Fixa de 60 m.m.



c) EXTENSÃO MÁXIMA DA PLATAFORMA CONTINENTAL: 350 milhas marítimas (648 km) ou 100 milhas marítimas (185 km) a partir da isóbata de 2500 metros.

Figura 1 – Critérios para definição da plataforma continental.

da PCJ (CNUDM, art. 76, par.5).

Nos termos do parágrafo 4º do artigo 76, o Estado costeiro deve estabelecer o bordo exterior da MCJ, quando a MCG se estender além das 200 m.m., por intermédio de (Fig. 1):

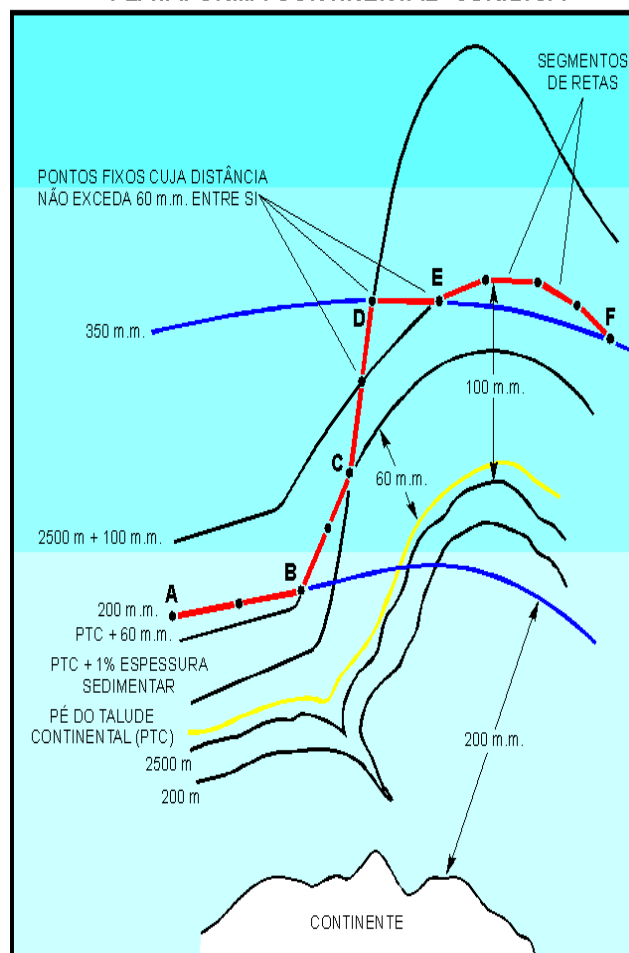
i) uma linha unindo pontos nos quais "...a espessura das rochas sedimentares seja pelo menos 1% da distância mais curta entre esse ponto e o pé do talude continental;" ou

ii) uma linha unindo "...pontos fixos situados a não mais de 60 milhas marítimas do pé do talude continental."

Verifica-se que o pé do talude continental é a feição de referência dos dois critérios de determinação da MCJ. Ainda de acordo com o parágrafo 4º, esta feição é definida como: "Salvo prova em contrário, o pé do talude continental deve ser determinado como o ponto de variação máxima do gradiente na sua base."

Uma vez determinado o bordo exterior da MCJ por qualquer dos critérios retromencionados, o parágrafo 5º do

PLATAFORMA CONTINENTAL "JURÍDICA"



m.m. = MILHAS MARÍTIMAS

REFERÊNCIA:

"A MANUAL ON TECHNICAL ASPECTS OF THE UNITED NATIONS CONVENTION ON THE LAW OF THE SEA-1982". INTERNATIONAL HYDROGRAPHIC BUREAU, SPECIAL PUBLICATION Nº 51, 2nd EDITION, DECEMBER 1990 (MONACO), p. 110.

Figura 2 – Definição da plataforma continental de um Estado costeiro.

artigo 76 estabelece que: "Os pontos fixos que constituem a linha dos limites exteriores da plataforma continental no leito do mar, ..., devem estar situados a uma distância que não exceda 350 milhas marítimas da linha de base a partir da qual se mede a largura do mar territorial ou a uma distância que não exceda 100 milhas marítimas da isóbata de 2500 metros, que é uma linha que une profundidades de 2500 metros." (Figs.1 e 2).

O limite da PCJ além das 200 m.m. será traçado "...unindo, mediante linhas retas, que não excedam 60 milhas marítimas, pontos fixos definidos por coordenadas de latitude e longitude." (CNUDM, art. 76, par. 7).

"...Os limites da plataforma continental estabelecidos pelo Estado costeiro com base nessas recomendações serão definitivos e obrigatórios." (CNUDM, art. 76, par. 8), devendo o Estado costeiro "...depositar junto ao Secretário Geral das Nações Unidas mapas e informações pertinentes, incluindo dados geodésicos, que descrevam permanentemente os limites exteriores da sua plataforma

continental. O Secretário Geral deve dar a esses documentos a devida publicidade.” (CNUDM, art. 76, par. 9).

O Plano de Levantamento da Plataforma Continental Brasileira (LEPLAC) é o programa do Governo brasileiro que tem por objetivo determinar o limite da plataforma continental além das 200 m.m., no termos em que a mesma é definida no artigo 76 da CNUDM.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os trabalhos do LEPLAC, iniciados em 1987, vêm sendo desenvolvidos de forma a possibilitar ao Governo brasileiro apresentar à ONU o limite de sua plataforma continental dentro do prazo de 10 anos iniciados com a entrada em vigor da CNUDM em 16 de novembro de 1994. Outras informações podem ser obtidas nas diversas publicações que abordam o assunto, na lista de referências abaixo.

AGRADECIMENTOS

A todos os profissionais da PETROBRAS, da Diretoria de Hidrografia e Navegação (DHN) da Marinha do Brasil, do “Comitê Executivo para o LEPLAC” e do “Grupo de Trabalho Permanente para a Elaboração da Proposta Política do LEPLAC”, com os quais o autor teve a oportunidade de aprofundar discussões sobre enfoques consubstanciados neste artigo. É de exclusiva responsabilidade do autor, no entanto, os pontos de vista aqui enfocados.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. T. M.,-1996- Limites Marítimos. Anais do Seminário O Brasil e a Convenção das Nações Unidas Sobre o Direito do Mar. Associação de Profissionais em Ciência Ambiental (ACIMA), 40-45

São Paulo, SP.

DHN (Diretoria de Hidrografia e Navegação do Ministério da Marinha)-1995- Convenção das Nações Unidas Sobre o Direito do Mar. Lisboa: Ministério dos Negócios Estrangeiros e do Mar, 1985. 313 p. (Versão em Língua Portuguesa com Anexos e Acta Final da Terceira Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar).

HEEZEN, M. C., THARP, M. & EWING, M.-1959- The floors of the oceans. I - The North Atlantic. The Geological Society of America. Special Paper 65, 122 pp..

SOUZA, J. M., PALMA, J. J. C. & MUEHE, D. C. E. H., -1992- Projeto LEPLAC: Programa do governo brasileiro para a delimitação da “plataforma continental brasileira”. Montevideo: Boletim Técnico ARPEL, 21 (1-4): 353-359.

SOUZA, J. M.-1994a- LEPLAC Project: Going Beyond the Limit of the 200 Nautical Miles of the Brazilian Exclusive Economic Zone (EEZ). Anais do Simpósio Regional Seismological Assembly in South America. Deep Seismic Reflection and Refraction Experiments. Brasília.

SOUZA, J. M.-1994b- Projeto LEPLAC: Programa do Governo para a Determinação do Limite Marítimo Brasileiro Além das 200 Milhas. Anais 38º Congresso Brasileiro de Geologia. 1:379-382. Camboriú, SC.

SOUZA, J. M.-1996- LEPLAC Project: Extending the Continental Shelf beyond the Limit of the Brazilian Exclusive Economic Zone. In: CONEXPO ARPEL '96. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro do Petróleo, TT-056, 8p..

SOUZA, J. M. & ALBUQUERQUE, A. T. M.-1996- Até onde vai a soberania do Brasil no mar? CIÊNCIA HOJE, 20(119): 66-68.



SALVADOR 2001: COME TO SEE WHAT'S NEW IN BRASIL

CALL FOR PAPERS



7º Congresso Internacional da Sociedade Brasileira de Geofísica
7th International Congress of the Brazilian Geophysical Society
Salvador, Brasil

The Technical Program will include oral sessions and poster sessions on exploration and environmental applications of seismic, potential fields, borehole, nuclear and geologic methods, as well as solid earth and space geophysics, instrumentation and case histories. The deadline for expanded abstracts is **March 31, 2001** (maximum four pages including figures). For Abstract Kits with detailed instructions and standard sheets, contact the SBGf Business Office:

SBGf Business Office
Rua Caetano de Moura, 123 - Federação
Salvador, Bahia, Brazil
Phone/Fax: (55) (71) 235-0002
E-mail: cisbgf@sbgf.org.br

The Abstract Kit
can also be
downloaded from:
www.sbgf.org.br



CONSULTOR MUNICIPAL

O portal da administração tributária municipal

Home | Quem Somos | O Que Fazemos | Fale Conosco



CURSOS E EVENTOS
SIMPÓSIO
TRIBUTÁRIO
MUNICIPAL
- FORTALEZA - CEARÁ
> VEJA MAIS

Livraria digital

-Gestão Fazendária e Práticas de Fiscalização
 -Coletânea de Legislação Municipal;
 -Tributos Municipais. Entre outros títulos.



SERVIÇOS

Codificação CNAE específica para o ISS

Consultoria a Distância

Consultoria e Assessoria em gestão municipal

Cursos e Treinamentos

Livros

SESSÕES

Boletim Informativo

Tribunal de Contas

Administração Municipal

Câmara Municipal

Contabilidade Pública

Finanças Municipais

Fiscalização Municipal

Plantão Fiscal

Tributos Municipais

TRIBUTOS MUNICIPAIS

O ISS DOS SERVIÇOS DE PRATICAGEM MARÍTIMA



Marcelito Machado e Roberto A. Tauil – Setembro de 2018.

Uma empresa de agenciamento marítimo resolveu recolher judicialmente o Imposto sobre Serviços retido na fonte pagadora, por conta dos serviços de praticagem que foram prestados aos seus clientes (armadores/afretadores), para que a Justiça decidisse qual seria o sujeito ativo do imposto.

No caso, compete à empresa repassar os valores para pagamento dos serviços prestados, à medida que são recebidas as notas fiscais que os prestadores emitem contra a referida Agência. Ao fazer o pagamento, obriga-se a efetuar a retenção do ISSQN, levando em conta o fato de que serviços de praticagem são tributados pelo imposto, conforme estabelece o subitem 20.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03, a seguir:

“20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres” (grifo nosso).

Ocorre, porém, que, aos olhos da empresa tomadora dos serviços, não há uma definição clara de quem seria o sujeito ativo do imposto, nas situações em que o serviço inicia-se em um Município e termina em outro.

O assunto é instigante e merece alguns comentários.

Algumas considerações prévias:

Zonas de Praticagem (ZP) é a área geográfica delimitada por força de peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação de embarcações, exigindo a constituição e funcionamento ininterrupto de Serviço de Praticagem para essa área.

Temos, então, a obrigatoriedade da presença do Prático nas embarcações que percorrem essas zonas. São 21 Zonas de Praticagem no Brasil, definidas pela Diretoria de Portos e Costas – DPC – órgão do Ministério da Marinha.

As Zonas de Praticagem são as seguintes:

- 01 – ZP Fazendinha (Amapá) – Itacoatiara (Amazonas);
- 02 – ZP Itacoatiara (Amazonas) – Tabatinga (Amazonas);
- 03 – ZP Belém (Pará);
- 04 – ZP Itaqui, Alumar e Ponta da Madeira (Maranhão);
- 05 – ZP Fortaleza (Ceará);
- 06 – ZP Areia Branca (Rio G. do Norte);
- 07 – ZP Natal (Rio G. do Norte);
- 08 – ZP Cabedelo (Paraíba);
- 09 – ZP Recife e Suape (Pernambuco);
- 10 – ZP Maceió e Terminal da Salgema (Alagoas);

- 11 – ZP Redes e Terminal Portuário de Sergipe – TPS (Sergipe);
- 12 – ZP Salvador, Aratu, São Roque, Usiba, Dow Química e Temadre (Bahia);
- 13 – ZP Ilhéus (Bahia);
- 14 – ZP Vitória, Tubarão, Praia Mole, Barra do Riacho e Ubu (Espírito Santo);
- 15 – ZP Rio, Niterói, Sepetiba, Ilha Guaíba, Ilha Grande (Tebig), Angra dos Reis, Forno (Rio de Janeiro);
- 16 – ZP Santos, São Sebastião, Tebar (São Paulo);
- 17 – ZP Paranaguá e Antonina (Paraná);
- 18 – ZP São Francisco do Sul, Itajaí, Shell, Dow Química/Liquigás e Imbituba (Santa Catarina);
- 19 – ZP Rio Grande (Rio G. do Sul);
- 20 – ZP Lagoa dos Patos e Portos interiores (Rio G. do Sul);
- 21 – ZP Imbituba (Santa Catarina).

Conforme a relação acima, observa-se que o serviço de praticagem pode ser prestado para um só Município, ou para mais de um Município quando o percurso envolver a saída de um porto e a chegada em outro. Exemplos: o prático embarca no navio na costa brasileira e o atraca no Porto de Rio Grande (um só Município envolvido); o prático embarca em Macapá (no Distrito de Fazendinha) e termina o serviço no Porto de Itacoatiara (AM). Neste último exemplo, temos dois Municípios envolvidos: Macapá, onde a viagem se inicia, e Itacoatiara, onde a viagem termina. Em qual Município o ISS deverá ser recolhido?

No primeiro exemplo, a dedução é fácil: o ISS será devido no Município de Rio Grande. A Lei Complementar n. 116/03 rege a matéria da seguinte forma:

Art. 3º (...) o imposto será devido no local: (...) XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01 (grifo nosso).

Sendo assim, não há, aparentemente, qualquer discussão de que o imposto deva ser tributado no Município onde o serviço de praticagem é concluído nas situações em que se inicia em águas marítimas. Ou seja, se o Prático embarca na costa marítima para conduzir a embarcação até o Porto de Santos, não temos dúvida de que o ISS será devido em Santos, independentemente do local do estabelecimento do profissional, ou do local onde funciona sua estrutura operacional e administrativa, denominado de Atalaia ou Estação de Praticagem.

A questão a discutir é quando o serviço se inicia no porto de um Município e acaba no porto de outro Município.

Serviço de Praticagem é o conjunto de atividades profissionais de assessoria ao Comandante, requeridas por força de peculiaridades locais que dificultem a livre e segura movimentação da embarcação. São dois níveis de profissionais: o Praticante de Prático e o Prático. O Praticante de Prático e o Prático não são militares ou servidores/empregados públicos, assim como não exercem função pública. O Processo Seletivo, portanto, não se destina ao provimento de cargo ou emprego público, não sendo o concurso público de que trata o Art. 37, II, da Constituição Federal.

O serviço de praticagem, no seu todo, é constituído de Prático, de Lancha de Prático e de Atalaia. Atalaia é a estrutura operacional e administrativa organizada de forma a prover, coordenar, controlar e apoiar o atendimento do Prático à embarcação em uma Zona de Praticagem (ZP). Atalaia é também denominada de Estação de Praticagem.

O art. 6º do Decreto n. 2.596/98, com a redação dada pelo Decreto n. 7.860/2012, diz que “o serviço de praticagem é constituído de prático, lancha de prático e atalaia”.

Conforme estabelece o art. 13 da Lei n. 9.537/97, “o serviço de praticagem será executado por práticos devidamente habilitados, individualmente, organizados em associações ou contratados por empresas”. Podemos, então, ter o serviço profissional do Prático, pessoa física, ou associações/sociedades de serviços de praticagem, pessoa jurídica.

Entende-se, assim, que o Prático poderia exercer, teoricamente, sua profissão como Profissional Autônomo, pessoa física, ou associado a uma empresa cujo objeto seria a prestação de serviços de praticagem. Atualmente, os Práticos atuam associados em empresa, a evitar sobrecarga de trabalho individual e a garantir uma distribuição equitativa de serviço entre eles, a lembrar de que é vedado ao Prático recusar-se a executar um serviço que lhe foi incumbido.

Incidência do ISS

Abaixo, decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre a incidência do ISS nos serviços de praticagem:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇO DE PRATICAGEM. INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento de que incide o ISS sobre o serviço de praticagem. Precedentes: EDcl no REsp 724.111/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 12/2/2010; REsp 724.111/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 24/9/2007.

2. Recurso especial provido.

REsp 1129490 / SP – Rel. Min. OG Fernandes – DJ 05/12/2017.

Se o profissional atuar como Autônomo, o ISS teria de ser cobrado em valores fixos, de acordo com a norma instituída no § 1º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/68. Todavia, e como já foi dito, os Práticos preferem atuar como sociedade, pessoa jurídica, não só pelas exigências e características do serviço, mas, também, com vistas a redução dos encargos tributários, levando em conta, principalmente, a carga excessiva do Imposto de Renda Pessoa Física. Ademais, os tomadores de seus serviços exigem a emissão de nota fiscal de serviços, e muitos Municípios dificultam a emissão de nota fiscal por profissionais autônomos.

A Comissão Nacional para Assuntos de Praticagem, através da Resolução n. 03, de 23 de setembro de 2013, instituiu a Metodologia de Regulação de Preço do Serviço de Praticagem. Neste documento, temos a observar a cláusula VIII, que diz o seguinte:

VIII – A tributação será definida com base nas alíquotas dos tributos incidentes sobre a atividade de praticagem em cada ZP. Como a carga tributária varia em função da localidade, inicialmente deverão ser determinados os portos pertencentes a cada ZP, identificando-se os tributos correspondentes a cada local. Os tributos considerados serão:

a) O Imposto sobre Serviços (ISS): a alíquota varia entre 3% a 5%, incidente sobre o preço da manobra. Em ZPs cuja área abranja mais de um município e cujas alíquotas sejam diferentes, será considerada a maior alíquota. No caso de não se identificar a alíquota, será arbitrada a alíquota de 5%.

Observa-se, portanto, que a Resolução citada já prevê a inclusão no custo dos serviços a incidência do ISS, tendo como base de cálculo o preço do serviço.

Não há que dizer, também, que seria uma sociedade de profissionais que poderia gozar do pagamento do ISS FIXO. Bom lembrar que o § 3º do Decreto-lei n. 406/68 arrola as atividades exercidas por sociedades uniprofissionais, de forma taxativa, que teriam direito a usufruir do benefício fiscal. E dentre essas atividades não consta o serviço de praticagem.

Foi como decidiu o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SERVIÇO DE PRATICAGEM. EMBARGOS. NULIDADE NO PROCESSO DE EXECUÇÃO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇO DE PRATICAGEM PRESTADO EM NAVIO ESTRANGEIRO. PRECEDENTES. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. 1. NULIDADE NO PROCESSO DE EXECUÇÃO Além de questão já rejeitada em anterior apelação, portanto, descabida a rediscussão, foi ressalvada à parte que não participou de agravo de instrumento ainda mais anterior, a possibilidade de arguir a matéria, o que efetivamente fez, inexistindo, por isso, qualquer prejuízo. 2. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE SERVIÇO DE PRATICAGEM PRESTADO EM NAVIO ESTRANGEIRO. PRECEDENTES. 2.1 Inexiste norma constitucional ou infraconstitucional dizendo que os navios estrangeiros são extensões dos territórios dos países de origem ou da respectiva bandeira. 2.2 A praticagem é uma atividade de condução das embarcações durante as manobras de atracação e desatracação para a travessia em áreas que apresentam restrições à navegação ou que sejam sensíveis ao meio ambiente, o que não existe apenas em portos marítimos, mas também em trechos da costa na navegação da cabotagem, em baías, estuários de rios, lagos e terminais de canais. O prático pilota a embarcação nesses locais. Exegese dos arts. 2º, XV, e 12, da Lei 9.537/97. 2.3 Além de não ser serviço prestado em território estrangeiro por extensão da bandeira da embarcação, trata-se quando nos portos marítimos brasileiros de serviço prestado e consumido em território nacional, sujeito ao ISS, conforme o subitem 20.1 da Lista anexa à LC 116/03. 2.4 Não se aplicam, pois, o art. 156, § 3º, II, da CF, e o art. 2º, I, da LC 116/03, pelos quais não incide ISS na exportação de serviço, haja vista inclusive o parágrafo único do art. 2º da LC dizer que não incide a exclusão do ISS quando serviço prestado no Brasil cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. 3. FORMA DE TRIBUTAÇÃO 3.1 O serviço de praticagem está sujeito ao ISS por operação ou sobre a receita bruta. Assim é porque não está previsto em qualquer dos diversos itens arrolados no § 3º do art. 9º do DL 406/68, em relação aos quais a tributação ocorre por profissional, também denominada especial e privilegiada, inclusive quando exercida por sociedade. 3.2 Consequentemente, uma vez definido que a tributação é por operação ou com base na receita bruta, conclui-se que o prazo decadencial de cinco anos para o lançamento começa a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ele poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I). 3. DISPOSITIVO Apelação desprovida, com explicitação da sentença quanto aos honorários. (Apelação Cível Nº 70075033175, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 13/07/2018).

Há, também, uma decisão do Superior Tribunal de Justiça nos termos abaixo:

Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SERVIÇO DE PRATICAGEM. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA FIXA. NATUREZA DA SOCIEDADE EMPRESARIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento de que incide o ISS sobre o serviço de praticagem. Precedentes: EDcl no REsp 724.111/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 12/2/2010; REsp 724.111/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 24/9/2007.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se firmou no sentido de que "a tributação privilegiada do ISS exige que a sociedade uni ou pluriprofissional preste serviço em caráter personalíssimo sem intuito empresarial" (EDcl no AgRg no AREsp 155.844/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 19/10/2017).

3. O Tribunal de origem afirmou que a sociedade tem caráter empresarial e os sócios não atuam segundo as suas conveniências, mas se submetem a uma escala de serviço predeterminada, pelo que a atividade beneficia a sociedade como um todo.

4. Para afastar o entendimento a que chegou a Corte a quo, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar se a sociedade é destituída de intuito empresarial e se os sócios exercem atividade em benefício próprio, como sustentado neste recurso especial, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em recurso especial, por óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido.

(REsp 1362111 / SC – Rel. Min. OG Fernandes – DJ 13/12/2017)

Ao tratar do Imposto sobre Serviços a lei complementar assume (ou deveria assumir) especial cuidado nas regras dos critérios materiais e espaciais, pois se o imposto pertence aos municípios são tantos impostos quanto o número de municípios brasileiros que o tiverem instituído. Não tendo esse cuidado, poderia ocorrer pluralidade de incidências em diversas prestações de serviços que se irradiam por diferentes territórios municipais.

Por consequência, de tantas leis municipais, aplica-se aquela onde ocorre o fato jurígeno, onde se cumpre a obrigação. Ou seja, o fato de prestar serviços só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro delimitador do território do Município respectivo, como lembra Aires Fernandino Barreto.

A Lei Complementar n. 116/03 estabelece, como regra geral, a incidência do ISS no local do estabelecimento prestador, mas abre várias exceções para atribuir a incidência no local onde o serviço for prestado. No caso dos serviços de praticagem, o inciso XXII do art. 3º da referida lei complementar esclarece que o imposto será devido no Município onde estiver localizado o porto onde os serviços são prestados.

Todavia, os serviços de praticagem podem dar início em determinado porto, ou em suas imediações, e terminam em outro, e são portos de Municípios diferentes. Estamos diante de serviços continuados, com início e fim, mas que não podem ser destacados por etapas claramente identificáveis, porque se referem a um só contrato, cuja obrigação do Prático é assessorar o Comandante da embarcação durante todo o percurso.

Pode parecer, assim, que estamos diante de um conflito de competências tributárias, mas tal conflito é somente aparente, pois o aspecto espacial da hipótese de incidência está contido na Constituição Federal de forma indelével: o fato gerador do imposto é a prestação do serviço e esta só ocorre onde se cumpre a obrigação pelo prestador. Ou seja, o local da prestação é o do Município onde os serviços foram produzidos, executados, consumados. Não importa, pois, a forma de atuar do prestador, ou o lugar onde são emitidos os documentos fiscais. O que importa é o local onde ocorre o adimplemento da obrigação pelo prestador.

A propósito, ensina Marcelo Caron Baptista: "Não há como dissociar a materialidade daquele exato local em que o serviço foi prestado, ou seja, do local em que o esforço do prestador fez desaparecer o dever jurídico contratual (...). Portanto, quanto à localização do fato no espaço, tem-se que o local da prestação do serviço é aquele em que o prestador cumpre com o dever jurídico (prestação-fim), na forma do contrato celebrado com o tomador" ("ISS: do Texto à Norma", Quartier Latin, pp. 516/517).

Apesar de algumas divergências jurisprudenciais, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu assim:

"Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços – importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea 'a' do Decreto-lei n. 406/68" (REsp n. 130.792, Rel. Min. Ari Pargendler – 12.06.2000).

Abaixo, decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul sobre o local do fato gerador:

Ementa: AGRAVO CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA QUE NEGOU SEGUIMENTO A APELAÇÃO. CABIMENTO DO JULGAMENTO SINGULAR, PELO RELATOR, UMA VEZ QUE SE TRATA DE RECURSO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE. A manifesta improcedência do recurso autoriza o julgamento monocrático acerca da matéria, em consonância com posição do STJ e deste Tribunal de Justiça. DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não é nula a sentença quando devidamente fundamentada, ausente necessidade de serem analisadas exaustivamente todas as teses referidas pelas partes no processo para a decisão, bastando solucionar a lide de forma fundamentada, aplicando o Direito. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. SERVIÇOS DE PRATICAGEM. INCIDÊNCIA. COMPETÊNCIA. LOCAL DO FATO GERADOR. ESTABELECIMENTO. O serviço de praticagem está sujeito ao imposto sobre serviços - ISS, conforme previsão do item 20.01 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03, bem como disposição do item 20.01 da Lista Anexa à LC 07/73, do Município de Porto Alegre. A competência para a cobrança do ISS nos serviços de praticagem é do município onde se realiza o fato gerador, desimportando a localização da sede da empresa. Como regra, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços. Inteligência do art. 3º, "caput", combinado com o art. 4º, da LC 116/03. Precedentes do TJRS e STJ. Agravo desprovido. (Agravo Nº 70041392218, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 31/03/2011)

Neste sentido, os serviços de praticagem que se iniciam em qualquer local, como, por exemplo, em Macapá (Distrito de Fazendinha), mas se completa em Manaus, o ISS será devido neste último Município, local onde ocorre o adimplemento da obrigação.

Com esse raciocínio, evidente que os serviços de praticagem que se iniciam em Manaus, mas se finaliza em outro Município, o ISS pertenceria ao Município da destinação, e não em Manaus, levando em conta o exemplo dado.

CONSULTOR MUNICIPAL - ASSESSORIA EM GESTÃO TRIBUTÁRIA LTDA - ME
(21) 2709-8329 | (21) 2619-4161 - rtaul@consultormunicipal.adv.br
©Copyright 2006-2019 | Todos os direitos são reservados a Roberto Adolfo Tauli.

33
Bruno Cardoso Felipe
239106

Processo nº 30/60.173/12
Equipemar Engenharia e Serviços Ltda.
Av. Roberto Silveira nº 3.500.
Auto de Infração nº 00.152, de 28 de setembro de 2012.
Inscrição Municipal nº 080.200-9.

Recebido o processo para parecer, em 27.02.2014, temos a informar que se trata de cobrança de imposto sobre serviços, referente às receitas de **serviços prestados de apoio marítimo, no período janeiro de 2009 a maio de 2012**.

Cinge-se a controvérsia a procedência ou não da incidência do ISS sobre as receitas provenientes de serviços prestados de apoio marítimo (subitem 20.01 da lista anexa a LC nº 116, de 31.07.2003), também, em face da legislação municipal de regência (Lei nº 480, art. 48, subitem 20.01, com as alterações da Lei nº 2.118/03).

Traz evidência discrepância entre, conforme autorizado pelo art.156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, as normas gerais estabelecidas pela Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003 e as regras impostas pela Lei Ordinária Municipal nº 480, de 24.11.1983, alterada pela Lei Ordinária Municipal nº 2.118, de 31.12.2003.

Na causa, constata-se que a lei complementar não autoriza a incidência do imposto sobre serviço de apoio marítimo (entre outros, do subitem 20.01) quando executados em águas marítimas, por estabelecimento situado em Niterói, em evidente conflito com a redação genérica autorizativa, do artigo 68, inciso V, da Lei Ordinária Municipal nº 2.597, de 30.09.2008 (Código Tributário do Município de Niterói), com alteração realizada pela Lei Ordinária Municipal nº 2.628, de 31.12.2008 e Lei Ordinária Municipal nº 2.678, de 29.12.2009.

Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

.....

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: [Vide Lei Complementar nº 123, de 2006].

.....

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Em consequência do exposto anteriormente, estando fora do campo da incidência do imposto sobre serviços, é o parecer no sentido do conhecimento e provimento do recurso, com o consequente cancelamento do auto de infração nº 00.152, de 28 de setembro de 2012.

Niterói, 10 de março de 2014.

Paulo Cesar Soares Gomes
Representante da Fazenda

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHA
030/60173/12	18/10/12	Nírcia de Souza Duarte 220.514-4	35



EMENTA: - Serviços de apoio marítimo. Alegação de que a lei municipal conflitaria com a Lei Complementar nº 116/03. Procedência.

Senhor Presidente e demais membros:

Trata-se de Recurso voluntário contra decisão de 1ª instância que manteve auto de infração por não recolhimento de ISS sobre "Serviços de apoio marítimo" (subitem 20.01 da lista de serviços do art. 48 da lei nº 480/83).

A Recorrente prestou os serviços acima referidos a diversas empresas, em navios e plataformas fundeados na Baía de Guanabara, entre janeiro de 2009 a maio de 2012.

Em sua defesa, alegou a recorrente haver conflito entre o que dispõe a Lei Complementar nº 116/03 e a lei municipal. Isto porque, em seu artigo 3º, parágrafo 3º, a Lei complementar assim dispõe:

"§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01".

Já a Lei municipal nº 480/83, alterada pela Lei nº 2.118/03, que fundamentou a autuação, apresenta a seguinte redação:

"Art. 48. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (Redação dada pela Lei 2118/03):

20.01. Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHA
030/60173/12	18/10/12	Núcleo de Juntas Locais Mat. 226.514-B	36

de mercadorias, **serviços de apoio marítimo**, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres”.

O conflito apontado residiria no fato de que a Lei Complementar teria determinado que, nos casos previstos no subitem 20.01, o ISS seria devido no **local da prestação dos serviços**, ao passo que a lei municipal nada mencionaria a respeito. Como os serviços em tela foram prestados na Baía de Guanabara (*águas Marítimas*), não haveria como o município de Niterói pretender exigir o tributo.

A recorrente anexou declarações de contratantes de seus serviços a fim de indicar o local e natureza da prestação (folhas 5 a 7). Segundo aqueles documentos, o serviço teria sido prestado no município do Rio de Janeiro.

O fiscal autuante (folha 18) defende que o CTM estabelece que, no caso em questão, o imposto seria devido ao município em que o prestador está inscrito, ou seja, Niterói.

O FCEA (folhas 21 a 22) opina pela manutenção do auto, pontuando que, tendo sido os serviços prestados na Baía de Guanabara, em cuja orla encontra-se Niterói, deveria a recorrente comprovar o recolhimento do imposto em outro município, ou apresentar documentos que comprovassem que a execução dos serviços se deu exclusivamente no território de outro município.

Invoca ainda o CTM (lei nº 480/83), que assim dispõe:

“Art. 82. O imposto é devido neste Município: (Redação dada pela Lei 2118/03):

VI – quando **em seu território** ocorrerem as seguintes hipóteses de incidência do imposto, ainda que os prestadores não estejam nele estabelecidos nem nele domiciliados:

t) **execução dos serviços portuários, aeroportuários, ferroviários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários descritas pelo item 20 da lista do art. 48”.**

No presente recurso, alega a recorrente que a Baía de Guanabara alcança diversos municípios, tendo os serviços ocorrido no Rio de Janeiro. Aponta que a o art. 156, Inciso III da Constituição limita a competência dos municípios para instituir o ISS aos **serviços definidos em Lei Complementar**. E finaliza apontando o que entende ser um conflito entre a Lei Complementar e a Lei municipal.

PROCESSO	DATA	RUBRICA	FOLHA
030/60173/12	18/07/12	Nádia de Souza Duarte Def. 228-514-8	37

A Representação Fazendária manifesta-se pelo acolhimento do pleito da recorrente, ressaltando que a Lei Complementar não autorizaria a incidência do imposto sobre serviços de apoio marítimo definidos no subitem 20.01. E que haveria evidente conflito entre a redação do art. 82 da Lei Municipal nº 480/83, alterada pela Lei nº 2.118/03.

É o relatório.

O Decreto nº 10.487/09 (Processo Administrativo Tributário), em seu art. 33, parágrafo 1º, determina que *"À Fazenda Municipal cabe o ônus da prova de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, ao impugnante, o ônus da prova de extinção ou de exclusão do crédito exigido."*

Entendemos que a obrigação do fisco em provar a ocorrência do fato gerador passa pela definição de todos os seus aspectos (Material, Temporal e Espacial). Assim, é ônus do fisco determinar se o fato gerador ocorreu ou não no território do município de Niterói. De outra forma, não há como pretender exigir tributo. E assim dispõe o art. 82 do CTM, acima reproduzido.

Divergimos respeitosamente do FCEA, pois, ainda que a recorrente não tenha efetuado o recolhimento em outro município, isto não tornaria o tributo exigível em Niterói.

A Lei Complementar nº 116/03, por sua vez, estabelece os limites para o exercício da competência tributária dos municípios quanto ao ISS. Não poderia a Lei municipal avançar, indo além e estabelecendo incidência do tributo diversa daquela expressamente determinada pela Lei Complementar.

Pelos motivos expostos, é o voto pelo conhecimento do recurso e seu provimento, cancelando-se o auto de infração.

FCCN, em 20 de Março de 2014.


CONSELHEIRO/RELATOR



SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. 030/60.173/12
DATA: - 20/03/2014

CERTIFICO, em cumprimento ao artigo 38, VIII, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pelo Decreto nº. 9735/05;

680º SESSÃO HORA: - 10:00 DATA: 20/03/2014

PRESIDENTE: - Sérgio Dalia Barbosa

CONSELHEIROS PRESENTES

1. Carlos Mauro Naylor
2. Alcídio Haydt Souza
3. Fabio Hottz Longo
4. Roberto Pedreira Ferreira Curi
5. Paulino Gonçalves Moreira Leite Filho
6. Manoel Alves Junior
7. Amauri Luiz de Azevedo

VOTOS VENCEDORES: - Os dos Membros sob o nº.s (01,02,03,04, 05, 06, 07)

VOTOS VENCIDOS: - Dos Membros sob o nº (x)

ABSTENÇÕES: - Os dos Membros sob os nº.s (x)

VOTO DE DESEMPATE: - SIM () NÃO (x)

RELATOR DO ACÓRDAO: - Sr. Manoel Alves Junior

FCCN, em 20 de março de 2014.

Alcides de Souza Duarte
Mat. 228.514-8



**PREFEITURA
DE NITERÓI**

**SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Niterói, 20 de março de 2014
Mat. 2014-8

ATA DA 680ª Sessão Ordinária

data: - 20/03/2014

DECISÕES PROFERIDAS

Processo 030/60.173/12 -

RECORRENTE: - Equipemar Engenharia Ltda.

RECORRIDO: - Fazenda Pública Municipal

RELATOR: - Sr. Manoel Alves Junior

DECISÃO: - Por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de Primeira Instância, consequentemente, cancelando o Auto de Infração 00152, de 01 de outubro de 2012, nos termos do voto/Relator.

EMENTA APROVADA

ACÓRDÃO Nº. 1.654/2014

"Serviços de apoio marítimo. Alegação deque a lei municipal conflitaria com a Lei Complementar nº. 116/03. procedência."

FCCN, em 20 de março de 2014.

Sérgio Dália Barbosa
Presidente do Conselho de Contribuintes

Niterói
PREFEITURA DE
SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RECURSO: - 030/60.173/12 –
“EQUIPEMAR ENGENHARIA E SERVIÇOS LTDA.”
RECURSO VOLUNTÁRIO

Senhor Secretário,

A conclusão deste Colegiado, por unanimidade de votos, foi no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão de Primeira Instância, com o cancelamento do Auto de Infração nº. 00152, datado de 01 de outubro de 2012, nos termos do voto do Relator.

Nos termos do disposto no § 1º, do art. 40 do Decreto nº. 10.487/09 recorro de Ofício a Vossa Senhoria para manifestação do Exmo. Senhor Prefeito.

FCCN, em 20 de março de 2014.

Sérgio Dória
Mec. 126.514-8




PREFEITURA MUNICIPAL DE NITERÓI
RUA VISCONDE DE SEPETIBA, 987, 6º ANDAR
NITERÓI - RJ
21 26200403 - CNPJ: 28.521.743/0001-59
prefeitura@niteroi.rj.gov.br
www.niteroi.rj.gov.br

PROCESSO N° 030060172/2012
IMPRESSÃO DE DESPACHO
Data: 25/03/2014
Hora: 13:03
Usuário: NILCÉIA DE SOUZA DUARTE
Público: Sim

Processo: 030060172/2012
Data: 18/10/2012
Tipo: IMPUGNACAO
Requerente: EQUIPEMAR ENGENHARIA E SERVICOS LTDA
Observação: Assunto: IMPUGNACAO AO AI N00 151/12
Opção de Assunto: OUTRAS OPES
Obs: Foi apresentado o Recurso Voluntário, enc. ao
FCCN e foi anexado os processos
n030/013002/12 e 030/001192/13 em
07/02/13. Em 25/02/14 Paulo Gomes Distribuido
ao Conselheiro Manoel Junior em 13/03/14.

Titular do Processo: MIGRACAO PROTOCOLO
Hora: 10:37
Atendente: BRUNO CARDOSO FELIPE

**Despacho: À
SSGF.**

Senhor Subsecretário,

Tendo em vista decisão do Conselho de Contribuintes, encaminhamos o presente, solicitando apreciação do Senhor Secretário, face ao que dispõe o art. 40, e seus parágrafos, do Decreto n.º 10.487/09.

FNPF, em 20 de março de 2014.

Bérgio Dalio Martins
Matrícula nº 10.002-1
Presidente do Conselho de Contribuintes