

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO**

MARIA CAROLINA VARGAS SIMÕES

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

**VITÓRIA
2014**

MARIA CAROLINA VARGAS SIMÕES

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

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

Orientadora: Profa. Carla Adriana Comitre Gibertoni

VITÓRIA

2014

RESUMO

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

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

ABSTRACT

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

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

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

DL – Decreto-lei

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

IOF – Impostos sobre Operações Financeiras

LC – Lei Complementar

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ONU – Organização das Nações Unidas

REsp – Recurso Especial

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

ZEE – Zona Econômica Exclusiva

SUMÁRIO

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

INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1 DA COMPETÊNCIA MUNICIPAL PARA INSTITUIR O ISSQN

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2 O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

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

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

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

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

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

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

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
[...]
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;
[...]

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

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.3 DO CRITÉRIO MATERIAL

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

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

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

²⁰ Artigo 108, § 1º do CTN.

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

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

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

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

Neste sentido, MORAES²¹, ao discorrer sobre o Decreto-lei n° 406/69, assinala dentre os pressupostos legais do ISSQN, a existência de prestação de serviço, ressaltando, entretanto, que o critério material de aludido tributo diz respeito à “prestar serviço definido em lei complementar, e que não seja de competência da União ou dos Estados”:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴⁰ SILVA MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar n.º 116/03 – Aspectos Relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 195.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2 JURISDIÇÃO SOBRE ÁGUAS MARÍTIMAS E AS OPERAÇÕES OFFSHORE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Artigo 2º

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁶¹ BRASIL. **Lei nº 8.617, de 4 de Janeiro de 1993**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18617.htm>. Acesso em 05 julho 2014.

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

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

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

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

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

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

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

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

⁶⁴ Idem, Ibidem, p. 720.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não se vislumbra nas legislações supramencionadas uma definição do termo “águas marítimas”⁷¹ ou disciplina acerca das projeções territoriais estaduais e municipais para fins de tributação – havendo as linhas de projeção dos limites territoriais dos Estados, Territórios e Municípios traçadas pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - para fins de participações especiais e distribuição de royalties gerados pela produção marítima (gênero receita originária da espécie compensação financeira), conforme a Lei n° 7.525/1986⁷² regulamentada pelo Decreto n° 93.189/86⁷³, o que, a nosso ver, não possui escopo tributário para incidência de ISSQN⁷⁴.

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

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

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

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

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

[...]

b) águas marítimas:

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

⁷² BRASIL. **Lei n° 7.525, de 22 de Julho de 1986**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L7525.htm>. Acesso em 05 julho 2014.

⁷³ BRASIL. **Decreto n° 93.189, de 28 de Agosto de 1986**. Disponível em: <<http://nxt.anp.gov.br/nxt/gateway.dll/leg/decretos/1986/dec%2093.189%20-%201986.xml>>. Acesso em 07 julho 2014.

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

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

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

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

Art. 20. São bens da União:

[...]

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

VI - o mar territorial;

[...]

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

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

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

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

federais), estando semelhantemente definidos na Lei do Petróleo (Lei n° 9.478/97) nos seguintes termos:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...] a mim, pelo menos em termos de liminar, me parece claro haver uma confusão, na lógica da ação direta, entre domínio público e território, e que, na federação, não há área ou suas projeções que não estejam no território de um Estado ou do Distrito Federal e, simultaneamente, de um Município.
O art. 20, § 1º - relativo à chamada participação ou compensação financeira na exploração de recursos minerais, de petróleo ou gás natural – é o corolário claro deste princípio, o de que, embora ninguém discuta tratar-se de bens dominiais da União, as jazidas se situam no território de um Estado, de um Município ou do Distrito Federal [...].

Veja-se a ementa do julgado:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II – Recurso especial não conhecido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

exploração de petróleo, por exemplo, em razão da possibilidade de interpretação extensiva ao núcleo semântico do respectivo item⁹⁷.

⁹⁷ Neste sentido, GRECO, Marco Aurélio. I Seminário Brasileiro do Pré-Sal. Universidade de Brasília. Degração da Décima Segunda Conferência. **Questões Fiscais**, Esplanada dos Ministérios, Brasília/DF, 2010.

3 COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS DE TRIBUTAR SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E AS OPERAÇÕES EM ÁGUAS MARÍTIMAS (OFFSHORE)

3.1 (IN) DEFINIÇÃO DO TITULAR DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA?

As normas jurídicas que compõe o Sistema Tributário Nacional delimitam uma rígida repartição de competência tributária, de modo a possibilitar aos entes da Federação (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a arrecadação de recursos necessários à garantia de autonomia e consecução de suas respectivas políticas públicas, sem que haja sobreposição à competência outorgada a cada um deles.

Nesse raciocínio, os Municípios somente poderão instituir impostos cujos fatos geradores se adequem às materialidades definidas no art. 156 da Constituição Federal, não podendo a Lei Complementar estender a competência tributária de qualquer ente federativo, eis que adstrita aos limites constitucionais.

De acordo com BARJA⁹⁸ a LC n. 116/03 trouxe apenas regra quanto à competência tributária, mas não eliminou as possibilidades de questionamentos sobre a tributação *offshore* e conflito de competência vertical entre a União Federal e os Estados, havendo tese jurídica para sustentar a não-incidência ou até mesmo a inconstitucionalidade do §3º do artigo 3º da referida norma, que considera ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítima.

Não obstante a questão de extensão ou conflito de competência tributária deve-se levar em conta que a inexistência de definição na legislação pátria do termo “águas marítimas”, por ser elemento material da tributação pretendida pelos Municípios imprescindível para a validade da relação tributária – é incontroversa.

⁹⁸ BARJA, Silvia Roxo. Tributação em águas marítimas e a busca do contribuinte por um porto. In: MILLER, Thiago Testini de Mello; AMORIM, Luís Felipe Carrari de. **Direito Marítimo e Portuário – Estudos em Homenagem a Ruy de Mello Miller e Antonio Barja Filho**. Santos, 2011, p. 98.

Além disso, “não há na legislação brasileira qualquer previsão da extensão territorial dos municípios sobre as águas marítimas a eles ‘confrontantes’, sobretudo pelo fato de o mar territorial ser bem da União”⁹⁹.

A jurisprudência pátria tem se manifestado no sentido de que todos os bens da União situam-se em um determinado Estado e Município, razão pela qual a titularidade dos mesmos não impede o exercício de competência tributaria pelos entes da federação e consequência incidência do ISS. Por tais motivos, sobre os serviços ocorridos em mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva pode incidir o ISS, conforme se depreende dos arestos abaixo transcritos:

APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO CAUTELAR DE EXIBIÇÃO - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA - MUNICÍPIO - PLATAFORMA CONTINENTAL - ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA - MAR TERRITORIAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - ISSQN - MULTA DIÁRIA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Auto de infração substitutivo de outros exarado após a anulação dos primeiros. Legalidade. Autotuelua dos atos administrativos derivada do dever de legalidade. 2 **O mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva não estão em qualquer Território Federal, até porque hoje nenhum existe, nem no Distrito Federal. Impõe-se, pois, concluir que, se são parcelas do território nacional, integram também os territórios de Estados e Municípios.** [...] ¹⁰⁰ (grifo nosso).

Apelação Cível. Embargos à execução. ISS. Competência. Local da prestação do serviço. Fato gerador. E competente para arrecadar e exigir crédito tributário decorrente do ISS o Município do local onde foi prestado o serviço. **O mar é território da União e o serviço prestado em plataforma continental, local onde ocorreu o fato gerador, deve ser cobrado pelo Município da orla, competente para tal fim. Os serviços prestados no mar territorial, que com base no Decreto 28.840/50 se acha sob jurisdição e domínio exclusivos da União Federal devem ser tributados, pois entendimento em contrário significaria isenção fiscal não admitida pela ordem jurídica.** Se a empresa prestou serviço na Baía de Campos, através de duas filiais regularmente registradas na Junta Comercial, não pode o Município do Rio de Janeiro, distante do local onde foram prestados os serviços pretender cobrar ISS. Precedentes do STJ. Recurso provido para julgar procedente os embargos, declarando-se nula a Execução Fiscal intentada e insubsistente, em razão desta conclusão, o depósito e as penhoras efetuadas. Inversão da sucumbência ¹⁰¹ (grifo nosso).

AÇÃO DECLARATÓRIA - ISS - Serviços de perfuração e outros prestados à PETROBRÁS, nas plataformas situadas no mar territorial Pretensão à declaração de não incidência Improcedência Apelação A plataforma continental e o mar territorial

⁹⁹ TEIXEIRA, Andre; LANZARIN, Bianca de S; MACHADO, Thiago Guerra. Nas águas turbulentas do ISS. In: **Revista TN Petroleo**. Ano XII, jan/fev 2010, Número 70. Disponível em: <www.tnpetroleo.com.br>. 95>. Acesso em 10 jul 2014, p. 95.

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Rel. Desembargador Ronaldo Gonçalves de Sousa. **Apelação Cível 26080019925**. 3ª Câmara Cível. Julgado em 03/11/2009. DJe 02/12/2009. Disponível em: <www.tj.es.gov.br>. Acesso em: 15 jul. 2014.

¹⁰¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Joaquim Alves de Brito. **Apelação Cível 0203794-14.1998.8.19.0001**. 9ª Câmara Cível. Julgado em 15/03/2005. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

integram o patrimônio da União, mas situam-se no território do município litorâneo, que em razão disso tem legitimidade para cobrança do tributo Recurso improvido¹⁰².

Em julgado recente, o Tribunal de Justiça do Espírito Santo entendeu que a circunstância do serviço ser executado em mar territorial - bem pertencente à União - não elide a cobrança do ISS, pois há que prevalecer a natureza da atividade desenvolvida (prestação de serviço) e não o fato de determinado bem ser propriedade de algum ente federativo:

AGRAVOS INOMINADOS EM APELAÇÃO CÍVEL - CERCEAMENTO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA - Do Agravo Interposto por Shell do Brasil Ltda - SERVIÇO PRESTADO NO MAR TERRITORIAL - COBRANÇA DE ISS - POSSIBILIDADE - SEDE DA EMPRESA PRESTADORA DO SERVIÇO - IRRELEVÂNCIA PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO - BASE DE CÁLCULO - LISTA DE SERVIÇOS - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO. (...) 2 - O fato de determinado bem pertencer à União, ou a outro ente federativo, não dá ensejo a isenção automática da cobrança de ISSQN, há que preponderar a natureza da atividade desenvolvida.
3 - O ISS pertence ao Município em cujo território se realizou o fato gerador, o local da prestação do serviço.
4 - O fato da Empresa/Agravante estar sediada fora da extensão territorial do Município/Agravado não retira deste a competência para tributar e exigir o imposto devido, isto é, não reflete qualquer ilegalidade acerca do lançamento tributário em questão.
5 - O ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista de serviços tributáveis, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
6 - Os serviços de apoio às plataformas de exploração e exploração de petróleo estão sujeitos ao ISS, de acordo com o item 3.5 da lista anexa à LC 56/87.
7 - É constitucional a incidência de ISSQN sobre a locação de equipamentos para a consecução da atividade-fim da empresa.
8 - O determinante para a incidência do ISSQN é a localidade aonde foi efetivamente prestado o serviço e não o local da sede da empresa prestadora do serviço.
(...) Do Agravo Interposto pelo Município de Itapemirim - CORRETA EXCLUSÃO DOS SERVIÇOS DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - MANUTENÇÃO - RECURSOS CONHECIDOS E DESPROVIDOS.
10 - É ilegítima a incidência do ISSQN em relação ao afretamento a casco nu, sobretudo quando no contrato há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, não constituindo fato gerador do dito tributo (...) ¹⁰³.

O Superior Tribunal de Justiça também se inclina no sentido de que, em que pese o serviço ter sido realizado em mar territorial que é da União, cabível a cobrança de ISS por ente municipal confira-se:

¹⁰² BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Carlos Ferrari. **Apelação Cível 0005148-56.2001.8.19.0000**. 5ª Câmara Cível. Julgado em 21/11/2001. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

¹⁰³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Rel. Desembargador Substituto Lyrio Regis de Souza Lyrio. **Agravo Regimental na Apelação Cível 26060066664**. 1ª Câmara Cível. Julgado em 09/10/2012. DJe 19/10/2012.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MULTA POR EMBARGOS PROTETÓRIOS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. ISS. TRANSPORTE MARÍTIMO. INCIDÊNCIA. 1. O Recurso Especial não é servil ao reexame do contexto fático-probatório dos autos, por força do óbice contido na Súmula 07/STJ. 2. O serviço de transporte marítimo, in casu a condução da tripulação das embarcações fundeadas na Baía de Todos os Santos, nos sentidos mar-terra e terra-mar para os portos de Salvador a Aratu, enquadra-se na hipótese do item 97 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68 e item 96 da Lista anexa à Lei Municipal nº 4.279/90. **Trata-se de serviço estritamente municipal, sujeito, portanto, à incidência do ISS, aliás, como analogicamente se infere do outro serviço semelhante previsto no art. 87 da citada Lista.** (LF) 3. Deveras, é cediço em doutrina que: **"Embora o mar territorial seja da União, o transporte aquaviário realizado no referido local terá a incidência do ISS, pois se trata de imposto da competência do Município, tributando os serviços de transporte municipal."** 4. Atestado pelo aresto recorrido que à época do fato gerador da obrigação em questão, possuía estabelecimento em Salvador, compete a esta entidade federada a exação. Tanto mais que o fundamento assentado é insindivisível pelo Eg. STJ (Súmula 07). 5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido¹⁰⁴. (grifo nosso).

Cumprido ressaltar que a Petrobrás defendeu nos autos da ação que se discutia, em termos gerais, competência para imposição de multa em decorrência de dano ambiental, a qual caberia à União (e não Estados ou Municípios) exercer o poder de polícia sobre o mar territorial porquanto este, nos termos do art. 20, incisos III, IV e VI, da Constituição Federal, constitui em bem da União. Entretanto, na ocasião, o então Ministro Relator Luiz Fux enfatizou:

ADMINISTRATIVO. DANO AMBIENTAL. SANÇÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSIÇÃO DE MULTA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DERRAMAMENTO DE ÓLEO DE EMBARCAÇÃO ESTRANGEIRA CONTRATADA PELA PETROBRÁS. COMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ESTADUAIS DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE PARA IMPOR SANÇÕES. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. LEGITIMIDADE DA EXAÇÃO. [...]2. As penalidades da Lei n.º 6.938/81 incidem sem prejuízo de outras previstas na legislação federal, estadual ou municipal (art. 14, caput) e somente podem ser aplicadas por órgão federal de proteção ao meio ambiente quando omissa a autoridade estadual ou municipal (art. 14, § 2º). A ratio do dispositivo está em que a ofensa ao meio ambiente pode ser bifronte atingindo as diversas unidades da federação 3. À Capitania dos Portos, consoante o disposto no § 4º, do art. 14, da Lei n.º 6.938/81, então vigente à época do evento, competia aplicar outras penalidades, previstas na Lei n.º 5.357/67, às embarcações estrangeiras ou nacionais que ocasionassem derramamento de óleo em águas brasileiras. 4. A competência da Capitania dos Portos não exclui, mas complementa, a legitimidade fiscalizatória e sancionadora dos órgãos estaduais de proteção ao meio ambiente [...]105.

Não obstante o entendimento da jurisprudência pátria seja na acepção de se admitir a

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **REsp 649027/BA**. 1ª Turma. Julgado em 22/03/2005. DJe 25/04/2005, p. 240. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **Resp 467.212/RJ**. 1ª Turma. Julgado em 28/03/2003. DJe 15/12/2003. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

incidência do ISSQN sobre serviços prestados nas áreas marítimas (mar territorial, ZEE, plataforma continental), é preciso chamar especial atenção ao fato de que, o inciso VI do artigo 20 da Constituição Federal ao prescrever como bem da União e reconhecer que o mar territorial integra o território do Brasil, em nada disciplinou acerca de quais poderes poderão ser exercidos internamente pelos demais entes políticos como os Estados e Municípios.

Isto significa que a Constituição Federal, a nosso ver, limita-se a estabelecer as competências legislativas e administrativas e os bens de cada ente da federação, já que não determina qual o território de cada unidade e extensão marítima (limites territoriais), critério espacial da regra matriz do imposto sobre serviço, “ponto imprescindível para a válida tributação em observância ao princípio da estrita legalidade”¹⁰⁶.

O constituinte deixa, portanto, a matéria ao legislador infraconstitucional, pelo que, conforme visto no Capítulo anterior, encontra-se a Lei nº 8.617/93 que estabelece o regime jurídico das zonas marítimas, a saber: soberania plena do Estado no mar territorial e exercício de direitos de soberania (não absoluta) na Zona Econômica Exclusiva e Plataforma Continental para fins de exploração dos recursos naturais e fiscalização. Ocorre que, da análise desses institutos, não se pode afirmar com precisão, no momento, que as áreas marítimas como ZEE e Plataforma Continental pertencem efetivamente ao território nacional ou que lá seria um território ficto ou, ainda, que se aplica a divisão territorial em Estados e Municípios.

Outrossim, não está prescrito os poderes dentre os quais o de tributar que sobre essas áreas marítimas, sobretudo, o mar territorial, serão exercidos pelos Estados e Municípios, como bem observa GRECO¹⁰⁷, muito embora a Carta Constitucional reconheça que esta área integre o território do Brasil, repita-se.

Nessa linha de raciocínio, destaca o autor, a União – como entidade federal – exerce a função de cuidar do que ocorre nesta parcela do território nacional, logo, o exercício dos poderes das entidades políticas se dá de forma global indivisível (apenas pela União), e não de forma

¹⁰⁶ BARJA, Silvia Roxo. Tributação em águas marítimas e a busca do contribuinte por um porto. In: MILLER, Thiago Testini de Mello; AMORIM, Luís Felipe Carrari de. **Direito Marítimo e Portuário – Estudos em Homenagem a Ruy de Mello Miller e Antonio Barja Filho**. Santos, 2011, p. 98.

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. Impossibilidade de cobrar ICMS em Operações Ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, out. 2006, p. 72.

individual exclusiva pelos Estados ou Municípios, pois não há norma nacional que disponha expressamente sobre a fração que poderá ser alcançada pela legislação de cada ente.

[...] o mar territorial integra o território dos Estados e dos Municípios, *mas de todos eles*, enquanto não houver uma especificação da parcela exclusiva que caiba a cada um ou a alguns deles [...].

Deste modo, fixada a premissa de que inexistente previsão legal acerca dos limites territoriais *offshores*, inclusive dos Municípios, pode-se alegar que não se vislumbra legislação que outorgue a tais entes competência para legislar sobre atividades em águas marítimas, pois estas estariam fora do âmbito do território continental, de maneira que sua tributação viola o princípio da territorialidade, segundo o qual a competência tributária se exerce nesses limites.

Nesse raciocínio, assevera BARRETO¹⁰⁸ que o critério territorial demarca o campo de atuação válida das leis tributárias, razão pela qual um Município não pode invadir a área de competência de outro, e implica, ainda, vedação à incidência de impostos municipais no exterior, na plataforma continental, no mar territorial e na zona econômica exclusiva:

Para prevenir eventuais conflitos, interpretação sistemática da Constituição e observância, especialmente, dos princípios federativos e da autonomia municipal, leva à conclusão de que as leis municipais, inclusive as tributárias, só têm foros de validade nos estritos limites dos territórios respectivos.

Assim sendo, o argumento pela impossibilidade de exercício de competência tributária pelos Municípios nessas áreas tem como base a própria limitação da soberania e, na área correspondente do mar territorial, por ausência de previsão dos limites do território de cada ente federativo em águas marítimas, passível de conflito federativo, o que exige, por consequência, Lei Complementar nos termos do art. 146, inciso I da Constituição Federal, *verbis*:

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

O referido dispositivo constitucional ao estabelecer que à lei complementar cabe a resolução de potenciais conflitos de competência entre os entes federativos, consoante ensina LODI

¹⁰⁸ BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 30.

RIBEIRO¹⁰⁹, tal previsão “se justifica pelas várias zonas de interseção entre as materialidades econômicas previstas constitucionalmente como regras de competência. Em geral esta função é exercida pela lei complementar definidora do fato gerador de cada tributo”.

Cumpra transcrever a posição do Ministro Celso de Mello no julgamento do Recurso Extraordinário n° 136.215-4/RJ (p. 960) ao destacar que, em última análise, a reserva constitucional de lei complementar, enquanto instrumento de limitação normativa da ação tributante do Estado, destina-se a conferir proteção efetiva aos sujeitos passivos de obrigação tributária:

A regulação dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas estatais e a definição dos tributos e dos elementos componentes de suas respectivas hipóteses de incidência traduzem matérias que, por seu fundamental relevo político-jurídico, foram submetidas, por expressa deliberação do poder constituinte, ao domínio normativo da lei complementar.

[...]

Essa reserva constitucional de lei complementar, em última análise, enquanto instrumento de limitação normativa da ação tributante do Estado, destina-se a conferir proteção efetiva e a dispensar tutela plena aos sujeitos passivos de obrigação tributária.

O Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de que a lei complementar em matéria tributária é materialmente indispensável a dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação:

ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (ART. 155, II, DA C.F.). IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA, SEM PREVIA LEI COMPLEMENTAR (ART. 146 DA C.F.). SENDO ELA MATERIALMENTE **INDISPENSÁVEL A DIRIMÊNCIA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO**, NÃO BASTAM, PARA DISPENSAR SUA EDIÇÃO, OS PERMISSIVOS INSCRITOS NO ART. 24, PAR. 3., DA CONSTITUIÇÃO E NO ART. 34, E SEUS PARAGRAFOS, DO ADCT. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 1.394, DE 2-12-88, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA.

Apesar de a Carta Magna disciplinar situações em que fatos ocorridos em águas marítimas deverão afetar os entes da federação e o Estado ser especificamente soberano em cada zona marítima, não significa dizer, por outro lado, que sobre situações sobrevindas em quaisquer

¹⁰⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250>. Acesso m 16 jul 2014.

“águas marítimas” implicaria a incidência de leis tributárias, visto que a competência tributária é pressuposto da soberania como preleciona SABAGG¹¹⁰:

[...] enquanto o *território* delimita a atuação de *soberania estatal*, esta sinaliza a posição de independência e supremacia deste Estado em relação ao povo. [...] tudo de dá no exercício da *soberania estatal*. De fato, dentre as várias facetas da soberania do Estado, destaca-se uma, o *poder de tributar*, como relevante fragmento dessa soberania.

Com relação à zona econômica exclusiva e plataforma continental, por exemplo, onde o regime jurídico é mais mitigado do que o mar territorial, o Brasil tem direitos de soberania para fins de exploração. Interessante salientar novamente o posicionamento de GRECO¹¹¹ para quem, no âmbito tributário, em relação aos eventos que ocorram nessas áreas, não se aplica a divisão territorial em Estados e Municípios, razão pela qual não há poder de dispor tributariamente sobre o que lá se dá:

Ora, o que é bem da União é o recurso, os peixes, a flora, a marinha, a fauna marinha e, obviamente, os recursos que estão dentro da plataforma. Mas não é a própria plataforma continental nem a própria Zona Econômica Exclusiva que é bem da União. Essa é uma distinção importante. O que integra o bem da União é o mar territorial. O que integra o bem da União são os recursos da plataforma e os recursos da Zona, nem a própria Zona e nem a própria plataforma. Isso leva a uma conclusão séria, que Zona Econômica Exclusiva e plataforma continental, estão fora do território brasileiro. Nem mesmo se pode dizer que lá é um território ficto, como por exemplo, são as Embaixadas do Brasil em outros países [...].

Tendo em vista que a titularidade do mar territorial foi conferida à União Federal, em interpretação sistemática do texto constitucional, por aplicação do princípio constitucional da imunidade recíproca insculpida no artigo 151, I da Constituição Federal, segundo o qual “obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposto em relação a certos fatos especiais e determinados”¹¹² - isto é, não cabe a cobrança de quaisquer impostos sobre uns e outros -, a tributação em águas marítimas é vedada aos Estados e Municípios.

Outro ponto a ser sublinhado é que, nos termos da Convenção de Montego Bay e da Lei 8.617/93, o Estado costeiro exerce jurisdição sobre a zona econômica exclusiva em matéria de

¹¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 51.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. I Seminário Brasileiro do Pré-Sal. Universidade de Brasília. Degravação da Décima Segunda Conferência. **Questões Fiscais**, Esplanada dos Ministérios, Brasília/DF, 2010.

¹¹² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 225.

preservação ambiental, investigação científica e construção, operação e uso de todos os tipos de instalações e ilhas artificiais.

Deste modo, caso se qualifique as plataformas de exploração de petróleo como estruturas artificiais, tem-se que o artigo 60 da sobredita Convenção expressamente estabelece que a jurisdição exclusiva do Estado costeiro inclui matéria de leis e regulamentos aduaneiros, fiscais, de imigração, sanitários e de segurança. Em razão dessa previsão, poder-se-ia defender a incidência de tributos, por encontrarem sob a jurisdição da União, nessa situação, sobre plataformas marítimas. Todavia, conforme assinala PAIM¹¹³, não há certeza quanto à qualificação das plataformas marítimas e, conseqüentemente, quanto ao regime jurídico aplicável. Vejamos:

[...] plataformas marítimas podem, em alguns casos, parecer-se bastante com navios. E mesmo que tal semelhança não seja aparente, a tendência é conceituá-las como navios nas hipóteses de desenvolverem a navegação de maneira substancial. Quando não for possível classificar plataformas marítimas como navios, questiona-se se seriam instalações ou ilhas artificiais, definidas como estruturas artificiais permanentemente fixas no fundo do mar e cercadas por água; ou a possibilidade de reconhecer-lhes categoria própria, motivada por sua função específica de exploração e de produção de petróleo e gás no fundo do mar [...].

Em razão da diversidade e complexidade no conceito e a adequada determinação da natureza jurídica das plataformas, assevera MARTINS¹¹⁴, têm-se apresentado diversas teorias, dentre as quais, natureza de embarcação ou navio, independentemente de sua estrutura fixa ou flutuante; natureza de embarcação ou navio de plataformas móveis e de outras espécies flutuantes; natureza jurídica *sui generis*, desvinculada da natureza de embarcação (ou navio); e, ainda, natureza híbrida determinada em consonância com a atividade e destinação econômica.

[...] não existindo normativa internacional, o exame jurídico dessas estruturas náuticas efetivamente se submete às normas marítimas, administrativas e ambientais que conformam os ordenamentos jurídicos nacionais.

Considerando tal panorama, não há pacificidade e uniformização do conceito e da natureza jurídica das plataformas.

O estatuto jurídico das estruturas *offshore* prescinde de definição e determinação da natureza jurídica e interfere nas esferas tributária, civil e penal, essencialmente nas obrigações contratuais, nas questões relativas à jurisdição e à soberania e nas responsabilidades pelos acidentes e fatos da navegação.

¹¹³ PAIM, Maria Augusta. **O Petróleo no Mar: o regime das plataformas marítimas petrolíferas no direito internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 127.

¹¹⁴ MARTINS, Eliane Octaviano. **Curso de Direito Marítimo**. Vol. 1 – Teoria Geral. 4 ed. Barueri: Manole, 2013, p. 145-152.

A referida autora destaca ainda que, no Brasil, a questão da natureza jurídica das plataformas tem sido constantemente suscitada na esfera tributária, envolvendo controvérsias atinentes à incidência ou isenção de tributos, podendo-se identificar precedentes jurisprudenciais que considerem essas estruturas como embarcação.

Na visão de PAIM¹¹⁵, as plataformas marítimas de exploração são consideradas navios engajados em pesquisa marinha científica e as plataformas marítimas de produção como instalações, motivo pelo qual enquadrar tais estruturas em categorias distintas acarreta diferentes consequências legais¹¹⁶.

De todo modo, a par da complexidade do tema, deve-se indagar se há soberania da União sobre fatos ocorridos autorizaria a exigência do imposto sobre serviço, ou seja, sobre fato ocorrido fora dos limites geográficos municipais. Em outras palavras, poderia a União exercer a competência sobre águas marítimas em razão da impossibilidade dos Municípios ali exigirem o tributo com materialidade igual, cuja única distinção seria o aspecto espacial de incidência?

Pondere-se, por um lado, que na hipótese de a União tributar a prestação de serviços *offshore* estaria, no caso, criando um tributo por analogia, o que impede resultar na exigência de tributo não previsto em lei (art. 108 CTN). Tal situação configuraria verdadeira violação da repartição da força tributante estatal entre os entes da federação, de forma privativa e cerrada, haja vista que o critério material da hipótese de incidência do ISS é exclusivo (privativo) do Município, constituindo, portanto, uma obrigação negativa para outras esferas políticas. Isto porque, a Constituição enumera exhaustivamente o poder que tem os Municípios para instituir os impostos, concomitantemente vedada a outro ente político.

Com efeito, a rigidez do sistema tributário veda à exigência de impostos que se encontram fora do campo da competência constitucional do ente político, falecendo, assim, competência

¹¹⁵ PAIM, Maria Augusta. **O Petróleo no Mar: o regime das plataformas marítimas petrolíferas no direito internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2011; PAIM, Maria Augusta. **Plataforma Marítima é Embarcação. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo, ano II, n. 8 pp. 9-19 maio-jun 2012.

¹¹⁶ Sobre os potenciais conflitos do uso do espaço marítimo a partir do avanço tecnológico que permitiu a expansão da indústria petrolífera *offshore* desempenhar as atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural em áreas mais distantes (além do mar territorial), ver PAIM, Maria Augusta. **As Plataformas Marítimas e os Conflitos do Uso do Espaço Marítimo. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo, ano II, n. 7 pp. 189-197, mar-abr 2012.

de outro ente para criar imposto em relação a certos fatos especiais e determinados, conforme ensina BALEEIRO¹¹⁷ em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*.

Na visão de DERZI, COELHO e BUSTAMANTE¹¹⁸, ao analisarem com acuidade sobre a competência tributária e royalties do petróleo sobre o mar territorial e plataforma continental, o legislador constituinte situou tais sítios *fora* do território de qualquer dos Estados ou Municípios da Federação, fazendo incidir sobre eles apenas normas oriundas da União Federal.

Daí porque não haveria lacuna a respeito da competência tributária relativa a fatos ocorridos nessas áreas, já que a Constituição garante a competência cumulativa, prevista no art. 147, segundo o qual “competem à União em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Município, cumulativamente, os impostos municipais, ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”, mantendo a rigidez do sistema tributário brasileiro.

Assinalam os autores o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da questão relativa aos arroseiros com fazendas estabelecidas nos Municípios da Reserva Raposa/Terra do Sol, no sentido de que o fato de as terras indígenas se situarem sob o domínio da União, incide um regime jurídico especial, o que implicaria, deste modo, que os Estados e Municípios careçam de autonomia para fazer valer suas normas nessas localidades. Isto porque, é necessário o controle da União sempre que outros entes atuem no próprio interior das terras já demarcadas como de afetação indígena.

Diante de tal entendimento, os autores criticam a posição do Ministro Sepúlveda Pertence na aludida ADIN 2080-3/RJ (pendente de julgamento) que equipara o domínio da União à mera propriedade para assim fundamentar a pretensão de que os Estados e Municípios seriam competentes para instituir impostos sobre as águas de domínio exclusivo da União.

¹¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

¹¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMC (1892-2012), n. 40, 2012, p. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/esp040235262.pdf>> Acesso em 18 jul 2014.

Concluem, por conseguinte, que o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva não podem ser considerados, nem mesmo por ficção, como parte integrante do território de Estados-membros e Municípios brasileiros, de maneira que a solução é “buscar uma interpretação sistemática da Carta Constitucional que seja capaz de preservar a sua integridade e a coerência entre os princípios fundamentais que subjazem ao modelo de federalismo de cooperação adotado”¹¹⁹.

Assim, no que diz respeito ao ISSQN, não obstante a LC nº 116/2003 determine um duplo critério para fixar a competência tributária ativa - local da efetiva prestação dos serviços e do estabelecimento e/ou do domicílio do prestador -, apenas este último seria útil pela observância do elemento de conexão subjetivo em favor dos Municípios, já que, segundo os referidos autores, “a pretensão de se criar território municipal em alto mar é ficção afrontosa à CF”¹²⁰. Logo, as atividades ocorridas nas águas marítimas, por si sós, não autorizariam a incidência do aludido imposto municipal à falta de autorização constitucional e por gerar colisões normativas e conflitos de competência, pois os serviços ali prestados são de competência da União.

¹¹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMC (1892-2012), n. 40, 2012, p. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/esp040235262.pdf>> Acesso em 18 jul 2014, p. 259.

¹²⁰ Idem, Ibidem, p. 246.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Algumas conclusões deste trabalho foram traçadas ao longo do texto, restando, neste momento, fazer algumas observações finais com relação às problemáticas estabelecidas no capítulo introdutório.

Como estudado, o campo de competência tributária municipal está restrito aos serviços definidos em Lei Complementar, de maneira que as atividades não incluídas na lista anexa respectiva não sofrem incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, em decorrência do princípio da legalidade.

Ademais, a rigidez do sistema tributário brasileiro – essencial à estrutura federal de Estado - veda à exigência de impostos que se encontram fora do campo da competência constitucional do ente político respectivo, de modo que somente a ocorrência dos serviços dentro do seu território é passível de ser tributado pelos Municípios.

A delimitação da natureza do mar territorial, da zona econômica exclusiva e da plataforma continental é fundamental para fins de saber se há incidência da autonomia político-jurídica dos Municípios (e da própria União Federal) sobre tais áreas, isto é, se as normas jurídicas dos entes da federação brasileira incidem sobre atos e fatos ali ocorridos.

Conquanto se possa admitir que essas zonas marítimas constituam parcelas do território nacional, e, portanto, integrariam também os territórios de Estados e Municípios, a exigência do ISSQN, a nosso ver, resta prejudicada em decorrência da indefinição legal dos limites territoriais.

Ora, a Constituição Federal descreve uma série de bens que pertencem de modo exclusivo à União Federal, sendo plenamente admissível defender a tese de que sobre as parcelas ali descritas, como o mar territorial, apenas a União teria competência – caso se aceite incluir a ZEE e a Plataforma Continental no âmbito de sua soberania para instituir e exigir tributos, o que é, do mesmo modo, questionável ante o conteúdo da Convenção de Montego Bay e a jurisprudência do Tribunal Internacional do Mar. A competência tributária é pressuposto da

soberania e se o Estado brasileiro não possui soberania plena naquelas localidades, não pode, conseqüentemente, instituir impostos. Logo, a tributação somente poderia incidir no mar territorial onde há pleno exercício de soberania.

Lado outro, como advertem DERZI, COELHO e BUSTAMANTE¹²¹, é possível indagar também se o legislador complementar poderia considerar certas projeções sobre a ZEE e Plataforma Continental ao litoral de certos Municípios como territórios de tais entes, para o fim específico de fazer incidir sobre eles a competência tributária para instituir o ISS. Isto porque, uma presunção ou ficção de que as áreas marítimas pertencem ao território de algum Município específico violaria os limites do poder de tributar, absolutamente vedado pelo texto constitucional. Daí porque GRECO¹²² fala em poder *pro indiviso* da União sobre o mar territorial, por exemplo.

Todavia, inobstante a complexidade do tema e as diversas interpretações e abordagens que possam ser defendidas, o que se observa é a tendência jurisprudencial no sentido de afirmar a competência dos entes municipais em tributar serviços prestados em águas marítimas, inclusive em ampliar os termos da lista de serviços para alcançar quaisquer outras atividades com o núcleo semântico daquele item expressamente descrito, eis que comporta interpretação extensiva.

Caso de admita esta linha de raciocínio, a controvérsia reside, em termos gerais, se se considera ocorrido o fato gerador no local do estabelecimento prestador, conforme prescrito no próprio §3º do art. 3º da Lei Complementar n.º 116/2003, por ser o critério de conexão praticável ante a ausência de autorização constitucional de se criar “território por ficção”, ou, a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça que leva em conta, na maioria dos casos, o local da prestação do serviço prestado para fins de incidência do ISS.

Ante todo o exposto, restou demonstrado na presente pesquisa a dificuldade atual em encontrar uma solução decisiva e definitiva do tema referente à tributação dos entes políticos

¹²¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMC (1892-2012), n. 40, 2012, p. 247. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/esp040235262.pdf>> Acesso em 18 jul 2014.

¹²² GRECO, Marco Aurélio. Impossibilidade de cobrar ICMS em Operações Ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, out. 2006, pp. 70 e ss.

da federação brasileira em águas marítimas, já que apresenta uma gama de divergências e interpretações distintas da doutrina e da jurisprudência pátrias, estando, deste modo, ainda em aberto.

Assim sendo, a indagação que persiste é: como instituir e exigir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre atividades *offshore* conforme a Constituição Federal, a Lei Complementar, as Convenções Internacionais das quais o Brasil é signatário e a interpretação de nossos Tribunais?

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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

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

BARJA, Silvia Roxo. Tributação em águas marítimas e a busca do contribuinte por um porto. In: MILLER, Thiago Testini de Mello; AMORIM, Luís Felipe Carrari de. **Direito Marítimo e Portuário – Estudos em Homenagem a Ruy de Mello Miller e Antonio Barja Filho**. Santos, 2011, pp. 93-108.

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

_____. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

_____. **Decreto nº 99.165, de 12 de Março de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D99165imprensa.htm>. Acesso em 01 julho 2014.

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

_____. **Decreto-lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em 10 junho 2014.

_____. **Decreto-lei n° 1.098, de 25 de Março de 1970.** Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=196892>>. Acesso em 05 julho 2014.

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

_____. **Lei n° 7.525, de 22 de Julho de 1986.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L7525.htm>. Acesso em 05 julho 2014.

_____. **Lei n° 8.617, de 4 de Janeiro de 1993.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18617.htm>. Acesso em 05 julho 2014.

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

_____. **Resolução n° 344, de 25 de Março de 2004.** Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA. Publicada no DOU n° 087, de 07/05/2004, pp. 56-67. Disponível em: <www.mma.gov.br>.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **Resp 467.212/RJ**. 1ª Turma. Julgado em 28/03/2003. DJe 15/12/2003. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

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

_____. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Ministro Luiz Fux. **REsp 649027/BA**. 1ª Turma. Julgado em 22/03/2005. DJe 25/04/2005, p. 240. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 07 jul. 2014.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Carlos Ferrari. **Apelação Cível 0005148-56.2001.8.19.0000**. 5ª Câmara Cível. Julgado em 21/11/2001. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Rel. Desembargador Joaquim Alves de Brito. **Apelação Cível 0203794-14.1998.8.19.0001**. 9ª Câmara Cível. Julgado em 15/03/2005. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 11 jul. 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Rel. Desembargador Ronaldo Gonçalves de Sousa. **Apelação Cível 26080019925**. 3ª Câmara Cível. Julgado em 03/11/2009. DJe 02/12/2009. Disponível em: <www.tj.es.gov.br>. Acesso em: 15 jul. 2014.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. Rel. Desembargador Substituto Lyrio Regis de Souza Lyrio. **Agravo Regimental na Apelação Cível 26060066664**. 1ª Câmara Cível. Julgado em 09/10/2012. DJe 19/10/2012.

BUSCHMANN, Marcus Vinícius. ISS e as prestadoras de serviços offshore na exploração e produção de petróleo e gás natural. In: **Revista TN Petróleo**, 2001, Número 21. Disponível em: <<http://www.bea.adv.br/publico/pubmvp/018.pdf>>. Acesso em 20 jun 2014.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. ISS sobre serviços de limpeza, manutenção e conservação de plataformas de petróleo prestados onshore e offshore. **Revista Tributária e de Finanças Pública**, v. 20, n. 106, p. 229–250, set./out., 2012.

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

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Mar territorial, plataforma continental, competência tributária e royalties do petróleo: uma análise da contribuição do professor Raul Machado Horta. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Edição Comemorativa dos 120 anos da Faculdade de Direito da UFMC (1892-2012), n. 40, pp. 235-262, 2012. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/esp040235262.pdf>> Acesso em 18 jul 2014.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. O ISS e a Lei Complementar 116/03: Locação de bens, cessão de direitos e “atividades-meio”. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SILVA MARTINS, Ives Gandra. **ISS - LC116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004, pp. 427-451.

DUPUY, Pierre-Marie; Kerbrat, Yann. **Droit International public**. 10 ed. Paris: Dalloz, 2010.

FILHO, Marçal Justen. ISS no Tempo e no Espaço. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 2, p. 53-69, nov. 1995.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIBERTONI, Carla Adriana Comitre. **Teoria e Prática de Direito Marítimo**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. Impossibilidade de cobrar ICMS em Operações Ocorridas no Mar Territorial e na Zona Econômica Exclusiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 133, p. 67, out. 2006.

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

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

_____. Não incidência do ISS no afretamento de embarcações. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n 173, p. 85, maio 2012.

MATTOS, Adherbal Meira. **O novo direito do mar**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MARTINS, Eliane Maria Octaviano. **Curso de Direito Marítimo**. Vol. 1 – Teoria Geral. 4 ed. Barueri: Manole, 2013.

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

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

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

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Claudia Servilha. **Manual de Metodologia da Pesquisa**. 2 ed. rev. São Paulo, 2014.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina prática do ISS**. São Paulo: Revista Dos Tribunais, 1984.

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

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

PAIM, Maria Augusta. As Plataformas Marítimas e os Conflitos do Uso do Espaço Marítimo. **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo, ano II, n. 7 pp. 189-197, mar-abr 2012.

_____. Plataforma Marítima é Embarcação. **Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**. São Paulo, ano II, n. 8 pp. 9-19, maio-jun 2012.

_____. **O Petróleo no Mar**: o regime das plataformas marítimas petrolíferas no direito internacional. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **ISS - LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004.

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

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

PIVA, Sílvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250>. Acesso em 16 jul 2014.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

ROSSI, Carla Cristina Paschoalotte. **O ISSQN em face da emenda constitucional n.º 37/02 e da lei complementar n.º 116/03**. Artigo federal n.º 2004/0705, elaborado em 12/2003. Disponível em: <www.fiscosoft.com.br>. Acesso em 26 maio 2014.
SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Consultor Tributário**, 5/12/2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-dez-05/consultor-tributario-quais-proximos-capitulos-veto-dilma> - Acesso 01 jul 2em 014.

SHAW, Malcom. **Public International Law**. 6 ed. New York: Cambridge University Press, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA MARTINS, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISS e a Lei Complementar n.º 116/03 – Aspectos Relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 185-215.

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

TRIBUNAL INTERNACIONAL DO MAR. **The M/V “SAIGA” (No 2) CASE** – Saint Vicent and the Grenadines v. Guinea. Judgment 1 July 1999. Disponível em: <https://www.itlos.org/fileadmin/itlos/documents/cases/case_no_2/merits/Judgment.01.07.99.E.pdf>. Acesso em 01 Julho 2014.