

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS**

**INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE
COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
HOTELARIA MARÍTIMA (HOTELARIA *OFFSHORE*)**

RODRIGO GASPARINI FRANCO

Ribeirão Preto

2007

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS**

**INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DE
COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE
HOTELARIA MARÍTIMA (HOTELARIA *OFFSHORE*)**

RODRIGO GASPARINI FRANCO

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como exigência parcial para a conclusão do curso de especialização *lato sensu* em direito tributário

Ribeirão Preto

2007

DEDICATÓRIA

Dedico,

Aos meus pais Antônio e Carmen, que me apoiaram nos momentos mais difíceis de minha vida e que sem eles eu nada seria.

Aos meus avós maternos Geraldo e Áurea (in memoriam) e paternos João (in memoriam) e Irene (in memoriam).

À Rebecca, amor de minha vida.

RESUMO

Desde os mais remotos tempos o Estado sempre buscou formas e meios de incrementar a sua arrecadação fiscal, seja criando novos tributos, seja aumentando significativamente a fiscalização por parte de seus agentes. Ocorre que nem sempre os meios perseguidos pelos entes federativos para aumentar o volume de sua arrecadação se pautam nos moldes da lei. Muitos tributos, em especial, o imposto sobre serviços de hotelaria marítima, são criados à margem da Constituição, ou seja, desprezam os princípios mais comezinhos do Direito, como o da territorialidade tributária, o do direito subjetivo do contribuinte de somente ser tributado pelo ente competente etc. Em razão disso, surgem insanáveis vícios de inconstitucionalidade nos “novos” tributos criados, em flagrante desrespeito à Lei Maior e ao ordenamento jurídico como um todo. A Constituição Federal, tendo em vista assegurar os direitos e garantias dos contribuintes, e, para evitar a chamada “teratologia legislativa”, discriminou a cada ente federado a parcela de sua competência tributária, delimitando o campo de atuação das correspondentes unidades federativas. É neste sentido que nosso trabalho se orienta, apontando os vícios de inconstitucionalidade e legalidade do chamado imposto sobre serviços de hotelaria marítima.

Palavras chaves: imposto, competência, território.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO I	
CONSTRUÇÃO DA RMIT DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE HOTELARIA	
MARÍTIMA (HOTELARIA OFFSHORE)	7
1.1 Critério Material.....	7
1.2 Critério Espacial	8
1.3 Critério temporal.....	10
1.4 Critério Pessoal.....	10
1.4.1. Sujeito Ativo.....	11
1.4.2. Sujeito Passivo	11
1.5 Critério Quantitativo.....	11
1.5.1 Base de Cálculo	11
1.5.2. Alíquota	12
CAPÍTULO II	
COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR	13
2.1 Competência Tributária Versus Limite Territorial	14
CAPÍTULO III	
DO MAR TERRITORIAL E DA ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA (ZEE)	17
3.1. Histórico	17
3.2 Extensão do Mar Territorial e da Zona Econômica Exclusiva (ZEE)	18
3.3 Natureza Jurídica do Mar Territorial e da Zona Econômica Exclusiva (ZEE) ...	19
3.4 Mar Territorial e Zona Econômica Exclusiva (ZEE) São Territórios Municipais?	21
.....	
CONCLUSÃO.....	27
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	29

INTRODUÇÃO

O presente tema é atual e pertinente devido à crescente intensificação dos serviços de hotelaria marítima (hotelaria *offshore*) que têm ocorrido nos últimos anos, especialmente após a quebra do monopólio da Petrobrás sobre a produção e prospecção do petróleo nas bacias petrolíferas. A partir então desta desmonopolização, vem ocorrendo, de forma gradual, um substancial aumento de investimentos (inversão de capitais), sobretudo de empresas estrangeiras, no emergente mercado brasileiro de exploração de petróleo, o que, conseqüentemente, tem levado o Brasil a ser um dos maiores produtores do mundo do chamado “ouro negro”.

Paralelamente a esse crescente mercado, um outro mercado, acessório daquele, tem-se mostrado super aquecido, qual seja, o da prestação de serviços de hotelaria marítima, que fornece hospedagem e alimentação aos trabalhadores das plataformas marítimas. Em vista disso, tem-se notado ultimamente uma intensa voracidade fiscal por parte de alguns municípios em tributar tais serviços, especialmente após a previsão destes serviços na lista anexa da Lei Complementar n. 116, fato que, de regra, tem sido alvo de contestações por parte de alguns contribuintes.

No presente trabalho abordaremos a inconstitucionalidade da exigência de cobrança do ISS incidente sobre esses serviços sob a perspectiva do direito constitucional-tributário e internacional, revelando aspectos de sua regra matriz de incidência tributária, bem como aprofundaremos no estudo da configuração constitucional da competência tributária dos entes federados e no da natureza jurídica do mar territorial e da zona econômica exclusiva, espaços esses onde ocorrem aqueles serviços.

Por fim, por amor à síntese e pelo curto espaço de que dispostos para discorrer sobre um tema de grande complexidade, concluiremos pela impossibilidade dos municípios em tributar os serviços cujos fatos geradores escapam de sua base territorial, qual seja, os serviços de hotelaria marítima.

CAPÍTULO I

CONSTRUÇÃO DA RMIT DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE HOTELARIA MARÍTIMA (HOTELARIA *OFFSHORE*)

Seguindo o modelo analítico-teórico criado pelo professor Paulo de Barros Carvalho e adotado por toda a doutrina, torna-se imprescindível a construção da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do Imposto sobre serviço de hotelaria marítima¹ (hotelaria *offshore*) para melhor compreensão da dimensão da incidência do tributo no espaço-tempo e de sua materialidade.

Cuidemos então, de início, da abordagem dos critérios integrativos da hipótese (antecedente) da RMIT do ISS-*hotelaria marítima*, são eles, a saber:

1.1 Critério Material

O critério material é formado pela cópula entre um verbo pessoal e de predicção incompleta e seu complemento, portanto, no caso do ISS-*hotelaria marítima*, será *prestar serviço de hotelaria marítima*.

É importante lembrarmos que o imposto em comento não incide sobre a relação jurídica contratual de prestação de serviço, mas sim, sobre a *efetiva* prestação de serviço. Outra regra que devemos ter em mente é que a prestação de serviços, objeto da tributação, constitui-se numa obrigação de fazer (*facere*), segunda as normas civilistas.

Há autores renomados que entendem que hospedagem² não é prestação de serviço, mas apenas se constitui numa *cessão de espaço* em bem imóvel, ou seja, entrega de um bem pronto e acabado, fruto de uma obrigação de dar. É bem por isso que os hotéis não podem ser tributados via ISS, para quem assim entende, pois não *prestam serviços*, mas somente cedem o direito de uso do espaço em um bem imóvel (obrigação de dar); posto que é este o negócio jurídico principal da *atividade-fim* perseguida pelo hotel.

¹ Item 9.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03.

²(...)“Deveras, a cessão de espaço em bem imóvel (fim perseguido) não se transmuda em serviço pelo simples fato de, para viabilizar ou facilitar essa cessão, vir-se a fornecer determinada infra-estrutura, com ou sem recursos humanos. A obrigação segue sendo de dar e não de fazer. O eventual fornecimento desses recursos, materiais ou humanos, não altera o fim colimado: cessão de espaço em bem imóvel. E somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS, as atividades entendidas como fim, correspondente à prestação de um serviço integralmente considerado”.. BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo, Editora Dialética, 2001, p. 133.

No presente trabalho não adentraremos nesse delicado e espinhoso assunto da hospedagem não ser considerada uma prestação de serviço; aliás, temos para nós que sim. Mas apenas abordaremos, e aí sim, aprofundaremos, o estudo a respeito do critério espacial da hipótese de incidência tributária desses serviços, bem como se o município é competente para tributar essas prestações que ocorrem no mar territorial e na zona econômica exclusiva.

1.2 Critério Espacial

Tema de maior complexidade se assoma quando somos obrigados a definir o critério espacial da hipótese da RMIT do ISS-*hotalaria marítima*. Por isso a pergunta corrente no meio acadêmico a respeito do ISS é a seguinte: a competência outorgada pela Constituição aos Municípios para instituírem o ISSQN abarcaria os serviços ocorridos nos limites territoriais do Município ou os serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas estabelecidas no Município?³

Para responder a essa pergunta devemos fazer uma breve incursão no texto constitucional e depois na legislação infraconstitucional.

A Constituição Federal não traz uma disposição específica sobre o tema, nem nos diz de forma expressa a respeito da regra a ser utilizada. Entretanto, devemos observar que a própria Carta Maior outorgou competência tributária às pessoas políticas nos limites de seus territórios –critério do *situs*-⁴. Isso soa lógico porque a uma evita-se a malfadada pluralidade de incidência tributária e a duas porque, se assim não fosse, ocorreria uma invasão de competências, bem como a usurpação de poderes de uma unidade política por outra, desfigurando, destarte, o pacto federativo.

Portanto, parece-nos evidente que o critério espacial do ISS só poderá ser, como regra geral, o local em que tiver ocorrer o fato gerador (fato jurídico tributário) do tributo.

Este também é o mesmo entendimento comungado pela jurista Susy Gomes Hoffmann, do qual se extrai:

³ HOFFMANN, Susy Gomes. *O imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*. Curso de Especialização em Direito Tributário –Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho-. Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005. p. 515.

⁴ “A evitação da pluralidade de incidência se dá porque a Constituição, pelo prestígio de um critério territorial, circunscreve o perímetro da eficácia das leis ao território de cada um dos entes que receberam idêntica competência tributária. É o critério do *situs*, que consiste em limitar a irradiação da eficácia da lei ao território do ente considerado (Estado-membro, Distrito Federal, Município)”. BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., p. 258.

“(…) parece-nos que o legislador constitucional, ao atribuir a competência para os Municípios instituírem o imposto sobre serviços, somente poder ter atribuído tal competência para os serviços ocorridos nos limites territoriais do Município, sob pena de ter permitido que as prestações de serviços no Município “A” pudessem ser tributadas pelo Município “B”, numa nítida “invasão de competências”⁵.

O Superior Tribunal de Justiça, em conformidade com os pressupostos asseverados pela doutrina quanto ao critério espacial do ISS, tomou partido na discussão e consolidou sua jurisprudência no sentido de que o “ISS é devido no local da prestação de serviços”⁶.

Não obstante essa regra geral, consolidada até pela jurisprudência do STJ, vem a Lei Complementar n. 116/03 e aduz no seu artigo 3º, *in verbis*:

“art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido *no local do estabelecimento prestador* ou, *na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador*, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local (...)” (grifo nosso)

Pois bem, para interpretarmos esse dispositivo em consonância com os ditames da Constituição Federal e com a jurisprudência dominante do STJ, devemos analisá-lo em conjunto com o artigo 4º⁷ da citada lei, onde chegaremos no entendimento de que o estabelecimento do prestador coincidirá com o efetivo local da prestação de serviços.

Além do mais, diga-se de passagem, o local do domicílio do prestador nem sempre corresponderá àquele endereço que constar no contrato social da empresa, mas sim onde ser der a efetiva prestação de serviços, pois, domicílio, para fins tributários, é diferente do domicílio comercial.

Para lições mais esclarecedoras acerca desse tema, trazemos à tona ensinamentos da jurista acima citada, que expõe com lapidar dicção:

“(…) trazendo a interpretação que já era feita à época do Dec.-Lei n. 406/68, tomando o termo *estabelecimento* como o local onde ocorre a prestação de serviços, e de modo a buscar harmonizar os comandos da nova lei com o texto constitucional e com a jurisprudência dominante, para os fins de ISS não se considera o estabelecimento do prestador aquele indicado no endereço

⁵ HOFFMANN, Susy Gomes, op. cit., p. 517.

⁶ Emb. Div. no REsp. n. 168.023-CE, Rel. Min. Paulo Gallotti, DJ de 03.11.1999.

⁷ “Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”.

do contrato social, mas aquele local em que o prestador está estabelecido para desenvolver suas atividades para os quais foi contratado, ainda que esteja estabelecido de forma temporária ou precária.

Portanto, para fins de incidência do ISSQN, há diferença entre o domicílio comercial do prestador –endereço em que a empresa está estabelecida para fins comerciais, indicado no contrato social – e o estabelecimento (domicílio tributário) – local em que se considera ocorrida a prestação dos serviços para fins de cobrança de ISS”⁸.

De posse dessas valiosas informações podemos agora definir o critério espacial do ISS-*hotelaria marítima*, qual seja, o estabelecimento onde ocorre a prestação de serviço – em geral, navio hoteleiro ou plataforma hoteleira- que se encontrar fundeado no mar territorial ou na zona econômica exclusiva.

1.3 Critério temporal

O critério temporal da RMIT determina o momento que será considerado ocorrido o fato jurídico tributário. Assim, não há grandes surpresas quanto à construção desse critério, pois se considerará ocorrido o fato jurídico tributário –prestação de serviço de hotelaria marítima- quando *efetivamente* ocorrer a prestação desse tipo de serviço.

Repise-se que o fato jurídico tributário do ISS não ocorre a partir da assinatura do contrato de prestação de serviço ou do momento do pagamento pela prestação dos serviços, mas somente quando o serviço é efetivamente prestado; é a partir de então que nasce o fato juridicamente imponible.

Portanto, o critério temporal do ISS-*hotelaria marítima* será o momento da ocorrência da efetiva prestação do serviço, o que nos força a dizer que esse tipo de serviço só se dará quando o estabelecimento hoteleiro (navio, plataforma etc) estiver fundeado em águas do mar territorial ou da zona econômica exclusiva.

Passaremos agora a abordar os critérios integrativos do conseqüente da RMIT do ISS-*hotelaria marítima*, são eles, a saber:

1.4 Critério Pessoal

⁸ HOFFMANN, Susy Gomes, op. cit., p. 521.

O critério pessoal tem por finalidade identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece quando do acontecimento do fato jurídico previsto na hipótese de incidência.

1.4.1. Sujeito Ativo

Problema que se impõe neste momento é saber quem é a pessoa competente para figurar no pólo ativo do conseqüente da relação jurídica tributária. Em regra, o sujeito ativo -aquele competente para exigir a prestação pecuniária- é o titular da competência para instituir o tributo.

Sabemos, porém, que os Municípios detêm capacidade tributária para instituir o ISSQN, nos limites de seus territórios, e, desde que não haja invasão de competência de outra entidade federativa. Contudo, no presente caso, surge uma certa dificuldade em saber quem é a pessoa competente para instituir o imposto sobre serviços de hotelaria marítima.

Voltaremos a tratar desse assunto quando abordarmos a questão da competência tributária e os limites territoriais de cada ente federativo.

1.4.2. Sujeito Passivo

Com relação ao sujeito passivo do conseqüente da RMIT do ISS-*hotelaria marítima*, maiores dúvidas não se levantam porque esse elemento é de fácil constatação. Assim, o sujeito passivo será o prestador de serviço de hotelaria marítima.

1.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo serve para dimensionar o fato jurídico tributável, tornando-o conhecido em termos econômicos.

1.5.1 Base de Cálculo

Para Paulo de Barros Carvalho⁹, a grandeza base de cálculo apresenta três finalidades distintas, a saber: medir as proporções reais do fato; compor a específica determinação da dívida; e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição estipulada no antecedente da norma.

Sem maiores surpresas, a base de cálculo do ISS-*hotelaria marítima* será o valor do serviço cobrado, ou seja, o preço da prestação do serviço.

1.5.2. Alíquota

A alíquota é um atributo auxiliar que aplicada à base de cálculo serve para dimensionar o *quantum debeatur* de qualquer tributo, ou seja, diz qual o montante que o contribuinte deve pagar.

Portanto, deve-se analisar na lei instituidora do tributo qual a alíquota aplicável ao caso. Apenas adiantamos que esta alíquota deverá ser fixada entre um valor mínimo e máximo previsto em lei, ou seja, deverá estar entre 2% e 5%.

⁹ *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2005, p. 324.

CAPÍTULO II

COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAR

A Constituição da República Federativa do Brasil, firmada nas diretrizes dos princípios federativo e da autonomia municipal, de forma exaustiva e pormenorizada, traçou os limites e contornos das competências distribuídas a cada entidade política, a ponto de preceituar de imediato os remédios jurídicos próprios para quaisquer invasões ou atropelos que se fizerem à sua sombra. Paralelamente a essa outorga de competências, a própria Carta erigiu uma série de plenos direitos assegurados aos contribuintes, dentre os quais, o de unicamente ser tributado pela pessoa política detentora da competência tributária, nos estritos termos constitucionais¹⁰.

É por esses e outros motivos que jamais poderemos afirmar que existe um poder tributário; este, absoluto. Mas, tão-somente, um *poder disciplinado*, ou seja, amoldado aos contornos cartográficos da *Lex Mater*, em consonância com a vontade do legislador constituinte quando do exercício de seu poder originário. Essa é a *ratio* da Lei das leis.

Essa é a posição sustentada pelo professor Roque Antonio Carrazza, que assim se expressa:

“De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (...) cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias”¹¹.

Pois bem! Após essas rápidas pincelas a respeito da competência, em termos gerais, resta-nos perquirir sobre o que vem a ser “competência tributária”.

Definimos “competência tributária” como o poder, *in abstracto*, para se criar tributos; assim, descrevendo todos os elementos integrantes da hipótese de incidência tributária, a saber: os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

O mestre Paulo de Barros Carvalho nos traz uma noção mais clara do que vem a ser Competência Tributária, *in verbis*:

¹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros, 2003, p. 544.

¹¹ *Ibidem*, p. 435.

“Competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”¹².

Neste ponto merece atenção a clássica distinção significativa entre competência tributária e capacidade tributária ativa. A primeira, competência tributária, como mencionamos acima, participa de um momento anterior à criação do próprio tributo; na verdade, é uma prerrogativa que a entidade política detém que a torna apta a criar tributos. Já a segunda, capacidade tributária ativa, participa de um momento posterior à existência mesma do tributo. A ela se pode ligar outra pessoa que não a competente para criar o tributo *in abstracto*; pois, esta outra pessoa, fará parte de uma relação jurídica *in concreto*, a partir do momento que ocorrer, no mundo fenomênico, o fato previsto na hipótese normativa.

Oportuno esclarecer que quanto às pessoas políticas vigora o chamado “princípio da indelegabilidade da competência tributária”, ou seja, os poderes constitucionalmente distribuídos a estas pessoas para criar tributos, não poderão ser delegados a quaisquer outras pessoas em caso de não aproveitamento de suas faculdades legislativas.

Muito ao contrário do que se passa com a competência tributária, na capacidade tributária ativa é perfeitamente possível a indicação de outra pessoa que não aquela que detém competência para criar tributos *in abstracto*. Como exemplo, podemos citar o fato de um órgão municipal fiscalizar imposto de competência estadual, em decorrência de convênio entre as partes¹³.

2.1 Competência Tributária Versus Limite Territorial

Campo arenoso e fértil a indagações e conjecturas cerebrinas diz respeito aos limites físicos da competência tributária, ou seja, se a competência tributária irradia seus efeitos nos lindes territoriais de cada entidade política, ou, se esses efeitos extravasam essas barreiras geográficas para atingir fatos geradores ocorridos em áreas não supostamente partilhadas entre as unidades federadas, *in casu*, o mar territorial e a zona econômica exclusiva.

¹² Op. cit., p. 218.

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. Editora Dialética, São Paulo, 1997, pg. 85

Antes mesmo que se editasse a Lei Complementar n. 116/03, discussões já se tratavam a respeito da possibilidade de se tributar fatos geradores ocorridos nas áreas do mar territorial e da zona econômica exclusiva confrontantes com os territórios dos Estados e municípios litorâneos¹⁴. Agora o assunto voltou à tona com mais força, já que, na lista anexa à lei complementar em comento, encontra-se inserido o serviço de hotelaria marítima¹⁵ como serviço a ser tributado via ISS.

Para ilustrarmos a situação acima descrita, trazemos, como exemplo, um caso muito semelhante à tributação do serviço de hotelaria marítima, qual seja, a da incidência do imposto sobre os *serviços de praticagem* –portuários, ferroportuários, armadoria, estivagem etc-, que, em muitos dos casos, são realizados fora dos limites territoriais e, portanto, estranhos à base territorial do município¹⁶.

Sobre a ilegalidade de cobrança do ISS incidente sobre esses serviços, assim se expressa o advogado Enio Fernandez Junior, *litteris*:

“(...) tanto a Lei Complementar antes mencionada, quanto as Leis Municipais, invadiram competência tributária estadual e federal e está, hoje, a pretender dar legalidade a cobrança do ISS por serviços que são prestados fora dos limites municipais.

(...) somente há geração do dever ao recolhimento do tributo, ou seja, só se verifica o fato gerador do ISS quando há efetiva prestação de serviços dentro dos limites territoriais do município e, como já dito acima e adiante demonstrado, os serviços de praticagem são, em sua integralidade, desenvolvidos fora deste espaço físico e por isso não poderia o Poder Legislativo fazer constar da listagem anexa à Lei Complementar n. 116/03, tampouco das listagens anexas às Leis Municipais, os serviços de praticagem.

Ora, se o efetivo serviço de praticagem, sobre o qual pretensamente deve incidir o ISS é, como acima disposto pelo Decreto nº. 2.596/98, prestado a bordo da embarcação, a toda evidência que não há prestação de serviços dentro dos limites municipais.

Logo, não há fato gerador à exação em comento e isso porque, todo e qualquer serviço realizado fora dos limites municipais, ainda que por empresa prestadora de serviços estabelecida dentro dos limites territoriais, não dá ensejo à geração do dever ao recolhimento da exação porque este – estabelecimento – tampouco é fato gerador da exação. (grifo nosso)”¹⁷.

¹⁴ Nesse sentido, ver: “Competência tributária dos Estados e Municípios sobre a área dos respectivos Territórios, incluídas nestes as projeções aéreas e marítima de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva.” (ADI 2.080-MC, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 22/03/02).

¹⁵ Item 9.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03.

¹⁶ FERNANDEZ JUNIOR, Enio. *A ilegalidade do ISS incidente sobre os serviços de praticagem*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 561, 19 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6190>>. Acesso em: 28 fev. 2007.

¹⁷ *Ibidem*.

Ora, admitir a incidência do ISS sobre fatos geradores ocorridos fora dos limites territoriais de cada município, como muito frequentemente ocorre com os serviços de praticagem, e, agora, com o serviço de hotelaria marítima, implica não somente o reconhecimento da invasão da competência tributária de cada ente político que, como vimos, é inconstitucional, mas, também, usurpação dos poderes legalmente constituídos; ou seja, o município poderia, então, instituir o imposto, e, depois, cobrá-lo de todos os contribuintes que se enquadrassem na situação em comento, fazendo tudo isso à sombra da Constituição. Tamanhos poderes usurpados pela Câmara e pelo Fisco Municipais são inadmissíveis em face dos limites constitucionalmente impostos pela Lei das leis¹⁸.

Foi para evitar essa invasão de competências que própria Constituição Federal delimitou o campo de atuação de cada pessoa política nos limites de seus respectivos territórios –princípio da territorialidade tributária-, em respeito ao aclamado pacto federativo.

Para concluirmos, citamos artigo do jurista Alexandre Silva que, com toda propriedade, expõe a respeito da regra básica de incidência do ISS, que nada mais é que o próprio território municipal onde ocorreu o fato gerador, *in verbis*:

“A Constituição Federal, em seu artigo 146, atribui competência à lei complementar para a fixação de norma geral quanto à definição de fatos geradores do ISS. Sabemos que o texto constitucional não cria tributos, apenas confere a competência para que os entes federais os criem. Contudo, a Constituição fixa a regra matriz da incidência tributária, de forma que qualquer lei que venha de alguma forma complementar o texto constitucional deve respeitá-la. Essa disposição vale também para o ISS, cuja regra básica de incidência indica o limite territorial para o exercício da competência tributária, que é o território do município onde ocorreu o fato que origina a sua incidência”¹⁹. (grifo nosso)

¹⁸ “Se, pois, como dissemos, no Brasil não temos critérios gerais legislados de interpretação do Direito Tributário possuímos, entretanto, a mais detalhada Constituição Federal do globo, no que se refere à disciplina tributária. Assim, temos inúmeras normas gerais ou princípios inscritos na Constituição e que são, como já vimos, a base não só da *criação*, mas também da *interpretação* e da *aplicação* das leis tributárias. Deles devemos partir, pois a eles estão subordinadas as legislações existentes e lhes deverão obedecer as que vierem a ser promulgadas, seja pela União, pelo Distrito Federal, pelos Estados ou pelos Municípios”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1965, p. 17.

¹⁹ SILVA, Alexandre. *A tributação do ISS nos serviços estrangeiros*. Artigo Jornal do Brasil, edição de 23/02/2004, p. 09.

CAPÍTULO III

DO MAR TERRITORIAL E DA ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA (ZEE)

3.1. Histórico

Durante muito tempo, o Direito do Mar, ramo integrante do Direito Internacional Público, foi composto apenas por normas consuetudinárias. É somente a partir do primeiro quartel do século XX que surge uma mentalidade jurídica intensamente preocupada em codificá-lo, fruto de uma era de revoluções sócio-econômicas e cultural e da emergência de duas grandes potências (*players*) no cenário mundial, os Estados Unidos da América do Norte e a União das Repúblicas Socialistas Soviéticas.

Foi ainda ao tempo da Liga das Nações que se formou uma conferência, reunida em Haia, em 1930, para se tentar realizar uma convenção sobre o Direito do Mar, mas, assim como a Liga fracassou, a convenção também não teve sucesso. Somente sob os auspícios da ONU é que se voltou à idéia de codificação e então, em 1958, em Genebra, são concluídas quatro importantes convenções: mar territorial e zona contígua, plataforma continental, alto-mar e conservação dos recursos vivos do alto-mar, bem como um protocolo para solução de litígios²⁰.

Ocorre que esses textos foram produzidos numa era marcadamente ideológica e de profunda preocupação de renovação de velhas crenças e princípios, deixando em aberto questões fundamentalmente importantes, como a largura do mar territorial e a natureza jurídica do mar.

Assim, é só ao tempo da 3ª Conferência das Nações Unidas para o Direito do Mar, realizada em 1973, e, concluída quase dez anos depois, em 1982, é que se chega ao fim a discussão, com a conclusão e assinatura de uma *Convenção sobre o Direito do Mar*²¹, assinada em Montego Bay (Jamaica), por 117 Estados. Pronto, estava criada uma legislação sobre o mar.

O Brasil ratificou essa Convenção em dezembro de 1988, portanto, antes de sua entrada em vigor, em 1994, e, pois, antes de encontrar-se obrigado no plano internacional.

²⁰ MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. 2º Volume, 13ª ed., 2001, Renovar, Rio de Janeiro, p 1131.

²¹ Esta convenção compõe-se de trezentos e vinte artigos e vários anexos e entrou em vigor no dia 16 de novembro de 1994.

Atualmente, é a Lei Federal n. 8.617/93 que regulamenta as normas sobre o mar territorial e a zona econômica exclusiva.

3.2 Extensão do Mar Territorial e da Zona Econômica Exclusiva (ZEE)

A idéia do exercício de poderes soberanos do Estado ribeirinho sobre o mar territorial tem sua origem no imperativo de defesa do território, assim como inúmeras outras razões têm sido levantadas: a percepção de impostos sobre a navegação, a pesca ou a finalidade de assegurar a paz no mar contra os ataques dos piratas²².

Com base nisso, foi adotado, do século XVII até o fim do período napoleônico, por vários Estados, de forma quase generalizada, uma faixa litorânea com a largura de três milhas marítimas representando o mar territorial, visto que este era o alcance máximo do tiro de canhão –*Cannon shot rule*–.

Já no alvorecer do século XX, por diversas razões, abandonou-se esta faixa de três milhas marítimas, e, a partir de então, vários Estados estenderam a largura dessa área a quatro, seis, nove, e mesmo doze milhas marítimas. Em 1952, diversos Estados estenderam ainda mais suas faixas litorâneas a duzentas milhas marítimas e, somente em 1970, é que o Brasil, por meio de lei, adotou o mar territorial de duzentas milhas.

A defesa em prol do alargamento da faixa do mar territorial era no sentido de que não se tratava de uma afirmação de arrogância por parte dos Estados, mas sim, apenas, de correspondência das necessidades econômicas que se faziam prementes, na medida em que esses Estados dependiam substancialmente dos recursos marítimos.

Em vista disso, a Convenção de 1982 regulamentou, e delimitou, a largura máxima da faixa de mar territorial de todo Estado Costeiro em doze milhas marítimas, mas consagrou as duzentas milhas a título de *Zona Econômica Exclusiva* (ZEE)²³.

A delimitação do mar territorial dá-se da seguinte forma:

“mede-se a largura da faixa a partir da *linha de base*, isto é, da linha litorânea de maré baixa, alternada com a linha de reserva de águas interiores quando ocorrerem baías ou portos. As ilhas –como Fernando de Noronha e Trindade – devem dispor de faixa própria, em igual extensão, o que determina a

²² MELLO, Celso D. Albuquerque, op. cit, p. 1116.

²³ REZEK, Francisco. *Curso Elementar de Direito Internacional Público*. 10ª ed., 2006, Saraiva, São Paulo, p. 308/309.

conjugação de suas águas territoriais com as do continente, quando dele estiverem próximas”²⁴.

Enquanto a delimitação da ZEE, por tratar-se de uma faixa adjacente ao mar territorial, cuja largura máxima é de cento e oitenta e oito milhas marítimas, conta-se a partir do limite exterior do mar territorial, com o que se perfazem duzentas milhas a partir da linha de base deste.

3.3 Natureza Jurídica do Mar Territorial e da Zona Econômica Exclusiva (ZEE)

A preocupação de se dar ao mar uma natureza jurídica já é encontrada na Antiguidade. Com exceção de Roma, que a noção de domínio sobre uma faixa de mar não existiu, pois o mar encontrava-se classificado entre as *res communis omniu* e, portanto, fazia parte do *jus gentium*, tanto a Grécia quanto outros Estados marítimos, admitiam a propriedade não apenas sobre as águas próximas às costas, mas até bem mais longe dela²⁵.

Entretanto, o mar territorial, como noção jurídica que nós conhecemos, foi uma criação do período medieval. A partir de então foram desenvolvidas as mais variadas teorias sobre a natureza jurídica do mar territorial, mas apenas três teorias despontaram como as principais, a saber: teoria da propriedade, teoria do direito de conservação e das servidões costeiras e teoria da soberania estatal sobre o mar.

A primeira, teoria da propriedade, encontra-se atualmente superada, pois se ela ainda fosse aceita, levaria a conseqüências inadmissíveis e, portanto, a despautérios, como o direito de o Estado fechar o mar a navios estrangeiros quando bem entendesse. Não obstante, se o mar territorial não é suscetível de apropriação, então não existe uma propriedade²⁶.

A segunda, teoria do direito de conservação e das servidões costeiras, sustenta que o mar territorial faz parte do alto-mar, que seria de propriedade da humanidade. Esta teoria tem seu sustentáculo nas idéias jusnaturalistas que assomaram ainda no período medievo. Segundo esta teoria, o Estado costeiro teria apenas um direito de servidão ao longo da faixa de mar contígua ao seu território. Por força de seu insucesso e incompatibilidade com a prática internacional, essa teoria foi logo abandonada e suplantada pela teoria a seguir exposta.

²⁴ Ibidem, p. 309.

²⁵ MELLO, Celso D. Albuquerque, op. cit., p 1116.

²⁶ Ibidem, p. 1135.

A terceira, teoria da soberania estatal sobre o mar, é a mais aceita atualmente, e a adotada por nós, foi a teoria consagrada na Convenção de Genebra (1958) e na Convenção de Montego Bay (1982). Esta teoria sustenta que o mar territorial é um complemento do território terrestre do Estado. Assim sendo, o Estado costeiro, exerce soberania sobre a faixa de mar territorial contígua à sua costa. Soberania esta não absoluta porque sofre uma limitação em virtude da vetusta prática internacional do direito de passagem inocente, reconhecido em favor dos navios –mercantes ou de guerra- de qualquer Estado²⁷.

A natureza dessa soberania não difere em muito da soberania que o Estado exerce sobre seu próprio território. Esse é o argumento defendido pelo professor François, relator do memorando da Comissão de Direito Internacional sobre Direito do Mar, realizada em Haia, em 1930, *litteris*:

“Estipulando que a zona de mar territorial forma uma parte do território do Estado. Afirma-se que o poder exercido pelo Estado não difere em nada, por sua natureza, do poder que o Estado exercer sobre o domínio terrestre. É igualmente por esta razão que o termo *soberania* foi mantido, que caracteriza melhor do que qualquer outro a natureza jurídica desse poder (...)”²⁸.
(tradução nossa)

O regime jurídico da ZEE tem sua natureza ainda hoje bastante discutida. É certo, porém, que os países em desenvolvimento mantêm uma concepção mais “territorialista” da zona, assimilando seu regime ao mar territorial, enquanto os países desenvolvidos e mais avançados cientificamente a enxergam como parte do alto-mar; é por isso que a pesquisa realizada nessa área oceânica, para estes últimos países, deveria ser livre, sem a interferência de qualquer autoridade estatal.

Neste trabalho adotaremos a concepção consagrada pela Convenção de 1982, ou seja, uma noção, por assim dizer, híbrida²⁹ da ZEE. Em vista disso, podemos afirmar categoricamente que o Estado tem “direitos de soberania” sobre a ZEE, ou seja, detém apenas alguns direitos expressamente consagrados pela convenção.

²⁷ REZEK, Francisco, op. cit., p. 307.

²⁸ No original: “En stipulant que la zone de mer territoriale forme une partie du territoire de l’Etat, on a voulu exprimer que le pouvoir exercé par l’Etat sur cette zone ne differe point, de par sa nature, du pouvoir que l’Etat exerce sur le domaine terrestre. C’est également pour cette raison qu’on retenu le terme *souveraineté*, qui caractérise mieux que tout autre la nature juridique de ce pouvoir (...)” *Yearbook of the International Law Commission*. Volume II. 1950. Disponível em: <http://untreaty.un.org/ilc/documentation/french/a_cn4_32.pdf>. Acesso em 17. fev. 2007.

²⁹ Apud. MELLO, Celso D. Albuquerque, op. cit., p. 1137. Queneudec atenta para o fato de que a natureza da ZEE vai depender da atividade que for enfocada, assim: “a) do ponto de vista dos recursos, ela é patrimônio do Estado; b) do ponto de vista da navegação, ela é alto-mar; c) do ponto de vista da pesquisa e proteção do meio marinho, ela é um complemento dos direitos do Estado sobre os recursos, mas o Estado não tem uma competência territorial”.

3.4 Mar Territorial e Zona Econômica Exclusiva (ZEE) São Territórios Municipais?

Questão assaz polêmica e de grande repercussão no mundo do Direito refere-se à natureza do regime patrimonial dos bens da União, especialmente o mar territorial e a ZEE, ambos previstos no artigo 20 da Constituição Federal, e se estes mesmos bens integram o território dos Estados-membros e municípios a eles confrontantes.

Há tempos os juristas têm-se debruçado a estudar o regime patrimonial desses bens, a ponto de alguns afirmarem que se trata de efetiva propriedade da União, enquanto outros enxergam tratar-se apenas de domínio eminente, mas até agora poucas luzes foram lançadas sobre o tema em questão. É bem por isso que antes de definirmos a natureza do regime patrimonial do mar territorial e da ZEE, devemos proceder a um estudo mais aprofundado dos incisos V e VI do artigo 20 da Constituição, analisando-o detidamente.

Reza o artigo 20 da Constituição da República em seus incisos V e VI, *in verbis*:

“art. 20. São bens da União:
(omissis)
V – os recursos naturais da plataforma continental e da *zona econômica exclusiva*;
VI – o *mar territorial*” (grifo nosso)

Pois bem, antes de seguir caminho rumo à interpretação do dispositivo constitucional devemos proceder a duas distinções fundamentais.

A primeira distinção refere-se ao sentido da palavra União utilizada no dispositivo. Num primeiro sentido, o vocábulo União refere-se à pessoa jurídica de Direito Público Interno, ordem parcial federal do Estado brasileiro, situada ao lado de Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme prevê o artigo 18 da Constituição. Nesta hipótese podem pertencer a ela os bens dominicais³⁰.

Já num segundo sentido, o vocábulo União refere-se ao Brasil como entidade nacional, assim sendo, a entidade de Direito Internacional Público que detém soberania nacional, e não mais a pessoa jurídica de Direito Público Interno. É neste sentido, por exemplo, que se encontra previsto o mar territorial como bem da União, ou seja, do próprio

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Impossibilidade de cobrar ICMS em operações ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 133, 2006, p. 68.

País a que pertence, já que sobre ele o Brasil exercerá sua *soberania*, e não direito de propriedade, segundo o disposto no artigo 2º da Lei Federal n. 8.617/93³¹.

A segunda distinção refere-se a que regime jurídico esses bens da União estão submetidos. Parte da doutrina brasileira entende que esses bens fazem parte do conjunto de bens regidos pelo Código Civil (bens de uso comum do povo, bens de uso especial e bens dominicais)³² sobre os quais a União, aqui considerada como pessoa jurídica de Direito Público Interno, exerce as prerrogativas e poderes inerentes à disciplina privatística (gozo, uso, disposição).

Já a outra parte da doutrina nacional entende que esses bens não podem ser vistos como objeto de efetiva propriedade de Direito Civil, mas sim, como a doutrina clássica costuma chamar, de “domínio eminente”³³, que corresponde à manifestação de soberania interna do Poder Público diretamente exercida sobre o território e os bens que nele se encontram ou que o compõem, independente da existência de pessoas, e que não encontra limites senão no ordenamento jurídico-constitucional estabelecido pelo próprio Estado.

Este é o mesmo posicionamento adotado pela doutrina italiana que assim se expressa:

“nem o código civil nem o código naval enumeram o mar territorial entre os bens do patrimônio estatal marítimo, enquanto o artigo 2º do código naval especifica os limites do mar territorial italiano definindo-o sujeito à soberania do Estado. Mas, se nem o mar territorial nem a plataforma continental podem ser definidos como bens do patrimônio estatal, estes são, entretanto, sujeitos como *res communes* de particular interesse social ao poder da autoridade marítima. Esta o exerce para garantir a integridade e permanência da utilização como *domínio eminente do Estado*”³⁴. (tradução nossa) (grifo nosso)

³¹ Dispõe o artigo 2º da Lei Federal n. 8.617/93, *in verbis*: “a soberania do Brasil estende-se ao mar territorial, ao espaço aéreo sobrejacente, bem como ao seu leito e subsolo”.

³² “As águas públicas, por sua vez, podem ser de uso comum ou dominicais (art. 1º do Código de Águas). As águas públicas de uso comum estão enumeradas no art. 2º do Código de Águas, a saber: a) os mares territoriais, neles incluídos os golfos, baías, enseadas e portos (...)”. MUKAI, Toshio. *Direito Administrativo Sistematizado*. Editora Saraiva, São Paulo, 1999, p. 204.

³³ Apud. GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 69. Segundo Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, “o Estado, dizem, tem dois domínios: o de propriedade sobre os bens públicos, de natureza igual à dos particulares sobre os bens privados, como seja o que tem sobre os logradouros públicos, os museus, o dinheiro do tesouro público; e o eminente, sobre todo o território estatal, e que se superpõe à propriedade de cada particular ou mesmo à propriedade pública. Tem esse domínio eminente porque exerce o seu poder diretamente sobre o território, independentemente da cogitação da população, alheio ao fato de ser ou não ocupado por pessoas humanas e à circunstância de refletir direta e imediatamente dita ação sobre elas”.

³⁴ No original: “né il codice civile né il codice navale annoverano il mare territoriale tra i beni del demanio marittimo, mentre l'art. 2 cod. nav. individua i confini del mare territoriale italiano definendolo soggetto alla sovranità dello Stato. Ma se né il mare territoriale né la piattaforma continentale possono definirsi beni demaniali essi sono tuttavia soggetti come *res communes* di particolare rilievo sociale alla potestà dell'autorità marittima. Questa la esercita per garantire integrità e permanenza dell'utilizzazione come dominio eminente dello Stato”. Giuseppe Girone. *Breve note sul demanio marittimo e sulle procedure di informatizzazione*. Rivista di Amministrazione e contabilità dello Stato e degli enti pubblici. Disponível em: <<http://www.contabilita->

Esboçadas essas breves considerações iniciais, obriga-nos por ora a identificar a relação do regime jurídico interno do exercício dos poderes de que estão investidas as pessoas políticas sobre o mar territorial e a ZEE, espaços estes pertencentes a todo o País, determinando, neste passo, como estes poderes serão exercidos internamente.

Em vista disso, duas diferentes posições, diametralmente opostas entre si, se alçam na doutrina nacional, delimitando cada uma seu campo de atuação e, por isso, agindo como um verdadeiro divisor de águas no direito tributário brasileiro sobre a possibilidade ou a impossibilidade dos Estados e Municípios estenderem seus braços e passarem a tributar fatos ocorridos em territórios que não aqueles geograficamente delimitados pelas suas fronteiras estaduais ou municipais.

Por isso, neste momento, importante se faz destacar as duas posições mais salientes na doutrina nacional, muito bem explicadas pelo jurista Marco Aurélio Greco, segue:

“Por um lado, entendem alguns que o mar territorial, por ser “bem da União”, assim definido pelo artigo 20, V, está submetido a um regime jurídico de exclusividade interna atribuída à entidade federal (União) como ordem parcial de governo. Ou seja, o que é uma exclusividade nacional se transformaria numa exclusividade da parte (federal) do Estado brasileiro.

(...) Se este for o caso do mar territorial, ele será um bem da União, mas não fará parte do território de nenhum Estado e, por conseqüência, não haverá competência tributária de ICMS-interno a ser exercida.

Este entendimento, ainda que num pronunciamento preliminar, não encontrou acolhida no Supremo Tribunal Federal ao ensejo do julgamento da Medida Cautelar na ADI n. 2.080.

Por outro lado, opõe-se à primeira teoria o entendimento de que o mar territorial sempre integra o território dos Estados a ele confrontantes, em regime semelhante àquele aplicável aos demais bens da União (prédios, terrenos etc.) que se reconhece estarem inseridos dentro do território estadual. Por decorrência, isto ensejaria a incidência das normas tributárias de ICMS no que se refere a atividades ali desenvolvidas que não se incluam na cláusula da imunidade recíproca. Este entendimento foi reconhecido como relevante pelo Supremo Tribunal Federal a ponto de afastar o deferimento da Medida Cautelar na ADI n. 2.080, mas não há pronunciamento definitivo a respeito. Trata-se, portanto, de questão jurídica que ainda está em aberto”³⁵.

Temos por nós, particularmente, que a primeira posição é a que melhor explica, mas não em termos absolutos, a relação do regime jurídico interno do exercício dos poderes de que estão investidas as pessoas políticas sobre estes espaços e, é por isso, que defendemos uma posição *sui generis*, ou seja, de acordo com a primeira, mas com matizes de nosso entendimento.

Vale dizer, o mar territorial é território da União, aqui entendida como a entidade de Direito Internacional Público que detém soberania³⁶, ou seja, o Brasil, e não a apenas fronteira aquática dos Estados e municípios a eles confrontantes. Não pertence o mar territorial, portanto, a Bahia, Pernambuco, São Paulo, Rio de Janeiro, Ubatuba, Recife etc, considerados individualmente, mas a todo o Brasil.

É claro que “internamente” é a União, como pessoa jurídica de Direito Público Interno, que detém a prerrogativa (leia-se competência) de cuidar de todo esse espaço do mar territorial, exercendo os poderes de disciplina, controle, jurisdição, regulamentação e exploração dos recursos da Zona Econômica Exclusiva, mas não se nega que esses espaços pertencem ao Brasil³⁷ como um todo, e não exclusivamente à União (ordem federal). Esta, como afirmado acima, apenas detém “poderes internos” de regulamentação, disciplina, jurisdição etc³⁸.

Isso soa lógico porque tanto o mar territorial quanto a ZEE não fazem parte do conjunto de bens disciplinados pelo direito civilístico, e sim, como dito anteriormente, pelo que a doutrina clássica costuma chamar de “domínio eminente”, pertencente, neste caso, à entidade de Direito Internacional Público que detém soberania.

Aliás, por reconhecermos que a União é fruto da reunião de Estados e Municípios e, portanto, os Estados são uma realidade preexistente à União³⁹, esta recebe de

³⁶ “O Estado deve permanecer um sujeito de direito suficientemente poderoso para pretender conservar um lugar privilegiado na condução das relações internacionais. Este objetivo é atendido na medida em que o Estado é o único sujeito de direito que se beneficia de um atributo fundamental, a soberania ou a independência”. (tradução nossa). No original: l’Etat doit rester un sujet de droit suffisamment puissant et rare pour prétendre conserver une place privilégiée dans la conduite des relations internationales. Ce but est atteint dans la mesure où l’Etat est le seul sujet du droit qui bénéficie d’un attribut fondamental, la souveraineté ou l’indépendance. DINH, Nguyen Quoc et alli. *Droit International Public*. 6ª ed., Editora L.G.P.J, Paris, 1999, p. 404.

³⁷ “O território da União abrange todo o território físico estatal. O Estado chamado República Federativa do Brasil, entidade de Direito das Gentes, e a União, entidade de Direito Constitucional, têm o mesmo domínio territorial físico. Mas, em sentido jurídico, o território estatal brasileiro, o território como âmbito de validade da ordem jurídica do Estado federal, é mais amplo do que o território da União. (...) Com efeito, todo Estado Federal se forma de elementos unitários e de elementos federativos (disjuntivos). Se não houver elementos unitários, não será *um só* Estado, serão vários, não teremos *uma forma* de Estado, mas um conjunto de Estados, como entidades soberanas. São, conseqüentemente, esses elementos unitários que dão à federação sua essência de Estado, como instituição de Direito Internacional”. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Positivo*. 27ª ed., Editora Malheiros, São Paulo, 2006, p. 493/494.

³⁸ Manifestação do “domínio eminente” do Estado.

³⁹ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 71.

todos Estados *pro indiviso*, e não particularmente de uns, a função de cuidar desses espaços que são de todos, globalmente considerados. Razão pela qual deve-se excluir a pretensão de qualquer Estado ou Município que queira exercer competência tributária exclusiva no mar territorial ou na ZEE, pois aceitando isso implicaria conflito de competências entre União, Estados e Municípios.

Posicionamento símile é o adotado pelo jurista Ives Grandra Martins que entende que:

“A expressão “zona econômica”, por outro lado, não é feliz. Se se pretender considerá-la zona retirada do patrimônio dos Estados e dos Municípios, seria uma aberração que a lei viesse a determinar, em nível inferior, patrimônio que em nível constitucional estaria entre os bens dos Estados e da União. (...) Por fim, há que se lembrar que as explorações de bens e serviços na plataforma continental estão fora da incidência tributária daqueles impostos cujos fatos geradores ocorram a partir da localização dos estabelecimentos explorados, como é o caso do ISS e poderá ser do ICMS, eis que sua produção se faz em bens da União, mas não em território municipal ou estadual, como, de resto, já acontece hoje com a exploração de petróleo nas referidas plataformas”⁴⁰. (grifo nosso)

Ademais, se a segunda posição vier a prevalecer, a de que o mar territorial e a ZEE sempre integra o território dos Estados e Municípios a eles confrontantes, fruto de uma visão equivocada da realidade jurídica, por desconhecer as idiossincrasias e particularismos do federalismo brasileiro, isso causará não somente um conflito de competências entre as pessoas políticas de direito público interno, como supra explanado, mas, acima de tudo, provocará um certo desconforto em toda a legislação. Pois não saberemos ao certo quem será competente para cada caso, já que o mar territorial e a ZEE não são geograficamente delimitados como as fronteiras dos Estados e Municípios a ponto de ser partilhados entre as unidades federadas.

Portanto, ainda que num futuro viermos a aceitar essa segunda posição, mesmo assim faltarão requisitos e elementos técnicos e legais para a concretização dessa partilha, o que por ora, afasta a pretensão dos municípios de cobrar o ISS-*hotelaria marítima*.

Com relação a ZEE, por ela estar submetida a um regime jurídico completamente diferente do previsto para o mar territorial, que como dito anteriormente, nela o Estado apenas detém *direitos de soberania*, e não soberania propriamente dita, razão maior não encontra os municípios de exigir nesta área marítima qualquer imposto de sua competência, haja vista que nem o próprio Estado⁴¹ detém competência para tributar fatos

⁴⁰ *Comentários à Constituição do Brasil*. 3º Volume, Tomo I, 1992, Editora Saraiva, São Paulo, p. 70/71.

⁴¹ Entendido aqui como a República Federativa do Brasil.

ocorridos nesta parte do mar; o Estado apenas detém direitos de exploração econômica e preservação dos recursos marítimos encontrados nessa área, e nada mais.

Esse é o mesmo entendimento do jurista Marco Aurélio Greco, que arremata:

“(…) cada país poderá exercer apenas alguns direitos sobre a ZEE, mas não se trata de verdadeiro “território” do país sobre o qual teria amplo poder de disposição.

(…) Isto significa que titular desses direitos que têm por objeto a ZEE é o país que assim se apresenta perante a comunidade internacional e não cada uma de suas unidades políticas internas (Estados e Municípios).

(…) Ademais, em razão desse regime peculiar, os únicos interesses de que está investido o país costeiro são relativos aos aspectos expressamente mencionados na convenção (exploração econômica, proteção ao meio ambiente etc.).

Nenhum outro interesse justifica a ação do país em relação ao que acontece na ZEE. Nem mesmo simples interesses aduaneiros ou tributários podem ser invocados para atingir atividades ali realizadas”⁴².

⁴² GRECO, Marco Aurélio, op cit., p. 77-78.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo explorar a inconstitucionalidade da exigência do imposto sobre serviços de hotelaria marítima (hotelaria *offshore*), traçando, primeiramente, aspectos de sua configuração constitucional –construção da RMIT- para, posteriormente, abordarmos a questão da delimitação da competência tributária vista sob a ótica da doutrina pátria e, finalmente, incursionarmos no estudo da natureza jurídica do mar territorial e da zona econômica exclusiva e suas relações com as entidades federadas.

Já de início percebemos a dificuldade da construção da RMIT do ISS-*hotelaria marítima* conquanto que o critério espacial não é de fácil identificação; ou seja, quanto a ele, parte da doutrina ainda diverge a respeito do termo “estabelecimento” previsto no artigo 3º da Lei Complementar n. 116/03, entendendo alguns que esse termo é o local onde efetivamente ocorrem as prestações de serviços, enquanto outros entendem que este termo se refere ao local onde se encontra instalado o próprio “estabelecimento” prestador de serviços.

Em seguida, expusemos os comentários da doutrina nacional a respeito da distribuição da competência tributária pela Constituição Federal aos entes federados, bem como os contornos constitucionais dessa competência para, a partir daí, construirmos o entendimento de que o município só tem competência para tributar fatos que ocorram nos limites de seu território- princípio da territorialidade tributária-, sob pena de invasão de competência e de usurpação de poderes.

E por fim, abordamos, a partir de uma perspectiva jus-internacionalista, a natureza jurídica do mar territorial e da zona econômica exclusiva, descrevendo, quanto ao primeiro, um regime de soberania estatal e, quanto ao segundo, um regime híbrido, de “direitos de soberania”, e não soberania propriamente dita, para, finalmente, adentrarmos nas relações do exercício dos poderes internos das entidades federadas sobre esses espaços.

Após firmadas então essas premissas iniciais, e, apoiados no que a doutrina clássica costuma chamar de “domínio eminente”, construímos o entendimento de que as áreas do mar territorial e da zona econômica exclusiva não integram o território dos Estados e municípios a eles confrontantes, razão pela qual essas unidades federadas não detêm competência para tributar fatos geradores que ocorram nestes espaços, que, como dito, pertencem à República Federativa do Brasil.

Concluindo, resta dizer que o legislador federal não andou bem ao prever os serviços de hotelaria marítima dentre os possíveis serviços a ser tributados pelos municípios,

posto que, impreterivelmente, ocasionará um conflito de competências entre as unidades federadas, malferindo, destarte, o conclamado pacto federativo plasmado na Constituição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo, Editora Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo, Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 17ª edição, São Paulo, Saraiva, 2005.

DINH, Nguyen Quoc [et alli]. Droit International Public. 6ª edição. Editora L.G.P.J., Paris, 1999.

FERNANDEZ JUNIOR, Enio. A ilegalidade do ISS incidente sobre os serviços de praticagem. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 561, 19 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6190>>. Acesso em: 28 fev. 2007.

GIRONE, Giuseppe. Breve note sul demanio marittimo e sulle procedure di informatizzazione. Rivista di Amministrazione e contabilità dello Stato e degli enti pubblici. Disponível em: <<http://www.contabilitapubblica.it/Dicembre/INFORMATIZZAZIONE%20DEL%20DEMANIO%20MARITTIMO.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Impossibilidade de cobrar ICMS em operações ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 133, 2006.

HOFFMANN, Susy Gomes. O imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Curso de Especialização em Direito Tributário –Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho-. Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª edição, Malheiros, São Paulo, 2006.

MARTINS, Ives Gandra [*et alli*]. Comentários à Constituição do Brasil. 3º Volume. Tomo I. Editora Saraiva, São Paulo, 1992.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de Direito Tributário. 4ª edição, Atlas, São Paulo, 2005.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. Curso de Direito Internacional Público. 2º Volume. 13ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. Editora Dialética, São Paulo, 1997.

MUKAI, Toshio. Direito Administrativo Sistematizado. Editora Saraiva, São Paulo, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª edição, Saraiva, São Paulo, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias. 2ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1965.

REZEK, Francisco. Curso Elementar de Direito Internacional Público. 10ª edição, Saraiva, São Paulo, 2006.

SILVA, Alexandre. A tributação do ISS nos serviços estrangeiros. Artigo Jornal do Brasil, edição de 23/02/2004.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Positivo. Editora Malheiros, 27ª edição, São Paulo, 2006.

Yearbook of the International Law Commission. Volume II, 1950. Disponível em: <http://untreaty.un.org/ilc/documentation/french/a_cn4_32.pdf>. Acesso em 17. fev. 2007.