

## INTRODUÇÃO

Com o crescimento do mercado de extração e produção de petróleo e gás natural e a conseqüente manifestação de potencial contributivo, surgem intrigantes questões acerca da tributação de tal atividade no que diz respeito ao poder dos Municípios de tributar serviços de qualquer natureza prestados em suas projeções marítimas.

Conforme previsão da Carta Magna, em seu art. 156, III, detém o Município a competência de tributar os serviços de qualquer natureza. O art. 12 do Decreto-Lei n.º 406/68, cuja disciplina foi repetida pela Lei Complementar n.º 116/03, define o local da prestação do serviço como sendo o do estabelecimento prestador, exceção feita, no caso de construção civil, que é o local onde se efetuar a prestação. Nesse sentido, considerando as prestadoras de serviço *offshore*, o Município competente para exigir o pagamento do ISS seria aquele onde estão estabelecidas.

Entretanto, tal não foi o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça que decidiu que o Município competente para exigir o pagamento do ISS é aquele onde, efetivamente, ocorre a prestação do serviço: o Oceano Atlântico, no caso das prestações *offshore* ora discutidas.

A divergência apresentada resulta na seguinte situação: guerra fiscal entre Municípios, uns exigindo o tributo pelo fato de se encontrar a empresa prestadora de serviço estabelecida em seu território, conforme a interpretação literal do já citado art. 12 do Decreto-Lei n.º 406/68, outros, pelo fato de o serviço prestado estar ocorrendo nas suas projeções marítimas, se aplicado o entendimento do STJ (local da efetiva prestação do serviço).

Diante do exposto, é preciso que se indague: é cabível a exigência do ISSQN sobre prestações ocorridas em águas marítimas? Se sim, onde deve ser recolhido o tributo (estabelecimento em terra ou local da efetiva prestação no mar)? Se considerado o critério espacial que compõe o descritor da regra-matriz de incidência a posição geográfica da plataforma (local da efetiva prestação), como definir os limites intermunicipais no mar?

Tratando-se de questões que, no cenário atual da recente descoberta do pré-sal, revelam grande interesse em virtude das disputas entre Municípios, clamando pela arrecadação de tributos e da inexistência de jurisprudência definida para tributação de serviços de exploração em alto mar, cabe a realização de uma análise jurídica apontando os principais pontos a serem conhecidos e destacados a respeito do tema. Esse o fim do presente estudo.

## 1 CRITÉRIO ESPACIAL DO ISS

A regra-matriz de incidência descreve, de forma abstrata, um comportamento eleito pelo legislador para produzir efeitos tributários. Assim, para a exação em comento, dada a prestação de serviço **em qualquer ponto situado dentro do território do Município**, no momento em que é entregue pronto e acabado para o tomador, surge para o prestador a obrigação de pagar o imposto.

O critério espacial do ISS, que se refere ao aspecto do fato no espaço, é, portanto, o exato ponto do território do Município ou do Distrito Federal em que se realizar a prestação-fim do serviço.

Tratando do aspecto espacial da hipótese de incidência do tributo analisado, ou seja, do local em que se considera ocorrida a prestação do serviço, o Decreto-Lei n° 406/68, por seu art. 12, estabeleceu:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

Na vigência do referido diploma legal, foram travados intensos debates doutrinários e judiciais sobre a questão do local da prestação para fins de incidência de ISS, perfazendo, certamente, um dos grandes temas relacionados ao estudo da norma tributária no Brasil e que, ainda hoje – em virtude da repetição da disciplina na Lei Complementar n° 116/03 – não encontrou solução pacífica.

A despeito do disposto no citado Decreto-Lei, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça esposou o seguinte entendimento:

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 406/68.

II – Embargos Rejeitados. (STJ, 2000, p.66)

Tal posicionamento – defendendo ser o Município onde ocorreu a prestação do serviço o ente federado ao qual compete a cobrança de ISS – guarda total harmonia com o texto constitucional pátrio.

Reputa-se em consonância com o Texto Constitucional, sob a perspectiva de atos que respeitam o princípio da Territorialidade da Federação, segundo o qual cada ente federado possui prerrogativa de instituir impostos sobre os fatos que ocorreram em seu território.

### **1.1 Do princípio da territorialidade**

A territorialidade é o dado que permite traçar os limites do exercício da competência tributária entre os Municípios. A lei tributária municipal é válida e, pois, imperativa, no interior do território do Município que a expediu. Noutra dizer, as leis locais, como regra, somente podem incidir sobre fatos ocorridos nos locais compreendidos em seu âmbito espacial de vigência. O Município não pode instituir imposto sobre fatos alheios ao seu território. Trata-se de ponto fundamental da sua autonomia.

Conforme entendimento do STJ, possibilitar que o serviço prestado em um Município fosse tributado por outro acarretaria a adoção da extraterritorialidade, vedada pela Constituição da República, ainda que de forma implícita. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A Lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não se pode ter voga.

Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente. (STJ, 1995, p. 162).

A respeito, preleciona Cleide Previtali Cais que:

essa posição do Superior Tribunal de Justiça tem fundamento no argumento de que a 'lei federal (art. 12, DL 406/68) pretende que o ISS pertença ao Município que recebe a prestação do serviço, fato gerador do tributo', invocando decisões daquela Corte firmadas no princípio de que o local da prestação do serviço deve indicar o Município competente para a imposição do tributo (ISS), a fim de não restar

vulnerado o princípio constitucional implícito que lhe confere o poder de tributar aplicável nas prestações de serviços ocorridas em seu território, sob pena de se permitir ao dispositivo conferir efeitos de extraterritorialidade, irradiando efeitos sobre um fato ocorrido no território de outro município". (CAIS, 2000, p. 29-30)

Na mesma esteira, segue o entendimento de Roque Carraza, segundo o qual:

o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é sempre devido (e não é só o caso de construção civil) no Município onde o serviço é positivamente prestado. É nesse Município, também, que devem ser cumpridos, pelo contribuinte, ou por terceiros a ele relacionados, os deveres instrumentais tributários". (CARRAZA, 1978, p. 158)

Ainda invocando lição do professor Roque Carraza:

Vejam, se um serviço é prestado no Município A, a meu ver, nele é que deverá ser tributado por meio do ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja situado no Município B. Do contrário estaríamos admitindo, contra todas as evidências jurídicas, que a lei do Município B pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território do município onde ela positivamente não pode ter voga. A lei paulistana vige onde? No território da capital. A lei santista no território do município de Santos. Como admitir que a lei de Santos venha alcançar um fato ocorrido no Município de São Paulo? Só porque a empresa prestadora de serviços está sediada no Município de Santos. (CARRAZA, 1988, p. 210)

A Lei Complementar n.º. 116, de 31 de julho de 2003, dentre outras matérias, cuidou de dispor a respeito dos conflitos de competência entre os Municípios quanto à arrecadação do ISS, *in verbis*:

Art. 3.º 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:

Observe-se que foi repetida, como regra geral, a de que é o local do estabelecimento prestador o critério determinante para averiguação do Município competente para exigir o pagamento do ISS. Na sua falta, deve-se identificar o local do domicílio do prestador. Exatamente como determinava o já citado art. 12, alínea a, do Decreto-Lei n.º. 406/68.

No que se refere às exceções, o art. 3.º da Lei Complementar 116/2003 não se restringiu à construção civil, elencando uma gama de outros serviços, os quais serão tributados conforme a lei do Município em que forem efetivamente prestados.

Conforme já discorrido, entretanto, em que pese a disposição do artigo acima transcrito, detida análise da ordem constitucional permite concluir que, sendo o Brasil uma República Federativa, nele, em decorrência da autonomia dos entes federados,

cada um desses exerce competência em determinado espaço, sendo que os demais entes neste processo não podem interferir.

Assim, conforme ensina Susy Gomes Hoffmann:

Concluimos, então, que, apesar de a Lei Complementar 116/03 trazer a regra de competência do art. 3.<sup>o</sup>, há de ser considerada, em primeiro lugar a disciplina constitucional do ISS, pois a atribuição da competência tributária somente permite a irradiação dos efeitos da tributação no território do Município. (HOFFMANN, 2005, p. 522)

Há, todavia, exceções ao princípio em comento, ou seja, hipóteses de extraterritorialidade da lei dos Municípios, que são os convênios de que participem ou disposição do CTN ou **de outras leis de normas gerais expedidas pela União**. A par disso, examine-se o conteúdo do § 3.<sup>o</sup> do dispositivo normativo sobredito, que para a situação analisada no presente estudo, qual seja: a prestação de serviços *offshore*, traz a seguinte disciplina:

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.

A partir leitura da disposição transcrita, poder-se-ia questionar se o legislador complementar ao remeter a competência para exigência do imposto, no caso das prestações em águas marítimas, ao local do estabelecimento prestador, não estaria, justamente, criando exceção ao princípio da territorialidade.

A resposta a essa questão reside no alcance da expressão “estabelecimento prestador”. Cabe, então, indagar o que se afigura, no caso em comento, como tal.

### **1.1 Do conceito de estabelecimento prestador**

Imediatamente após a disciplina acerca do local da ocorrência do fato gerador para os serviços executados em águas marítimas, a Lei Complementar nº 116, de 2003, define estabelecimento prestador para fins de verificação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS, e a consequente indicação do Município onde deverá ser recolhida a exação, nos casos não excepcionados nos incisos I a XXII do art. 3.<sup>o</sup>, dispondo que:

Art. 4.<sup>o</sup> Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade autônoma 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.***(o grifo é nosso)*

Para Márcio Branco, discorrendo acerca do tema em voga, a definição não deixou dúvidas. Veja-se:

Relativamente aos serviços executados a bordo de plataformas de exploração ou de produção de petróleo, situadas nas regiões marítimas (mar territorial, zona contígua, zona econômica exclusiva e plataforma continental brasileira), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador (art. 3.º, § 3.º da Lei Complementar n.º 116/03).

Veja-se que os dispositivos acima põem abaixo a pretensão de alguns municípios de estenderem sua competência tributária às regiões marítimas com base em critérios outros, como, por exemplo, coordenadas geográficas. (BRANCO, 2005, p. 526-527)

Observa-se que o autor citado entende que o art. 3.º, § 3.º da Lei Complementar n.º 116/03 é claro ao afastar a cobrança de ISS sobre as projeções marítimas dos Municípios, na medida em que elege o local do estabelecimento prestador como critério espacial da hipótese de incidência. Infere-se, da assertiva que, conforme o doutrinador, não se confundem os conceitos de estabelecimento prestador e local da efetiva prestação de serviço, sendo aquele o local onde a empresa encontra-se estabelecida.

Não tão clara, entretanto, é a definição do referido conceito. Confira-se:

Marçal Justen Filho procurando encontrar o verdadeiro significado para a figura do “estabelecimento”, mediante interpretação sistemática entre o art. 12 do DL 406/68 e os arts. 126 e 127 do CTN, asseverou que:

estabelecimento indica a ‘unidade’ através da qual se desenvolve uma atividade apta a configurar um fato imponível (...). Significa, portanto, fazer-se necessário examinar se o serviço foi prestado através da utilização de um complexo de bens (materiais e imateriais)... **ter-se-ia de reconhecer que a regra do art. 12, inciso I, não remete à sede da pessoa jurídica para fixação da competência.** (JUSTEN FILHO, 1995, p. 65) *(o grifo é nosso)*

Bernardo Ribeiro de Moraes, também na vigência do Decreto-Lei n.º 406/68, já abordava o tema sob o enfoque da efetiva prestação do serviço:

A lei faz referência a "estabelecimento prestador". **Assim, qualquer estabelecimento do contribuinte poderá determinar o local de incidência do ISS, pouco valendo a importância do estabelecimento (sede, matriz, filial, sucursal ou agência), ou o local onde esteja centralizada a escrita. O essencial é que o referido estabelecimento seja o "prestador" do serviço e não outro.** (MORAES, 1975, p. 489) *(o grifo é nosso)*

Paulo de Barros Carvalho entende que a regra do art. 12, a, do Decreto-Lei n.º 406/68 é de “... rara infelicidade (...) abriga um descompasso lógico-jurídico (...): consagra o desvirtuamento da regra-matriz de incidência do ISS, por não adotar o critério espacial adequado.”

Analisando-se, assim, a doutrina citada e a disposição expressa do já transcrito artigo 4.º da LC 116/2003, conclui-se que é irrelevante o caráter permanente ou temporário da prestação do serviço para determinação do estabelecimento prestador, importando apenas o local em que o contribuinte desenvolva sua atividade, e que o mesmo se configure como unidade autônoma ou profissional.

Buscou, em realidade, o legislador complementar evitar artifícios por parte dos contribuintes, que se instalam em Municípios onde a alíquota do ISS é menor, mas que prestam serviços em outros. Este novo dispositivo legal restringe os conceitos tradicionais de estabelecimento prestador, vinculados à idéia de sede, filial, agência, ou qualquer outra denominação conferida, vinculando o estabelecimento prestador ao efetivo local do desenvolvimento da "atividade de prestar serviços", em consonância com a jurisprudência do STJ.

É, assim, de se dizer, retomando a reflexão iniciada no tópico anterior deste ensaio que, ao estabelecer o legislador complementar o estabelecimento prestador como o local da ocorrência do fato gerador para serviços executados em águas marítimas, não trouxe exceção ao princípio da territorialidade, haja vista que, conforme o art. 4.º da LC 116/2003, afigura-se como estabelecimento prestador o local da prestação do serviço.

Para fins de consolidação do entendimento até aqui esposado, é válido citar a regra do artigo 116, I, do Código Tributário Nacional, que determina:

Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

**I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;**

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001) *(o grifo é nosso)*

O ISS é, então, devido no momento da prestação de serviço, no instante em que ocorre a exteriorização do fato gerador. Conforme estabelece a Lei Complementar 116/2003, o fato gerador ocorre com a prestação do serviço, o que determina, por consequência, o momento da incidência do tributo, independentemente de outros elementos que não exteriorizam o fato gerador, como, por exemplo, assinatura de contrato.

O certo é, portanto, que as regras que determinam a competência para a cobrança do ISS não podem estar dissociadas do local e do momento da incidência.

## 2 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A definição do critério espacial não se restringe apenas às consequências no âmbito da estrutura da regra-matriz do ISS. Os reflexos da inobservância das diretrizes constitucionais para seu estabelecimento produzem efeitos que comprometem a própria repartição da competência tributária. Tratar-se-á, assim, neste tópico, mais detidamente, da competência tributária municipal para instituição do ISS.

A Lei Maior atribui certas competências às pessoas políticas de direito público, entre elas a competência tributária, que se caracteriza por ser a aptidão atribuída ao ente federado para a criação, *in abstracto*, dos tributos que especifica.

A competência tributária possui duplo aspecto: possibilitar aos entes federativos a instituição de tributos a fim de que possam arrecadar recursos necessários à garantia de sua autonomia e consecução das respectivas políticas públicas e **garantir que o contribuinte não seja tributado por ente diverso daquele a que a Carta Magna outorgou a respectiva competência tributária sendo observados os seus limites.**

A prerrogativa constitucional atribuída aos entes federados deve ser exercida através de lei regularmente aprovada (art. 150, I da CF), na qual conste, essencialmente, a hipótese de incidência do tributo, o sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Isto significa que a Constituição não cria tributos, ao contrário, ela apenas atribui à União, aos Estados-Membros, ao Distrito Federal e Municípios, a competência para, através de processo legislativo regular, instituir os tributos de sua competência. **Em virtude da rigidez do sistema tributário, não pode Lei Complementar, todavia, estender a competência tributária de qualquer ente federativo.**

Antes, entretanto, de adentrar especificamente no tema da extensão da competência tributária, é preciso que se discorra acerca dos limites do território de cada ente federativo.

Cumpra, salientar, que o conceito de território é aqui tomado não necessariamente como base física, âmbito geográfico, mas limite à jurisdição, ao exercício da competência tributária. Note-se que o território pode ser entendido como controle administrativo, fiscal, jurídico, político, econômico, efetivo do espaço ou de uma região.

De acordo com a discriminação das rendas tributárias constantes na Constituição Federal, a instituição e cobrança do ISSQN são de competência dos Municípios (CF/88, art.156, III).

A autonomia municipal, entretanto, não é irrestrita. Aferir os seus limites requer estabelecer qual o âmbito espacial de vigência da lei local, pois é segundo ela que o Município exerce a competência que a Lei Maior lhe outorgou.

Com relação ao imposto em estudo, a competência tributária está diretamente vinculada ao aspecto espacial da hipótese de incidência, uma vez que, conforme já estudado em tópico anterior, em regra, é competente para instituir e cobrar o imposto o Município onde ocorre a prestação de serviço, ou seja, o local onde se dá a ocorrência do fato imponible descrito na norma tributária.

## **2.1 Dos Limites Territoriais do Município**

Concentrando na problemática do ISS, a tarefa passa a ser, então, a de fixar os limites da incidência da lei tributária municipal. Embora não envolvendo, a princípio, o território de qualquer Município, para os serviços prestados em águas marítimas, conforme já visto (art. 3.º, § 3.º da LC n.º 116/2003), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador.

Uma primeira leitura do dispositivo normativo sobredito traz o questionamento acerca do alcance da expressão “... *àguas marítimas...*” nele inserta, fazendo perscrutar sobre a existência de águas marítimas em territórios municipais. Para responder à indagação, necessário que se investigue se o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental fazem parte do território do Município.

Tais institutos, definidos na Convenção das Nações Unidas sobre O Direito do Mar, cujo texto foi concluído em Montego Bay, Jamaica, em 10 de dezembro de 1982, ingressaram no domínio da Constituição através de aprovação no Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo n.º 5, de 09/11/1987, vigendo a partir de 16/11/1994, de acordo com o Decreto Executivo n.º 1.530, de 22/06/1995.

A Lei n.º 8.617, de 04/01/1993, que dispõe sobre o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental brasileiros, define em seu art. 1.º, *caput*, que:

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

O art. 6.º, do mesmo diploma legal, dispõe que:

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

A plataforma continental, por seu turno, está definida no art. 11 e:

... compreende o leito e o subsolo das áreas submarinas que se estendem além do seu mar territorial, em toda extensão do prolongamento natural de seu território terrestre, até o bordo exterior da margem continental, ou até uma distância de duzentas 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.

O STJ tem afirmado a incidência do ISS sobre serviços prestados em alto mar. Em diversas oportunidades, já se manifestou no sentido que integram o território nacional e dos respectivos Estados e Municípios confrontantes os institutos acima definidos: o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva. Veja-se:

Não há dúvida que o mar territorial e a plataforma continental integram o patrimônio da União, não se podendo olvidar que se situam no território de algum Estado ou Município.

A Competência tributária, a toda evidência, pode ser exercida sobre as atividades desenvolvidas na porção do mar territorial confrontante a seus territórios. (STJ, 1996, p. 47663).

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – ISS – ISENÇÃO – ATIVIDADES DERIVADAS DE CONTRATOS ASSINADOS COM A PETROBRÁS – ARMAÇÃO DE EMBARCAÇÕES – NÃO INCLUSÃO NA LC 56/87 – DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO – PRECEDENTE**

1. Agravo Regimental contra decisão que negou provimento ao agravo de instrumento da parte agravante, ante a não comprovação da divergência jurisprudencial.

2. O Acórdão *a quo* julgou improcedente ação declaratória objetivando o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária referente ao ISSQN, relativamente às atividades da recorrente de assistência às plataformas marítimas de petróleo, por meio do chamado "off shore" quando, contratada pela Petrobrás para serviços específicos, aram embarcações e no desenvolver de sua assistência faz o transporte em área extramunicipal.

3. "Incidente, *in casu*, o ISS, porquanto as atividades da recorrente encontram-se incluídas na lista de serviços da Lei Complementar 56/87 (item 3.5), por se constituírem em serviços de apoio às plataformas de exploração e exportação de petróleo." (ROMS nº 5315/SE, 1ª Turma, DJ de 28.08.1995, Rel. Min. Demócrito Reinaldo)

4. Não se conhece de Recurso Especial fincado no art. 105, III, "c", da CF/88, quando a alegada divergência jurisprudencial não é devidamente demonstrada, nos moldes em que exigida pelo parágrafo único, do artigo 541, do CPC, c/c o art. 255 e seus §§, do RISTJ.

5. Agravo regimental não provido. (STJ, 2003, p. 00187).

Nesse sentido, segue decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

ACÇÃO DECLARATÓRIA – ISS – Serviços de perfuração e outros prestados à PETROBRÁS, nas plataformas situadas no mar territorial. Pretensão à declaração de não incidência. Improcedência da Apelação. A plataforma continental e o mar territorial integram o patrimônio da União, mas situam-se no território do município litorâneo, que em razão disso tem legitimidade para cobrança do tributo. Recurso improvido." (TJRJ, 2001).

Evidenciando, entretanto, a inexistência de jurisprudência definida para tributação de serviços de exploração em alto mar, seguem decisões divergentes ambas do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Confira-se:

AGRAVO DE INSTRUMENTO COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - ISSQN - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM PLATAFORMA MARÍTIMA - PLATAFORMA CONTINENTAL - ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA - MAR TERRITORIAL - RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Mesmo anteriormente a Lei Complementar 116/2003, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. A 1ª Seção do STJ firmou orientação no sentido de considerar competente para a cobrança do ISSQN o Município em que ocorreu o fato gerador, ou seja, aquele onde se deu a prestação dos serviços.

2. O mar territorial estende-se além de seu território e das suas águas interiores, a uma zona mar adjacente, com a extensão de 12 (doze) milhas a partir da linha de base, onde a soberania do Estado ribeirinho é completa, com a única observação sobre o dever de respeitar o direito de passagem inocente das embarcações. A zona econômica exclusiva se estende até as 200 (duzentas) milhas náuticas, sendo uma área de mar, onde apenas o Estado ribeirinho possui o direito de exclusivo de exploração econômica. A plataforma continental é a parte do leito do mar adjacente à costa, sendo do Estado ribeirinho o direito soberano de exploração de seus recursos naturais. Geralmente não ultrapassa profundidades de 200 (duzentos) metros. Seu limite é condizente com a zona econômica exclusiva, sendo no Brasil de 200 (duzentas) milhas após as linhas de base.

3. A totalidade do território nacional, com exceção apenas das porções ocupadas pelo Distrito Federal (art. 32 do C.F) e pelos Territórios Federais (art. 33) é também parte do território de algum Estado. Por outro lado, a totalidade do território nacional está também dividida em Municípios, com exceção do Distrito Federal, com relação ao qual a divisão é proibida (art. 32) e dos Territórios Federais, nos quais ela é facultativa. Ora, o mar territorial, a plataforma continental

e a zona econômica exclusiva não estão em qualquer Território Federal, até porque hoje nenhum existe, nem no Distrito Federal. Impõe-se, pois, concluir que, se são parcelas do território nacional, integram também os territórios de Estados e Municípios. Cabe apenas perquirir qual a parte que toca a cada um deles.

**4. O mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva integrariam os territórios dos Estados e dos Municípios confrontantes, que podem, assim, exercer livremente, nessas áreas, a competência tributária que lhes é conferida pela Constituição.**

5. Está claro o *periculum in mora* suportado pelo agravante no fato de ao final da demanda *a quo*, se determinado o pagamento do ISSQN ao mesmo, este não consiga recuperar o montante que deveria ter sido recolhido, e que conforme afirma o agravado, vem sendo pago a outra municipalidade.

6. Recurso parcialmente provido. (TJES, 2007) (*o grifo é nosso*).

REMESSA EX OFFICIO E APELO VOLUNTÁRIO – SERVIÇOS DE PRATICAGEM USANDO REBOCADORES – AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL – SERVIÇOS EXECUTADOS NO MAR TERRITORIAL – RECURSOS IMPROVIDOS

1. A lista que acompanha o Decreto-Lei nº 406/68, em caráter taxativo define os serviços tributáveis, não se admitindo interpretação ampliada. O município não pode exigir o ISS sobre serviços de rebocagem para deslocamento de navios, pois não albergados pelo caráter taxativo da lista.

2. A utilização de rebocadores para auxiliar a atracação de navios, não significa, contudo, que os serviços de reboque confundem-se com o de atracação, nem que integram esses serviços. Com efeito, não são sequer indispensáveis aos serviços de atracação, pois os navios podem ser atracados, ou desatracados sem o auxílio dos rebocadores, que se pode restringir às manobras das embarcações.

**3. Os serviços com rebocadores são executados no mar territorial, não se sujeitando a imposição tributária do município.**

(TJES, 2003) (*o grifo é nosso*)

O STF, de outro lado, ainda não enfrentou especificamente a questão em voga. Manifestou-se, inicialmente, a Egrégia Corte, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 54-3/DF, proposta pelo SYSDARMA – Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima. O objeto era a declaração de inconstitucionalidade do Convênio n.º 66/88, do Conselho de Política Fazendária do Ministério da Fazenda – CONFAZ, art. 27, que permitia a tributação de circulação de mercadorias e de serviços prestados em águas marítimas. Indeferiu-se, por unanimidade, o pedido cautelar constante dos autos em comento, sob o fundamento de não se vislumbrar a fumaça do bom direito ante a complexidade da matéria. O mérito não chegou a ser analisado em virtude da ilegitimidade ativa do autor que é sindicato, sendo certo que somente as confederações sindicais podem propor ADI.

Está em curso a ADI 2080, proposta pela Confederação Nacional de Transportes – CNT, na qual se discute exatamente a matéria. Tem origem a discussão na incidência de ICMS, em transporte aéreo intermunicipal e interestadual. Não se insurge a autora, entretanto, contra a referida exigência. O objeto é a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 194, § 5.º da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e

31, § 4º da Lei Estadual nº 2.567/96, segundo os quais o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental integram o território dos Estados e Municípios que lhes são confrontantes.

Alega a CNT que, ao incluir a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva como locais de operações sujeitas ao ICMS o legislador estadual cometeu graves e inequívocas violações à Constituição Federal, quais sejam: afetou bens da União (art. 20, V e VI) e ultrapassou a competência do Estado para instituir ICMS (arts. 22, I e 155, II), ofendeu o princípio da imunidade recíproca entre os entes federativos (art. 150, VI, a) e invadiu competência reservada ao direito nacional – lei complementar tributária (arts. 146, I, III, *a* e 155, § 2.º, XII, *d*).

Objetou, por seu turno, a Assembléia Legislativa e a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro que: (1) foram confundidos os conceitos de bens e território; (2) a Constituição Federal, no § 1.º, do seu art. 20 estabeleceu que o mar territorial, a ZEE e a plataforma continental integram o território dos Estados e Municípios, ao assegurar a esses o resultado da exploração de petróleo ou de gás natural, de recursos hídricos para fins de geração elétrica e de outros recursos minerais; (3) não fere a imunidade recíproca porque o ICMS não incide sobre o patrimônio, a renda e os serviços da União, mas sim sobre serviços prestados por particulares naquelas áreas e, finalmente (4) não houve invasão de competência reservada à Lei Complementar tributária, uma vez que os dispositivos atacados não teriam instituído nova hipótese de incidência tributária, mas tão-somente reproduzido o disposto no art. 20 § 1.º, da CF.

A autora juntou aos autos pareceres específicos da lavra de Raul Machado Horta e Gonçalves Ferreira Filho concluindo pela impossibilidade de Municípios exercerem competência tributária na plataforma continental, no mar territorial e na zona econômica exclusiva.

A medida cautelar foi indeferida, por decisão unânime, entendendo-se que não estavam presentes os requisitos autorizadores da sua concessão. O mérito ainda não foi analisado.

O Professor Raul Machado Horta, no referido parecer juntado à ADI em comento, ensina que o ingresso, na matéria constitucional, conferiu aos institutos em tela a supremacia de norma da Constituição e a definição de sua posição no quadro das competências constitucionais. A Lei maior incluiu os mesmos no domínio da União Federal, e ao tratar da organização político-administrativa do Estado, limita-se a definir as

competências legislativas e administrativas e os bens de cada ente, estabelecendo, em seu art. 20, que:

São bens da União:

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

VI - o mar territorial

A plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva, qualificados constitucionalmente como bens da União, foram colocados na sua competência, impedindo as demais entidades federativas de estenderem sua *manus* impositiva fora de sua competência territorial.

Introduzida, assim, a matéria na competência da União Federal, não há como incidir sobre ela legislação municipal ou estadual. Recebem, no sistema constitucional brasileiro, os Estados federados para o exercício de sua competência legislativa, os poderes reservados (art. 25 § 1.º da CF).

À legislação municipal, que se submete aos princípios estabelecidos na Magna Carta, aplicam-se os mesmos fundamentos. Os poderes da União são soberanos e nacionais, enquanto os dos Municípios referem-se aos interesses locais (art. 30, I da CF). A plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva não se enquadram entre os assuntos dessa natureza e, portanto, estão fora da incidência da legislação local.

Ilustrando o quanto até aqui demonstrado, também em parecer constante da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, expõe o Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

7. 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 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, § 1.º, III). A Justiça federal julgar os crimes cometidos a bordo de navios (art. 109, IX). Etc.

8. Acrescente-se que à União é atribuída pela Carta a titularidade sobre o mar territorial. Ou seja, sobre seus recursos. Com efeito, o art. 20, VI inclui o mar territorial entre os bens da União (Cf. meus Comentários à Constituição de 1988, São Paulo, Saraiva, 1.ª ed., 1990, p. 152, 2.ª ed., 1997, p. 148) (STF, 2002, p.29)

O eminente Professor destaca, ainda, que a questão ora tratada envolve a vulneração do princípio da imunidade recíproca. Segundo ensina, a razão do referido princípio, consignado no art. 155, VI, *a* da CF, que impede que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre bens e serviços uns dos outros, é

evitar que recursos de um dos entes federativos sejam subtraídos de suas finalidades próprias (as do ente federativo) para financiarem as de outro (ainda que também públicas e meritórias). O texto constitucional – continua Ferreira Filho – supõe que a repartição que faz aprovisiona suficientemente cada um dos entes, desde que cada um fique com tudo que lhe atribui.

Ives Gandra da Silva Martins (2000, p. 126-127) tratando da complexa matéria acerca da inclusão ou não da plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva no território dos Estados e Municípios entende que o mar territorial “é território da União, não pertencendo, sob nenhum aspecto, aos municípios limítrofes, pois onde começa a plataforma, termina a área do município”. Conclui o referido tributarista que não há como subsistir a exigência de tributo pelo Município sobre serviço que não foi prestado em seu território.

A própria Lei nº 9.478/97 – Lei do Petróleo – ao dispor sobre o mar territorial, a ZEE e plataforma continental, indica que são do domínio da União, dispondo que:

Art.21. Todos os direitos de exploração e produção de petróleo e gás natural em território nacional, nele compreendidos a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, pertencem à União, cabendo sua administração à ANP.

Ainda sobre a questão, manifesta-se Marcelo Caron Baptista:

A resistência em aceitar a possibilidade do Município tributar a prestação de serviços em águas marítimas começa pela ausência de limites seguros para demarcação do seu pretense “território aquático”. O maior obstáculo, porém, está no fato de que a Constituição Federal, apesar do que está enunciado no § 1.º do seu art. 20, coloca toda questão marítima no plano federal. Prescreve que os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva, o mar territorial e, ainda, os terrenos de marinha e seus acréscidos são bens da União (art. 20, V, VI e VII). Paralelamente, o art. 21, XXII, da Carta de 1988 reservou à União Federal, inclusive, a competência para “*executar os serviços de polícia marítima...*”. (BAPTISTA, 2005, p. 545)

O § 1.º do artigo 20 da Lei Maior citado pelo autor em comento, é verdade, assegura a participação dos Estados e dos Municípios 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 (base física, âmbito geográfico), plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva.**

Não se pode, todavia, concluir, a partir da leitura do referido excerto constitucional, que a plataforma continental, mar territorial e zona econômica exclusiva

integrem o território (espaço onde ocorre a validade da ordem jurídica) do Município. Explica-se: tal ilação aplica-se apenas à apuração dos royalties (participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural ou compensação financeira por essa exploração) e a analogia, neste caso, não poderia ser aplicada sob pena de resultar exação (art. 108, § 1.º do CTN).

O emprego da analogia feriria a segurança jurídica, pela violação ao princípio da legalidade tributária insculpido na norma do artigo 150, I da Constituição Federal, abrindo um campo de demasiada discricionariedade para o aplicador, eis que estaria sendo suprida a vontade do legislador. Para Alfredo Augusto Becker,

quando se trata de lei tributária criadora de tributo, é indispensável que preexista regra jurídica outorgando, expressamente, ao juiz (ou à autoridade incumbida do lançamento), o poder de "aplicar" (criar), por analogia, a regra jurídica tributária criadora do tributo. (...) A sua referida ineficácia decorre da existência de outra regra jurídica (portanto, justamente em virtude do indicado cânone hermenêutico), esta de natureza constitucional (existente em todas as modernas Constituições), que proíbe a cobrança de tributo sem prévia lei que o estabeleça (BECKER, 1998, p.34)

No Rio de Janeiro, por exemplo, o Tribunal de Justiça do Estado decidiu que os critérios de divisão do território entre Municípios, definidos pelo IBGE, prestam-se apenas à distribuição de royalties. Veja-se:

PROCESSO CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. MEDIDA CAUTELAR DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. DEFERIMENTO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. LIMINAR. PRETENSÃO CAUTELAR DE MUNICÍPIO QUE PLEITEIA QUE A PETROBRAS TRAGA AOS AUTOS DOCUMENTOS RELATIVOS A CONTRATOS MANTIDOS COM FORNECEDORES, A FIM DE QUE SE VERIFIQUE A OCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES DE ISSQN.

Além de ser duvidosa a juridicidade da via eleita pelo Município para obter informações sobre operações “offshore” da referida estatal, a liminar deferida merece reforma, de plano, porque sua concessão dependia do reconhecimento de aroma de bom direito, inexistente nos autos.

**As projeções territoriais das linhas demarcatórias do IBGE não tornam a plataforma marítima — em que a PETROBRAS exerce suas atividades exploratórias — uma extensão do território dos Municípios costeiros, influenciando, tão-somente, na fixação do valor de indenizações e royalties tal como estabelecido na Lei n.º 7525/86.**

Recurso provido de plano.  
(TJRJ, 2005)

De tudo quanto até aqui exposto, mostra-se inaceitável a partilha da plataforma continental, mar territorial e zona econômica exclusiva entre os Estados e Municípios confrontantes, mormente para justificar a cobrança de um imposto.

## 2.2 Da Titularidade da Competência para Exigência do ISS em Águas Marítimas

Fixada a premissa de que não integram o território dos Municípios a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva, é preciso investigar se há fundamento constitucional para a exigência de ISSQN sobre os serviços prestados em águas marítimas e quem se afigura no pólo ativo dessa relação. Neste tópico, analisar-se-á a possibilidade de atribuir-se à União a titularidade da referida competência.

Inicialmente, há que se discorrer acerca da extensão da soberania do Estado Brasileiro no espaço aquático. “Certamente não se cogita da possibilidade de incidência da norma do ISS sobre fatos ocorridos em qualquer local das “águas marítimas”, pois isso implicaria a incidência de lei municipal em território alheio àquele em que o Brasil exerce a sua soberania.” (BAPTISTA, 2005, p. 541)

Os Estados, excetuando-se o direito de passagem inocente reconhecido aos navios de todas as nacionalidades, exercem soberania plena em relação à faixa correspondente ao seu mar territorial. Nesse sentido, assim dispõe o art. 2.º da Lei n.º 8.617/93:

A soberania do Brasil estende-se ao mar territorial, ao espaço aéreo sobrejacente, bem como ao seu leito e subsolo.

Na zona econômica exclusiva, de outra banda, a soberania é limitada. Veja-se o art. 7.º do mesmo diploma legal citado:

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.

Nesse caso, o Estado é especificamente soberano: ele exerce “direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais” existentes na água, no leito e no subsolo, considerados de aproveitamento econômico.

O Estado costeiro exerce também jurisdição sobre a zona econômica exclusiva em matéria de preservação do meio marinho, investigação científica e **instalação de ilhas artificiais**. É o que dispõe o art. 8.º do mesmo diploma legal:

**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.** *(o grifo é nosso)*

As plataformas de exploração de petróleo são consideradas, por lei, ilhas artificiais, portanto, conforme dispositivo normativo sobredito, serão instaladas, justamente, na chamada zona de produção econômica exclusiva, na qual não há a cobrança de tributos por parte do governo, visto que a imposição tributária, como já foi visto, é fruto da manifestação do poder e da soberania do Estado e, nessa faixa das águas marítimas, a soberania é limitada.

Ocorre que a exceção a essa regra são, exatamente, **as chamadas ilhas artificiais, para as quais poderia incidir a cobrança de tributos, haja vista encontrarem-se, conforme estudado, sob jurisdição da União.**

Conforme assevera Luciene Strada (1986), a esse respeito, a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar dispõe que o Estado Costeiro tem o direito exclusivo de construir e de autorizar e regulamentar a construção, operação e utilização de ilhas artificiais, instalações e estruturas para os fins de exploração dos recursos naturais abaixo do leito do mar (art. 60 – item 1), e **jurisdição exclusiva sobre essas ilhas artificiais, instalações e estruturas, incluindo jurisdição em matéria de leis e regulamentos aduaneiros, fiscais, de imigração, sanitários e de segurança** (art. 60 – item 2).

Poder-se-ia, assim, afirmar a soberania do Estado sobre essas ilhas artificiais, que são as plataformas de petróleo. Estabelecendo os contornos da soberania, Hugo de Brito Machado ensina que:

(...) o Estado é entidade soberana. No plano interno, tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.” (MACHADO, 2001, p. 32 e 33)

Para o renomado professor, o poder estatal na área tributária, traduz-se como característica marcante da própria soberania, como segue:

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. (MACHADO, 2001, p. 33)

Ainda, sobre a estreita relação entre a soberania, o poder de tributar e a própria competência tributária, todos do Estado, Machado conclui:

O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora seu fundamento seja a soberania do Estado.

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre diversos níveis de governo. (...) Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. (MACHADO, 2001, p. 32 e 33)

Entendida a ligação entre os conceitos supra é de se investigar, se, no caso em tela, a soberania da União sobre as comentadas estruturas a autorizaria à exigência do ISS.

Para Marcelo Caron Baptista, **mesmo que corresponda à materialidade do imposto municipal**, fato ocorrido fora dos limites geográficos do Município insere-se na competência tributária da União Federal. Ensina o tributarista:

Defende-se, pois, ainda que mediante rápida análise do tema, que o legislador da União pode, entendendo oportuno, porque somente a ele compete, instituir ISS sobre a prestação de serviços em águas marítimas, sendo vedado ao Município fazê-lo, sob pena de inconstitucionalidade. Diga-se, ainda, que não se trata, aqui, de exercício da competência tributária residual da União Federal. Isso porque, em face da regra do artigo 154, I, combinado com o art. 156, III, da Constituição Federal, eventual imposto federal não poderia ter a mesma hipótese e base de cálculo do ISS. Trata-se, pois, de competência tributária originária da União Federal, que poderia ter sido exercida a partir da entrada em vigor do Sistema Constitucional Tributário veiculado pela Carta de 1988. (BAPTISTA, 2005, p.546)

Verifica-se do excerto a conclusão do autor acerca da competência da União Federal para tributar a prestação de serviços em águas marítimas.

Pacífico é, entretanto, o entendimento segundo o qual a competência tributária encontra-se exaustivamente delineada na Constituição Federal. Seguindo esse raciocínio e com fundamento nos arts. 153, 155 e 156 da Carta Política de 1988, que atribui competência tributária à União, aos Estados e ao Distrito Federal, e aos Municípios, respectivamente, eventual "sobra, se existir algum fato econômico passível de tributação, será da competência da União" (ICHIHARA, 1994) (art. 154, CF).

A União, assim, exercendo a competência residual, conforme ensina Márcio Severo Marques:

não poderá valer-se de materialidades que tenham sido indicadas e autorizadas pelo texto constitucional para impostos de competência das demais pessoas políticas de direito público interno, sob pena de violação ao princípio federativo (MARQUES, 2000, p. 214.)

Tal circunstância foi reconhecida no texto de Caron Baptista quando afirmou não se tratar a suscitada competência da União de residual. De toda maneira, sustentou o autor a existência da competência como originária.

A competência tributária originária assim é reconhecida porque definida constitucionalmente. No caso da exigência do ISS, trata-se de competência privativa ou exclusiva do Município (art.156, III da CF) para a exigência de tributo sobre a prestação de serviços ocorrida em seu território, de forma que, **apenas esse ente federativo poderia tributar esse fato**, excluindo-se a competência dos demais (SABBAG, 1996). É, conforme assevera Aires F. Barreto (2003), o ISS um imposto de competência municipal ou, inversamente, visto pelo efeito negativo ou inibitório, excludente de Estados e da União.

Independente de onde ocorra o fato – se no território do Município ou em águas marítimas – se já constitui critério material da hipótese de incidência de imposto que é exclusivo do Município, "também é excludente, uma vez que constitui uma obrigação negativa para as outras entidades, que não podem invadir aquela área própria e privativa do ente político beneficiado" (ROSA JÚNIOR, 2000).

Não merecerá, dessa forma, prevalecer entendimento segundo o qual poderá haver materialidades iguais fundamentando exigências tributárias cuja única distinção seja o aspecto espacial. Nem se pode dizer que poderia a União exercer a referida competência sobre águas marítimas em virtude da impossibilidade dos Municípios ali atuarem. Neste sentido, válida a citação da lição de Aliomar Baleeiro acerca do não-exercício da competência tributária:

A Constituição instituiu o sistema tributário nacional sob a inspiração de várias diretrizes políticas e econômicas, a começar pela da eficácia e preservação do regime federativo. Cada nível de governo – o federal, o estadual e o municipal – foi provido de receitas exclusivas e indelegáveis. Dentro do ponto de vista da técnica jurídico-constitucional, parece supérfluo estatuir-se que o não exercício da competência tributária pela pessoa que dela é titular não a defere a Pessoa Jurídica de Direito Interno diversa. A competência fiscal não é *res nullius* de que outra Pessoa de Direito Público se poderá aproveitar pela inércia do titular dela. (BALEIRO, 2004, p. 87)

Ainda confirmando as limitações constitucionais ao poder de tributar, Aliomar Baleeiro (2003) elenca, entre os princípios constitucionais disciplinadores

da tributação, justamente o da **rigidez do sistema com a vedação de impostos estranhos à competência constitucional da Pessoa de Direito Público que o decreta.**

É, então, possível adotar quanto ao aspecto aqui tratado, a inferência do tributarista Clélio Chiesa, ao tratar do regime jurídico da atuação do Estado brasileiro em matéria tributária:

Essas diretivas levam à conclusão de que o Estado brasileiro somente poderá legislar em matéria tributária nas hipóteses expressamente autorizadas pela Constituição, respeitando os limites explícitos e implícitos ao exercício dessa faculdade, com vistas a compatibilizar os interesses das ordens jurídicas parciais aos da Federação, procurando mantê-la incólume. (CHIESA, 2002, p. 49)

Retomando a linha de raciocínio do autor Marcelo Caron Baptista, quanto à competência da União Federal para tributar a prestação de serviços em águas marítimas, insta ressaltar a sua conclusão:

O fundamento constitucional para a instituição de tributo, nessa hipótese, é revelado pela interpretação analógica do art. 147, da Lei Maior, pelo qual, como antes visto, "Compete à União, em Território Federal, (...) se o Território não for dividido em Municípios, (...) os impostos municipais ... (BAPTISTA, 2005, p. 545)

Ocorre que, nesse ponto, a pretensão do intérprete esbarra na vedação constante do § 1.º do artigo 108 do Código Tributário Nacional – já citada neste texto – segundo a qual, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

É preciso lembrar que todo e qualquer tributo se sujeita ao princípio da tipicidade cerrada, que é um desdobramento natural do princípio da reserva legal estatuído pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, pelo qual a utilização da analogia para instituir tributo é expressamente proibida.

No caso em tela, fosse a União Federal tributar a prestação de serviços *offshore* estaria, *in casu*, criando um tributo por analogia, rompendo o cânone pétreo tributário da tipicidade fechada. Como bem pontifica Luciano Amaro, segundo o princípio da tipicidade tributária:

deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo", vedando-se ao aplicador da lei "a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários" (AMARO, 2004, p. 113).

Já se afirmou, no presente estudo, que a Constituição Federal estabelece limites às competências tributárias de cada ente tributante. Pretendeu-se, com isso, asseverar que cada regra de atribuição de competência tributária exerce função dúplice, na medida em que, ao prever as situações em que determinada competência pode ser exercida, estabelece que toda e qualquer situação que se encontra fora do seu campo de incidência encontra-se excluída da tributação.

Assim, ao estabelecer que os Municípios e o Distrito Federal possuem competência para instituir imposto sobre a prestação de serviços, determina a Carta Magna, simultaneamente, que falece competência a qualquer outro ente federado para figurar como sujeito ativo na hipótese de incidência cujo critério material é o ora estudado, ainda que associado ao aspecto espacial águas marítimas.

## CONCLUSÃO

Tecidas estas considerações, é preciso que sejam retomadas as questões colocadas no intróito do presente trabalho. A principal delas é a de se saber se, efetivamente, há tributação sobre os serviços prestados em águas marítimas. Antes, porém – entendendo por demais conclusiva a resposta a que se busca na indagação – é preciso ratificar as premissas que dirigiram a esta conclusão.

A primeira delas diz respeito ao local do recolhimento do tributo (estabelecimento em terra ou local da efetiva prestação no mar). Conforme visto, a ser seguida regra geral do art. 12 do DL 406/68, posteriormente repetida pela Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, o Município poderá determinar em sua lei municipal que o tributo seja devido pelo fato de o estabelecimento se encontrar em seu território.

Já se verificou, entretanto, dos pressupostos aqui tomados, que a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça está em harmonia com a Constituição Federal, pois consolida a exêgese de que um Município não pode cobrar um tributo cujo fato jurídico tributário – que é a prestação de serviços no seu território (art. 156, III, da CF) – ocorra fora dos seus limites territoriais.

Assim sendo, é de se investigar: se considerado o critério espacial que compõe o descritor da regra matriz de incidência a posição geográfica da plataforma (local da efetiva prestação), que seria, efetivamente, o estabelecimento prestador, como definir os limites intermunicipais no mar?

Não há previsão na Constituição que dê ao Município competência tributária para legislar sobre atividades em águas marítimas (fora do âmbito do território continental).

Nesse ponto, é de se dizer que a tributação pelo local do serviço prestado, embora em consonância com o jurisprudência do STJ, em se tratando das prestações *offshore*, com certeza agride e viola o texto constitucional, visto que não há como valer-se de quaisquer critérios que não os constitucionalmente definidos para traçar projeções marítimas dos Municípios.

É preciso que se considere que, ante as premissas firmadas no presente ensaio, não integrando o território do Município o mar territorial, a zona econômica exclusiva ou a plataforma continental, não poderia tal ente federativo tributar fatos ocorridos em suas projeções marítimas, sob pena de ofensa ao princípio da territorialidade (art.102 CTN), já que a competência tributária somente se exerce nos seus limites territoriais.

No que concerne à União, observou-se que, embora tenha a Lei Maior lhe atribuído o domínio sobre as projeções marítimas do Município, não há lei instituidora da cobrança do referido tributo por aquele ente federativo. Instando salientar que, caso fosse exercida a competência traçada constitucionalmente em virtude da titularidade dos bens definida no art. 20, V e VI, da Constituição Federal, não poderia a União valer-se da materialidade indicada e autorizada pelo texto constitucional (art. 156, III) ao Município, qual seja: a prestação de serviços em seu território.

Assim, conclui-se que os serviços prestados a bordo das plataformas de petróleo não podem constituir-se em causa de exigência do ISS seja pelos Municípios, porque as águas marítimas não se inserem em seu território, seja pela União, porque não poderá integrar como sujeito ativo hipótese de incidência tributária cujo critério material já é utilizado para exigência de outra exação.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

BRANCO, Marcio. A nova sistemática de tributação dos serviços internacionais e a importação de serviços na indústria do petróleo. **In: Estudos e pareceres: direito do petróleo e gás**. RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 406 – 31 dez. 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Publicado no DOU de 31.12.68.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116 – 31 jul. 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Publicado no DOU de 1.º/08/03.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172 – 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicado no DOU de 27 de outubro de 1966 e retificado no DOU de 31.10.1966

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.617 – 04 jan. 1993. Dispõe sobre o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental brasileiros, e dá outras providências. Publicada no DOU de 4.1.93

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência interpostos contra decisão proferida no Recurso Especial nº 130.792/97 – CE. Corpo de Vigilantes Particulares Ltda. – CORPVS e Outro e Município de Juazeiro do Norte. Relator: Min. Ari Pargendler. Relatora para o acórdão: Min. Nancy Andrigui. Por maioria. 07 de abril de 2000. Diário da Justiça da União, 12/06/2000, p. 66.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 54002/PE. Relator: Min. Demócrito Reinaldo. 05 de abril de 1995. Unânime. Diário de Justiça da União, 08/05/1995, p. 162. Disponível em: <http://www.gdt-rio.com.br/reunioes2006/aguasmaritimas.ppt>. Acesso em: 31/01/2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 61.595/RJ. Relator: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 31 de outubro de 1996. Por Maioria. Diário de Justiça da União,

02/12/1996, p. 47663. Disponível em:  
<http://www.gdtrio.com.br/reunioes2006/aguasmaritimas.ppt>. Acesso em: 31/01/2010.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Marítima Petróleo e Município de Macaé. Agravo de Instrumento nº 484123/RJ. Relator: Min. José Delgado. Diário de Justiça da União, 09/06/2003, p. 00187. Disponível em: <http://www.gdt-rio.com.br/reunioes2006/aguasmaritimas.ppt>. Acesso em: 31/01/2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 2001.001.08561. Relator: Des. Carlos Ferrari. 21 de novembro de 2001. Disponível em: <http://www2.tjrj.gov.br/cposg/servlet/ServletArquivo?cdProcesso...> Acesso em: 05/02/2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Espírito Santo. Agravo de Instrumento nº 21069001085. Relator: Des. Ronaldo Gonçalves de Souza. 22 de fevereiro de 2007. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5010268/agravo-de-instrumento-ai-21069001085-es-21069001085-tjes>. Acesso em: 07/02/2010.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Espírito Santo. Recurso Ordinário nº 024990099194. Relator: Des. Jorge Góes Coutinho. 16 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.gdt-rio.com.br/reunioes2006/aguasmaritimas.ppt>. Acesso em: 31/01/2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.080-3/RJ (Medida Cautelar). Confederação Nacional do Transporte – CNT e Governador do Estado do Rio de Janeiro e Outro. Relator: Min. Sydney Sanches, 6 de fevereiro de 2002. Unânime. Diário de Justiça da União, 22/03/2002, p. 29.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Liminar no Processo nº 2005.002.18931. Município de Quissamã e Petróleo Brasileiro S/A. Relator: Des. Marco Antônio Ibrahim. Disponível em: <http://www.gdt-rio.com.br/reunioes2006/aguasmaritimas.ppt>. Acesso em: 31/01/2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 54-3/DF (Medida Cautelar). Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima – Syndarma e Conselho de Política Fazendária do Ministério da Fazenda – CONFAZ. Relator: Min. Carlos Madeira. 14 de junho de 1989. Unânime. Diário da Justiça da União, 04/08/1989, p. 12.609.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 54-3/DF. Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima – Syndarma e Conselho de Política Fazendária do Ministério da Fazenda – CONFAZ. Relator: Min. Marco Aurélio, 5 de junho de 1996. Unânime. Diário da Justiça da União, 06/09/1996, p. 31.848.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Lejus, 1998

CAIS, Cleide Previtalli. A Jurisprudência Recente do STJ sobre ISS, Local da Prestação, Incidência e Situações persistentemente Duvidosas: Instrumento mais Adequado para se obter Certeza – Ação Declaratória ou Ação de Consignação em Pagamento. **Problemas de Processo Judicial Tributário**, v. 4, São Paulo: Dialética, 2000.

- CARVALHO, Paulo de Barros. ISS – diversões públicas. **RDT**, n. 17-18, p. 191
- CARRAZZA, Roque. Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-lei nº 406/68. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 6, out. /dez. 1978.
- CARRAZZA, Roque. Imposto Sobre Serviços. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, jun. 1989.
- CHIESA, Clélio. **A Competência tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- HOFFMANN, Susy Gomes. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. **In: Estudos e pareceres: direito do petróleo e gás**. RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- JUSTEN FILHO, Marçal. ISS no Tempo e no Espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 2, nov. 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Serviços de Construção Civil prestados em território da união ou dos Estados não estão sujeitos ao ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 53, fev.2000.
- MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 1975.
- OLIVEIRA, Luciene Strada. **Natureza Jurídica das Plataformas Marítimas**. 1986, 136 f. Monografia. Curso de Administração de Transporte Marítimo da Diretoria de Portos e Costas, Rio de Janeiro, 1985
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- SABBAG, Maristela Miglioli. Competência tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 728, jun. 1996.