

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_s_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 delineadores 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 vênica*,

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, concretização, 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 Regimental em Recurso Especial. 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.

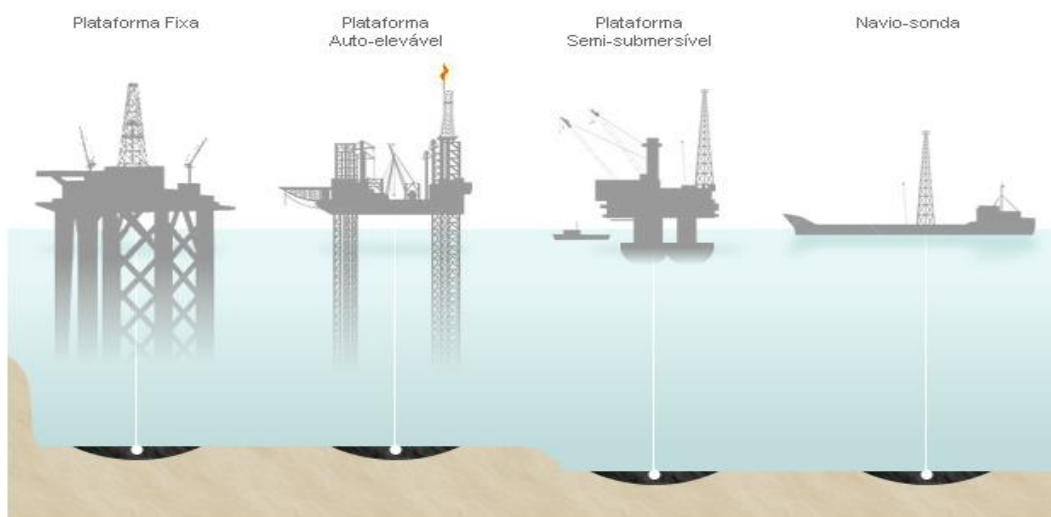
E essa conclusão é de fácil constatação. Isto porque, ao analisarmos os serviços relacionados ao setor de exploração e exploração de petróleo – dispostos no subitem 7.21 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 – que envolvem, por exemplo, serviços de

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.

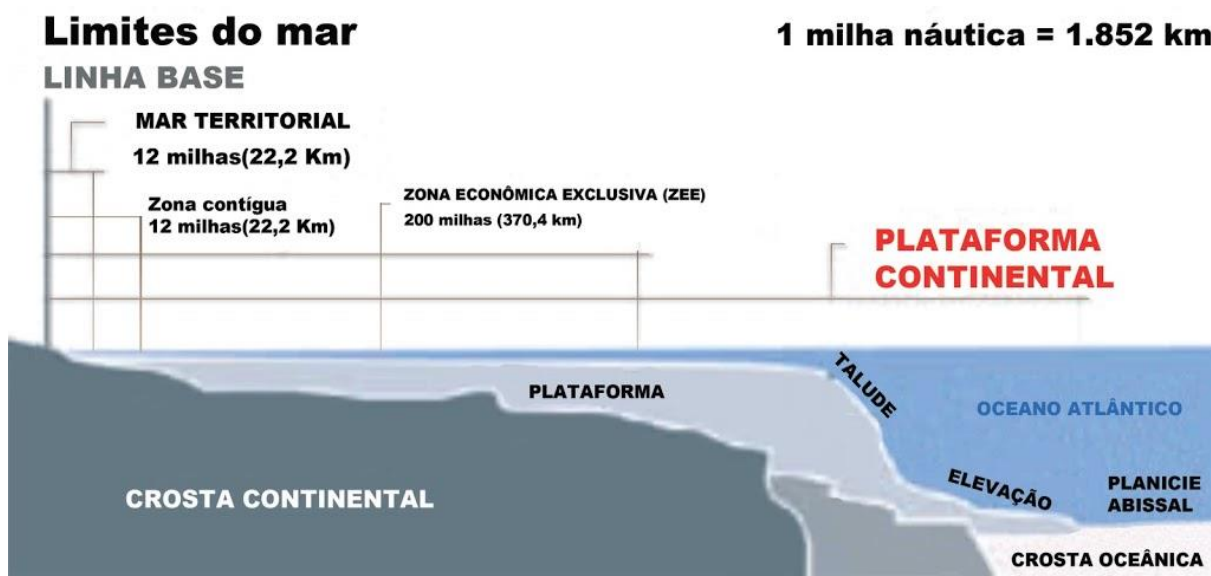
É dizer: a plataforma continental é a extensão natural do solo mar adentro, de 12 milhas marítimas (final da extensão do mar territorial) até o limite de 200 milhas marítimas. Ela

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; 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 | 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 juízes 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 intrinsicamente 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 Esquematizado**. 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, consequentemente, 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, consequentemente, 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 reiteradamente 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).

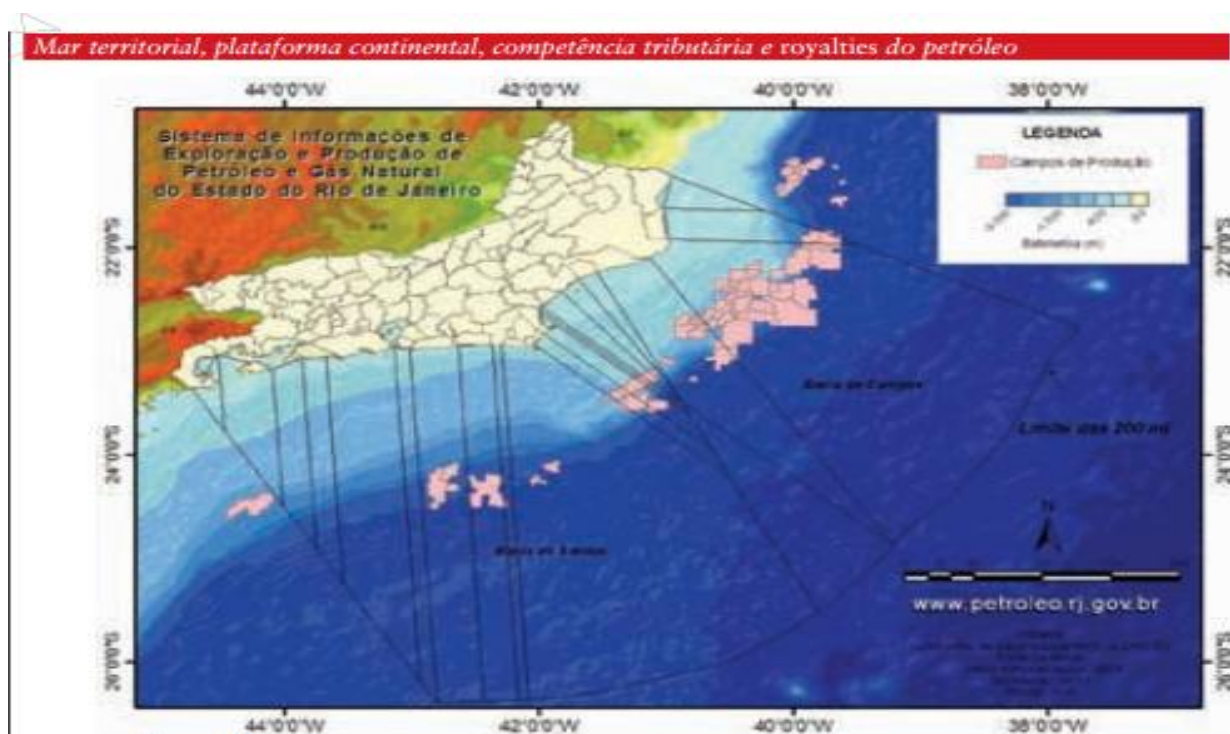
Ademais, para a realização da divisão, levou-se em consideração “as atividades de produção de uma dada área de produção petrolífera marítima e os impactos destas atividades

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