



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Nina da Conceição Pencak

O aspecto espacial da tributação da prestação de serviços *offshore*

Rio de Janeiro

2016

Nina da Conceição Pencak

O aspecto espacial da tributação da prestação de serviços *offshore*

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2016

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

P397 Pencak, Nina da Conceição.
O aspecto espacial da tributação da prestação de serviços *offshore* / Nina da Conceição Pencak - 2016.

248 f.
Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro
Coorientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Impostos - Teses. 2. Globalização - Teses. 3. Plataforma continental - Teses. I. Ribeiro, Ricardo Lodi. II. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de. III. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. IV. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Nina da Conceição Pencak

O aspecto espacial da tributação da prestação de serviços *offshore*

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 23 de março de 2016.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Co-orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2016

DEDICATÓRIA

A minha mãe, por tudo e por motivos maiores do que as palavras conseguem descrever. A meu pai, por ser uma das minhas bases fundamentais. A meu avô, Herschel Pencak (Z''L), por me deixar lembranças e saudades de fatos não vividos, mas imprescindíveis para que eu me tornasse quem sou.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, Idalina Oliveira, por demonstrar todos os dias o verdadeiro significado de amor incondicional. Suas palavras, gestos e ações me deram forças para finalizar mais esse ciclo, e, em especial, o presente trabalho. Nada do que eu consegui é só meu. É mérito nosso, é fruto do nosso trabalho em equipe.

Ao meu pai, Mauricio Peres Pencak, meu melhor amigo. Em diversos sentidos, afirmo que eu sou porque você é. Você sempre me levou a querer ser uma pessoa melhor.

A minha família, em especial a meus tios Alzira e Antero, que sempre me apoiaram e contribuíram, de todas as formas, para meu progresso.

A minha irmã de sangue e amiga, Eva Pencak, pelo apoio, paciência e pela diversão dos momentos em que estamos juntas. A minha amiga e irmã de alma, Juliana Cândido, pelo amor espontâneo, por ser tão diferente e, ao mesmo tempo, tão igual, por não estar longe mesmo estando geograficamente distante.

Ao meu orientador, professor e querido amigo, Ricardo Lodi Ribeiro, o qual sempre admirei e com quem tenho a honra de trabalhar e aprender com sua experiência. Hoje, tenho o orgulho de chamá-lo de Diretor da Faculdade de Direito da UERJ, posto sempre ocupado por ilustres juristas, que ganhou, neste ano, um dos melhores nomes. Agradeço pelas brilhantes lições de Direito Tributário e por toda a confiança depositada em mim ao longo dessa trajetória de quase quatro anos.

À Universidade do Estado do Rio de Janeiro, centro de excelência acadêmica, que me proporcionou enorme evolução intelectual, contato com mentes brilhantes, além de amizades para a vida toda, como os amigos da linha de pesquisas de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. A todos os professores da referida linha de pesquisas, em especial aos professores Gustavo da Gama e Fábio Zambitte, pela honra de ter sido sua aluna, pelo seu precioso tempo, apoio e preocupação.

Ao escritório Barroso Fontelles, Barcellos, Mendonça & Associados, onde conheci pessoas maravilhosas, do ponto de vista acadêmico, profissional e pessoal, e onde também fiz grandes amigos. As meninas que saíram do aquário para ocupar um lugar no meu coração, Pilar Valente e Stela Porto; o irmão mais novo que ganhei da vida, Antonio Tiburcio; os imprescindíveis, Felipe Albuquerque, André Tosta, Felipe Schwartzman e Felipe Terra; os mais recentes amores eternos, Nathália Porto e Priscilla Pestana, que me fazem, ao mesmo tempo e

contraditoriamente, lembrar e esquecer a minha idade. Agradeço a eles, todos os dias, pela força nos momentos difíceis, pelo carinho e por alegrarem minha vida.

Aos amigos que sempre me ajudaram a continuar, ainda que fosse mais fácil desistir: Joana Morgado, Fernanda Melo, Louise Dias, Mayara Oliveira, Peter Landsberg, Iuri Farias e Tomás Bomfim. Sem vocês, não teria sido possível.

A D'us, sempre e por tudo. Por colocar essas e outras pessoas incríveis e especiais em minha vida, principalmente nos últimos tempos, e por sempre me dar a certeza de que tudo daria certo.

Certainly all those who have framed written constitutions contemplate them as forming the fundamental and paramount law of the nation, and consequently, the theory of every such government must be, that an act of the legislature, repugnant to the constitution, is void. *Chief-Justice Marshal in Marbury vs. Madison (1803) -US Supreme Court*

I'm gonna tell you some things about being alive. Life, man. I can't guarantee perfection but I can guarantee intrigue. *Hannah Horvath*

RESUMO

PENCAK, N. C. *O aspecto espacial da tributação da prestação de serviços offshore*. 2016. 248 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

Trata-se de matéria relevante tanto para a sociedade em geral como para os interesses tutelados pelas empresas que exploram petróleo por meio de plataformas marítimas, bem como pelas suas entidades de representação, tendo em vista que Estados e Municípios utilizam-se de embasamento legal equivocado para impor a cobrança de ICMS e ISS, respectivamente, sobre fatos ocorridos nas embarcações localizadas no mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental. A divisão inconstitucional de competências tributárias entre Estados e Municípios no território marítimo é feita por esses próprios entes com fundamento no parágrafo único do art. 9º da Lei nº 7.525/86, que dispõe sobre a repartição dos poços de petróleo situados até a plataforma continental para fins de pagamentos de *royalties* aos entes subnacionais. A referida lei, em seu artigo 9º, delega ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – a competência para traçar linhas ortogonais e paralelas de projeção marítima e estabelecer os limites dos territórios de Estados e Municípios para distribuição da referida compensação financeira.

A utilização da lógica da Lei nº 7.525/86 e do Decreto nº 93.189/86 para determinar suas competências tributárias sobre os fatos praticados nas plataformas de petróleo afronta o princípio da territorialidade e se traduz em verdadeira analogia para imposição de obrigação tributária, forma de integração vedada pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal. Essa recorrente prática acaba por gerar situações de potencial pluritributação, com diversos lançamentos efetuados por diferentes entes estaduais ou municipais, com base no mesmo fato gerador e mesmo sujeito passivo.

Além de desvirtuamento da aplicação da Lei nº 7.525/86, os Estados e Municípios que dela extraem as suas competências tributárias agem em manifesta afronta ao art. 146, I, da Constituição, uma vez que cabe à lei complementar dirimir os conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos. Dessa forma, nota-se que não há que se falar em projeção do território e, por sua vez, das competências de Estados e Municípios quando da ausência de lei federal, inclusive, pelo fato de que a Lei nº 8.617/93, em seu art. 2º, afirma que o Brasil possui soberania total sobre o seu mar territorial, soberania econômica na Zona Econômica Exclusiva e soberania, para efeitos de exploração dos recursos naturais, sobre a plataforma continental.

Palavras-chave: Zona Econômica Exclusiva. Plataforma Continental. Princípio da Legalidade. Pluritributação Horizontal. ISS. ICMS.

ABSTRACT

PENCAK, N. C. *The spatial aspect of taxation of offshore services supply*. 2016. 248 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

This is relevant matter both for society in general and to the interests protected by the companies exploiting oil through offshore platforms, as well as their representative bodies, given that states and municipalities use the wrong legal grounds to enforce taxation of ICMS and ISS respectively on events occurring in vessels located in the territorial sea, exclusive economic zone and continental shelf. Unconstitutional division of tax powers between the states and municipalities in the maritime territory is made by these entities themselves on the basis of the sole paragraph of art. 9 of Law No. 7.525/86, which provides the allocation of oil wells located in the continental shelf for royalty payments purposes to the subnational entities. The law, in its article 9, delegates to the Brazilian Institute of Geography and Statistics - IBGE - the ability to draw orthogonal lines and parallel maritime projection and establish the boundaries of the territories of the states and municipalities for distribution of such financial compensation.

Using the logic of Law No. 7.525/86 and Decree No. 93.189/86 to determine their tax powers based on the facts practiced on oil platforms affront the principle of territoriality and translates into real analogy to the imposition of tax liability, form of integration prohibited by the National Tax Code and the Federal Constitution. This recurrent practice ends up generating potential situations of multiple taxation with many entries made by different state or municipal entities, based on the same taxable event and the same taxpayer.

In addition to distortion of the application of Law No. 7.525/86, the states and municipalities draw their tax powers act in flagrant affront to art. 146, I, of the Constitution, since it's role of a supplementary law to settle conflicts of jurisdiction in tax matters between the federal entities. Thus, we note that there is no need to talk about projection of the territory and, in turn, of the powers of states and municipalities, where the absence of federal law, including the fact that Law No. 8.617/93, in its art. 2, says that Brazil has full sovereignty over its territorial sea, economic sovereignty in the Exclusive Economic Zone and sovereignty for the purpose of exploitation of natural resources on the continental shelf.

Keywords: Exclusive Economic Zone. Continental Platform. Legality Principle. Horizontal Multiple Taxation. ISS. ICMS.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1-OFÍCIO DGC Nº 037/2012 – ANP	170
FIGURA 2-OFÍCIO DGC Nº 011/2013 - ANP	171
FIGURA 3-LINHAS DE BASE IBGE	178
FIGURA 4-MAPA ROYALTIES DO PETRÓLEO 2.....	179
FIGURA 5-MAPA ROYALTIES DO PETRÓLEO 3.....	179

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANP	Agência Nacional do Petróleo
Art	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-Lei
DOU	Diário Oficial da União
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ISS	Imposto Sobre Serviços
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
PGR	Procuradoria Geral da República
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
TJES	Tribunal de Justiça do Espírito Santo
TJRJ	Tribunal de Justiça do Estado Rio de Janeiro
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
ZEE	Zona Econômica Exclusiva

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	14
1	O ASPECTO ESPACIAL DOS FATOS GERADORES DO ISS E DO ICMS.....	20
1.1	Breves considerações sobre o ISS.....	20
1.1.1	<u>Uma abordagem histórica do ISS.....</u>	20
1.1.2	<u>A evolução constitucional e legislativa do ISS após a Emenda Constitucional nº 18/65.....</u>	26
1.2	Os critérios do fato gerador do ISS: a regra matriz de incidência do imposto sobre serviços.....	36
1.2.1	<u>Considerações gerais acerca dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do ISS.....</u>	36
1.3	O ISS e o local da prestação do serviço.....	49
1.3.1	<u>O critério espacial da hipótese de incidência tributária.....</u>	49
1.3.2	<u>O aspecto espacial do ISS no Decreto-Lei nº 406/68.....</u>	49
1.3.3	<u>O art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.....</u>	57
1.3.4	<u>O conceito de estabelecimento prestador para fins de ISS.....</u>	62
1.3.5	<u>A regra do §3º do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.....</u>	67
1.3.6	<u>Os serviços dos subitens 7.21 e 20.01 da Lista Anexa.....</u>	68
1.3.7	<u>A impossibilidade de retenção na fonte dos serviços considerados prestados no estabelecimento do prestador.....</u>	71
1.3.8	<u>A tributação da importação de serviços.....</u>	73
1.4	Breves considerações sobre o ICMS.....	76
1.4.1	<u>Considerações gerais acerca dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do ICMS.....</u>	76
1.4	O conceito de estabelecimento comercial.....	90
2	O ASPECTO ESPACIAL NA LEGISLAÇÃO INTERNA MUNICIPAL E ESTADUAL E NO DIREITO INTERNACIONAL.....	95
2.1	A definição de “plataforma petrolífera” e o conceito de estabelecimento permanente para fins de tributação internacional.....	95
2.1.1	<u>Introdução.....</u>	95

2.1.2	<u>As plataformas petrolíferas como tipo de embarcação.....</u>	95
2.1.3	<u>As plataformas de petróleo como estabelecimento permanente para fins de tributação da renda auferida por não residentes.....</u>	99
2.1.4	<u>Conclusão parcial I.....</u>	102
2.2	A tributação em águas marítimas na Legislação dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo e nos respectivos Municípios litorâneos.....	104
2.2.1	<u>As leis dos Municípios do Espírito Santo e Rio de Janeiro, e a definição do aspecto espacial do fato gerador.....</u>	104
2.2.2	<u>A jurisprudência dos Tribunais de Justiça do Estado do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.....</u>	108
2.2.3	<u>A cobrança de ICMS em águas marítimas e a legislação do Rio de Janeiro e do Espírito Santo.....</u>	113
2.2.4	<u>Conclusão parcial II.....</u>	120
2.3	A abordagem dada pelo Direito Internacional quanto à projeção dos territórios de Estados e Municípios em águas marítimas.....	119
2.3.1	<u>Introdução: O Direito do Mar.....</u>	121
2.3.2	<u>A possibilidade do mar territorial, da ZEE e da plataforma continental integrarem o território dos entes subnacionais.....</u>	135
2.3.3	<u>Análise das decisões do STF e do STJ sobre a expansão dos territórios de Estados e Municípios às águas marítimas.....</u>	155
2.4	Conclusão parcial.....	161
3	O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR PARA EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE ESTADOS E MUNICÍPIOS OFFSHORE.....	164
3.1	A impossibilidade utilização, por Estados e Municípios, dos critérios estabelecidos pela Lei nº 7.525/86 para divisão de royalties.....	164
3.1.1	<u>Introdução.....</u>	164
3.1.2	<u>O princípio da territorialidade no Direito Tributário.....</u>	169
3.1.3	<u>A tributação por analogia.....</u>	177
3.1.4	<u>A impossibilidade de tributação do transporte aéreo de passageiros: falta de critérios para a divisão do espaço aéreo.....</u>	187
3.1.5	<u>Conclusão parcial I.....</u>	192
3.2	A necessidade da lei complementar para definição de critérios objetivos	

para tributação nas águas marítimas.....	193
3.2.1 <u>A rigidez das competências tributárias definidas pelo Constituinte de 1988 e o Federalismo brasileiro.....</u>	193
3.2.2 <u>O papel da lei complementar no Direito Tributário.....</u>	202
3.2.3 <u>A afronta à segurança jurídica dos contribuintes.....</u>	214
3.2.4 <u>O entendimento da doutrina sobre o tema.....</u>	216
3.2.5 <u>Conclusão parcial II.....</u>	221
3.3 A proposta de definição do conceito de águas marítimas.....	221
3.3.1 <u>Conceito x tipo.....</u>	221
3.3.2 <u>A abrangência do conceito.....</u>	225
4 CONCLUSÃO.....	231
REFERÊNCIAS.....	241

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo o exame da possibilidade de Estados e Municípios brasileiros exercerem a competência tributária que lhes foi deferida nos artigos 155 e 156 da Constituição Federal, respectivamente, nas águas marítimas, compostas pelo mar territorial, zona econômica exclusiva e pela plataforma continental. A questão se impõe pela controvérsia acerca dos limites marítimos do território nacional, bem como da divisão dessas regiões entre os entes subnacionais, e do potencial conflito de competência que pode vir a surgir, diante da vagueza e ambiguidade das regras hoje utilizadas para delimitar o exercício da competência tributária nessas localidades, gerando um cenário de pluritributação espacial, principalmente, no plano municipal.

A escolha do presente tema pretende atrair a atenção da academia para o impasse que há tempos aflige as empresas que desenvolvem atividades de exploração de petróleo para além do mar territorial brasileiro, as atividades *offshore*. Tais contribuintes, na maioria das vezes, fiéis cumpridores de suas obrigações tributárias, têm sido alvo de constantes autuações por parte dos Fiscos estaduais e municipais, que, em afronta aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, Lei Complementar nº 116/2003 e Decreto-Lei nº 406/68, desvirtuam as regras que definem a qual ente caberá exercer a sujeição ativa, e atribuem extraterritorialidade as suas respectivas competências tributárias.

A importância de um aprofundado exame desse tema aumenta, na medida em que os grandes contribuintes, que se propõem a investir recursos financeiros e humanos na viabilização da exploração de combustíveis em águas marítimas, como as empresas Shell Brasil, Petrobras, El Paso, dentre outras, respondem por diversas autuações ilegais de ICMS, mas sobretudo de ISS, feitas por diferentes Municípios, com destaque àqueles do Estado do Espírito Santo, autuações essas, na maioria das vezes, sobre os mesmos fatos geradores.

Essa situação se repete com as demais companhias que atuam no setor, bem como com prestadoras de serviços diversos às empresas detentoras das embarcações, que, ao desenvolverem determinada atividade contam que a tributação seja aquela especificada nas leis tributárias vigentes, porém, são surpreendidas com atos administrativos inconstitucionais e ilegais, com intuito unicamente arrecadatário, que ameaçam a sua organização financeira por desrespeitar a segurança jurídica.

Objetiva-se, enfim, o aprofundamento do estudo em relação às normas constitucionais desrespeitadas pelas Fazendas estaduais e municipais, com o desenvolvimento do presente

trabalho acadêmico, que pretende ser útil à indústria do petróleo, sobretudo na crescente exploração além do mar territorial, a fim de atrair os olhares da doutrina acadêmica e de todo o mercado, nos quais se incluem os próprios sujeitos passivos das obrigações tributárias, além dos consumidores finais, indiretamente afetados pelos ônus tributários que são impostos ao setor.

A questão torna-se ainda mais relevante com a descoberta da camada pré-sal, quase toda ela localizada a uma distância de 300 (trezentos) km da costa brasileira, o que provoca um excepcional incremento da atividade econômica desenvolvida a partir da exploração e produção de petróleo por plataformas de petróleo localizadas nessas regiões, acompanhado da expectativa de Estados e Municípios costeiros no aumento de suas arrecadações, especialmente, no caso dos Municípios, no que se refere ao ISS cobrado na prestação de serviços das empresas que desenvolvem essa atividade *offshore*.

Tal expectativa fazendária encontra, como contrapartida, a insegurança jurídica das empresas investidoras, diante de diversas indefinições, dentre elas, a indefinição primordial quanto às entidades federativas responsáveis pela exigência do ICMS e do ISS sobre a circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços a elas fornecidas.

Trata-se de matéria relevante tanto para a sociedade em geral como para os interesses tutelados pelas empresas que exploram petróleo por meio de plataformas marítimas, bem como pelas suas entidades de representação, sobretudo porque Estados e Municípios utilizam-se de embasamento legal equivocado a fim de impor a cobrança de ICMS e ISS, respectivamente, sobre fatos ocorridos nas embarcações localizadas na plataforma continental – mar territorial e zona econômica exclusiva.

A divisão inconstitucional de competências tributárias entre Estados e Municípios no território marítimo é feita por esses próprios entes com fundamento no parágrafo único do art. 9º da Lei nº 7.525/86, que dispõe sobre a repartição dos poços de petróleo situados até a plataforma continental para fins de pagamentos de *royalties* a Estados e Municípios. A referida lei, em seu artigo 9º, delega ao Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – a competência para traçar linhas ortogonais e paralelas de projeção marítima e estabelecer os limites dos territórios de Estados e Municípios para os fins de distribuição da referida compensação financeira, conforme será abordado.

Assim, devido à falta de previsão legal específica, os Estados e Municípios se utilizam da lógica da Lei nº 7.525/86 e do Decreto nº 93.189/86 para determinar suas competências tributárias sobre as mercadorias comercializadas e os serviços prestados nas plataformas de

petróleo - leia-se, nos poços de petróleo, situados em blocos de exploração de petróleo, em águas marítimas - o que se traduz em verdadeira analogia para imposição de obrigação tributária, forma de integração vedada pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal, que impõem o respeito à legalidade para instituição e majoração de tributos. Essa recorrente prática, como pontuado, acaba por gerar situações de potencial pluritributação, com diversos lançamentos efetuados por diferentes entes estaduais ou municipais, com base no mesmo fato gerador e mesmo sujeito passivo.

Ademais, não menos importante é o fato de que, além de desvirtuamento da aplicação da Lei nº 7.525/86, os Estados e Municípios que dela extraem as suas competências tributárias agem em manifesta afronta ao art. 146, I, da Constituição, uma vez que em situações em que resta claro o conflito de competências entre diferentes entes em matéria tributária, cabe ao legislador complementar dirimi-los. Dessa forma, o presente trabalho pretende concluir que não há que se falar em projeção do território e, por sua vez, das competências de Estados e Municípios quando da ausência de lei federal, inclusive, pelo fato de que a Lei nº 8.617/93, em seu art. 2º, afirma que o Brasil possui soberania total sobre o seu mar territorial, soberania econômica na Zona Econômica Exclusiva e soberania, para efeitos de exploração dos recursos naturais, sobre a plataforma continental.

Esposa-se, no presente trabalho que, com base no art. 146, I, da Constituição Federal, cabe, pois, à União, por lei complementar, a definição dos critérios para se estipular a projeção dos territórios de Estados e Municípios litorâneos, para as águas marítimas, de forma inequívoca e livre de ambiguidades. Por sua vez, a regulamentação desses critérios pode vir a ser feita por lei ordinária federal contendo a repartição do território marítimo entre Estados e Municípios confrontantes, desde que tal competência tenha sido delegada ao legislador ordinário pelo legislador complementar.

É clara, ainda, a interface do presente tema com o Direito Marítimo e com o Direito Internacional Público, em razão de elevado grau de dinamismo das atividades econômicas desenvolvidas em águas marítimas, território tutelado por ambos os segmentos do direito, com a atuação de inúmeros agentes, 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 essas 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, cujos contratos de altíssima monta fazem com que se presuma uma alta capacidade contributiva das empresas envolvidas, aumentando ainda mais o intuito arrecadatário dos Fiscos dos entes federativos.

Assim, faz-se importante aprofundado exame, sem a pretensão de exaurir, a competência dos entes estaduais e 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.

A primeira parte do trabalho, portanto, será destinada ao estudo dos elementos que compõem os fatos geradores do ISS e do ICMS, com lógico destaque ao aspecto espacial das hipóteses de incidência tributária, com o intuito de inicialmente esclarecer se as plataformas de exploração e prospecção podem ser consideradas como estabelecimentos autônomos. Isso porque, no que diz respeito aos impostos objetos do estudo, o exercício da competência tributária está condicionado à observância no disposto nas leis complementares que regulamentam o ICMS e o ISS, a Lei Complementar nº 87/96 e Lei Complementar nº 116/2003.

A segunda parte do trabalho tratará da legislação interna dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, bem como de seus Municípios litorâneos, sobre a possibilidade de expansão das competências tributárias para as águas marítimas, com recorte que se faz necessário pelo destaque que tais entes possuem geograficamente e na indústria do petróleo como um todo. Nessa segunda etapa, também analisaremos a legislação internacional sobre o tema e alguns casos de Direito comparado, além de verificar o entendimento que os Tribunais Superiores vem sustentando. Vale afirmar que o presente trabalho também trará a análise do ponto de vista do Decreto-Lei nº 406/68, o qual regulamentava o ISS e o ICMS até a publicação da LC nº 116/2003 e da LC 87/96, tendo em vista que um grande número de casos que se encontra sob a análise do Judiciário, e que serão aqui estudados, ocorreram sob a égide do referido decreto-lei.

Dando continuidade à análise da abrangência da expressão “águas marítimas”, trazida pelo §3º, do art. 3º, da Lei Complementar nº 116/2003, será abordado o tema correlato a tal conceito para fins de investigar se o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental integrariam territórios dos Estados e Municípios. Esses institutos, típicos do Direito Internacional e do Direito Marítimo, foram definidos, em última instância, 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 1983, 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.

Frise-se que os incisos V e VI do art. 20¹ da Constituição Federal afirmam ser bens da União os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva, assim como o mar territorial. Por sua vez, o §1º do mesmo artigo, atribui aos Estados e Municípios a participação no resultado da exploração do petróleo ou gás natural no seu respectivo território, na plataforma continental, mar territorial, ou zona econômica exclusiva. Com base nesse dispositivo até pode ser extraída, em tese, a existência de projeções estaduais e municipais na plataforma continental e na zona econômica exclusiva para fins de distribuição de royalties do petróleo. Porém, não estabelece a Constituição, e tampouco a legislação infraconstitucional, qualquer critério de divisão territorial dessas águas marinhas entre Estados e Municípios.

E é sobre o tema da possibilidade de exercício das competências tributárias de Estados e Municípios em águas marítimas que recairá o exame da terceira parte da presente dissertação. Isso porque, da ausência de critério normativo seguro e válido para a repartição territorial das águas marinhas entre Estados e Municípios, exsurge a incerteza sobre o exercício de competência tributária por eles nessas regiões. Para situações como essa, o inciso I do art. 146², da Constituição determina ser função da lei complementar a regulamentação dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, Estados e Municípios, não cabendo, pois, à lei ordinária resolver tais controvérsias.

Porém, no que concerne à tributação imposta pelos Estados e Municípios litorâneos, não há que se falar sequer em lei ordinária para dirimir os conflitos de competência quanto aos poços de petróleo situados na plataforma continental. Resta claro que os entes subnacionais aplicam, por analogia, a Lei nº 7.525/86, o que desrespeita frontalmente o Código Tributário Nacional, já que o mesmo veda expressamente a tributação por analogia, além de violar a reserva de lei complementar imposta pela Constituição. Ressalta-se, ainda, que serão estudadas

¹ “Art. 20. São bens da União:
(...)

IV as ilhas fluviais e lacustres nas zonas limítrofes com outros países; as praias marítimas; as ilhas oceânicas e as costeiras, excluídas, destas, as que contenham a sede de Municípios, exceto aquelas áreas afetadas ao serviço público e a unidade ambiental federal, e as referidas no art. 26, II; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 46, de 2005)

V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva; (...).”

² “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; (...).”

as correntes que defendem a inexistência de competência tributária dos entes subnacionais na plataforma continental. Serão expostos seus defensores e as suas consequências do ponto de vista tributário.

Como não poderia deixar de ser, a terceira parte do trabalho trará também uma avaliação dos impactos ao Federalismo brasileiro das condutas dos entes subnacionais, que insistem em autuações em desconformidade com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, em manifesta afronta ao Princípio da Conduta Amistosa do Entes Federativos, cujo respeito é vital para a sobrevivência da república federativa. Tal tópico é de suma importância dado que as desacertadas condutas de determinados entes causam enormes desequilíbrios regionais e locais, além de acarretar um aumento na corrida por investimentos privados, aprofundando ainda mais a tão conhecida guerra fiscal.

Dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística constataam a existência de mais de cinco mil e quinhentos entes municipais no Brasil³, sendo que desses, aproximadamente, duzentos e setenta são litorâneos.⁴ Por sua vez, como se sabe, o Brasil conta com vinte e seis Estados e um Distrito Federal, e dezessete Estados costeiros.⁵ Assumindo-se, pois, para fins de debate, que houvesse possibilidade de exploração de combustíveis ao longo de todo o litoral brasileiro, 7.367 (sete mil trezentos e sessenta e sete) km, estar-se-ia diante do maior potencial de conflito federativo do mundo, que, ainda em proporções reais, pode causar grandes estragos à união do país e à economia nacional.

Portanto, tanto pelos fundamentos jurídicos constitucionais-tributários quanto pelos fundamentos econômicos subjacentes, o presente trabalho objetiva enumerar os motivos pelos quais deve ser analisada com prudência, pelos Tribunais superiores, a tributação imposta por Estados e Municípios com base na desvirtuação dos critérios estabelecidos pela Lei nº 7.525/86, posto que ela não foi feita para definição das competências tributárias ou para estipulação da vigência espacial da lei tributária.

³ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Indicadores Sociais Municipais – 2000. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm>. Acesso em: 10 ago. 2015.

⁴ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Anuário Estatístico do Brasil, vol. 71, 2011. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/monografias/GEBS%20-%20RJ/AEB/AEB2011.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2015.

⁵ Estados do litoral do Brasil. Disponível em: <<http://www.brasilazul.com.br/estadoslitoraneos.asp>>. Acesso em: 10 ago. 2015.

1 O ASPECTO ESPACIAL DOS FATOS GERADORES DO ISS E DO ICMS

1.1 Breves considerações sobre o ISS

1.1.1 Uma abordagem histórica do ISS

Como relatado por Bernardo Ribeiro de Moraes, a origem da tributação sobre os serviços remonta à Antiguidade, apesar de muitas vezes tal oneração ter sido feita de forma transitória ou extraordinária, sua origem é primitiva e pode vir a coincidir com o surgimento das próprias atividades profissionais.⁶ Tendo em vista a impossibilidade de definição do momento preciso do surgimento do referido imposto, reproduzem-se os oportunos dizeres de Savério Mandetta, destinados a questionamentos gerais sobre o surgimento dos tributos: *“A criação do imposto remonta às épocas mais antigas da história da humanidade; distancia-se e desaparece nas sombras incertas do passado mais longínquo.”*⁷

Em relação às nuances hoje expostas pelo ISS, sabe-se que, no Egito, em torno de 3000-2800 a.C., na primeira dinastia do antigo reinado dos faraós, verificou-se o que provavelmente deu origem à primeira tributação de serviços, que consistia na imposição do pagamento forçado de uma quantia pelos tintureiros para que pudessem desenvolver seu ofício.⁸

Savério Mandetta⁹ e Chagas Bicalho¹⁰ observam a existência de tal tributo também na Grécia, onde as profissões eram tributadas por meio de multas e confiscos sobre bens e pessoas, rendas ou lucros, que atingiam, especialmente, os cidadãos mais abastados, principalmente, com o crescimento das despesas bélicas. Bernardo Ribeiro de Moraes pontua que um ônus fiscal sobre serviços civis também poderia ter existido em Roma, com divergências, entretanto, em relação à época,¹¹ dado corroborado por Aliomar Baleeiro, que afirma ter existido tributação sobre várias classes profissionais, inclusive, sobre as prostitutas e seus intermediários.¹²

Em épocas não tão remotas, verificou-se na França feudal a oneração de pequenos lavradores. Já em Portugal, o exercício das profissões era tributado pelas fintas, destinadas a finalidades especiais ou extraordinárias, como guerras, as obras decorrentes do terremoto de Lisboa, dotes para princesas, etc.¹³

⁶ MORAIS, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 2.

⁷ MANDETTA, Savério, Impostos, taxas e contribuições, São Paulo: Colébras, sem data, p. 2.

⁸ MARTINS, Sérgio Pinto, Manual do Imposto sobre serviços, São Paulo: Atlas, 2000, p. 17.

⁹ MANDETTA, op. cit., nota 8, p. 3.

¹⁰ BICALHO, Chagas, Preleção, in Aulas de Técnica Fiscal, Belo Horizonte: Secretaria das Finanças do Estado de Minas Gerais, 1939, p. 212.

¹¹ MORAIS, op. cit. nota 6, p. 3.

¹² BALEEIRO, Aliomar, Uma introdução à ciência das finanças, Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 382-383.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. IV: Os Tributos na Constituição, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 357.

No Brasil, somente no fim do período colonial, vislumbrou-se uma tributação que remetesse ao atual ISS. No ano seguinte à vinda da família real portuguesa, em 1808, com a criação do Banco do Brasil, é cobrado um imposto sobre o banco, a fim de formar o seu capital social. Em 1812, D. João baixou o Alvará de 20 de outubro, estabelecendo um tributo anual sobre as “lojas ou armazéns” (item II) e sobre os “navios e embarcações” (item III).

O item II do referido Alvará impunha tributação também sobre “cada loja de ourives, lapidários, correeiros, funileiros, latoeiros, caldeeiros, cerieiros, estaqueiros de tabaco, boticários”, os quais deveriam pagar a importância de 12.800 rs. por ano ao Real Erário. O item III, por sua vez, determinava a cobrança de três valores diferentes, a depender do tipo de embarcação, dando a entender a intenção de tributar os serviços que viriam a ser prestados por esses meios de transporte.¹⁴ O Alvará de 20 de outubro de 1812 foi o primeiro diploma normativo, em terras brasileiras, a impor a tributação sobre atividades econômicas lucrativas, embora ainda com o campo de incidência bastante reduzido.

Após a independência, durante o período regencial, observou-se o alargamento das materialidades econômicas sobre as quais esse tipo de tributação recaía. A Lei de 15 de novembro de 1831, por exemplo, passou a instituir imposto sobre as “casas de modas” e sobre as “casas de leilão”.¹⁵ Ato contínuo, em 1836, o imposto sobre os bancos passa a ser chamado de imposto sobre as lojas, abrangendo qualquer estabelecimento que desempenhasse o comércio, incluindo, escritório de negociantes, corretores e cambistas, cartórios de advogados, escrivães e tabeliães. De acordo com a Lei Orçamentária nº 70, de 22.10.1836, o imposto incidia também sobre as oficinas que tivessem expostas à venda “quaisquer obras de sua manufatura, como as de entalhador, escultor, marceneiro, polieiro, tanoeiro e torneiro; de cutileiro, espingardeiro, ferreiro e serralheiro; de pintor, dourador e gravador; de alfaiate, sapateiro, colchoeiro e seleiro”, dentre outras que a essas se assemelhassem.¹⁶

Finalmente, em 27.09.1860, com a publicação da Lei Orçamentária nº 1.174, o imposto sobre as lojas é integrado ao imposto sobre indústrias e profissões, passando a alcançar qualquer atividade lucrativa, conforme se verifica:

¹⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Alvará de 20 de outubro de 1812. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-39745-20-outubro-1812-570461-publicacaooriginal-93591-pe.html>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

¹⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Lei 15 de novembro. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei_sn/1824-1899/lei-37687-15-novembro-1831-564851-publicacaooriginal-88758-pl.html>. Acesso em: 12 ago. 2015.

¹⁶ BRASIL. Senado Federal. Lei 70 de 22 de outubro. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=63100&norma=78993>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

Para substituir o imposto estabelecido pelo § 2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812, e alterado pelo art. 8º, § 4º da Lei de 22 de Outubro de 1836, e art. 10 da de 21 de Outubro de 1843, por huma taxa, que deverá comprehender todas as industrias e profissões que forem exercidas nas differentes Cidades e Villas do Imperio, com excepção somente das que pela natureza privilegiada das respectivas funcções, e ou pela reconhecida insufficiencia e penuria de seus recursos, não a deverem ou puderem suportar.¹⁷

Dessa forma, tem-se a unificação de uma tributação que, até então, era esparsa e não incidia sobre todas as atividades lucrativas, mas somente sobre aquelas especificadas. Com a criação do imposto sobre indústrias e profissões passou-se a tributar toda e qualquer atividade lucrativa, incluindo, a prestação de serviços, de modo que corroboramos com a maior parte da doutrina que vê nesse tributo a origem do atual ISS no Brasil.

Ressalta-se que, até a proclamação da República, não havia que se falar em entes subnacionais, os quais passaram a existir com o advento da Constituição de 1891, em 24 de fevereiro. Dessa forma, o imposto sobre indústrias e profissões, que era arrecadado pelo governo central, passou à competência dos Estados, os quais podiam delegá-la a seus Municípios, como fez o Estado de São Paulo, por exemplo.¹⁸

Para Bernardo Ribeiro de Moraes,¹⁹ o ISS atual também possui derivação do imposto geral sobre as vendas, uma vez que o mesmo onera a circulação de bens, porém, tais bens são imateriais - a prestação de serviços - ponto de principal distinção entre ele e o ICMS. No Brasil, desde 1922, é possível falar da existência de um imposto sobre as vendas mercantis. Ressalta-se, contudo, que abordaremos o imposto sobre as vendas ao tratarmos do histórico do ICMS em tópico próprio ainda neste capítulo.

A Constituição Federal de 1934 alterou a dinâmica da tributação sobre os serviços, ao determinar a competência privativa dos Estados sobre o imposto de indústrias e profissões. Em contrapartida a Carta de 1934 criou novo imposto, o Imposto sobre Diversões Públicas, de competência privativa dos Municípios, cujas hipóteses de incidência encontram-se, hoje, no campo do ISS.^{20 21}

¹⁷ BRASIL, Senado Federal, Lei n. 1.114 - de 27 de setembro de 1860, Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=58984&norma=74840>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

¹⁸ MORAIS, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 6.

¹⁹ Ibid. p. 7.

²⁰ BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 12 ago. 2015.

²¹ Para efeitos acadêmicos, mostra-se relevante perceber o fato gerador do tributo em tela. Para tanto, buscou-se a lei ordinária curitibana nº 1.297/56, que consolidou as leis tributárias desse município. Nos artigos 110-112, há minuciosa descrição do fato gerador, assim como uma curiosa previsão acerca da sujeição passiva do imposto em discussão:

A partir de uma brecha constitucional, que concedia à União e aos Estados competência residual na criação de impostos, esses últimos passaram a onerar alguns serviços, instituindo o polêmico imposto sobre transações, cujas hipóteses de incidência abrangiam certos negócios jurídicos que não se incluíam no campo do imposto sobre vendas e consignações, tais como: locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, conserto, pintura, estadia de veículos, revelação de filmes, etc.²² Em alguns casos se verifica a bitributação na medida em que se tributou serviços já onerados pelo imposto sobre indústrias e profissões.

A Constituição de 1937 em nada alterou a dinâmica do imposto sobre indústrias e profissões, mantendo-o na competência dos Estados, permitindo, ainda, a criação de impostos

Artigo 110 - O imposto sobre diversões públicas, de competência privativa do Município, estabelecido no inciso IV do artigo 29 da Constituição Federal e inciso IV do artigo 138 da Constituição Estadual, tem como fato gerador principal a aquisição do direito de ingresso em qualquer local aberto ao público ou reservado aos membros de agremiações ou grupos, onde se realize espetáculo, exibição, representações ou função, ou onde se pratiquem jogos ou certames de qualquer espécie, ou em que sejam praticados atividades recreativas de qualquer natureza.

§ Único - Incide também o imposto sobre o direito de participar das atividades internas a que dá direito o ingresso, quando a aquisição deste direito for onerosa.

Artigo 111 - Quando se tratar de casas de diversões em que não haja cobrança de ingresso, o imposto incidirá, de acordo com a tabela respectiva anexa, sobre o estabelecimento, tendo em vista a sua localização, movimento, renda auferida e outros elementos especiais definidos nesta lei.

Artigo 112 - É contribuinte do imposto sobre diversões públicas o adquirente dos direitos referidos no artigo 110 sem prejuízo da atribuição expressa de responsabilidade tributária do empresário.

²² Bernardo Ribeiro de Moraes, pontua que os Fiscos estaduais entendiam que a venda e a transação seriam fatos jurídicos distintos: no primeiro o objeto da troca era um bem material, no segundo, um bem imaterial, a prestação de serviços. Estariam, assim, justificadas duas incidências distintas. O autor cita o exemplo de lei estadual de São Paulo, Lei nº 2485, de 16/12/1935, que dispunha sobre o Imposto sobre transações da seguinte forma:

“Artigo 25 - O imposto sobre transações será de um por cento (1%), sobre as transações efetuadas por empresas comerciais ou civis, individuais ou coletivas, que explorarem negócios de:

- a) locação de filmes cinematográficos, ou cessão dos mesmos, com participação na renda bruta ou líquida das exhibições;
- b) construção, reforma e pintura de prédios e obras congêneres, por administração ou por empreitada;
- c) locação, reparação, conserto, pintura e reforma de quaisquer objetos;
- d) hospedagem em hotéis e pensões.

Parágrafo único - Recairá, também, este imposto, com a mesma taxa de um por cento (1%), sobre toda compra de mercadorias incorporadas ao acervo de bens, em circulação dentro do Estado, que não tenha pago o imposto sobre vendas e consignações, por não ter sido o contrato de compra e venda ou de consignações realizado em território paulista.

Artigo 26 - As obrigações estabelecidas para os contribuintes do imposto sobre vendas e consignações incumbem, também, no que for aplicável, aos do imposto sobre transações.

Artigo 27 - São isentas deste imposto as transações efetuadas:

- a) por pequenos estabelecimentos, sendo assim definidos os que tiverem volume de negócios inferior a três contos de réis (3:000\$000) por ano;
- b) as pessoas isentas do imposto de indústrias e profissões.”

O antigo Distrito Federal parece ter também optado pela instituição de tributo homônimo. Por meio da Lei 899/57, instituiu “Imposto de Transação” nos mesmos moldes do paulista. Alargou, contudo, suas hipóteses de incidência, prevendo, inclusive, a incidência dessa exação sobre a cessão de direitos hereditários, em claro conflito com tributo que era, à época, de competência da União. Por esse motivo foi editada a Súmula de Jurisprudência Dominante nº 139 do Supremo Tribunal Federal.

cujas materialidades econômicas não estivessem previstas no texto constitucional, desde que não houvesse bitributação em relação aos impostos instituídos pela União.²³

É somente em 1946, com a Constituição promulgada em 18 de setembro, que o Imposto sobre Indústrias e Profissões passa a ser de competência privativa dos Municípios, já se adequando ao formato legislativo que se verifica nos dias de hoje. Há, ainda, a manutenção do Imposto sobre Diversões Públicas no âmbito da competência legislativa municipal. Por sua vez, os Estados continuaram a possuir o poder de tributar sobre o imposto sobre vendas e consignações e a possibilidades de instituição de tributos não previstos na Constituição, de modo que se manteve o imposto sobre transações.²⁴

Assim, o panorama da tributação sobre serviços antes da Reforma Tributária de 1965, era o seguinte:

- a) Impostos sobre transações, de competência estadual: incidia sobre certas prestações de serviços, como hospedagem, conserto, pintura, construção civil, etc., e sobre a locação de bens móveis;
- b) Imposto sobre indústrias e profissões, de competência municipal a partir de 1946, incidia sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, inclusive de prestação de serviços; e
- c) Imposto sobre diversões públicas, de competência municipal desde a sua criação: incidia sobre jogos e diversões públicas.

O Imposto sobre vendas e consignações, de competência dos Estados, continuava a onerar apenas a venda de bens materiais efetuada por comerciantes e produtores, inclusive industriais, de forma cumulativa.

Com o golpe militar de 1964, a par de todas as implicações políticas e da privação de direitos fundamentais, foi formulada uma reforma econômica e tributária, essa última com o principal intuito de implementar a tributação do valor acrescentado e a organização da tributação sobre o consumo, a qual era confusa e bastante difusa. Para isso, a comissão formada para o desenvolvimento da nova política tributária – Comissão Especial de Reforma – fundamentou seus trabalhos em duas principais premissas: a concepção de um sistema tributário nacional, com a existência de três sistemas tributários autônomos e privativos (federal, estadual e

²³ BRASIL. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 12 ago. 2015.

²⁴ BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 12 ago. 2015.

municipal), organizados de forma una; e a reunião, em figuras unitárias, dos impostos de idêntica natureza e com as mesmas bases econômicas.²⁵

Assim, dos impostos acima listados, os quais incidiam nas hipóteses hoje vinculadas ao ISS, foram suprimidos os seguintes da ordem tributária até então vigente:

- a) Imposto sobre transações, de competência estadual: com o fim da competência residual do Estados para legislar sobre tributos, tal imposto foi eliminado do novo sistema tributário;
- b) Imposto sobre indústrias e profissões, de competência municipal: sua nomenclatura foi considerada insuficiente para definição de suas hipóteses de incidência. A Comissão de Reforma via o imposto, por sua abrangência, como um adicional do imposto de renda ou do imposto sobre vendas e consignações, de modo que o mesmo não poderia subsistir da forma até então utilizada;
- c) Imposto sobre diversões públicas, também de competência municipal: foi tido como um tipo de incidência específica do imposto sobre indústrias e profissões, como se uma derivação dele fosse. Foi suprimido uma vez que não possuía funcionalidade econômica.

Em substituição a tais impostos, foi criado o imposto sobre serviços de qualquer natureza, que veio abranger o campo de incidência de todos aqueles acima mencionados, excetuando-se a incidência sobre o comércio, indústria e atividades financeiras, os quais seriam tributados por impostos específicos.

Em 18 de junho de 1965, já se encontrava pronto o anteprojeto de Emenda Constitucional, a qual era dividida em duas partes: “A”, em que continha apenas normas legislativas, modificando diversos artigos da Constituição de 1946, e “B”, que apresentava a reforma tributária propriamente dita. O anteprojeto referente ao sistema tributário, foi encaminhado, em outubro de 1965, ao Ministério da Fazenda, no qual se observou que o novel imposto sobre serviços, já chamado de ISS, passava a estar assim disposto:

Art. 16. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar fixará critérios que permitam distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 13.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 18, a criação de um novo sistema tributário nacional foi concretizada. A redação do anteprojeto, acima transcrita, não foi alterada e passou a ocupar o artigo 15 da Emenda Constitucional. Por sua vez, foi criado o ICM, imposto

²⁵ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, “Fundamentos da Reforma”, item ¼, in Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (anteprojeto), Rio de Janeiro, 1965, vol. 6, p. 6.

sobre circulação de mercadorias, previsto no art. 12 da mesma Emenda, que passou a incidir de forma não cumulativa na cadeia de consumo, conforme será melhor analisado adiante.

Verifica-se que a Reforma Tributária de 1965, portanto, delimitou a abrangência da competência tributária estadual sobre a transação de bens móveis e materiais, com o ICM, ficando os Municípios com a tributação do comércio dos bens imateriais, o ISS. Porém, como visto, o ISS dependia de lei complementar para ser implementado, a qual veio com a publicação do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, definindo as normas gerais de Direito Tributário e regulamentado os impostos até então existentes, inclusive, o ISS, em seus artigos 71, 72 e 73, nos quais se definiam as bases tributáveis, a base de cálculo e o contribuinte.

Surgiu, então, grande debate doutrinário entre aqueles que defendiam que o ISS seria um imposto novo apenas no nome, como Aliomar Baleeiro, que afirmava que o mesmo era “*o resíduo do mais que secular de indústrias e profissões, que aos autores daquela Emenda pareceu de base tributária indefinida.*”²⁶, e aqueles que viam no ISS uma figura tributária nova, diferente daquelas existentes sistema anterior, como esposou Bernardo Ribeiro de Moraes, ao afirmar que “*substituir um imposto é colocar ‘outro’ no lugar do anterior. (...) Se, na hipótese examinada, o IIP foi substituído pelo ISS, sem dúvida alguma este último tributo se apresenta como um tributo diferente do anterior.*”²⁷

Apesar de tal debate ter sido acalorado à época, uma vez que os juristas agiam rapidamente para se adequar às novidades legislativas, hoje, tal discussão possui grande relevância somente do ponto de vista histórico, momento em que vale afirmar que esposamos da mesma opinião de Bernardo Ribeiro de Moraes, posto que, conforme visto, nenhum dos impostos que levaram à criação do ISS, possuía a mesma delimitação e abrangência deste. Ademais, atualmente, surgem outros debates tão importantes quanto esse foi para o seu momento histórico, e que tentaremos abordar nas próximas páginas.

1.1.2 A evolução constitucional e legislativa do ISS após a Emenda Constitucional nº 18/65

Como visto, o surgimento e a evolução do ISS se iniciaram com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 e com a publicação do Código Tributário Nacional, em outubro de 1966. Porém, em meio a um período turbulento e de drásticas mudanças sociais e econômicas, já em 1967, foi promulgado o Ato Complementar nº 34, que aumentou o campo de incidência do ISS, para incluir atividades como locação de bens móveis e imóveis (para

²⁶ BALEEIRO, Aliomar, Uma introdução à ciência das finanças, Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 392.

²⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 61.

depósito, hospedagem e guarda de bens), armazenagem, jogos e diversões públicas, atividades mistas, obras hidráulicas e de construção civil.²⁸

No mesmo ano, o Ato Complementar nº 36 é criado para conceituar “local da prestação de serviço” a fim de se evitar bitributação, principalmente, no caso de serviços prestados em mais de um Município.²⁹ Frise-se que, em janeiro de 1967, foi promulgada nova Constituição, que manteve o ISS na competência dos Municípios, mas que deu novo papel à lei complementar: definir dos serviços que deveriam ser tributados pelo imposto sobre serviços.³⁰

O papel de lei complementar definidora dos serviços a serem tributados pelo ISS foi ocupado, em dezembro de 1968, pelo Decreto-Lei nº 406/68, que tratava, originalmente, em seus sete primeiros artigos, do imposto estadual sobre a circulação de mercadorias. Do artigo oitavo ao décimo-segundo, regia o imposto municipal sobre a prestação de serviços e trazia lista anexa ao diploma contendo os serviços que deveriam ser tributados, o que, obviamente, gerou infindáveis incertezas à época.

Numa tentativa de resolver os conflitos de competência ocasionados pela lista de serviços do Decreto-Lei nº 468/68, em 08.09.1969, foi publicado o Decreto-Lei nº 834/69, que estabelecia “normas gerais sobre conflito de competência tributária, sobre o Imposto de Serviços”. O Decreto-Lei nº 834/69 alterou o Decreto-Lei nº 406/68, implementando nova lista de serviços, com sessenta e seis itens.³¹

A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, manteve o Imposto sobre serviços de qualquer natureza nos mesmos moldes até então verificados. Tal imposto se legitimava constitucionalmente pelo art. 24 da Emenda Constitucional nº 1, e era regulamentado pelo Decreto-Lei nº 406/68, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 834/69, como impunha o inciso II do referido artigo, mantendo a possibilidade de lei complementar estipular as alíquotas máximas de ISS.

²⁸ BRASIL, Ato Complementar nº 37, de 30 de janeiro de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-34-67.htm>. Acesso em: 16 ago. 2015.

²⁹ Art. 6º No caso de empresas que realizem prestação do serviço em mais de um Município, considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do imposto municipal correspondente:

I - O local onde se efetuar a prestação do serviço.

a) no caso de construção civil;

b) quando o serviço for prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município;

II - O local da sede da empresa, nos demais casos.

³⁰ Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

(...)

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

³¹ Informações retiradas de < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0834.htm>.

A adaptação do ISS às realidades fáticas não parou por aí. A Lei nº 7.192/84, por sua vez, acresceu mais um item à lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/68 - “Profissionais de Relações Públicas”. Já em 1987, a Lei Complementar nº 56 aumentou e reorganizou a lista de serviços em questão, restando exatos cem itens – os quais virariam cento e um com o acréscimo do serviço de exploração de rodovias mediante pedágio, efetivado pela Lei Complementar nº 100/99.

Essa última modificação, porém, ocorreu sob a égide de uma nova ordem constitucional, a qual será analisada a seguir.

1.1.2.1 O ISS na Constituição de 1988

Com a redemocratização do país em 1985, e a eleição de juristas, em 15.11.1986, para a composição de uma nova Assembleia Nacional Constituinte, a qual foi instalada em 1.02.1987, muitos interesses, menosprezados durante o período de ditadura, estavam em evidência e contavam com bastante pressão social para que fossem garantidos na nova ordem constitucional. Um desses interesses era o dos Municípios, que, até o momento, viviam, na esfera tributária, da competência residual, quanto ao ISS, das materialidades econômicas que não se encontravam na competência tributária da União e dos Estados. Esse e outros aspectos demonstravam que se fazia necessário o fortalecimento do poder local em prol do fortalecimento do Federalismo brasileiro que estava ferido há tantos anos.

Como observado, a Constituição de 1967, em seu art. 24, II, afirmava competir aos Municípios a instituição do imposto sobre “*serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar*”. Verifica-se que a redação constitucional incluía os serviços de qualquer natureza sem especificar quais seriam – papel da lei complementar – desde que não estivessem na esfera do poder de tributar da União e dos Estados, de modo que a esses entes cabia fazer o recorte de suas competências antes dos Municípios que, portanto, tributavam de forma residual.

Com a promulgação da Constituição de 1988, isso mudou juntamente com toda uma gama de direitos e deveres da Administração Pública, coletivos e individuais. A Constituição de 1988 retomou e aprofundou a tradição federativa do regime republicano, anterior ao golpe militar, a qual, por motivos claros, passou a ser cláusula pétrea, conforme artigo 60, §4º, I. Tal retomada teve reflexos favoráveis aos Municípios no que tange ao seu poder de tributar, expresso no artigo 156 da Carta de 1988.

Assim, o art. 156, III, da Constituição, conferiu aos Municípios o poder de tributar “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei*

complementar.”. Isto é, todo e qualquer serviço que não seja de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal sujeita-se ao ISS, de modo que os Municípios, finalmente, possuíam uma fonte de receitas derivadas com delineada incidência sobre o consumo, que, por simples questões econômicas, é o principal objeto de tributação dos entes.

Acerca do dispositivo transcrito, o professor Aires Fernandino Barreto³² pontuou:

(...) a primeira observação a ser formulada está no sentido de que a Constituição não define serviço, para efeitos tributários. Pelo menos, não o faz explicitamente. Limita-se a fazer referência à expressão ‘serviço’, como que relegando ao intérprete a tarefa de defini-lo. Não se entenda, entretanto, que o intérprete tenha qualquer liberdade nesse mister. Pelo contrário, ele está condicionado por todo o texto constitucional, pelas exigências dos princípios fundamentais e pelas insinuações sistemáticas, suficientemente vigorosas para balizá-lo decisivamente.”

A observação do renomado doutrinador é bastante relevante para lembrar que a exegese do conceito de “serviços de qualquer natureza”, que resta a cargo dos juízes e aplicadores da lei em geral, encontra seus balizamentos no próprio texto constitucional e, ainda, na Lei Complementar nº 116/2003, que será tratada no presente tópico. Isso porque podem surgir problemas quando da aplicação dos preceitos constitucionais, de modo a gerar conflitos de competência entre Municípios e os Estados – ISS e ICMS – e entre os Municípios e a União – ISS e IPI, ISS e IOF, e entre os próprios entes de mesma “hierarquia”, na medida em que os fatos concretos são mais complexos do que os textos legais conseguem prever.

Assim, é possível extrair da Constituição de 1988, que, quanto às operações mistas, aquelas em que há prestação de serviços e fornecimento de mercadorias, a incidência do ISS englobará o valor total da operação quando a tributação do serviço prestado for de competência municipal, conforme estipulado em lei complementar. Caso os serviços prestados não estejam no âmbito de tributação dos Municípios, o ICMS deverá incidir sobre o valor total. Existe, ainda, a possibilidade de lei complementar permitir a tributação dos serviços pelo Municípios, desde que dentro de sua esfera, e deixar ao Estado a tributação sobre a venda de mercadorias, contanto que o contribuinte discrimine na nota fiscal o valor das mercadorias e dos serviços.

Conforme ensinado pelo professor Ricardo Lodi Ribeiro,³³ em relação ao conflito de competências com o IPI, haverá a predominância do ISS quando o serviço empregado na transformação do produto possuir, cumulativamente, as seguintes características:

- a) for personalizado ou customizado, a partir de encomenda do cliente;

³² BARRETO, Aires Fernandino, ISS na Constituição e na lei. São Paulo: Dialética, 2009, p. 27.

³³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos (teoria geral e espécies), Niterói: Impetus, 2013, p. 318.

- b) os materiais empregados forem simples elementos integrantes da prestação de serviços como atividade-fim, e não forem, portanto, bens destinados à comercialização ou à industrialização;
- c) os materiais necessários à operação devem ser fornecidos, exclusivamente, pelo tomador, com ressalva daqueles que constituírem meros insumos da prestação de serviços;
- d) o tomador deve ser o usuário final daquela prestação.

Tais parâmetros parecem ter sido internalizados pelo STF³⁴ e pelo STJ³⁵ em sua jurisprudência. Ressalta-se que as operações financeiras tributadas pelo IOF também podem gerar conflito de competências com o ISS, de modo que predomina o entendimento de que o ISS não incide sobre os serviços incluídos no conceito de operações financeiras, os quais são tributados pela União, porém, os serviços que não tem essa natureza como preponderante, e que são prestados por instituições financeiras, como a custódia de valores, aluguéis de cofres e ordens de pagamento, incide o ISS, conforme prelecionado por Ricardo Lobo Torres.³⁶

Ao contrário da Lei Complementar nº 56/87, que se utilizava de critério subjetivo para dirimir o conflito de competência entre o IOF e o ISS, não cabendo a incidência deste último quando o prestador fosse instituição financeira fiscalizada pelo Banco Central, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 2º, III, adotou critério objetivo, afastando a competência municipal quando os serviços forem verdadeiras operações financeiras, independentemente, de quem seja o prestador.

Como se observa, com a evolução do ISS, a tendência é o surgimento de mais dúvidas e, assim, de um maior número de conflitos, os quais devem ser sanados pelas Cortes Superiores ou por lei complementar, conforme disposto no artigo 146 da Constituição, e conforme nos aprofundaremos em capítulo apropriado. Inclusive, conforme se procurou evidenciar no decorrer deste tópico, a lei complementar possui papel fundamental nos impostos em geral,

³⁴ O STF adotou o critério da destinação ao usuário final como critério de distinção de hipótese de incidência do IPI e do ISS (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade Medida Cautelar nº 4.389/DF. Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Publicado em 25/05/2011.).

³⁵ Foi reconhecida pelo STJ a incidência do ISS quando o serviço empregado na transformação do produto for individualizado, sob encomenda, como no caso da confecção gráfica de produtos individualizados (Súmula nº 156 do STJ) e na confecção de cartões magnéticos para uso em bancos (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 437.324/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, Publicado em 22/09/2003, p. 295). Por sua vez, no caso de industrialização por encomenda em que não há o fornecimento de materiais pelo usuário, limitando-se o mesmo a adquirir um produto industrializado que atenda a suas necessidades, como por exemplo, na aquisição de móveis sob encomenda, em que ocorrerá a incidência do IPI, e não do ISS (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 395.633/RS, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, Publicado em 17/03/2003, p. 256.)

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – os tributos na Constituição, Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 371.

também, por força do artigo 146, mas sobretudo, no ISS, uma vez que, segundo o art. 156, §3º, da Constituição, compete à lei complementar:

- a) fixar as alíquotas máximas e mínimas do imposto: as primeiras foram fixadas, pelo artigo 8º da Lei Complementar nº 116/2003 em 5%, a fim de proteger a capacidade contributiva dos contribuintes do imposto. Os limites mínimos foram criados pela Emenda Constitucional nº 37/2002, com o intuito de combater a guerra fiscal, não tendo, no entanto advindo lei complementar para fixá-las, as mesmas se mantêm em 2% de acordo com o art. 88, I, do ADCT;
- b) excluir da sua incidência as exportações de serviços, conforme disposto no artigo 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003;
- c) regular a forma e as condições como serão concedidos e revogados benefícios fiscais de ISS, medida introduzida pela Emenda Constitucional nº 37/2002, preocupada com combate à guerra fiscal de ISS, não colocada em prática, contudo, devido à impossibilidade de se viabilizar a regulamentação de um procedimento adequado para controle de mais de cinco mil Municípios. Por enquanto, a única medida para controle dos benefícios fiscais é a já mencionada previsão de alíquota mínima de 2%, do artigo 88, I, do ADCT.

Cabe ressaltar que a Emenda Constitucional nº 37/2002, no que tange ao ISS, tentou implementar mudanças para evitar a corrida por atração de investimentos privados entre os Municípios, por meio de diminuição desenfreada das alíquotas de ISS, em manifesta afronta à conduta amistosa entre os entes federativos. Para isso, expandiu o papel da lei complementar, a qual deverá prever as alíquotas máximas e mínimas, e acresceu o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias com o artigo 88, que deverá ser observado enquanto não editada a lei complementar referida nos incisos II e III do art 156 da Constituição.

Além dos papéis acima citados, específicos quanto ao ISS, a lei complementar, de acordo com o artigo 146, III, *a*, deve estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo tributos e suas espécies, e, em relação aos impostos, determinar os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Em relação a essa última função, o ISS teve, até o momento, dois diplomas que cumpriram com esse papel: o Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/2003, que revogou parcialmente o decreto-lei em 31.07.2003.

Como já abordamos as nuances do decreto-lei, cabe-nos tratar da roupagem dada ao ISS no pós-Constituição de 1988, com a Lei Complementar nº 116/2003.

1.1.2.2 A disciplina do ISS na Lei Complementar nº 116/2003

Em relação ao fato gerador do ISS, a Lei Complementar nº 116/2003, manteve a tradição de definir como *a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*. Em outras palavras, tem-se que a atividade de prestação de serviços não precisa ser a principal atividade desenvolvida pelo prestador, que pode ser, também, comerciante ou industrial, porém, a mesma deve ser atividade-fim, de modo que o destinatário da prestação seja o tomador, um terceiro diferente do próprio prestador.

Não pode, portanto, a prestação de serviço ser atividade-meio para outra desenvolvida pela mesma pessoa física ou jurídica. As atividades-meio, ou serviços-meio, são meras etapas necessárias para que se chegue ao produto final do trabalho, seja ele uma prestação de serviços, comercialização de mercadorias ou industrialização, em benefício do próprio elaborador, e não de terceiros, ainda que esses últimos possam vir a tirar proveito dos serviços-meio.³⁷ Em outras palavras, são serviços que não são independentes ao ponto de serem considerados, isoladamente, como fatos geradores de ISS.

Quanto à possibilidade de interpretação extensiva dos itens integrantes da lista de serviços anexa à lei complementar, doutrina majoritária³⁸ e STF³⁹ apontaram na mesma direção ao decidirem pela taxatividade da lista, mas com a possibilidade de interpretação extensiva para cada um de seus itens, não só pela inclusão do termo “congêneres” mas pela própria abertura da linguagem, a qual proporciona diversas possibilidades de significado. Porém, há de se fazer a ressalva de que interpretação extensiva e analogia são fenômenos jurídicos distintos, já que no primeiro, ainda se está analisando a gama de significados do conceito dentro de sua

³⁷Ricardo Lodi Ribeiro pontua alguns casos em que o STJ reconheceu a impossibilidade de tributação dos serviços-meio, ainda que aproveitados por terceiro, por integrarem o resultado final do produto por eles adquiridos: “(...) como várias vezes reconhecido pelo STJ nos casos de serviço de secretária eletrônica e na radiochamada por meio de pager, locação de aparelhos telefônicos para os serviços de telecomunicação, habilitação de aparelhos, despertador automático, também acessórios a esses serviços. Também não sofrem a incidência do ISS os serviços desenvolvidos como atividade-meio para a industrialização e/ou circulação de mercadorias, quando não incidirá o imposto municipal como reconheceu o STJ na entrega de gás GLP a domicílio, considerado meio para a realização da operação mercantil, máxime quando o frete integra a base de cálculo do ICMS” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos (teoria geral e espécies), Niterói: Impetus, 2013, p. 327).

³⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do imposto sobre serviços, p. 111; BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, p. 501; TORRES, Ricardo Lobo, Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição, p. 362; MELO, José Eduardo Soares de, ISS – aspectos teóricos e práticos, p. 53. Em defesa do caráter exemplificativo da lista: BARRETO, Aires, ISS na Constituição e na lei, p. 115-116; RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha e HENRIQUES, Vera Lúcia Ferreira de Mello, O imposto sobre serviços comentado, Rio de Janeiro: Liber Juris, 1977, p. 63.

³⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 75.952/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Thompson Flores, Publicado em 02/10/1974; Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ, 2ª Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, Publicado em 24/02/2006, p. 51.

literalidade, mas, no segundo, há a aplicação da regra à situação semelhante, porém, não expressamente prevista em lei, o que é vedado para a exigência de tributo, de acordo com o art. 108, §2º, do Código Tributário Nacional, fenômeno que será abordado no último capítulo do presente trabalho.

Em resumo, a visão atual, e a mais acertada, é a de que, estando o serviço ali previsto, existe a possibilidade de interpretação extensiva dos conceitos que o compõe. Porém, não havendo previsão do serviço, não há que se falar em interpretação extensiva, pois não há conceito para se interpretar, de modo que a incidência, com base em outro item, seria considerada analogia. Nesse sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes:

“Embora taxativa, limitativa, a lista de serviços admite interpretação extensiva, para diversas atividades que enuncia. Cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico rigoroso. Ao prever *médicos*, a lista está abrangendo com tal termo todas as especialidades (cardiologista, psiquiatra, neurologista etc.). Ao prever a *lubrificação*, está incluindo na lista os diversos tipos de lubrificação. Embora aceite a taxatividade da lista de serviços, não podemos desconhecer que os itens ali estabelecidos podem se referir, quando assim for proposto, a uma generalidade de serviços. São os serviços congêneres e correlatos a que alude a própria lista. Todavia, se determinado serviço não vem definido ou estabelecido em lei complementar (na lista de serviços), jamais poderá constituir fato impositivo do ISS, por não ser da competência municipal sua oneração. Estão incluídos no campo de incidência do ISS os serviços previstos na aludida lista. O procedimento é o de *numerus clausus*.”⁴⁰

Ainda quando à lista anexa contendo os serviços tributáveis pelo ISS, vale, aqui, pontuar relevante discussão, que se intensificou recentemente, sobre o conceito de serviço para fins de incidência do ISS, sobretudo posição doutrinária que sustenta que a antiga dicotomia entre o ISS e o ICMS se fundamentava, principalmente, em “obrigação de fazer” *versus* “obrigação de dar”, respectivamente, é insuficiente para explicar o fato gerador do ISS.

Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que não basta se debruçar sobre o Direito Civil para buscar o significado de “prestação de serviços”. Devemos nos voltar, também, para a economia que prevê a prestação de serviços como produto do trabalho humano.⁴¹ Ricardo Lodi Ribeiro, por sua vez, ao tratar da questão, entende que “*a expressão constitucional serviços de qualquer natureza não se esgota em uma obrigação de fazer, englobando também a colocação pelo prestador de bens à disposição de outrem (...).*”.

⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 111.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 98.

Contra essa nova tendência doutrinária, encontra-se o notório Aires Barreto,⁴² conforme se verifica:

Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.

Por sua vez, o STF, no julgamento da ADI MC nº 4.389⁴³, em que foi deferida a medida liminar para que fosse feita uma interpretação conforme a Constituição em relação ao item 13.05 da Lista de Serviços da LC nº 116/2003, estabelecendo que a incidência de ISS sobre os serviços de composição gráfica não ocorre quando a mesma é elemento integrante do processo de industrialização e comercialização, considerando, em votação unânime, que não era mais possível delimitar o fato gerador do ISS e do ICMS somente com base nas distinções entre obrigação de fazer e obrigação de dar.

Dessa forma, com base em uma possível mudança no entendimento do STF, cujo precedente é a citada medida cautelar, seria possível dar nova interpretação à Súmula Vinculante nº 31, que veda a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. Isso porque, verificando-se que colocar bens à disposição de terceiros pode ser considerado prestação de serviço, o que impede a tributação do aluguel de bens móveis é a falta de previsão na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Até que a inclusão seja feita, estaremos diante de um caso de não incidência em sentido estrito.

Apesar da tendência de ampliação do conceito de prestação de serviços ou simplesmente de adequação do direito à realidade, posto que, invariavelmente, surgirão contratos complexos que deverão ser analisados sob novo prisma, é importante destacar as limitações impositivas para a interpretação de *serviços de qualquer natureza*:⁴⁴

- a) prestação de terceiros: como visto, é vedada a tributação dos serviços-meio, as quais integram outra atividade desenvolvida pelo elaborador;
- b) habitualidade: não incide ISS sobre a prestação de serviço eventual ou esporádica;
- c) onerosidade: a prestação de serviços gratuita, desde que não subordinada à aquisição de outro serviço ou ao cumprimento de obrigações pelo usuário, é um indiferente ao Direito Tributário;

⁴² BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei, São Paulo: Dialética, 2009, p. 29.

⁴³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade Medida Cautelar nº 4.389/DF, Pleno, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Publicado em 25/05/2011.

⁴⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos (teoria geral e espécies), Niterói: Impetus, 2013, p. 324.

- d) efetividade: deve ser tributado o serviço efetivamente prestado, não aquele em potencial ou colocado à disposição;
- e) autonomia: o prestador deve ser autônomo e sem subordinação interna. O serviço deve ser prestado em nome próprio, não por aqueles contratados por pessoas jurídicas como empregados ou sócios.

Insta afirmar que o art. 1º, §4º, da LC nº 116/2003, envidando esforços para evitar planejamentos abusivos, afirma que a nomenclatura dada pelo prestador aos serviços por ele prestado é irrelevante para fins de tributação, em que vale a natureza do serviço prestado no caso concreto.

Ainda em relação ao fato gerador do ISS, conforme disposto na LC nº 116/2003, tem-se a previsão da importação de serviços, disposto no art. 1º, §1º. Analisaremos mais adiante a constitucionalidade dessa previsão. Por sua vez, a exportação de serviços é isenta, de acordo com o artigo 2º, I, da LC, com base em imunidade prevista no artigo 156, §3º, II, da Constituição.

Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar tratam dos sujeitos passivos do ISS: o contribuinte, prestador de serviço, seja ele autônomo ou pessoa jurídica, estabelecido ou não; responsável, que pode surgir por lei municipal, geralmente, incidindo sobre a figura do tomador dos serviços por ele contratados, os quais ficam obrigados à retenção na fonte do ISS. O tomador ou intermediário, como responsáveis tributários, aparecem também como responsáveis quando da importação de serviços provenientes ou iniciados no exterior, de acordo com o §2º, I, do art. 6º, e em alguns serviços do art. 3º, com exceção daqueles cuja incidência ocorre no local do estabelecimento do prestador – regra geral do art. 3º. Também voltaremos a falar desse assunto mais adiante.

A base de cálculo do ISS, prevista no art. 7º da LC nº 116/2003, é o preço do produto, ressalvadas as previsões do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68, que se mantêm em vigor, no que tange à tributação fixa de ISS para profissionais liberais. O artigo 7º prevê, ainda, em seu §1º, a possibilidade de base de cálculo proporcional quando os serviços se estenderem por mais de um Município, como ocorre na construção de ferrovias, rodovias, implantação de cabos e dutos, dentre outros.

Por fim, o objeto do presente capítulo, o local da prestação do serviço e o estabelecimento prestador, são definidos nos artigos 3º e 4º da LC nº 116/2003, e possui como regra geral o local do estabelecimento do prestador, ou na falta desse, o local de seu domicílio. Porém, seus vinte incisos apontam exceções em que o serviço deve ser tributado pelo Município

onde foi prestado, pois se trata de serviços em que o local da prestação e, portanto, o Município competente, é visualizado com facilidade.

Já o estabelecimento prestador tem seu conceito exposto no art. 4º, que considera *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.*

Adianta-se que esses dispositivos foram editados a fim de solucionar a omissão do Decreto-Lei nº 406/68, que só previa uma exceção para a tributação no estabelecimento do prestador, a construção civil, que devia ser tributada no local onde ocorria o fato gerador. Entretanto, indevidamente, a jurisprudência do STJ seguiu a prática dos Municípios, desvirtuando o disposto no art. 12 do Decreto-Lei, ao afirmar que a regra geral de incidência do ISS era a tributação no Município onde ocorreu o fato gerador, de modo que diversos Municípios mantêm tal prática ilegal até os dias de hoje, ponto que será comprovado no decorrer do presente trabalho.

1.2 Os critérios do fato gerador do ISS: a regra matriz de incidência do imposto sobre serviços

1.2.1 Considerações gerais acerca dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do ISS

Com o intuito de aprofundar as informações expostas no tópico supra, faz-se necessário o estudo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, a fim de analisarmos toda a estrutura normativa que perfaz a sua composição. Assim, como parte vital do presente trabalho e para melhor análise do imposto sobre serviços no contexto pós-Constituição de 1988, trataremos a seguir dos critérios do fato gerador da obrigação tributária principal no que tange ao ISS.

Antes do início do estudo aqui proposto, algumas premissas deverão ser estabelecidas. A primeira delas é que todos os tributos devem encontrar sua validade na Constituição, de modo que é a Carta Maior que indicará a regra-matriz constitucional de incidência tributária. Assume-se que a norma tributária, assim como qualquer outra norma jurídica, estará completa com seu antecedente e consequente, em uma situação que pode ser ilustrada como “se ocorrer o fato previsto no antecedente, então deve ser a relação jurídica prevista no consequente”.

Como explicado por Luís Eduardo Schoueri,⁴⁵ *a regra matriz é apresentada como um método, um recurso para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário.* Na formulação da

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 421.

regra-matriz tributária, busca-se a identificação de elementos ou critérios que, uma vez concretizados, originarão o surgimento da relação jurídica no caso concreto, de modo que esses elementos fazem parte do antecedente normativo. Para Paulo de Barros Carvalho⁴⁶, os critérios antecedentes necessários à ocorrência do fato gerador são o material, o espacial e o temporal.

Dessa forma, os demais elementos da regra-matriz de incidência tributária - pessoal e quantitativo – estariam no seu consequente. Tal visão estruturalista da norma tributária traduz o tributo como norma jurídica, que possui hipóteses de ocorrência necessárias para a identificação do fato gerador, e consequências, que seriam os critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência do fato concreto.

Frise-se que, por ser considerado um ícone nos estudos estruturais do tributo no Brasil, Paulo de Barros Carvalho merece ser citado quando do tratamento da regra-matriz de qualquer tributo, contudo, a sua indiscutível contribuição para a matéria, não faz com que suas conclusões sejam aceitas de forma uníssona pela doutrina pátria. Autores de grande renome que também se debruçaram sobre o estudo da estrutura da norma tributária, como Sacha Calmon Navarro Coelho e Luís Eduardo Schoueri, apresentam suas críticas à obra do vetusto doutrinador, sobretudo, no que diz respeito à inclusão do critério subjetivo no consequente normativo e não no seu antecedente.

Esclarecidas as visões doutrinárias sobre os elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária, passaremos a analisá-los, individualmente, em relação ao ISS, de acordo com o estabelecido no art. 156, III, da Constituição, que afirma estar na competência dos Municípios instituir imposto *sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*. Logo, se o indivíduo “A” realiza uma prestação de serviços, deve ser dele cobrado pelo Município competente o ISS.

Desse modo, a regra-matriz do ISS pode ser esquematizada da seguinte forma:

- a) Critério material: prestar os serviços definidos em lei complementar;
- b) Critério espacial: o local da prestação (o estabelecimento prestador ou seu domicílio, o local da prestação e o estabelecimento do tomador dos serviços);
- c) Critério temporal: data da prestação ou da finalização da prestação do serviço;
- d) Critério pessoal: i) sujeito passivo – prestador do serviço ou responsável; ii) sujeito ativo: Distrito Federal e Municípios;
- e) Critério quantitativo: i) base de cálculo – preço do serviço; ii) alíquota – fixada em lei, respeitando-se os limites máximo e mínimo.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, Teoria da norma tributária, São Paulo: Lael, 1974, p. 78.

Como afirmado, é a Constituição que nos informa a regra-matriz de incidência tributária, porém é a lei complementar o veículo normativo responsável por definir os fatos geradores e o rol de serviços tributáveis, impor a alíquota máxima, afirmar quem é o contribuinte e conferir aos entes a possibilidade de alterar o polo passivo para a figura do responsável e, principalmente, definir onde o serviço será considerado prestado. Assim, apresentamos crítica à doutrina que defende que todos os critérios da regra matriz de incidência estão presentes na Constituição, pois não estão nela expressos, podendo, somente, ser dela extraída a intenção do constituinte. No caso dos impostos em geral, com base no art. 146, III, *a*, da Carta Maior, e do ISS, especificamente, com base no art. 156, §3º, a lei complementar desempenha relevante papel na definição desses critérios.

É importante afirmar que a maior parte da doutrina trata dos critérios citados dentro do fato gerador abstrato do tributo ou da hipótese de incidência tributária, tendo em vista o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, que afirma que a obrigação tributária principal surge da ocorrência do fato gerador, o que não contradiz aqueles que defendem que tais critérios formam a regra-matriz de incidência tributária. Acreditamos que sejam formas diferentes de se chegar à mesma conclusão.

Assim, passaremos à análise dos referidos critérios.

1.2.1.1 O critério material

Para Geraldo Ataliba, o critério ou aspecto material da hipótese de incidência tributária é a *descrição dos aspectos substanciais de fatos que lhe servem de suporte*.⁴⁷ O Código Tributário Nacional definiu o aspecto material do fato gerador da obrigação tributária, em seu artigo 114, como *a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*.

Em outras palavras, o aspecto material do fato gerador é a situação legalmente apta a gerar a obrigação tributária. Para Paulo de Barros Carvalho, tais situações envolvem, invariavelmente, um fazer, um dar, ou, simplesmente, um ser, de modo que o núcleo do aspecto material sempre envolverá um verbo, seguido de seu complemento. Sainz de Bujanda⁴⁸ procurou resumir as cinco formas mais relevantes de que se pode revestir o aspecto material do fato gerador:

- a) um acontecimento material ou um fenômeno de consistência econômica, descritos pelas normas tributárias e transformados, conseqüentemente, em figuras jurídicas dotadas de um tratamento determinado pelo ordenamento positivo;

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, São Paulo: Malheiros, 1993.

⁴⁸ BUJANDA, Fernando Sáinz de, vol. 60, p. 777; 795-801.

- b) um ato ou negócio jurídico, tipificado pelo Direito privado ou por outro setor do ordenamento positivado e transformado em “fato” imponível por obra da lei tributária;
- c) o estado, situação ou qualidade de uma pessoa;
- d) a atividade de uma pessoa não compreendida dentro do marco de uma atividade especificamente jurídica; e
- e) a mera titularidade de certo tipo de direitos sobre bens ou coisas, sem que a ela se adicione ato jurídico algum do titular.

Verifica-se que é o aspecto material, presente em todos os tributos, que permite diferenciar os impostos de competência privativa de cada ente, tendo em vista que é vedada a bitributação. É o aspecto material que permite a clara divisão de competências entre os entes da federação, conforme disposto nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição.

Em relação ao ISS, voltando-se à expressão utilizada pelo artigo 156, III, da Constituição Federal, *impostos sobre serviços de qualquer natureza*, de modo que já é possível apontar o objeto da tributação – os serviços de qualquer natureza - a partir do conceito nominal do tributo e seu fato gerador. Bernardo Ribeiro de Moraes apresenta distinção entre fato gerador e objeto do tributo, sendo o primeiro elemento jurídico e o segundo, elemento extrajurídico⁴⁹ da hipótese de incidência tributária. O objeto do tributo é, assim, a manifestação de riqueza gravada pelo tributo.

Assim, considerando que a Constituição de 1988 elegeu bases tributárias de natureza econômicas, com vista a respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes, tem-se que o objeto do ISS recai sobre a circulação de serviços. A circulação é a movimentação de bens e serviços em direção ao consumo, de forma que é possível verificar que a Constituição de 1988 deu aos Estados a competência para a tributação da circulação de bens materiais e de certos serviços e aos Municípios a competência somente para a tributação de bens imateriais.

Como já observado, o conceito de prestação de serviços está ligado a uma obrigação de fazer. Carlos Roberto Gonçalves, ao abordar a prestação de serviço prevista no artigo 594 do Código Civil, ensina que obrigação de fazer abrange o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefactos ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor. A prestação consiste, assim, em atos ou serviços a serem executados pelo devedor.⁵⁰

⁴⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 74.

⁵⁰ GONÇALVES, Carlos Roberto, Direito civil brasileiro, volume 3: contratos e atos unilaterais, São Paulo: Saraiva, 2010.

Em síntese, qualquer forma de atividade humana lícita, possível e vantajosa ao credor, pode constituir objeto da obrigação.

As características típicas do contrato de prestação de serviços são:

- a) Bilateralidade: é um contrato que gera obrigações recíprocas às partes, posto que ao prestador cabe o fornecimento do trabalho e ao contratante cabe a remuneração;
- b) Onerosidade: o contrato de prestação de serviços sempre deve ser retribuído por um pagamento convencionado entre as partes ou arbitrado, não poderá ser gratuito;
- c) Seu objeto é uma prestação de atividade: o objeto do contrato de prestação de serviços é a atividade desenvolvida pelo prestador, é o próprio trabalho por ele desenvolvido.

O conceito econômico de serviço é de que o mesmo é uma atividade que se dirige para a produção de bens econômicos, que podem ser tanto materiais quanto imateriais. O resultado imaterial da atividade é o serviço. Bernardo Ribeiro de Moraes conceitua serviço da seguinte forma “*produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material.*”.⁵¹

Utilizando-se da definição apresentada pelo doutrinador, e como já abordado no tópico supra, não é mais possível defender a diferença entre o ISS e o ICMS somente com base na dicotomia de obrigação de fazer *versus* obrigação de dar respectivamente, em que se baseou o STF para firmar a jurisprudência que deu origem à Súmula Vinculante nº 31. Isso porque a evolução da sociedade vem acompanhada do aumento da complexidade das relações comerciais e econômicas, de modo que não se pode ignorar um alargamento do conceito de prestação de serviços. A expressão “obrigação de fazer” torna-se, portanto, insuficiente para definir a hipótese de incidência do ISS.

Rememora-se que, seja sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, antes e depois das alterações do Decreto-Lei nº 834/69, da Lei Complementar nº 56/1987, e da própria Lei Complementar nº 116/2003, os Municípios possuem competência para tributar ISS de atividades que são mais do que obrigações de fazer. Em todos esses diplomas, verificam-se, na lista anexa, serviços de locação de bens móveis ou contratos complexos, em que é possível afirmar que a obrigação de fazer é alargada para incluir a colocação à disposição de bens materiais, elidindo o raciocínio esposado pelo STF até o julgamento da referida ADI MC nº 4.389, supramencionada.

⁵¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 84.

Atualmente, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, apresenta, em seu subitem 15.09, o serviço de *arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)*, e, em seu item 17.08, o serviço de franquia. Tais serviços serão tomados como exemplo da tendência acima exposta.

Segundo definição utilizada por Carlos Roberto Gonçalves, arrendamento mercantil é um *contrato pelo qual uma empresa, desejando utilizar determinado equipamento ou certo imóvel, consegue que uma instituição financeira adquira o referido bem, alugando-o ao interessado por prazo certo, admitindo-se que, terminado o prazo locativo, o locatário possa optar entre a devolução do bem, a renovação da locação ou a compra pelo preço residual fixado no momento inicial do contrato*,⁵² regulado pela Lei nº 6.099/1974. Ainda segundo o autor, o contrato especial seria um intermediário à compra e venda e à locação, com financiamento, sendo, portanto, um contrato complexo.

Por sua vez, o mesmo doutrinador descreve a franquia como *contrato pelo qual um comerciante detentor de uma marca ou produto (franqueador) concede, mediante remuneração, o seu uso a outra pessoa (franqueado) e lhe presta serviços de organização empresarial*.⁵³

Em ambos os casos, é possível observar a evolução do antigo conceito de prestação de serviços para fins de ISS, que já não mais equivale àquele do Direito Civil, de modo que é incontestável a ampliação da hipótese de incidência do imposto sob estudo, a fim de que haja adequação à realidade. Ao tratar da locação de bens móveis, serviço listado à lista anexa do Decreto-Lei nº 406/68, Bernardo Ribeiro de Moraes⁵⁴ justifica, da seguinte forma, sua tributação pelo ISS:

A locação de bens móveis, embora não seja locação de serviços ou fornecimento de trabalho, constitui venda de bem imaterial (serviço). Na locação de bens móveis, o objeto do contrato é a coisa (o bem móvel), jamais o fornecimento de trabalho, embora exista intimamente ligada à locação a função acessória de se manter a coisa a ser locada em estado de bem servir a seu destino econômico. O que existe, já dissemos, é a venda de um bem imaterial (venda do direito de uso e gozo da coisa), fato que constitui o próprio serviço.

A incidência do ISS sobre locação de bens móveis é de fácil justificativa. Na locação de bens móveis, o que se tributa é a entrega de um bem móvel a terceiro, por determinado tempo, para seu uso e gozo, mediante remuneração. Como inexist

⁵² GONÇALVES, Carlos Roberto, Direito civil brasileiro, volume 3: contratos e atos unilaterais, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 684.

⁵³ Ibid. p. 692.

⁵⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 369.

transferência da propriedade do bem material, pois o bem locado é restituído ao dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência do ICM. (...)

A partir da leitura do referido trecho, extraído de obra publicada em 1984, o grande doutrinador já observava que o escopo do ISS não se limitava à prestação de serviço imaterial, mas também abrangia a possibilidade de tributação de uma obrigação de dar coisa, ainda que temporariamente, como ocorre, atualmente, com o arrendamento mercantil. Dessa forma, reforçamos nossa posição de que a Súmula Vinculante nº 31 deve ser lida em uma interpretação sistemática: veda-se a incidência do ISS sobre locação de bem móvel, não porque a mesma constituiu obrigação de dar, mas tão somente porque não há previsão na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.⁵⁵

Passando-se a uma análise mais aprofundada da própria lista anexa, já verificamos que a mesma é taxativa, com possibilidade de interpretação extensiva de seus itens, como apontam a doutrina dominante e a jurisprudência do STF. Ao contrário da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, cuja organização era feita pela catalogação de serviços tributáveis em um agrupamento aleatório de tais atividades, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 é composta por itens e seus subitens.

Atualmente, verifica-se a existência de quarenta itens, formados de um a vinte e quatro subitens. Ao item cabe a função de informar o gênero de serviço a ser tributado, e seus subitens são as espécies desse gênero, dos quais se extraem os serviços que serão tributados, afirmação inconteste, segundo Ricardo Lodi, uma vez que o legislador complementar reproduziu a redação do item em todos os primeiros subitens, mesmo nos casos em que só há um subitem, de modo que se a hipótese de incidência pudesse ser extraída do subitem, o trabalho do legislador teria sido desmotivado.⁵⁶

Por fim, cabe lembrar que o Decreto-Lei nº 406/68 foi o primeiro diploma regulador do ISS que apresentou lista de serviços taxativa, uma vez que, até então, os Municípios, desnorteados, apresentavam lista própria de serviços a serem tributados, o que gerava o caos tributário aos contribuintes. O Decreto-Lei possibilitou uniformidade às legislações municipais

⁵⁵ Frise-se que no Direito Comum Europeu, conceitua-se prestação de serviços não pela explicação do que ela é, mas de uma forma excludente, como se observa, em resumo sobre o IVA: “Entende-se por prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens. A aquisição intracomunitária de bens é a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel corpóreo transportado de um país da UE com destino ao adquirente noutro país da UE.”. Ou seja, é prestação de serviços aquilo que não envolve a transferência de propriedade de bens, o que demonstra uma tendência mundial no que tange à extensão da interpretação de prestação de serviços para fins de incidência tributária. (Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=URISERV:l31057>>. Acesso em: 10 jan. 2016.)

⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*, Niterói: Impetus, 2013, p. 329.

que passaram, em sua grande maioria, a repetir a lista anexa, conduta que se observa até os dias de hoje.

Isso porque, como se sabe, nem a Constituição, nem a lei complementar são os instrumentos hábeis para a instituição de tributos, sendo esse o papel das leis dos entes que possuem a competência para a instituição. Dessa forma, a lista de serviços presente nas leis municipais deve respeito àquela da lei complementar, podendo repetir seus itens e subitens ou omiti-los, não devendo incluir subitens diferentes daqueles definidos pelo legislador complementar. No caso de omissão de algum dos itens da lista anexa, pela lei municipal, o Município não poderá exigir o ISS sobre o serviço, em verdadeiro caso de não incidência. Já no caso de inclusão de serviços não definidos pela lei complementar, estamos diante de caso de incompetência absoluta por falta de previsão em lei complementar, como ocorre, mais uma vez, com a locação de bens móveis, caso prevista em lei municipal.

Restando, portanto, claro o critério material do fato gerador do ISS, passaremos à análise do seu critério subjetivo.

1.2.1.2 O critério subjetivo ou pessoal

No que tange à discussão sobre a inclusão do aspecto subjetivo da regra-matriz de incidência tributária no antecedente ou consequente da norma tributária, contrariamos a divisão estipulada por Paulo de Barros Carvalho e concordamos com a doutrina que afirma que o critério pessoal se encontra no antecedente normativo.

Corroboramos, portanto, com Sacha Calmon Navarro Coêlho ao afirmar que *o fato jurígeno (um “ser”, “ter”, “estar” ou “fazer”) está sempre ligado a uma pessoa, e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. (...) Assim, para a percepção da capacidade contributiva, para graduação da progressividade, para a consideração do ilícito fiscal e da responsabilização, para reconhecimento das isenções e imunidades subjetivas, só para exemplificar.*⁵⁷

Feita essa ressalva, os sujeitos da relação jurídica tributária são o ativo e o passivo. O primeiro é o titular da competência tributária definida pela Constituição, conforme descrito no artigo 119 do Código Tributário Nacional. Via de regra, o ente que detém a competência tributária é o mesmo que detém a capacidade de fiscalização e cobrança do tributo, porém, há exceção nos tributos parafiscais, em que outra pessoa, diferente da que tem a competência tributária, possui a capacidade de arrecadação, como é o caso da contribuição sindical ou das contribuições das categorias profissionais.

⁵⁷ COÊLHO, Sacha Calmon, Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 368.

O artigo 7º do CTN é bastante elucidativo ao afirmar que a competência tributária é indelegável, salvo no que tange às funções de arrecadação e cobrança. Ademais, como já afirmado, a competência tributária decorre da Constituição, porém, a sujeição ativa ocorre com a instituição do tributo pelo Poder Legislativo do ente que detém a competência. No caso do ISS, o artigo 156, III, da Constituição Federal outorga a competência privativa, para a sua instituição, aos Municípios e o artigo, 147, estende ao Distrito Federal, que possui competência cumulativa dos impostos municipais e estaduais.

Por sua vez, a visualização do sujeito passivo do ISS pode não ser tão simples. O *caput* do artigo 121 do Código Tributário Nacional prevê que é aquele que é obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, e o parágrafo único completa a definição, ao afirmar que o obrigado ao pagamento poderá ser o contribuinte, aquele que praticou o fato gerador, ou o responsável, cujo dever de pagar decorre da lei, não de ato por ele praticado.

Como visto o contribuinte, na maioria das vezes, não precisa estar previsto em lei uma vez que a sua condição decorre da própria análise do critério material da regra-matriz de incidência. Já o responsável deve vir estabelecido em lei. Alguns autores explicam a distinção de ambas as figuras a partir da teoria dualista da obrigação tributária, que isola os conceitos de *dever* e de *responsabilidade*, como Ricardo Lobo Torres ao afirmar que *o contribuinte tem o débito (debitum, Schuld), que é o dever de prestação e a responsabilidade (Haftung), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (obligatio), enquanto o responsável tem a responsabilidade (Haftung) sem ter o débito (Schuld), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte.*⁵⁸

O sujeito passivo, em relação ao ISS, pode ser o devedor de dívida própria, o contribuinte, ou um devedor de dívida alheia, o responsável, que se acha indiretamente ligado ao fato gerador. Quanto ao contribuinte, o artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003 apresenta definição simples ao afirmar que é o prestador de serviços.

Dessa forma, qualquer um pode ser contribuinte do imposto, seja ele profissional autônomo ou empresa, estabelecido ou não. Por sua vez, o artigo 2º, II, da LC nº 116/2003 traz o rol daqueles que não podem ser considerados como contribuintes, ao definir uma hipótese de não incidência subjetiva: *a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados.*

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo, Curso de direito financeiro e tributário, Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 228.

A figura do empregado é definida pelo artigo 3º da CLT: *considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário*. Assim, são três as características que devem estar presentes para que a prestação de serviços seja considerada de natureza empregatícia: ser prestado por pessoa física; com habitualidade ou permanência; deve haver subordinação. Isso porque essas três características demonstram que se está diante de uma relação de emprego, a qual deve ser regida por um contrato de trabalho, não por um contrato de prestação de serviços.

O trabalhador avulso, por sua vez, é aquele que presta serviços com a característica do trabalhador-empregado de subordinação, e com a característica do trabalhador autônomo – a eventualidade. Em outras palavras, o mesmo deve ser pessoa física, que presta serviços eventuais, porém, com subordinação em relação ao contratante, característica que desloca tal figura ao estudo do direito do trabalho. Assim como no caso do empregado, há uma relação de hipossuficiência que merece especial tutela do ordenamento jurídico, uma vez que o empregado e o trabalhador avulso não possuem poderes de negociação com o empregador, diferente da relação desenvolvida pelo prestador de serviços e o tomador.

Já os diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como os sócios-gerentes e os gerentes-delegados, são pessoas físicas que exercem funções em nome de pessoas jurídicas – as sociedades ou fundações, não prestam serviço em nome próprio. Nesse caso, a atividade a ser tributada pode ser aquela desenvolvida pela pessoa jurídica, mas nunca pelas pessoas físicas que agem em seu nome.

Como mencionado, além da figura do contribuinte, o art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 autoriza o legislador municipal e o distrital a atribuírem a responsabilidade à terceira pessoa, possibilitando, ainda, a exclusão da responsabilidade do contribuinte, ou atribuindo-a em caráter supletivo, nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional. Como já pontuado, em geral, as leis municipais estabelecem a responsabilidade do tomador em reter na fonte o ISS devido pela prestação de serviços.

Para concluir o presente tópico, verifica-se, no caso da importação de serviços, que o artigo 6º, §2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003, prevê a obrigação de pagamento do tributo pelo importador, tomador dos serviços, sem que haja a necessidade de lei municipal. Vale, entretanto, repetir que é impossível a atribuição de responsabilidade, pela lei municipal do Município onde ocorreu o fato gerador, no caso de serviços tributados no estabelecimento do prestador, uma vez que tal medida dá azo à ocorrência de bitributação.

1.2.1.3 O critério temporal

Quanto a esse critério ou elemento da hipótese de incidência tributária, não há maiores discussões doutrinárias, uma vez que os autores que adotam a divisão entre antecedente e consequente normativo, incluem o tempo da ocorrência da hipótese no antecedente da regra matriz de incidência.

Necessário se faz, portanto, a determinação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador que embasa o surgimento da obrigação tributária para aqueles que o praticaram. Esse momento deve ser definido pela lei e é chamado de critério temporal da hipótese de incidência tributária, o qual pode ser instantâneo ou periódico, de modo que uma vez completado, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

Tal critério é relevante para determinar a aplicação da lei tributária no tempo, e para definição da aplicação dos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade. Dessa forma, o artigo 116, I, do CTN, afirma que, em se tratando de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, a partir do momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias para que os mesmos sejam produzidos, salvo disposição de lei em contrário.

Assim, nos serviços prestados de uma única vez, o momento da ocorrência é quando da finalização do mesmo, quando há o término do serviço contratado pelo tomador. Entretanto, quando o serviço é complexo e envolve diversas etapas, são comuns os conflitos, uma vez que o mesmo pode ser tributado de acordo com a finalização de cada etapa ou ao fim do contrato, de acordo com o convencionado entre as partes. José Eduardo Soares de Melo⁵⁹ traz exemplo de prestação de serviço complexa:

Nos serviços de conservação de máquinas e aparelhos industriais contratados por um período de 24 meses, e com pagamentos mensais, o lançamento do ISS deverá ocorrer ao final de cada mês em razão da execução dos serviços periódicos, não se podendo cogitar de uma manutenção que somente estaria concluída após o decurso de dois anos. Não há que se confundir o serviço de manutenção de elevadores (contratação anual, com pagamento a cada trinta dias), sujeito à incidência do ISS ao final de cada mês, com o serviço de conserto de elevadores (estipulado contratualmente para um período anual, também com pagamentos mensais), sujeito ao ISS somente após a conclusão dos serviços.

É importante frisar que o momento do pagamento do serviço em nada tem ligação com o critério temporal da hipótese de incidência, uma vez que o fato gerador é a prestação de serviços, podendo o pagamento ser efetuado em momento completamente distinto dela.

1.2.1.4 O critério quantitativo

⁵⁹MELO, José Eduardo Soares, ISS: aspectos teóricos e práticos, São Paulo: Dialética, 2001, p. 145.

Para a parcela da doutrina que divide os critérios da regra-matriz de incidência tributária entre antecedente e consequente da norma, há consenso no sentido de que os elementos quantitativos se encontram no consequente, ou seja, materializam-se após a ocorrência da hipótese de incidência no caso concreto.

O cálculo do tributo se faz pela base de cálculo e pela alíquota, os quais são os elementos que o quantificam. A base de cálculo é o fato gerador do tributo expresso em números e relaciona-se com o valor da hipótese de incidência após concretizada. A alíquota, por outro lado, é a uma expressão numérica percentual, a qual aplicada sobre o valor da base de cálculo, é possível chegar ao montante do tributo a ser pago, e ao critério quantitativo do mesmo.

O legislador, via de regra, é livre para a determinação do valor da base de cálculo do tributo, a qual não necessariamente precisa estar expressa em dinheiro, podendo ser qualquer bem suscetível de valorização econômica. Ressalta-se que existem tributos, como as taxas, em que a alíquota e a base de cálculo são fixos.

A regra geral para o ISS, conforme exposto no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003, é de que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço. Porém, o próprio artigo apresenta duas exceções em seus parágrafos: i) no caso dos serviços dispostos no subitem 3.04 da lista anexa, a base de cálculo deverá ser calculada de forma proporcional em cada Município por onde passar a ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos; ii) não podem ser incluídos na base de cálculo do ISS os valores dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02⁶⁰ e 7.05⁶¹.

Verifica-se, portanto, que, no caso do ISS, a base de cálculo “preço do serviço” já vem definida em lei complementar, não podendo, portanto, a legislação municipal determinar outra base impositiva. Bernardo Ribeiro de Moraes,⁶² na busca por determinar um conceito fiscal de preço, destacou as seguintes regras para a aplicação do “preço” – figura econômica – ao Direito Tributário:

⁶⁰ 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

⁶¹ 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

⁶² MORAES, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 514-515.

- a) O preço deve sempre se referir ao contribuinte: ao contrário da visão econômica, em que o preço deve guardar referência com a coletividade, no Direito Tributário, o preço deve ser ligado ao prestador de serviço obrigado à prestação;
- b) O preço deve se referir a um período de tempo determinado, diferente da economia, que determina o preço considerando todo o processo de produção;
- c) O preço deve obedecer ao princípio da territorialidade da entidade competente para a tributação;
- d) O preço pode ser presumido, o que nunca pode ocorrer na economia, que leva em consideração os valores praticados.

Assim, o preço do serviço pode ser conceituado como *a expressão monetária do valor do respectivo serviço. É o serviço medido em unidades monetárias. É o valor do bem imaterial (serviço) expresso (traduzido) em dinheiro (moeda)*, Preço do serviço é, pois, a expressão monetária do valor auferido, imediata ou diferida, pela remuneração ou retribuição do bem imaterial (serviço) oferecido (prestado, vendido).⁶³ O preço do serviço é, portanto, o valor auferido pelo prestador de serviço pela venda de seu bem imaterial, é a sua receita bruta, proveniente de tal atividade tributária.

Frise-se que a prestação de serviços gratuita, desde que não subordinada à aquisição de outro serviço ou ao cumprimento de obrigações pelo usuário, é um indiferente ao Direito Tributário.

Quanto às alíquotas, o ISS é um tributo que apresenta diversas alíquotas a depender da vontade do legislador municipal de tributar em maior ou menor escala os diferentes tipos de prestação de serviços. Porém, tal liberdade deve obedecer a limites máximos e mínimos, como já pontuado, uma vez que o artigo 156, §3º, I, da Constituição delegou à lei complementar a definição de alíquotas máximas e mínimas em um intuito de frear a guerra fiscal entre os Municípios e resguardar a capacidade contributiva dos contribuintes

Entretanto, com a edição da mesma emenda constitucional que incluiu o inciso descrito acima, a Emenda Constitucional nº 37/2002, foi incluído o artigo 88 ao ADCT, determinando que, até a edição da lei complementar específica, a alíquota mínima seria de 2%. Esperava-se que a Lei Complementar nº 116/2003 viesse ocupar esse papel, entretanto, a mesma só definiu, em seu artigo 8º, II, a alíquota máxima de 5%, de modo que hoje temos regulamentação fracionada do art. 156, §3º, I, da Constituição.

⁶³ MORAES, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 514-515.

Insta ressaltar, ainda, que a Lei Complementar nº 116/2003 não alterou a dinâmica de tributação do ISS das sociedades uniprofissionais e dos profissionais liberais, uma vez que o artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 não foi revogado. Dessa forma, com base no §3º, do artigo 9º do Decreto-Lei, o ISS deverá ser calculado por meio de uma alíquota fixa ou variável em função da natureza do serviço, em relação do número de profissionais habilitados, sócios, empregados ou não, que prestem serviços em nome da sociedade. Geralmente, a lei municipal tributa por um valor fixo cada profissional habilitado.

O aspecto espacial do fato gerador, por merecer maior destaque, tendo em vista o objeto do presente trabalho, será analisado em tópico próprio infra.

1.3 O ISS e o local da prestação do serviço

Como já afirmado, optou-se por dar maior destaque ao critério espacial da hipótese de incidência tributária, tendo em vista a sua relevância para o objeto do trabalho. Dessa forma, iniciaremos com a definição do critério espacial, mantendo o padrão desenvolvido até o momento, e depois passaremos à análise de tal aspecto sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 e, posteriormente, da Lei Complementar nº 116/2003.

1.3.1 O critério espacial da hipótese de incidência tributária

A definição do aspecto espacial do fato gerador possui relevância, sobretudo, devido ao destaque dado pela Constituição de 1988 e pelo Código Tributário Nacional ao princípio da territorialidade, a primeira ao definir minuciosamente os contornos da competência tributária dos diferentes entes e o segundo por impor, expressamente, no artigo 102 que as leis tributárias só possuem efeitos dentro do território de cada ente.

Dessa forma, no sistema tributário nacional, as leis municipais e estaduais, via de regra, só podem ser aplicadas dentro de seus próprios territórios, enquanto as leis federais possuem âmbito de aplicação em todo território nacional, podendo incidir sob os fatos ocorridos no exterior. O papel de destaque do “onde o fato gerador ocorreu” decorre, principalmente, do Brasil ter um Federalismo complexo no que se refere aos tributos estaduais e municipais. Frisamos que o princípio da territorialidade será objeto de análise específica no último capítulo deste trabalho.

Tal critério definirá qual será a lei municipal ou estadual aplicável, e, em alguns casos, qual imposto incidirá, como nos casos de serviços de transporte – se o transporte for intramunicipal, incidirá o ISS – mas se sair dos limites do Município, incidirá o ICMS. O caso do ISS será abordado a seguir.

1.3.2 O aspecto espacial do ISS no Decreto-Lei nº 406/68

O Decreto-Lei nº 406/68, que fazia as vezes de lei complementar regulamentadora do ISS, recepcionada pela Constituição de 1988, em seu artigo 12, considera local da prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Com exceção da alínea “c” que trata dos serviços de pedágio em rodovias que se estendem por mais de um Município, verifica-se que o Decreto-Lei se utilizou de dois critérios distintos: i) a tributação no Município em que se localiza o estabelecimento do prestador ou seu domicílio, regra geral, e ii) o local da ocorrência do fato gerador no caso do serviço de construção civil, regra específica para esse serviço. Conclui-se que qualquer prestação de serviço, com exceção da construção civil, deveria ser tributada pelo Município onde se localizava o estabelecimento do prestador, sendo esse o critério espacial utilizado na esmagadora maioria dos casos.

É possível afirmar, ainda, que a intenção do legislador era a de facilitar a definição do aspecto espacial da hipótese de incidência com a fácil visualização do Município competente para a tributação, posto que à regra geral só eram permitidas duas exceções, a fim de que não restassem maiores dúvidas quando da sua aplicação. Ademais, afirma-se que a disposição do artigo visava à diminuição dos conflitos de competência entre os Municípios, de modo que o referido Decreto-Lei ocupava, nesse ponto, já sob a nova ordem constitucional, o papel da lei complementar do art. 146, I, da Constituição Federal. Quanto ao tema, vale citar o mestre Aliomar Baleeiro:⁶⁴

O dec.-lei 406 simplificou o problema. Cobra o imposto do art. 24, II, da C.F. o Município da sede do estabelecimento, se este presta os serviços; se o prestador não tem estabelecimento, cobra o tributo o Município de seu domicílio.

Se o caso é de construção civil, competente é o Município onde existe a obra ou onde se presta efetivamente o serviço. Fora desse último caso, prevalece a competência do Município onde o contribuinte tem sua sede, se estabelecido, ou o seu domicílio, ainda que o serviço seja prestado no território sujeito à jurisdição fiscal de outra Prefeitura.

Bernardo Ribeiro de Moraes pontua, ainda, que a exceção da construção civil, como serviço a ser tributado pelo Município onde ocorreu o fato gerador, foi trazida pelo artigo 12

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar, Direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 1975, p. 270.

do Decreto-Lei nº 406/68 como uma forma de beneficiar os pequenos Municípios de arrecadação incipiente, que eram alvo das construtoras para sediarem obras, mas que não ficavam com a arrecadação da tributação sobre esses serviços, posto que a maioria das empresas possuíam escritórios em grandes cidades.⁶⁵

Assim, a incidência da regra geral do local de incidência do ISS não deveria causar maiores polêmicas, tendo em vista que eram somente dois os seus desdobramentos, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68:

- a) O estabelecimento (ou domicílio) prestador ser localizado no mesmo Município onde é prestado o serviço, hipótese em que não há qualquer divergência de que Município será competente para a cobrança do tributo, posto que há coincidência entre onde ocorreu o fato gerador e onde se localiza o estabelecimento;
- b) O estabelecimento (ou domicílio) prestador ser localizado em Município diferente daquele onde ocorre o fato gerador, a prestação de serviço. Do mesmo modo, havendo dois Municípios envolvidos no fato gerador, por expressa previsão legal, a competência para a tributação é do Município onde se localiza o estabelecimento.

Grandes vozes da doutrina, como Roque Antônio Carraza,⁶⁶ Marçal Justen Filho⁶⁷ e Aires Barreto,⁶⁸ esposavam a inconstitucionalidade do artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, sob o argumento de que a sua aplicação restringiria a competência tributária outorgada pela Constituição aos Municípios, de modo que a sua aplicação só poderia ocorrer quando houvesse coincidência entre o local do estabelecimento e o local da prestação do serviço. Nessa linha, tal dispositivo afrontaria o princípio da territorialidade, ao separar o critério material do critério espacial da regra matriz de incidência tributária.

Apesar da doutrina de renome, acreditamos que a tributação em local diferente do local da ocorrência do fato gerador pode ser imposta por lei como técnica de praticidade, a fim de tornar mais fácil a arrecadação e a cobrança por parte do Fisco e o pagamento, por parte do contribuinte. Frise-se que a inconstitucionalidade do dispositivo nunca foi reconhecida pelo STF.

Entretanto, apesar dos anseios legislativos em facilitar a visualização do aspecto espacial do fato gerador, não foi com o mesmo ânimo de pacificação que os fiscos municipais

⁶⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro. Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 493.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antônio, Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, n. 6, 1978, p. 56.

⁶⁷ JUSTEN FILHO, Marçal, ISS no tempo e no espaço, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 2, 1995, p. 1985.

⁶⁸ BARRETO, Aires Fernandino, ISS na Constituição e na lei, São Paulo: Dialética, 2003, p. 264.

e a jurisprudência do STJ interpretaram o artigo 12, “a” do Decreto-Lei quando o estabelecimento do prestador localizava-se em Município distinto daquele em que o serviço foi prestado.

Ocorria que tanto contribuintes quanto Municípios desvirtuaram o mandamento disposto na alínea “a” do artigo 12. Os primeiros, em manifesto planejamento abusivo, muitas vezes mantinham um estabelecimento fictício no Município X, mas, tinham estrutura também no Município Y, em que prestavam serviços. A intenção era a de serem tributados no Município que apresentasse a menor alíquota. Os contribuintes, por sua vez, também viviam situações de grande insegurança jurídica, em que eram tributados por dois entes diferentes, o Município de seu estabelecimento e o Município em que o serviço era prestado, em situação que se repete até os dias de hoje e que foi uma das motivações para o desenvolvimento do presente estudo.

Sílvia Helena Gomes Piva⁶⁹, ao tratar do tema, afirma que o STJ começou a interpretar de forma diversa o disposto no artigo 12, alínea “a”, a partir de casos em que havia fraude por parte dos contribuintes, que mantinham estabelecimentos de fachada para serem tributados sob alíquotas mais baixas. Nesse sentido, dispõe a autora:

Na verdade, o rumo jurisprudencial baseado na legislação anterior foi originado a partir da análise dos casos de fraude, isto é, quando um determinado prestador de serviço se estabelecia num Município apenas para constituir uma sede fictícia, quando na verdade toda a sua prestação de serviços estava concentrada em municípios diversos de seu estabelecimento.

Susy Gomes Hoffmann (2004, p. 84) assim demonstrou:

A posição consolidada do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o ISSQN é devido no local da prestação de serviços. Ao verificar-se grande parte de tais decisões, constata-se que os traços condutores de tais decisões foram: a) evitar fraude tributária, posto que muitas empresas, fundamentadas no comando do Decreto-Lei n. 406/68, estabeleciam-se de forma fictícia em Municípios com alíquotas baixas de ISSQN, mas prestavam serviço em outros Municípios, bem como b) evitar distorções que acabavam por trazer inúmeros prejuízos a determinados Municípios.

Como se verifica, a intenção do Superior Tribunal de Justiça era evitar o planejamento abusivo de determinados contribuintes e, nos casos em que os planejamentos ocorriam, ainda que de forma lícita, objetivava-se balancear a tributação e dividir a arrecadação para que não houvesse concentração em certos Municípios. Porém, com o passar do tempo, as motivações que levaram o STJ a não aplicar o art. 12, “a”, já não eram mais sequer invocadas e a nova regra geral, segundo a Corte, passou a ser a tributação pelo Município onde o serviço era prestado. A fim de exemplificar, traz-se a ementa dos Embargos de Divergência do REsp 130.792/CE, relatado pela Ministra Nancy Andrighi:

⁶⁹ PIVA, Sílvia Helena Gomes, O ISSQN e a determinação do local de incidência tributária, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 116-117.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES. I - Para fins de incidência do ISS - Imposto Sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea a do Decreto-Lei n.º 406/68. II - Embargos rejeitados.⁷⁰

Em voto proferido no acórdão do REsp nº 753.360/MS,⁷¹ cuja relatora foi a Ministra Eliana Calmon, ela produziu interessante decisão em que considera as críticas feitas pela doutrina à jurisprudência dominante no STJ – que estaria equivocada por contrariar a regra geral prevista no artigo 12, “a”, do Decreto-Lei nº 406/68 – porém, corrobora o entendimento aplicado pela Corte, tendo em vista que o dispositivo impunha extraterritorialidade à lei do Município do estabelecimento do prestador.⁷² Entretanto, deve-se admitir que, em muitos julgados, o STJ aplicou exatamente aquilo que dispõe a alínea “a”, do artigo 12, demonstrando a divergência interna em relação à matéria,⁷³ o que não foi suficiente para desfazer o

⁷⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 130792/CE, Primeira Seção, Relator: Ministro Ari Pargendler, Data de Publicação: 12/06/2000.

⁷¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 753.360/MS, Segunda Turma, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Data de publicação: 30/04/2010.

⁷² Verifica-se que, em 1995, já se observava que o STJ utilizava o argumento da extraterritorialidade para não aplicar a letra do artigo 12, “a”, como é possível verificar:

“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 TRIBUTO (ISS), PARA QUE SE NÃO VULNERE O PRINCIPIO CONSTITUCIONAL IMPLICITO QUE ATRIBUI AQUELE (MUNICIPIO) O PODER DE TRIBUTAR AS PRESTAÇÕES EM SEU TERRITORIO. A LEI MUNICIPAL NÃO PODE SER DOTADA DE EXTRATERRITORIALIDADE, DE MODO A IRRADIAR EFEITOS SOBRE UM FATO OCORRIDO NO TERRITORIO DE MUNICIPIO ONDE NÃO SE PODE TER VOGA. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, INDISCREPANTEMENTE.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 54002/PE, Primeira Turma, Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, Data de publicação: 08/05/1995.)

⁷³ “TRIBUTARIO. ISS. COMPETENCIA PARA A SUA EXIGENCIA. SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. A COMPETENCIA PARA EXIGIR O ISS E DO MUNICIPIO ONDE ESTABELECIDO A EMPRESA PRESTADORA. RECURSO IMPROVIDO. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 17648/SP, Primeira Turma, Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, Data de Publicação: 07/02/1994). TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LOCAÇÃO DE MÓVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAS E CARGAS. FATOS OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO DL 406/68. COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA REESTABELECIDO. 1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp nº 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, definiu que: “(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo” (DJe de 05/03/2013). 2. A orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS (AgRg no REsp nº 1.390.900/MG, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 20/05/2014). 3. Tem-se que o entendimento agora vigente nesta Corte é o seguinte: (a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (b) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado,

entendimento firmado de forma maciça pela Corte – a tributação deve ocorrer no Município em que o fato gerador foi praticado.

É possível concluir, também, que o STJ desconsiderou o disposto no artigo 12, “a”, do Decreto-Lei nº 406/68 por considerar que tal dispositivo entrava em confronto com o artigo 156, III, da Constituição, que outorga a competência aos Municípios para a instituição de ISS, o que não daria espaço para a interpretação de que Município, diferente daquele em que ocorreu o fato gerador, fosse competente para a cobrança do tributo. Dessa forma, em diversos julgados, explícita ou implicitamente, a Corte coloca essa interpretação do dispositivo constitucional à frente da literalidade da norma contida no Decreto-Lei.

Porém, entendemos que o mandamento constitucional contido no artigo 156, III, não entra confronto com o revogado artigo 12, “a”, do Decreto-Lei nº 406/68. Como exposto, acreditamos que esse dispositivo nada mais fez do que eleger o critério espacial que, em tese, seria de mais fácil visualização, a fim de evitar conflito de competências entre as leis municipais, como passou a disciplinar o artigo 146, I, também da Constituição. Diversos são os autores que criticaram a jurisprudência do STJ em relação ao tema, como Misabel Derzi,⁷⁴ Susy Hoffmann⁷⁵ e José Eduardo Soares de Melo,⁷⁶ que apresenta a seguinte ponderação:

A jurisprudência firmada incorre em antinomia constitucional, porque, se de um lado prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizando com o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos); de outro, desprestigia o princípio da legalidade, uma vez que se choca com a clareza do preceito do Decreto-Lei n. 406/68, face o que competirá o STF solucionar o impasse afeto à constitucionalidade do preceito.

O entendimento do autor, esposado de forma simples e direta, resume perfeitamente os problemas criados pelo STJ ao afastar a aplicação do artigo 12, “a”: i) fere-se o princípio da legalidade - a reserva de lei complementar criada pelo artigo 146, III, quanto à definição de

onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora. 4. De acordo com o atual posicionamento, para as discussões envolvendo fatos ocorridos sob a vigência do DL 406/68, como na espécie, para a solução da controvérsia acerca da competência para instituir e cobrar o ISS basta a identificação do local onde situado o estabelecimento prestador. 5. Restou incontroverso que o estabelecimento prestador situa-se no Município do Rio de Janeiro. Decisão agravada que conheceu do agravo para dar provimento ao recurso especial interposto por aquele Município que merece ser mantida. 6. Agravo regimental desprovido.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 466415/RJ, Primeira Turma, Relatora: Marga Tessler – Juíza Convocada do TRF4, Data da Publicação: 06/04/2015).

⁷⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado, O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços, In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. Barueri – SP: Manole, 2004, p. 57.

⁷⁵ HOFFMANN, Susy Gomes, A competência dos Municípios para a instituição de cobrança de ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 105, 2004, p. 84.

⁷⁶ MELO, José Eduardo Soares, ISS: aspectos teóricos e práticos, São Paulo: Dialética, 2001, p. 225.

normas gerais referentes aos impostos; ii) usurpa-se a competência constitucional do STF, pois só o Supremo Tribunal pode declarar a inconstitucionalidade de dispositivo legal. Em outras palavras, o STJ criou nova norma, em desacordo com a vontade do legislador, deixando de aplicar a lei existente por considerá-la inconstitucional.

Ocorre que, para evitar tal situação, o STJ deveria ter entrado na análise de cada caso para verificar a presença de fraude ou planejamento abusivo por parte dos contribuintes e ilegalidade por parte dos Municípios, a fim de conduzir de forma correta o seu papel de guardião da lei.

Recentemente, o STJ tem se manifestado para reconhecer, ainda que de forma tardia, que a intenção do legislador, quando da edição do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, era definir como regra geral do aspecto espacial do fato gerador do ISS o local do estabelecimento do prestador e não o local onde o serviço foi prestado. Como paradigma dessa virada jurisprudencial extemporânea, tem-se acórdão proferido, em sede de recurso repetitivo, sobre a incidência de ISS sobre *leasing*, assim ementado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.

(...)

3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador.

4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua descapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País.

5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. (...)⁷⁷

Verifica-se, da leitura do inteiro teor do acórdão do Recurso Especial interposto pelo contribuinte contra o Município de Tubarão em Santa Catarina, que houve parcial provimento para determinar: i) a incidência de ISS sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; ii) que o sujeito ativo da relação tributária, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 é o Município em que se localiza o estabelecimento do prestador de serviços, conforme regra geral do art. 12 do diploma; iii) a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/03, é que a sujeição ativa recai sobre o Município onde o serviço é efetivamente prestado - *onde a relação é perfectibilizada - assim entendido o local em que se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento, que é núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.*

Destaca-se, ainda, que, no referido julgado, o Superior Tribunal de Justiça admite que a interpretação até então dada pelo Tribunal ao art. 12 do Decreto-Lei fere a reserva legal, posto que somente eram previstas como exceção à regra geral da tributação pelo Município do estabelecimento do prestador os serviços de construção civil e de exploração e manutenção de rodovias, que deveriam, como visto, ser tributados no local da ocorrência do fato gerador.⁷⁸

Recentemente, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.390.900/MG,⁷⁹ o STJ repetiu o entendimento firmado no REsp nº 1.060.210/SC, esclarecendo

⁷⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.060.210/SC, Primeira Seção. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da publicação: 05/03/2013.

⁷⁸ “Nesse contexto, se a opção legislativa foi no sentido de definir como local da prestação do serviço (em regra) o do *estabelecimento prestador* ou, na falta de estabelecimento, o do *domicílio do prestador* (art. 12, “a”, do Decreto-Lei 406/68), não é possível que a interpretação atribuída ao dispositivo em comento altere a própria definição estabelecida pelo legislador complementar, pois não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo. Ressalte-se que entendimento em sentido contrário implica ampliação indevida das hipóteses nas quais o art. 12 do Decreto-Lei 406/68 autorizava a cobrança do ISS em manifesta afronta ao princípio da legalidade tributária.

Assim, no regime do Decreto-Lei 406/68, ‘*com exceção feita apenas aos serviços de construção civil e exploração e manutenção de rodovias (em que prevalecia o local da prestação de serviços), nos demais casos, o ISS era devido onde estivesse localizado o estabelecimento prestador, não importando onde viesse a ser prestado o serviço, ou onde tivesse sido iniciado ou concluído o serviço*’ (ob. cit., págs. 162/163).” (Trecho retirado da página 36 do acórdão).

⁷⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.390.900/MG, Segunda Turma, Relator Ministro Og Fernandes, Data da publicação: 20/05/2014.

que tal precedente se aplica não só aos casos de leasing, mas a todos os casos em que o serviço for prestado em Município diferente daquele em que é localizado o estabelecimento do prestador, reiterando essa posição no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 466.415/RJ,⁸⁰ cuja ementa bem resume a extemporânea virada da Corte:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LOCAÇÃO DE MÓVEIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAS E CARGAS. FATOS OCORRIDOS NA VIGÊNCIA DO DL 406/68. COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA RESTABELECIDADA.

1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp nº 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, definiu que: "(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo" (DJe de 05/03/2013).

2. A orientação ficou estabelecida não apenas para as hipóteses de leasing, como também para qualquer espécie de serviço submetido à incidência do ISS (AgRg no REsp nº 1.390.900/MG, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 20/05/2014).

3. Tem-se que o entendimento agora vigente nesta Corte é o seguinte: (a) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (b) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da entidade prestadora.

4. De acordo com o atual posicionamento, para as discussões envolvendo fatos ocorridos sob a vigência do DL 406/68, como na espécie, para a solução da controvérsia acerca da competência para instituir e cobrar o ISS basta a identificação do local onde situado o estabelecimento prestador.

5. Restou incontroverso que o estabelecimento prestador situa-se no Município do Rio de Janeiro. Decisão agravada que conheceu do agravo para dar provimento ao recurso especial interposto por aquele Município que merece ser mantida.

6. Agravo regimental desprovido.

Não obstante os recentes acertos do STJ, quando da interpretação do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, é inegável que, em 2003, o legislador procurou corrigir a jurisprudência até então dominante do Superior Tribunal de Justiça, com a criação da Lei Complementar nº 116/2003, cujo artigo 3º manteve o critério do estabelecimento prestador como regra geral, mas, em seus incisos, observou-se aumento dos serviços que deveriam ser tributados no local da ocorrência do fato gerador. É sobre tal tema que tratará o seguinte tópico.

1.3.3 O art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003

Como vimos, o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68 apresentou dois critérios espaciais para a tributação do ISS: i) a regra geral da tributação pelo Município onde se localiza o

⁸⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 466.415/RJ, Primeira Turma, Relatora Juíza Federal Convocada do TRF da 4ª Região Marga Tessler, Data da publicação 06/04/2015.

estabelecimento do prestador, e ii) as exceções dos serviços de construção civil e exploração de rodovias mediante cobrança, que seriam tributados pelo Município onde ocorreu o fato gerador, não sendo relevante, nesse caso, a localização do seu estabelecimento.

Entretanto, a regra geral acabou por acarretar a possibilidade de planejamentos abusivos por parte dos contribuintes que prestavam serviços em diversos Municípios, uma vez que muitos deles mantinham endereços fictícios em municipalidades que ofereciam alíquotas mais baixas, porém prestavam serviços em diversas outras localidades. Por sua vez, os entes, em manifesto desacordo com a legislação, procederam lançamentos gerando situações de pluritributação para os contribuintes que vinham a ser cobrados por ambos os Municípios.

Dessa forma, a fim de aprimorar tal aspecto do ISS, o legislador complementar instituiu a Lei Complementar nº 116/2003, cujo artigo 3º manteve a regra geral do Decreto-Lei – a tributação pelo Município onde se localiza o estabelecimento do prestador – aumentando, porém, as exceções à tal regra em seus incisos, que apontam os serviços que devem ser tributados pelo Município onde ocorreu o fato gerador. Contra apenas duas exceções do artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, o artigo 3º apresenta vinte incisos contendo os serviços que deverão ser tributados no local da prestação.

Além dessas duas medidas para combate à guerra fiscal gerada pelos Municípios que se utilizavam de alíquotas baixíssimas para atrair os estabelecimentos das empresas, a Lei Complementar nº 116/2003 impôs, ainda, a obrigatoriedade, para alguns serviços, da obrigação do tomador de retenção na fonte do ISS, bem como delegou à lei municipal a possibilidade de instituição de tal regra para os demais serviços em que ela não fosse obrigatória.

Todas essas medidas, somadas à imposição de alíquota máxima pelo artigo 8º da lei complementar e pela imposição de alíquota mínima pela Emenda Constitucional nº 37/2002, porém, não foram suficientes para o controle da guerra fiscal e do conflito de competências entre os Municípios. Isso porque, diversos entes, por ímpetos arrecadatórios e seguindo a jurisprudência do STJ referente à interpretação do artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, continuaram a tributar os contribuintes em desconformidade às novas regras, nos casos de serviços prestados em Município diferente de onde se localiza o estabelecimento do prestador.

Utilizando-se do princípio da territorialidade, defendido pelo Superior Tribunal de Justiça, diversos Municípios simplesmente tributavam todos os fatos geradores ocorridos dentro de seus territórios, desconsiderando a localização do estabelecimento ou domicílio do prestador. Ainda com base em tal princípio, os entes municipais impunham a retenção na fonte para serviços que deveriam ser tributados por Município diverso, onde se localizava o

estabelecimento prestador. Em outras palavras, com o afã de apaziguar a guerra, a Lei Complementar nº 116/2003 acabou por dar a ela mais munição.

Com todas essas questões, a judicialização de demandas por parte de contribuintes, que objetivam a definição de qual é o Município competente para a cobrança do tributo, aumentou consideravelmente, de modo que só esse fato é suficiente para verificar que a solução que tanto se esperava para a guerra fiscal municipal ainda está longe de existir.

Feita essa introdução, passaremos a análise dos critérios definidos pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

1.3.3.1. A regra geral: o *caput* do artigo 3º

Conforme mencionamos, o *caput* do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 definiu, da seguinte forma, a regra geral do local da tributação do ISS:

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: (...)

Verifica-se, portanto, que, no que tange à regra geral, não houve qualquer alteração em relação ao Decreto-Lei nº 406/68. É importante, para a compreensão da norma contida em tal dispositivo, que se conceitue “estabelecimento prestador”, o que será feito no tópico seguinte. Porém, antes disso, analisaremos o presente critério, como foi feito nos comentários ao artigo 12 do Decreto-Lei.

Reafirma-se que, quando o legislador editou o artigo 12 do Decreto-Lei, o mesmo procurou destacar na relação jurídica o Município competente para a tributação da prestação de serviços, de uma forma que o menor número de agentes possíveis estivesse envolvido na cobrança, de forma a facilitar a arrecadação e o pagamento pelo contribuinte. Dessa forma apresentou a regra geral como a cobrança pelo Município onde se localiza o estabelecimento do prestador, com apenas duas exceções. Da mesma forma fez a Lei Complementar nº 116/2003, apresentando, contudo, um número maior de exceções à regra geral.

Como já observado, tal critério é constitucional, uma vez que o legislador, no intuito de diminuir os conflitos de competência e, em nome do princípio da praticidade, pode definir local de cobrança do tributo diferente daquele em que o fato gerador ocorreu, como se dá, por exemplo, na substituição tributária do ICMS. Para Misabel Derzi, o Decreto-Lei, assim como a lei complementar, criou uma presunção *iuris et de iure*, escolhendo, dentre várias opções possíveis, aquelas capazes de resolver o maior número de conflitos, presumindo que o serviço

é prestado, em sua maioria, no mesmo Município em que se localiza o estabelecimento do prestador.⁸¹

Para João Guilherme Sauer⁸², a confusão na aplicação da regra contida no artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68 ocorreu devido à influência da escola de Direito Tributário da PUC-SP, sobretudo após publicação de Cléber Giardino, intitulada “ISS- Competência Municipal”, em que o autor defendia que a distribuição constitucional de competências aos Municípios deveria ser guiada por um princípio implícito, o princípio da territorialidade, que significa que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem exercer suas competências dentro de seus respectivos territórios, sobre os fatos geradores neles ocorridos.

Sauer coaduna, entretanto, que em nome de diferentes interesses, como a praticidade, e considerando o fato de que não há qualquer vedação constitucional, é possível que o legislador determine local diferente daquele em que ocorreu o fato gerador como critério espacial da hipótese de incidência, posto que é possível haver diversos critérios de conexão, não somente o da territorialidade. O principal exemplo é o de abrangência da legislação do imposto de renda, que considera como base tributável o capital auferido no país e no exterior, tributando, assim, sem maiores dilemas, os fatos geradores ocorridos fora do território nacional.

O local do domicílio do prestador, por sua vez, é subsidiário para os casos de prestadores de serviços autônomos para que os mesmos não deixem de recolher tributo por não possuírem um estabelecimento constituído.

Deve-se pontuar, porém, que a Lei Complementar nº 116/2003, corretamente, adotou o critério específico de tributação no local da ocorrência do fato gerador para os serviços que não apresentam um aspecto concorrencial tão latente, pois são prestados em função das características peculiares de cada Município, sendo de fácil verificação o local da prestação se comparado a outros serviços que podem vir a ser prestados corriqueiramente em qualquer localidade. Tal ponto será melhor analisado a seguir.

1.3.3.2 As exceções dos incisos: o ISS devido no local da prestação do serviço

Verificamos que, na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, a jurisprudência do STJ desconstruiu a regra geral da tributação pelo Município do estabelecimento do prestador, firmando de forma inconstitucional nova regra de tributação do ISS, que passou a ser devido no local da prestação do serviço. Todavia, com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, a

⁸¹ DERZI, Misabel Abreu Machado, O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços, In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. Barueri – SP: Manole, 2004, p. 58

⁸² SAUER, João Guilherme, Sujeito ativo e “local da prestação”. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial, In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, 2012, p. 84.

qual reiterou a regra geral do Decreto-Lei nº 406/68, a Corte passou a adotar os desígnios do legislador complementar.

O Decreto-Lei nº 406/68 utilizava esse critério apenas em dois casos: a prestação de serviços de construção civil e, com o advento da Lei Complementar nº 100/99, para os serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço aos usuários. A Lei Complementar nº 116/2003 tratou de ampliar consideravelmente o rol de serviços que devem ser tributados pelo Município em que os mesmos são prestados, contrariando a doutrina que a acredita ser indissociáveis os critérios material e espacial da hipótese de incidência tributária.

Atualmente, são vinte os incisos do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 que expõem os serviços que devem ser tributados no Município em que ocorreu a prestação.⁸³ Como já afirmamos, trata-se, em sua grande maioria, de serviços que são de fácil visualização ou são

⁸³I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

prestados por peculiaridades que somente determinada localidade oferece, como a construção civil, o controle de tratamento de efluente, instalação de andaimes, dentre outros. São serviços que devem ser prestados, necessariamente, fora do estabelecimento do prestador.

Aires F. Barreto,⁸⁴ defensor da tese de que o tributo é devido no local da prestação do serviço, aponta certas cautelas que devem ser observadas para a aplicação correta do presente critério: i) o lugar onde é celebrado o contrato de prestação de serviços é irrelevante para fins de tributação; ii) é irrelevante, também para os serviços listados nos incisos do artigo 3º, o lugar que emite as notas, as faturas ou em que se encontram os documentos fiscais; iii) a localização ou estabelecimento ou domicílio do tomador também não deve interferir na incidência do tributo; iv) a impossibilidade de se tomar como atividade-fim as atividades-meio, as quais podem ser desenvolvidas em qualquer lugar.

Na defesa de que tal critério constitua exceção e não regra geral, encontram-se Ives Gandra e Marilene Talarico Martins Rodrigues,⁸⁵ que justificam o acertado posicionamento com o fato de que seria inviável conceder ao legislador municipal a liberdade de legislar sobre o tema, de acordo com sua conveniência, uma vez que, em uma Federação com mais de 5.500 Municípios, seria impossível, de forma pacífica, atender aos anseios de todos os entes.

Fato é que no esteio da jurisprudência do STJ consolidada sobre o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, diversos Municípios continuaram efetuando lançamento por serviços prestados em seus territórios, mas que não constam nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar, aprofundando a insegurança dos contribuintes.

Frise-se, ainda, que os incisos I a XX do artigo 3º definem o critério do estabelecimento tomador como o critério espacial para a incidência do ISS, no caso da importação de serviços e nos serviços do subitem 17.05 – fornecimento de mão de obra. Na primeira hipótese, a lei complementar respeitou a regra de Direito Internacional de tributação no destino, mas na segunda hipótese, determinou verdadeira hipótese de outorga de obrigação tributária ao tomador, o que será melhor analisado quando tratarmos de retenção na fonte.

1.3.4 O conceito de estabelecimento prestador para fins de ISS

A Lei Complementar nº 116/2003 apresentou definição extensa de “estabelecimento prestador” para fins de definição do local da incidência tributária:

⁸⁴ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei, São Paulo: Dialética, 2009, p. 331 – 333.

⁸⁵ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins; MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ISS e a lei complementar nº 116/2003 – aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 115. São Paulo: Dialética, 2003, p. 185-215.

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.

Nota-se que a lei complementar foi o primeiro diploma, específico em relação ao ISS, que apresentou o conceito de estabelecimento prestador. Sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, buscava-se na doutrina e na jurisprudência a sua definição, que podia variar desde sede ou matriz até escritório central da empresa prestadora de serviços.⁸⁶ Para Bernardo Ribeiro de Moraes, estabelecimento prestador, sob a vigência do Decreto-Lei nº 406/68, era definido da seguinte forma:

Vejamos o que é estabelecimento prestador. Estabelecimento vem a ser o local fixo, onde a pessoa exerce sua atividade ou administra seus negócios. Manifesta-se através da loja, do armazém, do escritório, do hospital, da oficina, da agência, do consultório, etc. Não vem ao caso a hipótese do estabelecimento ser a matriz, filial ou sede da empresa. O essencial é que a empresa tenha seu estabelecimento prestador. (....)
Nada impede que o contribuinte tenha vários estabelecimentos.
A lei faz referência a “estabelecimento prestador”. Assim, qualquer estabelecimento do contribuinte poderá determinar o local de incidência do ISS, pouco valendo a importância do estabelecimento (sede, matriz, filial, sucursal ou agência), ou o local onde esteja centralizada a escrita. O essencial é que o referido estabelecimento prestador do serviço que indicará o local a ser levado em conta para a incidência do ISS. Pode a empresa ter diversos estabelecimentos e nenhum deles vir a ser o “estabelecimento prestador”.

Por sua vez, o Código Civil define, em seu artigo 1.142, estabelecimento como *tudo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária*. Verifica-se que a abrangência do conceito de Direito Civil coincide com a trazida pela lei tributária, com a diferença que essa última trata de estabelecimento prestador de serviços.

Deve-se ter em mente que os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, interpretados conjuntamente, afirmam que, quando o consequente normativo tiver somente efeitos tributários, é legítimo que o legislador altere conceitos próprios do Direito Privado, porém, caso não o faça devemos nos ater aos significados trazidos, não cabendo ao intérprete modificar seu sentido sem base legal. A ressalva que se faz quanto à alteração dos conceitos do direito privado pela legislação tributária dos entes é que a mesma não pode limitar ou ampliar a divisão de competências tributárias definidas pela Constituição.

⁸⁶ PIVA, Sílvia Helena Gomes, O ISSQN e a determinação do local de incidência tributária, São Paulo: Saraiva, 2012, p. 127.

Prochalski apresenta ótimo exemplo para ilustrar até que ponto a lei tributária pode adentrar nos conceitos próprios do direito privado:

Por exemplo, no silêncio de uma lei municipal instituidora do IPTU, o conceito de propriedade, presente em sua hipótese de incidência, deve ser exatamente o mesmo existente no Direito Civil. A lei municipal pode, no entanto, alterar essa definição de propriedade, mas desde que tal alteração tenha somente eficácia no campo tributário, assim como a alteração não poderá, em hipótese alguma, provocar invasão em competência reservada a outras pessoas políticas ou alterar o desenho do campo de incidência do próprio tributo. O mesmo raciocínio deverá ser utilizado na análise dos conceitos de “estabelecimento” e de “estabelecimento prestador”, os quais foram utilizados tanto pelo Decreto-Lei nº 406/68 – artigos 8º e 12 – como pela Lei Complementar nº 116/2003.⁸⁷

Assim, tendo a Lei Complementar nº 116/2003 oferecido a definição de estabelecimento prestador, ao defini-lo como critério de conexão para a ocorrência do local da incidência tributária, analisaremos tal conceito, estranho ao Direito Civil, à luz da doutrina e da jurisprudência do STJ.

Aires F. Barreto,⁸⁸ na mesma linha de Bernardo Ribeiro de Moraes, define estabelecimento prestador como qualquer local em que concretamente se der a prestação de serviços. E continua:

O porte do estabelecimento, o modo pelo qual se desenvolve a prestação, a dimensão dos poderes administrativos, a existência de subordinação a outro de maior relevo, fatores irrelevantes para caracterizar um estabelecimento, também o são para a tipificação de estabelecimento prestador o lugar no qual, de modo concreto, se exercitem as funções de prestar serviços, independentemente do seu tamanho, do seu grau de autonomia, ou qualificação específica (não importa se tratar de matriz, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie).

O doutrinador expõe, ainda, determinados requisitos que devem existir para que o estabelecimento seja considerado prestador:

Diante da dificuldade de definir estabelecimento prestador, a maioria dos Municípios, nas leis instituidoras de ISS, tem preferido listar uma série de indicadores que, conjugadamente, de modo parcial ou total, caracterizam a existência de um ‘estabelecimento prestador’.

Em regra, os elementos indicados são:

- a) manutenção, nesse lugar, de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- b) existência de estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas;
- c) ter havido, ali, inscrição na Prefeitura Municipal e nos órgãos previdenciários;

⁸⁷PROCHALSKI, Daniel, Dissertação apresentada para conclusão do mestrado nas Faculdades Integradas Curitiba, O critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS e os conflitos de competência entre Municípios. Disponível em: <<http://tede.unicuritiba.edu.br/dissertacoes/DanielProchalski.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2015.

⁸⁸BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na lei, São Paulo: Dialética, 2003, p. 262.

- d) informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos;
- e) divulgação do endereço desse lugar em impressos, formulários, correspondência, ou conta de telefone, de energia elétrica, de água, ou gás, em nome do prestador.

Disso se pode concluir que, se esses elementos estiverem presentes no estabelecimento considerado, é razoável supor que este, em tese, estará qualificado para ser o 'estabelecimento prestador' de serviços.

É importante destacar que o referido autor, no trecho acima, fez um apanhado das exigências que costumam ser vistas nas leis municipais, que, se presentes, levam a crer que aquele local é o estabelecimento prestador. Porém, os requisitos acima descritos são meros requisitos formais, que podem ou não estar presentes para que o estabelecimento seja considerado como estabelecimento prestador, tratando-se, pois, de mera presunção.

É possível, ainda, afirmar que não é necessário que o estabelecimento do prestador seja um bem imóvel. Isso porque não é incomum a prestação de serviços itinerante, como clínicas móveis, serviços cartorários, dentre outros, em que é no bem móvel que os prestadores encontram o suporte físico e mantém a documentação necessária para a prestação de serviços.

Misabel Derzi⁸⁹ conceitua estabelecimento prestador da seguinte forma:

Estabelecimento prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício de atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, a matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica – assim entendido aquele do estabelecimento prestador do serviço – atrairá a incidência da norma municipal respectiva.

Marçal Justen Filho⁹⁰ afirma que estabelecimento prestador *indica a unidade através da qual se desenvolve uma atividade apta a configurar um fato imponible. Unidade, no caso, significa universalidade de fato, o conjunto de bens corpóreos e incorpóreos, organizados por um sujeito para a consecução de seu objeto.*

José Eduardo Soares Melo,⁹¹ por sua vez, entende que o estabelecimento prestador *deve compreender todos os bens (máquinas, equipamentos, mobiliário, veículos, etc.) e pessoas para possibilitar a prestação de serviços. A existência efetiva dos referidos elementos é que permite caracterizar um real estabelecimento prestador de serviços, na forma engendrada pela norma complementar (refere-se ao DL 406/68).*

⁸⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado, O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços, In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. Barueri – SP: Manole, 2004, p. 78.

⁹⁰ JUSTEN FILHO, Marçal, ISS no tempo e no espaço, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 2, 1995, p. 65.

⁹¹ MELO, José Eduardo Soares, ISS: aspectos teóricos e práticos, São Paulo: Dialética, 2001, p. 220.

O STJ, no acórdão do REsp nº 1.160.253/MG,⁹² relatado pelo Ministro Castro Meira, definiu estabelecimento prestador para fins de ISS, como se verifica de sua ementa:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 11603. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 11603, **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**

2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 11603 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário.

3. No caso, o tribunal *a quo* concluiu que os serviços médicos são prestados em uma unidade de saúde situada no Município de Canaã, o que legitima esse ente estatal para a cobrança do ISS.

4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação

(...)

5. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (Negrito acrescido)

Para Valdir Oliveira,⁹³ o estabelecimento deve *compreender todos os bens (máquinas, equipamentos, mobiliário, veículos etc) e pessoas suficientes para possibilitar a prestação de serviços. A existência efetiva dos referidos elementos é que permite caracterizar um real estabelecimento prestador de serviços.*

Depreende-se de todas as definições acima citadas, as quais agregam requisitos para a ideia de estabelecimento prestador como unidade profissional ou autônoma, independente do nome, conforme estabelecido pelo artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003, que se deve considerar o papel do estabelecimento para a viabilidade da realização da atividade de prestação de serviços. Isso porque o próprio artigo 126, III, do CTN, ao tratar da capacidade tributária, afirma que a mesma independe, no caso de pessoa jurídica, de estar a mesma constituída regularmente, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Dessa forma, é necessária a análise do caso concreto para que se chegue a uma conclusão mais correta de se houve ou não prática de planejamento abusivo por parte dos contribuintes ou ilegalidade por parte do Município responsável pelo lançamento. Isso porque somente uma

⁹² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.160.253/MG, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, Data de publicação: 10/08/2010.

⁹³ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003, p. 219.

análise minuciosa, que depende das provas trazidas aos autos de processo administrativo ou judicial, poderá revelar a localização do real estabelecimento prestado, para evitar distorções do mandamento normativo, como ocorreu com a interpretação dada pelo STJ ao Decreto-Lei nº 406/68.

Entretanto, essa análise tem sido dificultada pelo crescimento dos serviços prestados por meio eletrônico, principalmente, porque dependendo do caso, a prestação de serviço pode envolver prestadores localizados em diferentes Municípios. Nesses casos, José Eduardo Soares Melo⁹⁴ entende ser aplicável o conceito de estabelecimento permanente, muito discutido no âmbito do Direito Tributário Internacional, no que tange à IRPJ, e de que trataremos quando analisarmos a figura da plataforma de prospecção e exploração de petróleo.

Portanto, conclui-se, em linhas gerais, que o estabelecimento prestador, atualmente, é aquele cuja existência é imprescindível para que o serviço seja realizado. No caso de o contribuinte possuir diversos estabelecimentos, observa-se que cada um deles equivalerá a um estabelecimento autônomo para fins de tributação por ISS, e no caso desses estabelecimentos estarem localizados em Municípios distintos, deverá ser analisado qual deles é o estabelecimento para o qual o prestador se reporta para a prestação de serviços.

Os elementos utilizados pela legislação e pela doutrina analisados no presente tópico serão úteis quando da análise da tributação imposta pelos entes subnacionais sobre fatos ocorridos em águas marítimas.

1.3.5 A regra do §3º do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003

O §3º do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 traz regra geral e regra específica em relação a serviços prestados em águas marítimas, como se observa:

§3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Em outras palavras, o que o dispositivo citado afirma é que os serviços prestados em águas marítimas deverão ser tributados no estabelecimento do prestador, conforme a regra geral da Lei Complementar nº 116/2003. No entanto, os serviços listados no item 20.01 da lista anexa, deverão ser tributados no Município em que os mesmos foram prestados.

Para entendermos melhor a regra contida no referido dispositivo, analisaremos os serviços constantes no subitem 7.21 e 20.01 da lista anexa. O primeiro por guardar importante relação com o presente trabalho e o segundo por possuir óbvia relevância para a compreensão

⁹⁴ MELO, José Eduardo Soares de, ISS – aspectos teóricos e práticos, São Paulo: Dialética, 2003, p. 149-150.

do §3º. No fim do Capítulo 3, traremos conclusões quanto ao conceito de “águas marítimas”, conceito utilizado somente pela Lei Complementar nº 116/2003, mas que depende de definições do direito marítimo e do direito internacional para melhor compreender sua abrangência.

1.3.6 Os serviços dos subitens 7.21 e 20.01 da Lista Anexa

O subitem 7.21 da lista anexa à LC nº 116/2003 apresenta a seguinte redação:

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.

Cabe, antes da análise das atividades acima enumeradas, em que nos ateremos à indústria do petróleo e gás, fazer uma observação: se são as próprias empresas que exploram petróleo a desenvolverem as operações listadas justamente para que seja possível a exploração, os chamados serviços-meio, não há que se falar em prestação de serviço, dado que não é possível a prestação de serviço para si mesmo. E, como não poderia deixar de ser, o mesmo se aplica ao subitem 20.01, que também será averiguado.

No que diz respeito à indústria do petróleo, segundo o art. 6º, inciso XV da Lei nº 9.478/97, define “pesquisa” como *conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural*. Por sua vez, a Agência Nacional do Petróleo (ANP), define, na Resolução nº 47/2012, pesquisa e desenvolvimento (P&D) como *o trabalho criativo desenvolvido de forma sistemática para aumentar o campo dos conhecimentos ou utilização desses conhecimentos para criar novas aplicações*. E continua *para fins do presente regulamento, consideram-se as atividades de pesquisa e desenvolvimento aquelas definidas conforme o Regulamento Técnico de Investimentos em P&D, voltadas para o setor de Petróleo, Gás Natural, Biocombustíveis e outras fontes de Energia, Meio Ambiente, e Indústria Petroquímica de Primeira e Segunda Geração*.

Por sua vez, o referido Regulamento Técnico de Investimentos e P&D define as fases de Pesquisa e Desenvolvimento como *dirigidos para novas tecnologias, produtos, processos ou métodos referentes as fontes de energia renováveis, especialmente biocombustíveis ou aqueles que venham a substituir ou incrementar o uso dos combustíveis fósseis*.

Em resumo, verifica-se que a atividade de pesquisa envolve a descoberta de novas áreas e sua viabilização para exploração de petróleo e gás, bem como a busca por novas fontes energéticas, proteção ao meio ambiente e desenvolvimento da indústria petroquímica como um

todo, de que se depreende que estejam incluídas novas tecnologias para uso desse setor e que dependem de recursos humanos.

A atividade de perfuração envolve a abertura de diferentes tipos de poços:

- a) Poço pioneiro: é o primeiro poço perfurado na busca por petróleo e/ou gás natural;
- b) Poço estratigráfico: é perfurado para mapeamento de dados geológicos das camadas de rocha e obtenção de outras informações relevantes;
- c) Poço de extensão ou delimitatório: é perfurado para ampliação ou demarcação dos limites de uma jazida;
- d) Poço pioneiro adjacente: aberto para descobrir novas jazidas em uma área adjacente a uma descoberta anterior;
- e) Poço para jazida mais rasa: feito quanto se objetiva testar se existem jazidas mais rasas do que as já descobertas numa determinada área;
- f) Poço para jazida mais profunda: para verificação se existem jazidas mais profundas do que as já descobertas numa determinada área.

Depois de todas as pesquisas e testes exploratórios nos poços pioneiros e adjacentes, quando há segurança na viabilidade econômica da extração de petróleo, ocorre a perfuração de i) poços de produção ou desenvolvimento, para drenagem de o petróleo do campo; ii) poços de injeção ou injetor, em que, para aumentar ou melhorar a recuperação de petróleo e gás natural de um reservatório, ocorre a injeção de fluidos como água e gás; iii) poços especial, que possuem finalidade específicas a depender do campo em que ocorre a extração.

Assim, quando ocorre a contratação de um terceiro para desenvolvimento do serviço de perfuração de poços marítimos, o serviço deve ser enquadrado no subitem 7.21 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Por sua vez, a cimentação é atividade que ocorre após a perfuração de um poço de exploração de petróleo. Isso porque, o fluido de perfuração que tem a função de lubrificar, resfriar a broca e remover o cascalho produzido, deve ser removido e substituído por uma pasta de cimento, a qual tem a função de garantir a integridade estrutural do poço. Nesse processo, o cimento desloca a lama, passando a aderir à parede do poço e, durante um período de tempo, vai adquirindo as propriedades mecânicas de interesse como aderência, resistência à compressão e impermeabilidade.⁹⁵ Esse processo é denominado de cimentação primária,

⁹⁵ FONSECA, Marcos Alexandre Izidoro da. Análise numérica de escoamento de fluidos não newtonianos em poços de petróleo. Disponível em: <http://www.puc-rio.br/Pibic/relatorio_resumo2011/Relatorios/CTC/MEC/MEC-Marcos%20Alexandre%20Izidoro%20da%20Fonseca.pdf>. Acesso em 17 jan. 2016.

enquanto as cimentações secundárias são aquelas que ocorrem após o primeiro processo com o intuito de manter a integridade do poço.

A atividade de mergulho, que pode ser desenvolvida diretamente por pessoas ou por robôs submarinos - ROV (Remoted Operated Vehicle) – envolve diversos objetivos ligados à exploração de petróleo e gás, dentre eles o conserto e a manutenção das plataformas.

Por perfilagem, entende-se a prática de efetuar um registro detalhado das formações geológicas atravessadas por uma perfuração.⁹⁶ A concretagem nada mais é do que a operação de revestimento dos poços de petróleo e a testemunhagem é a operação que consiste no corte e na recuperação de um cilindro de rocha do fundo do poço.

A pescaria é a operação de retirada de ferramentas e objetos caídos dentro de poços – peixes - durante a sua perfuração e manutenção.⁹⁷ A estimulação consiste em um conjunto de técnicas utilizadas para obtenção de maior produção de um poço, através da criação de uma zona adjacente ao poço na qual o movimento dos fluidos é facilitado, através do aumento da permeabilidade do substrato ou da redução da sua viscosidade.⁹⁸

Além de especificar os citados serviços, o subitem 7.21 inclui *outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo*, tipo aberto que comporta interpretação extensiva e pode ser utilizado para embasar a incidência tributária de ISS sobre demais serviços de apoio à exploração e extração de combustíveis fósseis.

Como já mencionado, para deixar claro o comando do 3º, do art. 3º da LC nº 116/2003, que determina a aplicação da norma geral para definição do lugar da incidência tributária – estabelecimento do prestador – para serviços prestados em águas marítimas, aqueles descritos no subitem 7.21 acima definido, com exceção daqueles presentes no subitem 20.01, que são tributados no município em que são prestados.

Assim, o subitem 20.01, incluído no item 20, que trata de *serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários*, contém os seguintes serviços:

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de

⁹⁶ Disponível em: <http://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/22840/22840_4.PDF>. Acesso em: 17 jan. 2016.

⁹⁷ AOKI, Antônio Mitsuo. LOPES, Gustavo Olivieri. Pescarias em poços para água subterrânea. Disponível em: <<http://aguassubterraneas.abas.org/asubterraneas/article/viewFile/23225/15336>>. Acesso em 17 jan. 2016.

⁹⁸ Disponível em: <http://www.petroleo.ufc.br/index.php?option=com_content&task=view&id=390&Itemid=56> Acesso em 17 jan. 2016.

movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

Verifica-se que os serviços do item 20 são relacionados a atividades de apoio em portos, aeroportos, terminais ferroviários e rodoviários. Em relação ao subitem transcrito acima, o serviço de atracação importa em aproximar a embarcação do cais, enquanto a desatracação consistiria no distanciamento das embarcações do cais, sendo que ambas as atividades podem ser realizadas por um prático – profissional especializado – ou por um reboque. Os serviços de capatazia envolvem o fornecimento de mão-de-obra necessária à carga, descarga e à movimentação em geral de bens.

Resta incontestado, portanto, que, pela leitura do §3º, do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, que a tributação dos serviços do item 20.01 deve ser feita pelo Município do local do porto, por não haver qualquer dificuldade em defini-lo, verificando-se exceção à regra geral de incidência tributária, justamente por não haver potencial conflito entre entes oriundo dessas prestações de serviços.

Por sua vez, no caso dos serviços listados no item 7.21, ocorre situação diversa, uma vez que eles não são prestados em território terrestre, mas, como o próprio legislador afirma, em “águas marítimas”, em plataformas de petróleo e outras embarcações, que, como veremos, é território que não apresenta divisão entre Estados e Municípios. Assim, foi necessária a eleição de critério que inviabilizasse a dúvida sobre o local da prestação de serviços, que, nesses casos, seria inerente. O legislador complementar optou, então, por retornar à regra geral de tributação pelo Município do estabelecimento do prestador, de modo a não existir qualquer margem de dúvidas que levasse a arbítrios desses entes.

No entanto, como ficará evidente, se o legislador complementar tivesse sido, nesse ponto, bem-sucedido, não estaríamos desenvolvendo o presente estudo. Como é corriqueiro, não foi possível prever a criatividade do Poder Legislativo e Executivo estadual e municipal, afirmação que ficará mais clara no capítulo seguinte.

1.3.7 A impossibilidade de retenção na fonte dos serviços considerados prestados no estabelecimento do prestador

Como observamos, o artigo 3º, §3º da LC nº 116/2003 considera ocorrido o fato gerador do imposto no estabelecimento do prestador no caso dos serviços realizados em águas marítimas. Por sua vez, o artigo 4º da mesma lei esclarece que estabelecimento prestador é o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional.

Tratando-se de uma regra que busca, ainda que de modo vago, repartir competências tributárias entre Municípios, não é permitido a cada um deles que obrigue ao prestador a fixação de estabelecimento no seu território quando nele não mantém, ainda que temporariamente, uma unidade econômica de prestação de serviços, sob pena de esvaziar a regra de competência, gerando a pluritributação municipal. Os requisitos utilizados pela doutrina para a caracterização do local como estabelecimento prestador, já mencionados, são úteis, embora não possa a lei municipal criar uma presunção absoluta nesse sentido.

Contudo, não se pode olvidar que a atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural não é considerada prestação de serviços. Em consequência, o fato gerador do ISS é praticado por empresas que prestem serviços de apoio às atividades de exploração e produção, os serviços listados no subitem 7.21 e 20.01. Por isso, são essas as empresas que são as contribuintes do imposto, e não as empresas responsáveis ou integrantes do consórcio responsável pela exploração. Porém, é muito comum a lei municipal considerar as empresas de E&P como responsáveis pela retenção do ISS na fonte, com base do artigo 6º da LC nº 116/03,⁹⁹ que autoriza que a lei municipal estabeleça a substituição tributária a cargo do tomador do serviço, independentemente de retenção na fonte, como visto quando analisado o aspecto subjetivo da hipótese de incidência do imposto.

A retenção do imposto na fonte é necessária quando o aspecto espacial do fato gerador não guarda identidade territorial com o estabelecimento do prestador, como se dá nos casos das exceções previstas nos incisos I a XII do artigo 3º da LC nº 116/03, uma vez que os Municípios em que a prestação é realizada teriam extrema dificuldade de fiscalizar o contribuinte cujo estabelecimento é localizado em outra municipalidade, fora de sua jurisdição fiscal. Assim, a responsabilidade é atribuída ao tomador que, estabelecido no território da entidade tributante, é facilmente localizável por ela.

No entanto, como adverte Ricardo Lodi Ribeiro¹⁰⁰, tal disciplina não é aplicável nos serviços submetidos à regra do caput do artigo 3º da LC nº 116/03, que são tributados no local do estabelecimento prestador, sob pena do ISS ser exigido na fonte por Município que não possui a competência tributária:

⁹⁹ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

¹⁰⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos (teoria geral e espécies), Niterói: Impetus, 2013, p. 335-336.

Porém, deve-se advertir que, nos casos em que o serviço é tributado no local do estabelecimento prestador (regra geral do artigo 3º, caput, da LC nº 116/2003) é ilegítima a retenção do imposto na fonte pelo Município onde ocorreu o fato gerador, uma vez que este não tem competência tributária, não podendo, portanto, impor responsabilidade de terceiros ou a obrigação de retenção do imposto na fonte. Nem poderá nestes casos impor ao prestador tributado por outro Município obrigações acessórias que resultem no pagamento do ISS por este ou pelo tomador domiciliado ou estabelecido no seu território, como pretendeu fazer o artigo 14-A da Lei nº 691/84, com redação dada pela Lei nº 4.452/06, que determinou responsabilidade do tomador quando o prestador estabelecido em outro município não presta informações exigidas pelo regulamento. Admitir tal disciplina seria permitir que ente federativo que não tem competência tributária pudesse criar obrigação de pagar tributo para o tomador em virtude da prática de ato praticado por terceiro, a partir da configuração de ilicitude da situação por norma não aplicável à operação. Ou seja, um triplice absurdo. A mesma disciplina foi estabelecida em São Paulo pelo artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03, com redação dada pela Lei nº 14.256/06.

Deste modo, em casos de operações intermunicipais em que o prestador é estabelecido ou domiciliado em Município diverso do que ocorreu a prestação de serviços, só é legítima a responsabilização tributária e a imposição de retenção na fonte nos serviços previstos nos incisos do artigo 3º da LC nº 116/03, pois só nesses a competência tributária é atribuída ao ente federativo em que se domicilia o tomador de serviços, responsável pela retenção.

Sendo os serviços prestados em apoio à atividade de E&P executados em águas marítimas, a regra de competência, aponta para o local do estabelecimento prestador, caso em que, como restou claro, não há possibilidade de exigência do ISS retido na fonte em relação ao tomador do serviço, sob pena de se pavimentar o caminho para a bitributação municipal e para a guerra fiscal entre os Municípios, já que o imposto seria retido no Município em que o serviço foi prestado, quando a competência pertence à outra municipalidade, onde se localiza o estabelecimento prestador.

1.3.8 A tributação da importação de serviços

Apesar de atualmente previsto expressamente no §1º, do art. 1º, da Lei Complementar nº 116/2003, muitos autores afirmam que a incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior é inconstitucional, por dois motivos: (i) pela falta de competência do fisco brasileiro de legislar sobre fatos ocorridos fora do Brasil, e (ii) por não haver previsão constitucional expressa para a tributação sobre a importação de serviços.

De fato, o art. 156 da Constituição Federal, que define a competência dos municípios para instituir impostos, apesar de compreender os serviços de qualquer natureza, não faz qualquer menção expressa à importação de serviços.¹⁰¹ Assim, argumenta-se, que nas hipóteses

¹⁰¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

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

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

em que se pretendeu tributar a importação, o legislador constituinte o fez de forma expressa, conferindo à União e aos Estados a competência para instituir impostos sobre a importação de produtos, mercadorias e bens.

Nessa esteira, os serviços provenientes do exterior não poderiam ser considerados como fato gerador para a incidência do ISS, com base no princípio da territorialidade, e por conseqüência da vedação à extraterritorialidade da lei municipal, conforme preleciona Aires F. Barreto¹⁰²:

Em relação a fatos ocorridos no exterior do País, somente a União, os Estados membros e o Distrito Federal receberam competência para sobre eles exigir tributos. Deveras, compreende-se na competência da União os seguintes tributos referidos a fatos ocorridos no exterior:

1. Contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, que “incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços” (art. 149, caput e parágrafo 2º, II, da CF, na redação da EC nº 42/2003);

2. Imposto sobre importação de produtos estrangeiros.

A seu turno, integra a competência dos Estados membros e do Distrito Federal o imposto conhecido pela sigla ICMS, cuja incidência se dará:

a) sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II); e

b) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço (art. 155, II, e parágrafo 2º, IX, da CF, na redação da EC nº 33/2001).

Nos dois casos, a competência para exigir tributos sobre fatos ocorridos no exterior resulta diretamente da Constituição. Nessa linha, nada impediria que Municípios pudessem tributar fatos havidos no exterior do País. Bastaria, para tanto, que a norma fonsante previsse essa possibilidade mediante uma especial e específica atribuição de competência. Todavia, isso não ocorreu.

Inviabilizada essa possibilidade, à míngua de previsão constitucional, pretendeu-se supri-la mediante outorga introduzida por norma fundada, é dizer, por diploma normativo infraconstitucional.” (Grifos acrescidos).

Não é outro o posicionamento de Sérgio André Rocha¹⁰³:

“Diante das razões jurídicas anteriormente apresentadas, é possível concluir que:

4.1. O aspecto material da regra-matriz constitucional atributiva de competência para a instituição do ISS consiste na prestação de serviços, entendida esta como a atividade humana desenvolvida em benefício de outrem, em troca de uma remuneração.

4.2. Para que dê nascimento a dever jurídico tributário, a atividade de prestação de serviços deve se desenvolver no âmbito dos limites territoriais de um Município brasileiro.

4.3 Dessa forma, na ausência de previsão constitucional específica autorizando a cobrança do ISS não sobre a atividade de prestar serviço, mas sim sobre a operação de importá-lo, não se figura possível a previsão da incidência do referido imposto sobre operações em que o serviço tenha sido prestado, integralmente, no exterior.” (Grifos acrescidos).

¹⁰² BARRETO, Aires F., “ISS – Não incidência sobre importação de serviços”, In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 201, 2012, p. 23.

¹⁰³ ROCHA, Sérgio André, Considerações acerca da incidência do ISS sobre serviços prestados no exterior., In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 104, 2004, p. 95.

Portanto, essa corrente doutrinária defende que a exação em tela só poderia ocorrer se o constituinte a tivesse previsto, de forma expressa, na Constituição Federal de 1988, tal como o fez para o ICMS, no art. 155, § 2º, inciso IX¹⁰⁴. Em relação ao ISS, como não há a previsão constitucional, seria inconstitucional a tributação dos serviços prestados por empresas estrangeiras no Brasil. E esse entendimento já fora respaldado pelo E. STF no RE nº 203.075.¹⁰⁵, em posicionamento que deu origem à Súmula nº 660 da Corte¹⁰⁶:

Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador.

Entretanto, importantes vozes da doutrina defendem que o fato de não haver previsão expressa na Constituição para a tributação da importação de serviços não é óbice para a sua ocorrência, uma vez que a Carta não a proíbe. Tal corrente se baseia, ainda, no fato de que, a tributação da importação de serviços imposta pela LC nº 116/2003 guarda coerência com a opção do legislador complementar pela desoneração das exportações, no art. 2º, I, a partir da determinação do art. 156, §3º, II, da Constituição de que caberia à lei complementar excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior.

Tratar-se-ia da confirmação da opção pátria pela regra do país destinatário para reger a tributação do comércio internacional de serviços, uma vez que, em comércio exterior, para que se evite a bitributação, os países podem adotar o princípio do destino, em que são desoneradas as exportações e tributadas as importações, ou o princípio da origem, em que se tributam as exportações ao passo que as importações ficam a salvo da imposição.

¹⁰⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

¹⁰⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 203.075, Primeira Turma, Relator Ministro Maurício Correa, Data de publicação: 29/10/99.

¹⁰⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula nº 660: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”

Coadunam com esse entendimento Misabel Abreu Machado Derzi,¹⁰⁷ Luís Eduardo Schoueri,¹⁰⁸ Alessandra Brandão Teixeira¹⁰⁹ e, finalmente, o entendimento de Ricardo Lobo Torres,¹¹⁰ que afirma que a possibilidade da exigência do ISS sobre a importação de serviços surgiu da própria LC nº 116/2003, sem a necessidade de prévia definição constitucional, uma vez que a incidência na importação, etapa final do ciclo econômico internacional, e a desoneração na exportação constituem características inerentes aos tributos sobre a circulação de riqueza.

Deve-se frisar que a digressão feita no presente tópico sobre a constitucionalidade da tributação da importação de serviços nos permitirá uma melhor análise das consequências jurídico-tributárias da eventual extensão da competência tributária de Estados e Municípios em águas marítimas, ponto central deste estudo.

Tendo restadas demonstradas as noções sobre o ISS necessárias para a compreensão do tema do presente trabalho, passaremos a analisar o ICMS, tributo que pode vir a incidir sobre o transporte de pessoas do continente às plataformas de petróleo.

1.4 Breves considerações sobre o ICMS

1.4.1 Considerações gerais acerca dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do ICMS

É de conhecimento geral que uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um conjunto de circunstâncias de fato. Diante da ocorrência, no mundo dos fenômenos, do fato previsto, surge uma obrigação. O mesmo fenômeno ocorre com a obrigação de pagar um tributo. Nesse sentido, assevera Geraldo Ataliba, postulando a importante distinção entre hipótese de incidência e fato imponible:

A obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza [...] Tal é a razão pela qual distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.¹¹¹

¹⁰⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 53-84.

¹⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 100, p. 39-51, janeiro 2004.

¹⁰⁹ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. ISSQN e a Importação de Serviços. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

¹¹⁰ TORRES. Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹¹¹ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 1993, p.49-50

Diversos fatores apresentam importância na configuração das hipóteses de incidência de uma obrigação tributária, dentre eles abordaremos nessa parte, de forma mais breve do que a abordagem direcionada ao ISS, o aspecto material, pessoal, temporal e quantitativo do ICMS. O aspecto espacial, devido a sua especial relevância para o presente trabalho, será analisado em separado.

1.4.1.1. O aspecto material da hipótese de incidência do ICMS

O primeiro aspecto a ser analisado para o ICMS é o material. Conforme já abordado, esse aspecto demonstra os dados do mundo fenomênico que servem de suporte às hipóteses de incidência. É a imagem abstrata de um fato jurídico.

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.¹¹²

Qualquer lei estadual que trate do aspecto material do ICMS deverá se circunscrever à matriz constitucional, que é acompanhada pelas normas da Lei Complementar nº 87/96. Desconsiderando, no momento, a discussão entre a interpretação jurídico-econômica e a formalista em torno do problema de conceituar o fato gerador do ICMS, ele consiste nas operações de circulação de mercadorias realizadas sob o império do Direito. Preceitua Ricardo Lobo Torres:

Ou, dito de modo mais explícito, consiste na saída física de mercadorias do estabelecimento do industrial, comerciante ou produtor, desde que tal saída se dimensione juridicamente, independentemente de determinada qualificação ou categorização; consiste, ainda, na circulação econômica sem circulação física, o que ocorre na transferência do título de propriedade; consiste, outrossim, no fornecimento de mercadorias para consumo antes da saída (de bares, restaurantes e estabelecimentos congêneres) e na entrada de mercadorias estrangeira no estabelecimento do importador.¹¹³

A Constituição de 1988 ampliou o quadro da competência estadual, transferindo para o campo de incidência do ICMS algumas mercadorias sobre as quais recaíam impostos únicos, como energia elétrica e lubrificantes. Ademais, o ICMS incide sobre qualquer serviço de transporte interestadual e intermunicipal, independentemente de natureza do veículo, o que abrange os serviços de transporte rodoviário, fluvial ou marítimo. Incide, também, sobre

¹¹² Ibid., p. 95.

¹¹³ TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV, 2007, p.224.

serviços de comunicação, porém, não sobre a comunicação em si mesma, conforme disposto no art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996.¹¹⁴

Diante disso, insta compreender o que se entende por mercadoria. Nesse sentido, brilhante colocação do professor Ricardo Lodi Ribeiro:

Porém, não são as operações de circulação de quaisquer bens que ensejam a incidência do imposto, mas somente de mercadorias, conceito menos amplo do que o de produto. As mercadorias são bens móveis destinados à atividade mercantil, o que pressupõe necessariamente a habitualidade, que constitui traço característico da configuração desta atividade. Portanto, só incidirá ICMS sobre a operação com bens realizada com habitualidade por comerciante, industrial ou produtor. Se uma pessoa física ou jurídica vende, esporadicamente, um bem de consumo ou de seu ativo fixo, não incidirá o ICMS, pois não se trata de mercadoria, conforme já decidido pelo STF. Também não incide na incorporação no ativo da empresa de bens de fabricação própria, já que não há circulação. Hoje, a expressão mercadoria não mais se limita aos bens corpóreos, englobando ainda a energia elétrica e a aquisição de programas de informática por meio de download, por exemplo.¹¹⁵

Não é também pacífica a definição sobre operações de circulação. Há, atualmente, três correntes doutrinárias distintas sobre o tipo de saída de mercadorias que dá azo à incidência do tributo:

- i. Saída física: a mera saída de mercadoria do estabelecimento comercial seria suficiente para gerar a obrigação de pagamento do tributo. Tem-se que, hoje, a saída física é apenas aspecto temporal da hipótese de incidência. O Superior Tribunal de Justiça já, inclusive, manifestou-se, através da Súmula nº 166, para rechaçar a teoria da saída física, acima exposta, *in verbis*: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do contribuinte.*”;

¹¹⁴ Frise-se que a jurisprudência vem contribuindo, também para afirmar as hipóteses de incidência ou não do ICMS. Assim, de maneira exemplificativa:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, BEBIDAS E OUTRAS MERCADORIAS PARA CONSUMO IMEDIATO EM BARES, RESTAURANTES, HOTÉIS E SIMILARES. ORIENTAÇÃO ADOTADA PELO PLENÁRIO DO STF, NO RE 160. 007-1, A 20.10.1994, NO SENTIDO DA INCIDÊNCIA DO ICMS. LEI Nº 8933/1989, DO ESTADO DO PARANÁ. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 179853/PR, Rel. Min. Néri da Silveira, Data de publicação: 04/08/1995)

Súmula 156/STJ- A prestação de serviço, de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Súmula 662/STF- É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete.

¹¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributos (teoria geral e espécies), Niterói: Impetus, 2013, p. 247.

- ii. Saída jurídica: a transferência de propriedade da mercadoria seria o fato a gerar a obrigação tributária. Tal corrente possui grande número de adeptos na doutrina;¹¹⁶
- iii. Circulação econômica: consiste na *evolução da mercadoria na cadeia produtiva, da fonte produtora até o consumidor final*.¹¹⁷ Essa corrente é sustentada por Ricardo Lodi Ribeiro, Hugo de Brito Machado¹¹⁸ e Alcides Jorge Costa¹¹⁹ e consiste em uma vez tendo havido um negócio jurídico que implique a transferência de propriedade com saída para estabelecimentos de unidades produtivas distintas, com personalidades jurídicas diversas, que estejam em elos da cadeia econômica diversos.

De acordo com a doutrina que a defende, a teoria da circulação econômica da mercadoria para configuração da ocorrência do fato gerador do ICMS é a que mais se adéqua ao disposto na Constituição de 1988, uma vez que, desde os tempos do ICM, o ICMS deixou de incidir somente sobre aqueles fatos geradores típicos do Direito Civil e passou a incidir sobre fenômenos jurídico-econômicos.

Para finalizar o presente tópico, observa-se o seguinte: de acordo com a teoria da circulação econômica, é possível que haja incidência de ICMS em transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo grupo econômico, mas que estejam em elo econômico diferente, como, a saída de um estabelecimento produtor para um estabelecimento distribuidor, com base na autonomia dos estabelecimentos e no disposto no art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96.

1.4.1.2 O aspecto subjetivo

Enfrentado o aspecto material, pode-se analisar o elemento pessoal como um dos fatores determinantes à hipótese de incidência do ICMS. Retomando à Geraldo Ataliba¹²⁰, verifica-se que:

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade- inerente à hipótese de incidência- que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e

¹¹⁶ Sacha Calmon Navarro Coelho, *Curso de direito tributário brasileiro*, 2000, p.484. BORGES, José Souto Maior. “O Fato Gerador do ICM e os Estabelecimentos Autônomos”, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 103/35; MELO, José Eduardo Soares, *ICMS – Teoria e Prática*. 7 ed. São Paulo; Dialética, 2004, p. 11-13; CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 34.

¹¹⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*, Niterói: Impetus, 2013 p. 244.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito, *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 27.

¹¹⁹ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 93.

¹²⁰ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, São Paulo: Malheiros, 1993, p. 72.

duas pessoas que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.

Assim, analisam-se a sujeição passiva e ativa do ICMS. Sobre a primeira, entende-se que os sujeitos passivos são, em princípio, aqueles que produzirem a materialização de uma das hipóteses de incidência, sendo pessoa física ou jurídica, agindo com habitualidade. O art. 4º da Lei Kandir,¹²¹ expõe, ainda, como sujeito passivo:

- i. As pessoas que importem mercadorias ou bens, qualquer que seja a sua finalidade;
- ii. Sejam destinatárias de serviços prestados no exterior ou sua prestação se inicie no exterior;
- iii. Adquiram em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas;
- iv. Adquiram lubrificantes e combustíveis líquidos e gasoso derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outros Estados, quando não destinados à comercialização ou industrialização.

Os art. 5º, 6º, 7º, 9º e 10 da Lei Complementar 87/96 tratam, ainda, da possibilidade de o legislador estadual estabelecer hipóteses de incidência tributária, é a substituição tributária, a qual pode ser “para trás” – regressiva - ou “para frente” - progressiva. Sobre a primeira, insta salientar que ela ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento da obrigação tributária. De maneira diversa ocorre com a substituição “para frente”, já que nessa, uma terceira pessoa, geralmente um industrial, se responsabiliza por pagar o tributo devido pelo comerciante, que revende a mercadoria por ele produzida.

Sobre o sujeito ativo dos tributos em geral, destaca Geraldo Ataliba¹²² que “A determinação do sujeito ativo é discricionária; seu único limite é que se trate de pessoa com

¹²¹ Art 4º-Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização

¹²² ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 1993, p.77

finalidades públicas”. Como sujeito ativo figura o Estado-Membro ou o Distrito Federal. Normalmente, o sujeito ativo é aquele no qual se materializa o aspecto material da hipótese de incidência. No entanto, figuram-se exceções, como pontuado pelo autor e já abordado em tópico supra:

Em se tratando de importação, todavia, o sujeito ativo será o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. (CF, Art 155, § 2º, IX, “a”)

E, quando a operação envolver derivados de petróleo (combustíveis, lubrificantes, gás, etc.), no caso de incidência única, o sujeito ativo é disciplinado pelo §4º do art 155 da Constituição Federal.¹²³

1.4.1.3 O aspecto temporal

Resta ainda assinalar o aspecto temporal da incidência do ICMS. A lei traz a indicação das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis.

O ICMS é um tributo de incidência instantânea, logo o momento de materialização da hipótese de incidência será no instante em que ela ocorrer:

Pode a lei mencionar uma data (caso dos impostos imobiliários), uma circunstância determinável no tempo; isto se dá com o imposto sobre operações mercantis (ICMS). Sua h.i. é a realização, por comerciante ou equiparado, de operação jurídica mercantil que importe (impulsione, provoque) circulação- entendida juridicamente como mudança de titular- de mercadoria. O aspecto temporal da h.i. é explicitamente disposto pela lei como sendo a sua saída do estabelecimento do sujeito passivo. A referência à saída é uma indicação- não da materialidade da h.i.- mas do momento em que deve ser reputado consumado o fato imponível. Se a lei assim não dispusesse expressamente, o momento a ser considerado seria o da prática do ato jurídico mercantil posto como aspecto material da h.i.¹²⁴

Esses aspectos temporais são tratados pelo art. 12 da LC 87/96,¹²⁵ o qual fixa o momento da ocorrência na saída física ou simbólica da mercadoria ou em diferentes etapas das prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação.

¹²³ MARTINS, Marcelo Guerra *Impostos e contribuições federais*, São Paulo:Renovar, 2004, p. 341.

¹²⁴ ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, São Paulo: Malheiros, 1993, p. 85.

¹²⁵ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços;

1.4.1.4 O aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo da hipótese de incidência de tributos trata do consequente da hipótese tributária, tendo como fim definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo. Procura demonstrar com exatidão o conteúdo pecuniário da obrigação tributária, com definição da alíquota e da base de cálculo.

O cálculo se faz a partir de uma base e da alíquota. Salienta Ataliba sobre esse último conceito:

Aires Barreto mostra que a ideia de fração, parte, cota está na raiz do termo alíquota, mas não é o significado técnico preciso: a) a alíquota é critério para atribuir ao estado uma soma de dinheiro. Essa soma é o *quantum* devido; b) é a dívida tributária que, em certos casos pode ser parcela da base. Não da base de cálculo- que é abstrata- mas da base calculada; c) genericamente, o quantum devido é apenas parcela da riqueza do contribuinte atribuída ao estado, porque quando o percentual for superior a 100% não se pode dizer que o quantum é parcela da base calculada, embora seja parcela da riqueza do contribuinte.¹²⁶

Em regra, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação correspondente à circulação de mercadorias, ou o preço do respectivo serviço. A Lei Complementar nº 87/96 estabelece normas gerais sobre o ICMS- art. 8º, 13 a 18-, consequentemente, deve ter seus limites

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002)

¹²⁶ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 1993, p.101

respeitados pelos Estados-membros. Cabe ressaltar que o ICMS é calculado “por dentro” do preço de venda da mercadoria, diferentemente do IPI, o qual incide “por fora”.

As alíquotas do ICMS podem ser classificadas em internas, interestaduais e de exportação. A alíquota é interna quando forem destinados bens e serviços a consumidor final localizado no mesmo Estado, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

Quando os bens e serviços se destinarem a consumidor final localizado em outro Estado, falar-se-á em alíquota interestadual, desde que o destinatário seja contribuinte do imposto. Nessa hipótese, cabe ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre alíquota interna e interestadual.

As alíquotas na exportação devem ser estabelecidas por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta.

Sintetizando, os Estados têm liberdade de fixar as suas alíquotas internas, observada a alíquota interestadual como piso mínimo, e se decidirem ir aquém disto, terão de fazê-lo, por convênio, através de decisão uniforme. Se o Senado Federal exercer as faculdades que lhe estão atribuídas no §2º, inciso V, letra "a", de fixar a máxima e a mínima, os Estados terão de variar internamente.¹²⁷

Assim, feita a análise referente aos aspectos material, temporal, subjetivo e quantitativo do ICMS, passaremos a dar maior destaque, considerando o objeto do presente trabalho, ao aspecto espacial

1.4.2 O aspecto espacial do fato gerador do ICMS

1.4.2.1 O local da incidência tributária sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68

Outro elemento essencial para a incidência de um imposto é o aspecto espacial, o qual corresponde às condições e lugar relevantes para a configuração do fato gerador. Assevera, pois, Geraldo Ataliba¹²⁸:

Como descrição legal-condicionante de um comando legislativo- a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário. Pois, as conotações espaciais da hipótese de incidência são decisivas para a conformação do fato impositivo.

¹²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1601, Relatora Ministra Ellen Gracie- trecho do voto do Ministro Nelson Jobim, Data de publicação 19/12/2001.

¹²⁸ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 1993, p.93.

Diante da necessidade de evitar conflitos de competência entre os entes federados que se julguem competentes para a cobrança de imposto, o legislador optou por estabelecer critérios de definição do local da operação ou da prestação.

Isso já fora observado pelo Decreto-Lei nº 406/68, o qual dispõe sobre o fato gerador do ICM e, a partir disso, disciplina conflitos de competência espacial entre os Estados. Partindo da premissa afirmada por Geraldo Ataliba¹²⁹- *“Se a lei nada disser, estará implicitamente dispondo que o lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible”*- pode-se entender como, ao dispor sobre o fato gerador do ICM, o decreto institui o aspecto espacial.

É, pois, a mais categorizada doutrina que esclarece o porque de o Decreto-lei 406/68 estar a prevenir conflitos de competência mediante a descrição dos fatos geradores do ICM. Ao dizer, por exemplo, que na importação o fato gerador ocorre na entrada no estabelecimento, a lei complementar está esclarecendo que o lugar do fato gerador é este e que, por conseguinte, é a lei do território no qual se localiza esse estabelecimento que se aplica- ou, o que dá no mesmo, que é o estado onde está esse estabelecimento o competente para instituir e exigir o ICM, com exclusão de qualquer outro.¹³⁰

Assentada essa premissa, cabe observar o que dispunha o art. 1º do Decreto-Lei nº 406/68, a fim de compreender a incidência espacial:

Art. 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;
II - a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;
III - o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

§ 1º Equipara-se à saída a transmissão da propriedade de mercadoria quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

§ 2º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado a saída considera-se ocorrida no lugar do estabelecimento remetente.

A primeira hipótese trazida pelo texto do decreto guarda notória proximidade com o aspecto temporal determinado pela atual LC 87/96. Estabelecia-se que o fato gerador se consumava com a saída da mercadoria do estabelecimento. Ademais, equiparava à transmissão da propriedade da mercadoria, ainda que esta não transitasse para outro estabelecimento, à saída, conforme o §1º. Nesse sentido, o decreto propunha, em regra, que o aspecto espacial

¹²⁹ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 1993, p. 94.

¹³⁰ SAUER, João Guilherme. O estado em juízo, Revista Direito Processual Geral 49: 6, 1996. Disponível em :< http://download.rj.gov.br/documentos/10112/928868/DLFE-48328.pdf/Revista49EstadoemJuizo_pg_313_a_324.pdf> Acesso em: 27 Nov. 2015

ocorresse no Estado da Federação em que se localizasse o estabelecimento de saída da mercadoria.

Acompanhando, também, tal exegese, o §2º determina que o local de incidência espacial do tributo deve ser o do estabelecimento do remetente, quando a circulação for feita entre depósitos do mesmo contribuinte.

O inciso II do mesmo artigo discute o âmbito de incidência diante da importação de bens. Sobre esse inciso:

Daí que se uma empresa com estabelecimento único situado em Goiás promove a importação pelo porto do Rio de Janeiro, e a mercadoria, para atingir aquele estabelecimento, tem que transitar pelos territórios do próprio Rio de Janeiro, de Minas Gerais e de Goiás, nenhum desses estados, com exceção do último, poderá exigir o ICM sobre a operação, porque a circunstância de o fato gerador somente ocorrer na entrada da mercadoria no estabelecimento goiano faz com que ali se constitua a obrigação (se houver lei de Goiás nesse sentido) e se presente aquele estado como único sujeito ativo possível.¹³¹

Essa hipótese estava diretamente alinhada ao que dispunha a Constituição de 1967, que afirmava que o fato gerador do ICM, na hipótese de mercadoria importada do exterior, incidia na entrada no estabelecimento comercial.

Ou seja, a Constituição mesma fixava os critérios espacial e de competência para a exigência do ICM em casos tais: o primeiro dizendo que o fato gerador ocorria, efetivamente, na entrada no estabelecimento; e o segundo, de acordo com o princípio geral da territorialidade, acima esmiuçado, afirmando a competência do estado em cujo território fato gerador terá ocorrido. Portanto, à luz da Constituição revogada, a simples ocorrência do fato gerador na entrada no estabelecimento acarretava, por si só, a competência do estado onde situado esse estabelecimento. No particular, o art.1º, II, do Decreto-lei 406/68, estava em perfeita conformidade com o § 11 do art. 23 da CF/67[...] ¹³²

Passando por essa previsão do inciso II, que, conforme será visto abaixo, causa ainda divergências doutrinárias, mesmo diante da LC 87/96, chega-se à última hipótese, prevista no decreto, para a incidência do ICM.

O inciso III trata do fornecimento de alimentos, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares. Sem grandes dificuldades, é patente que

¹³¹ SAUER, João Guilherme, O estado em juízo , *Revista Direito Processual Geral* 49: 6 , 1996. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/928868/DLFE-48328.pdf/Revista49EstadoemJuizo_pg_313_a_324.pdf> Acesso em: 27 nov. 2015

¹³² SAUER, João Guilherme, O estado em juízo , *Revista Direito Processual Geral* 49: 6 , 1996. Disponível em: <http://download.rj.gov.br/documentos/10112/928868/DLFE-48328.pdf/Revista49EstadoemJuizo_pg_313_a_324.pdf> Acesso em: 27 nov. 2015

a hipótese de incidência espacial ocorre no Estado em que se situa o estabelecimento fornecedor de tais mercadorias.

1.4.2.2 A Lei Complementar nº 87/1996 e o local do fato gerador do ICMS

O atual regimento geral sobre o ICMS vem com a Lei Complementar nº 87/96. Ela procede com uma técnica de alocação espacial um pouco diferente daquela observada no Decreto-Lei nº 406/68. Determina, de maneira clara, no art. 11, o local para incidência do tributo. Sobre isso, salienta Diego Marcel Bomfim¹³³:

A legislação em comento optou por se utilizar da terceira técnica informada, estabelecendo, portanto, critérios de definição do local da operação ou da prestação para efeitos de cobrança e de definição do responsável tributário do imposto, assunto de extrema importância em função do princípio federativo e da necessidade de se objetivar- evitando conflitos de competência- a decisão sobre o ente federado competente para a cobrança do imposto.

Inicialmente, no primeiro inciso, a LC 87/96 trata das operações em que incide o ICMS mercantil, bem como a incidência do imposto nas operações com minérios e com combustíveis e seus derivados. A alínea *a* afirma o local da operação mercantil como o do estabelecimento em que se dá a ocorrência do fato gerador. Considerando que em tópico infra será abordado o conceito de estabelecimento e suas principais problemáticas, basta destacar, no momento, o pensamento doutrinário sobre essa alínea:

Assim, pode-se dizer que saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte terá o condão de representar, nesse caso, o aspecto temporal do ICMS. Diga-se que não se trata de saída física, mas de saída jurídica (sendo consubstanciada em um negócio jurídico) da mercadoria.
Por isso é que se diz que o local da operação será o do estabelecimento onde se dá a saída da mercadoria.¹³⁴

Resta, ainda, sobre essa alínea uma observação quando analisado o §5º, que trata de remessa de mercadoria para armazém geral ou depósito fechado pertencente ao mesmo contribuinte. Na hipótese, o dispositivo legal observa que a incidência do imposto ocorre com a saída da mercadoria do armazém geral ou do depósito fechado para um terceiro, sendo, contudo, considerado como local da operação o estabelecimento do remetente, não o armazém. Essa regra só se excetua diante do retorno da mercadoria ao estabelecimento do remetente. Esclarece, ademais, Diego Marcel sobre o §5º¹³⁵:

¹³³ BONFIM, Diego Marcel, Artigos 11 e 12. In: Adolpho Bergamini; Diego Marcel Bonfim (coord), *Comentários à Lei Complementar n.87/96 de advogados para advogados*, 2008, p.167.

¹³⁴ Ibid., p.168.

¹³⁵ Ibid., p.169.

Segundo a lei, nessa hipótese não haverá incidência do imposto, desde que o local da armazenagem esteja situado no mesmo Estado-membro em que está instalado o estabelecimento do remetente. Nas remessas interestaduais haverá incidência normal do imposto, e assim é necessário que seja por decorrência do pacto federativo.

O segundo local de incidência do ICMS é o previsto na alínea b, a qual aduz a hipótese que o local da operação corresponde àquele no qual se encontra a mercadoria diante da inexistência de documentação fiscal ou essa sendo inidônea.

Há discussão doutrinária sobre a configuração de uma possível presunção *jure et jure* em favor do fisco diante daqueles que forem identificados na posse de mercadorias não lastreadas. Nesse sentido, Eliud José Pinto da Costa¹³⁶: “*Não obedecidos esses ditames legais [necessários para que a documentação fiscal seja considerada regular], há presunção legal (jure et de jure) de realização de operação mercantil, e, por via de consequência, habilita-se o Estado a cobrar o imposto*”. Em sentido oposto, o pensamento de Diego Marcel¹³⁷:

Não concordamos integralmente com essa exegese. É que, segundo pensamos, a regra prescrita pelo dispositivo em comento tem como escopo único a definição do local da operação para efeitos de incidência do ICMS, quando verificadas determinadas condições específicas (ausência de documentação ou documentação inidônea), sem que seja possível que norma instituidora do critério espacial disponha sobre a ocorrência presuntiva do aspecto material. Para que a regra do critério espacial seja aplicada mister se faz que tenha ocorrido a circulação jurídica da mercadoria. Assim, o entendimento varia em função do local em que a mercadoria é encontrada. Se encontrada em trânsito físico, pensamos que caberá a presunção relativa de que está havendo circulação jurídica da mercadoria, já que não poderia o Fisco, diante da total ausência de documentação da operação, se ver obrigado a provar que se tratava de uma operação mercantil [...] A questão, no entanto, sofre reviravolta quando a irregularidade na documentação é percebida em estoque do próprio contribuinte ou em armazéns gerais, cabendo ao Fisco, nessa hipótese, a prova de que foi realizado negócio jurídico de circulação [...]

De maneira simples, não há muito que se desenhar sobre a terceira hipótese espacial de incidência do ICMS, configurada pela alínea c do art 11, I, qual seja: “*do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado*”

Quanto à alínea d, muito se discute sobre o local de competência para a cobrança do tributo nas importações. É relativamente comum que dois Estados se elejam como sujeitos

¹³⁶ COSTA, Eliud José Pinto, ICMS Mercantil, Quartier Latin: São Paulo, 2008, p.21.

¹³⁷ BONFIM, Diego Marcel, Artigos 11 e 12. In: Adolpho Bergamini; Diego Marcel Bonfim (coord), Comentários à Lei Complementar n.87/96 de advogados para advogados, 2008, p.170.

ativos nas operações de importação. Tal conflito pode decorrer diante dos critérios adotados pela Constituição Federal no art. 155 §2º, IX, *a*¹³⁸ e pela LC nº 87/96 no, art. 11, I, *d*.¹³⁹

Assim, o conflito de competência pode surgir quando, na operação de importação, a entrada física da mercadoria se der em Estado diverso daquele em que se encontra o destinatário. Isso ocorre, porque a Constituição prescreve que cabe o imposto ao Estado em que esteja situado o estabelecimento do destinatário da mercadoria, enquanto a LC 87/96 determina que ele será devido ao Estado onde esteja localizado o estabelecimento em que se dá a entrada física. Observando essa situação:

E como ficamos se a mercadoria importada pela empresa X é imediatamente repassada para a empresa Y, localizada num terceiro Estado-membro?

Não vemos, aí, maiores problemas: o ICMS é devido, pela empresa X, ao Estado onde ela estiver localizada. E um novo ICMS por ela será devido em decorrência do novo negócio jurídico praticado com a mesma mercadoria (agora com a empresa Y).¹⁴⁰

O Supremo Tribunal Federal complicou também a incidência do ICMS sobre a importação de bens particulares. Não percebeu que a importação, mesmo pelo consumidor final, é o momento terminal do ciclo da incidência internacional sobre a circulação de mercadoria, que não pode se desvincular da problemática da tributação universal, sob pena de se criar situação privilegiada para a importação por particulares [...] que o ICMS incidirá também ‘sobre a entrada de bem ou mercadorias importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.’¹⁴¹

A alínea *e* consagra o pacto federativo ao determinar que o aspecto espacial de incidência do ICMS é o local do domicílio do importador pessoa física.

O ICMS tem como hipótese espacial de incidência, no caso da alínea *f* do inciso I, o local em que o arremate é realizado, onde ocorre o leilão, independentemente do domicílio ou sede do arrematante. Isso acontece diante do abandono da mercadoria pelo sujeito passivo ou

¹³⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

¹³⁹ Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

¹⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio, ICMS, Malheiros: São Paulo, 1997, p. 65.

¹⁴¹ TORRES. Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 268.

mesmo de sua apreensão em função do não pagamento dos tributos incidentes na operação, ou até pela constatação de irregularidades na documentação exigida pela legislação aduaneira.

Ademais, também figura, perante a alínea *g*, o Estado onde estiver localizado o adquirente - consumidor final- nas operações interestaduais com energia elétrica, petróleo, lubrificantes e combustíveis derivados, desde que não destinados à industrialização ou comercialização. Aqui, a norma constitucional do art. 155, § 2º, X, b deve ser interpretada como norma que concentra a tributação das operações no destino, caso contrário estar-se-ia diante de patente inconstitucionalidade, conforme revela Diego Bomfim:

Haveria, portanto, numa primeira análise patente inconstitucionalidade da Lei Complementar n.87/96 quando dispõe sobre a tributação da operação interestadual desses tributos. A melhor doutrina defendeu a inconstitucionalidade da incidência, forte na plena eficácia da regra imunizante. A tese sustentada pela Fazenda foi de que a imunidade da operação interestadual e a incidência da tributação apenas na entrada da operação poderiam conviver sem que existisse conflito entre as duas disposições. O Fisco defendeu que o escopo da norma constitucional foi o de concentrar a tributação no destino, e não de desonerar a incidência completa na operação interestadual. [...]

O Pleno do Supremo Tribunal Federal encampou a tese fazendária, entendendo que o “benefício fiscal não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa”.¹⁴²

Por fim, ainda no inciso I, restam duas hipóteses que não geram maiores repercussões. Na alínea *h* determina-se que o local de incidência na hipótese de mercancia do ouro é do Estado onde o ouro tenha sido extraído. Já na alínea *i*, o local da operação será o do desembarque do produto, quando se tratar da captura de peixes, crustáceos e moluscos, destinados a circulação como mercadorias.

O inciso II do art. 11 da LC nº 87/96 trata do local de incidência do ICMS diante da hipótese de serviços de transporte. Aqui, o local é aquele onde tenha início a prestação. Se a prestação de transporte começou em um determinado Estado, é nele que o imposto será devido, independentemente do destino final.

A hipótese acima aduzida apresenta exceção configurada na alínea *b* do mesmo artigo. Diante da falta de documentação ou de essa ser inidônea, o imposto é devido onde a irregularidade for identificada. Outra exceção também é figurada pela alínea *c*, conforme entendimento doutrinário:

¹⁴² BONFIM, Diego Marcel, Artigos 11 e 12. In: Adolpho Bergamini; Diego Marcel Bonfim (coord), Comentários à Lei Complementar n.87/96 de advogados para advogados, 2008, p.177.

Nas hipóteses em que o serviço de transporte tem início em outro Estado da federação sem haver vinculação com operações ou prestações subsequentes, o local da prestação será o do estabelecimento destinatário da mercadoria.

Ou seja, essa regra será aplicada apenas nas hipóteses em que o serviço de transporte seja interestadual, sendo o estabelecimento destinatário o usuário final do serviço. Nesses casos, o Estado onde teve início o serviço de transporte será detentor do imposto calculado com base na alíquota interestadual, sendo devido ao Estado de destino o diferencial de alíquotas (Art 13, § 3º)¹⁴³

A prestação onerosa de serviço de comunicação, tratada no inciso III, apresenta como regra geral, para o aspecto espacial, o local onde se efetiva a prestação do serviço. As exceções a essa regra são figuradas nas demais alíneas.

A alínea *b* aduz aos serviços de comunicação efetivados por meio da venda de fichas ou de cartões. O detentor desses créditos perante as concessionárias pode fluir do seu direito em qualquer local abrangido pelo serviço, o que fez a lei prescrever o local da ocorrência como sendo o do estabelecimento da concessionária fornecedora dessas fichas.

Quanto às hipóteses das alíneas *c* e *c-1* salienta a doutrina:

Aqui, a lei prescreve hipótese em que os serviços de comunicação são fornecidos em operações interestaduais, sem que exista vinculação do serviço a prestações subsequentes. É dizer: o estabelecimento contratante (também sendo contribuinte do imposto) não recebe a prestação desses serviços como elemento integrador de uma outra prestação de serviço que ele- pessoalmente- efetivaria, sendo, nessa hipótese, o imposto devido ao Estado onde esteja localizado o estabelecimento destinatário do serviço.

[Inciso III, alínea *c-1*] Nesse ponto, a lei prescreve que o imposto será devido ao Estado onde esteja localizado o estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando o serviço de comunicação tenha sido prestado por meio de satélite. Assim, sendo constatado que o serviço de comunicação foi empreendido por meio de satélites, a regra geral não será aplicável, havendo incidência do imposto e cabendo, ao Estado onde esteja localizado o destinatário do serviço, sua cobrança.¹⁴⁴

Ainda quanto à prestação onerosa de serviço de comunicação, a alínea *d* determina que se o serviço não se incluir em nenhuma das hipóteses previstas nas alíneas acima analisadas, o imposto é devido ao Estado no qual a prestação foi cobrada.

Por fim, o inciso IV coloca o estabelecimento ou domicílio do destinatário, quando se tratar de serviços prestados ou iniciados no exterior.

Diante do exposto, fica patente que a LC nº 87/96 apresentou uma maior preocupação em definir com mais certeza as hipóteses de incidência espaciais do ICMS.

1.4.3 O conceito de estabelecimento comercial

Sabendo-se que o ICMS incidirá sobre a saída de mercadoria de estabelecimento

¹⁴³ BONFIM, Diego Marcel, Artigos 11 e 12. In: Adolpho Bergamini; Diego Marcel Bonfim (coord), Comentários à Lei Complementar n.87/96 de advogados para advogados, 2008, p.181.

¹⁴⁴ Ibid., p.182.

comercial, industrial ou produtor, faz-se imperativo uma uniformização conceitual, definindo a noção de estabelecimento comercial.

O Código Comercial brasileiro de 1850 já possuía alguns enunciados normativos sobre o estabelecimento empresarial. Álvaro Augusto Camilo Mariano afirma que o termo “estabelecimento comercial” foi mencionado em seu artigo 1º, enquanto os artigos 75 e 301 referiam-se a “casa do comércio”.¹⁴⁵

De acordo com o abordado quando tratamos do conceito de estabelecimento prestador para fins de ISS, o Código Civil de 2002 adotou, em seu artigo 1.142, o conceito de estabelecimento como todo complexo de bens organizado para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária. Como é sabido, o Código Civil brasileiro foi intensamente influenciado pelo código italiano, de tal forma que as afirmações quanto ao estabelecimento comercial naquele direito são, também, válidas aqui.

Analizando o preceito legal italiano, assim dispõe Giorgio Ferrari¹⁴⁶:

A noção de estabelecimento estatuída no artigo 2.555 dá relevo a dois elementos: a) um elemento material objetivo, ou melhor, a complexo de bens; b) um elemento formal finalístico, isto é, a organização, que transforma o complexo de bens em uma combinação de bens instrumentais funcionalmente ligados, os quais adquirem no seu complexo uma aptidão para satisfazer uma necessidade diversa daquela que poderia satisfazer isoladamente considerados, isto é, para ser instrumento de exercício da empresa.

Nesse sentido, fica patente que são dois os principais elementos do estabelecimento empresarial: o complexo de bens e a organização, sendo necessária a inter-relação entre eles. Do ponto de vista do direito empresarial, assevera conceituada doutrina sobre o conceito de estabelecimento comercial:

Estabelecimento empresarial é o conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica. Compreende os bens indispensáveis ou úteis ao desenvolvimento da empresa, como as mercadorias em estoque, máquinas, veículos, marca e outros sinais distintivos, tecnologia etc. Trata-se de elemento indissociável à empresa. Não existe como dar início à exploração de qualquer atividade empresarial, sem a organização de um estabelecimento. Pense-se a hipótese do empresário interessado no comércio varejista de medicamentos (farmácia). Ele deve adquirir, alugar, tomar emprestado, ou, de qualquer forma, reunir determinados bens, como por exemplo: os remédios e outros produtos normalmente comercializados em farmácia, as estantes, balcões e demais itens de mobiliários, a máquina registradora, balança e equipamentos. Além desses bens, o empresário deverá

¹⁴⁵ MARIANO, Álvaro Augusto Camilo, Estabelecimento empresarial: aspectos negociais e dever de não-concorrência, 2007, p.31. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Programa de Pós Graduação em Direito.

¹⁴⁶ FERRARI, Giorgio, *Diritto privato*. In: Giuffrè, Enciclopédia del diritto, v. 4, 1959, p. 685.

encontrar um ponto para o seu estabelecimento, isto é, um imóvel (normalmente alugado), em que exercerá o comércio.¹⁴⁷

Compõe-se o estabelecimento comercial de elementos corpóreos e incorpóreos, que o empresário comercial une para o exercício de sua atividade. Na categoria dos bens, por outro lado, é classificado como bem móvel. Não é consumível nem fungível, malgrado a fungibilidade de muitos elementos que o integram. Sendo objeto de direito constitui propriedade do empresário, que é o seu dono, sujeito do direito.

Os bens corpóreos e incorpóreos conjugados no fundo de comércio não perdem cada um deles sua individualidade singular, embora todos unidos integrem um novo bem. Cada um mantém sua categoria jurídica própria.¹⁴⁸

Ainda encarando a partir de uma perspectiva empresarial, há na, doutrina comercialista, discussão sobre se o conceito de fundo de empresa apresentaria a mesma noção do de estabelecimento comercial. Revelando essa contraposição de ideias, podem ser salientadas as seguintes considerações:

Registro que não é correto tomar por sinônimos "estabelecimento empresarial" e "fundo de empresa". Este é um atributo daquele; não são, portanto, a mesma coisa. Precise-se: o estabelecimento empresarial é o conjunto de bens que o empresário reúne para explorar uma atividade econômica, e o fundo de empresa é o valor agregado ao referido conjunto, em razão da mesma atividade.¹⁴⁹

O fundo de comércio ou estabelecimento comercial é o instrumento da atividade do empresário. Com ele o empresário comercial aparelha-se para exercer sua atividade. Forma o fundo de comércio a base física da empresa, constituindo um instrumento da atividade empresarial. O Código italiano o define como o complexo dos bens organizados pelo empresário, para o exercício da empresa.¹⁵⁰

É importante consignar que a sociedade empresária pode ser titular de mais de um estabelecimento. Diante disso, aquele que for o mais importante será a sede, e os outros as filiais ou sucursais. Essa diferenciação entre a sede e as filiais apresenta importância no universo processual, conforme observa Fábio Ulhoa:

Para os objetivos das regras de competência judicial, no entanto, ganha relevo a identificação da categoria própria do estabelecimento, porque a ação contra a sociedade empresária deve ser proposta no foro do lugar de sua sede, ou no de sua filial, segundo a origem da obrigação (CPC, art. 100, IV, a e b). Quando se trata, por outro lado, de pedido de falência ou impetração de concordata preventiva, o juízo competente será o do principal estabelecimento da sociedade devedora, sob o ponto de vista econômico, independentemente de ser a sede ou uma filial (LF, art. 7º). A distinção, por conseguinte, entre as duas espécies de estabelecimento do mesmo empresário (sede ou filial), abstraídos os aspectos pertinentes à competência judicial, não apresenta maiores desdobramentos para o direito.¹⁵¹

¹⁴⁷COELHO, Fábio Ulhoa, *Curso de direito comercial*, vol. 1, RT: São Paulo, 2006, p.95

¹⁴⁸ REQUIÃO, Rubens, *Curso de Direito Comercial*, vol. 1 Saraiva: São Paulo, 2005, p. 174

¹⁴⁹COELHO, op. cit., nota 147, p.97

¹⁵⁰COELHO, op. cit., nota 148, p. 174

¹⁵¹COELHO, op. cit., nota 147, p.97

Por fim, quanto à natureza jurídica, segundo o melhor entendimento, o estabelecimento deve ser considerado como uma universalidade de fato, já que conjuga bens corpóreos e incorpóreos, que em razão da vontade do titular passam a integrar um novo bem.¹⁵²

Do ponto de vista do Direito tributário, adotou-se uma concepção muito ampla. O art. 27, §1º do Convênio ICM nº 66/88 definia estabelecimento como: “*o local, privado ou público, edificado ou não, onde pessoas físicas ou jurídicas exercem suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontram armazenadas mercadorias, ainda que o local pertença a terceiros.*”. Vê-se, pois, que tal definição foi praticamente mantida com a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, §3º,¹⁵³ que trouxe como única mudança a possibilidade do estabelecimento ser do próprio empresário ou de terceiro.

A Lei Complementar nº 87/96 acrescentou, ainda, que “*III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado*”. Diante disso afirma a doutrina:

Esta Lei Complementar, em seu § 3º, prescreve uma definição muito ampla de estabelecimento. [...] Em complemento à regra, a lei informa que serão considerados estabelecimentos os veículos usados no comércio e na captura do pescado, fazendo transparecer dessa disposição que o bem móvel não pode ser considerado estabelecimento, salvo se enquadrado em uma das situações anteriormente mencionadas. Não é, pois, estabelecimento o caminhão que transporta mercadorias.¹⁵⁴

Definida a noção de estabelecimento, já se verifica uma primeira problemática, quanto à autonomia dele. O inciso II do §3º determina que “é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular”. Assim, o estabelecimento possuiria autonomia em relação aos demais, podendo ocasionar, inclusive, desdobramentos sobre a circulação de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo proprietário. Essa normativa encontra uma antinomia aparente quando a lei determina que respondem por créditos tributários todos os estabelecimentos de um mesmo titular. Posto isso, afirma a doutrina:

Numa patente contradição, a lei também aduz que respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular. Ora, segundo nos parece, esse dispositivo precisa ser interpretado com temperamentos, já que não pode a legislação, para efeitos de incidência do imposto, reconhecer a autonomia dos estabelecimentos, enquanto

¹⁵² CAMPINHO, Sérgio, O direito de empresa à luz do código civil, Renovar: São Paulo, 2014, p.345.

¹⁵³ Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

¹⁵⁴ BONFIM, Diego Marcel, Artigos 11 e 12. In: Adolpho Bergamini; Diego Marcel Bonfim (coord), Comentários à Lei Complementar n.87/96 de advogados para advogados, 2008, p.168.

que a descaracteriza nas hipóteses de responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido. Os estabelecimentos são ou não autônomos, seja para que efeito for.¹⁵⁵

Com um lance de contradição, a Lei Complementar n.87 diz que autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, mas afirma também que respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular [...] Ora, quer isso dizer que a autonomia só existe para os deveres? Inexiste para os direitos. Obviamente não. Se respondem por dívidas todo o patrimônio do titular, deve-se inferir que os créditos (moeda escritural) de um estabelecimento devem socorrer (compensar) os débitos de outros.¹⁵⁶

Por fim, insta salientar a posição do STJ, o qual vem aplicando a ideia da autonomia do estabelecimento indistintamente, seja para efeitos de incidência do imposto, seja para efeitos de responsabilização de eventual valor não pago.¹⁵⁷

Expostas as noções necessárias para a análise dos fatos geradores ocorridos além do território terrestre dos entes federativos, considerando, sobretudo, a abordagem dos aspectos espaciais do ISS e do ICMS, e os conceitos de estabelecimento do prestador e estabelecimento comercial, respectivamente, entraremos na discussão sobre a abordagem de tais aspectos pela legislação interna dos Estados e Municípios e no âmbito do Direito Internacional.

¹⁵⁵ BONFIM, Diego Marcel, Artigos 11 e 12. In: Adolpho Bergamini; Diego Marcel Bonfim (coord), Comentários à Lei Complementar n.87/96 de advogados para advogados, 2008, p.168-169.

¹⁵⁶ COSTA, Eliud José Pinto, ICMS Mercantil, Quartier Latin: São Paulo, 2008, p.219.

¹⁵⁷ TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. FILIAL. PENDÊNCIA DA MATRIZ. POSSIBILIDADE. 1. O artigo 127, I, do Código Tributário Nacional consagra o princípio da autonomia de cada estabelecimento da empresa que tenha o respectivo CNPJ, o que justifica o direito a certidão positiva com efeito de negativa em nome de filial de grupo econômico, ainda que restem pendências tributárias da matriz ou de outras filiais. Precedente da Primeira Turma (REsp 938.547/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 02.08.07). 2. Recurso especial não provido. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.003.052/RS, Rel. Min. Castro Meira, Data de publicação: 02/04/2008)

2 O ASPECTO ESPACIAL NA LEGISLAÇÃO INTERNA - MUNICIPAL E ESTADUAL - E NO DIREITO INTERNACIONAL

2.1 A definição de “plataforma petrolífera” e o conceito de estabelecimento permanente para fins de tributação internacional

2.1.1 Introdução

É necessário inserir esse tópico no presente capítulo, que abrange a análise da legislação estadual e municipal, principalmente no que tange aos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, tendo em vista, sobretudo para fins de ISS, que os fatos tidos como impositivos para os Fiscos Municipais ocorrem em águas marítimas, porém, mais objetivamente, nas plataformas de petróleo para exploração dos campos de produção.

Em primeiro lugar, verificaremos a classificação das plataformas como espécie de embarcação para o Direito Tributário e suas implicações. A seguir, analisaremos a Convenção da OCDE que define os estabelecimentos permanentes como elementos de conexão para a tributação da renda auferida internamente por não residentes.

No tópico seguinte, analisaremos a legislação municipal e estadual dos Municípios do Rio de Janeiro e do Espírito Santo e o tratamento auferido por sua normatização interna em relação aos fatos geradores ocorridos em águas marítimas.

Por fim, verificar-se-á a tutela dada pelo Direito Internacional pelo Direito do Mar sobre o mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental.

Na ordem narrada, passa-se à referida análise.

2.1.2 As plataformas petrolíferas como tipo de embarcação

As plataformas podem ser classificadas de diversas maneiras, porém as três mais usadas são:¹⁵⁸

a) Fixa ou flutuante, a primeira é aquela que permanece apoiada no fundo do mar; a segunda é estrutura complacente posicionada por sistema de ancoragem;

b) Perfuração ou produção, sendo a primeira, que perfura os poços produtores e exploratórios de petróleo e as unidades de produção são posicionadas nos campos já descobertos;

¹⁵⁸ AMORIM, Tailand Oliveira de. Plataformas offshore: uma breve análise desde a construção ao descomissionamento. Trabalho de Conclusão de Curso, TCC, apresentado ao curso de graduação em Tecnologia em Construção Naval, da UEZO. Disponível em: <<http://www.uezo.rj.gov.br/tccs/capi/TailandAmorim.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2016.

c) Completação seca ou molhada, diferem na posição que é usada a árvore de natal,¹⁵⁹ que se for colocada em cima da plataforma, é chamada de seca; se for colocada no fundo do mar, é chamada de molhada.

As plataformas fixas são unidades de produção ou perfuração fixadas no solo marinho, através de estacas ou por gravidade. São caracterizadas por estarem apoiadas diretamente no solo marinho e por serem utilizadas em lâmina d'água pequena, em torno de 300 (trezentos) metros.

Com a descoberta de petróleo em lamina d'água superior a 1.000 (mil) metros, foi necessário o desenvolvimento de novas técnicas de exploração. Surgiram, então, as plataformas flutuantes, que são estruturas complacentes instaladas através de um sistema de ancoragem. Existem vários tipos de unidades flutuantes que diferem pelo fato de produzir e armazenar petróleo e apenas produzir ou apenas armazenar. Por exemplo: as plataformas semi-submersíveis, o FPSO (Floating Production Storage Offloading), a TLP (Tension Leg Platform) e a SPAR, utilizada para exploração em águas profundas, em torno de 1.650 (mil seiscentos e cinquenta) metros.

Por sua vez, o art. 2º, XIV, da Lei nº 9.532/97 define plataforma como *instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo*.

Tanto as plataformas fixas como as flutuantes podem ser consideradas como embarcação. De acordo com a doutrina específica, embarcação já foi definida como um gênero de construção que compreende diversos tipos de estruturas marítimas¹⁶⁰. Dentre essas, encontram-se os navios destinados à locomoção e outras estruturas utilizadas no mar. Por sua vez, no âmbito do Direito Internacional, concluiu-se que *embarcação* designa uma variedade de estruturas marítimas, enquanto o termo navio é limitado para poucas espécies do mesmo gênero.¹⁶¹

Nessa linha, tendo em vista que as normas tributárias não dispõem sobre o conceito de embarcação e plataforma a ser empregado na lei tributária, o alcance do termo deve ser buscado

¹⁵⁹ Válvula de segurança e de controle do fluxo de petróleo que permite o fechamento do poço em caso de emergência ou necessidade operacional.

¹⁶⁰PAIM, Maria Augusta. Plataforma marítima é EMBARCAÇÃO. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 02, n. 08, p. 09-19, maio/jun. 2012, p. 10.

¹⁶¹Cf. LAZARATOS, George *apud* Maria Augusta Paim, Plataforma marítima é EMBARCAÇÃO. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 02, n. 08, p. 09-19, maio/jun. 2012, p. 10.

na legislação especializada, em virtude do exposto nos art. 109¹⁶² e 110¹⁶³ do CTN, que, apesar de aparentemente contraditórios, permitem um retorno ao direito privado quando da interpretação no Direito Tributário. No presente caso, deve-se analisar, em primeiro lugar, a legislação de Direito Marítimo, o qual, como não poderia deixar de ser, norteia o trabalho das autoridades marítimas brasileiras e por se tratar do ramo do direito ao qual, de maneira inerente, cabe dispor sobre a definição do conceito de embarcação.

Os dispositivos do Direito Marítimo a serem analisados são a Lei nº 9.537/97, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e a NORMAM 1/DCP, Normas da Autoridade Marítima para Embarcações Empregadas na Navegação em Mar Aberto, desenvolvidas pela Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil.

Em seguida, passar-se-á à verificação do Regulamento do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, bem como da Classificação Aduaneira, a fim de observar o que o Direito Aduaneiro, outro ramo que possui bastante ingerência sobre o tema, determinou.

Em primeiro lugar, tem-se que a Lei nº 9.537/97 e a NORMAM 1/DCP descriminam diversos tipos de embarcações passíveis de registro junto aos órgãos administrativos competentes. O primeiro dispositivo da referida lei regulamenta os tipos de embarcação para fins de controle do tráfego aquaviário, motivo pelo qual, em seu art. 2º, fez-se necessária a fixação de determinados conceitos e do detalhamento da classificação, que acaba por tratar em incisos diferentes de embarcação (inciso V) e de plataformas (inciso XIV).

Entretanto, tal ponto não parece criar maiores problemas, pois, de acordo com a definição de embarcação fornecida pela lei, as plataformas são incluídas como espécie desse gênero.¹⁶⁴ A NORMAM 1/DCP, por sua vez, contém regras operacionais que explicam o detalhamento próprio das várias embarcações e, por consequência, a cada tipo de plataforma.

¹⁶²Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

¹⁶³ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹⁶⁴Art. 2º. Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições:

[...]

V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

[...]

XIV - Plataforma - instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo.

Logo em sua introdução, há a definição de embarcação, que coincide com a descrição da Lei nº 9.537/97, que aponta as plataformas como espécies de embarcação¹⁶⁵.

Retomando ao caso concreto, verifica-se que, tanto a Lei nº 9.537/97, quanto a NORMAN 1, apresentam definições estipulativas, mais especificamente, redefinições,¹⁶⁶ uma vez que elas fazem um recorte determinado do que deve se entender por embarcação, a fim de, como já levantado, evitar que o intérprete possua dúvidas quanto a sua aplicação. Resta incontestado que o legislador, ao apresentar a definição de embarcação, optou por incluir nela as plataformas.

A NORMAM 1, como não poderia deixar de ser, ao tratar da inscrição e registro de embarcações¹⁶⁷, traz como obrigatória a inscrição das plataformas móveis, e das fixas, quando rebocadas, junto à autoridade marítima competente, assim como o faz com os demais tipos de embarcação. Ainda, o referido diploma determina a obrigatoriedade de certificação das plataformas móveis, sendo tal exigência oponível a todas as outras embarcações¹⁶⁸.

Conclui-se que para fins de controle por parte das autoridades marítimas, é necessário o registro de plataformas aptas à navegação, mesmo que essa não venha a ser sua atividade principal, ainda que as mesmas sejam fixas, desde que possam ser rebocadas.

Verifica-se, pois, pela análise da legislação especializada, que o conceito de embarcação, estipulado em ambos os textos, é amplo e abrange de forma expressa determinados tipos de plataforma.

No âmbito do Direito Aduaneiro, por sua vez, para fins de interpretação do conceito de embarcação, deve-se analisar o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, o qual consiste em nomenclatura aplicada à negociação de bens e mercadorias no

¹⁶⁵Introdução, 3- Definições: a) Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita à inscrição na Autoridade Marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

¹⁶⁶ GUASTINI, Riccardo. Distinguiendo – estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999, p. 201 -2.

¹⁶⁷Capítulo II, Seção I, Inscrição e Registro de Embarcações, 0201 – Aplicação. As plataformas móveis são consideradas embarcações, estando sujeitas à inscrição e/ou registro. As plataformas fixas, quando rebocadas, são consideradas embarcações, estando, também, sujeitas a inscrição e/ou registro.

¹⁶⁸Capítulo I, Seção I, Generalidades, 0303 - Obrigatoriedade de Classificação. b) Todas as embarcações nacionais com AB maior ou igual a 500, incluindo as Plataformas Móveis empregadas nas atividades relacionadas à prospecção e extração de petróleo e gás, para as quais tenham sido solicitadas, após 09/06/1998, Licença de Construção (incluindo LCEC), Licença de Alteração (com alteração estrutural de vulto, a ser julgada pela DPC), Licença de Reclassificação ou Documento de Regularização (atual LCEC), devem, obrigatoriamente, ser mantidas em classe por uma Sociedade Classificadora reconhecida para atuar em nome do Governo Brasileiro na navegação de mar aberto.

comércio internacional, em que são atribuídos códigos, que correspondem a posições e subposições de mercadorias e suas respectivas descrições¹⁶⁹.

O Sistema separa as mercadorias em diferentes posições para fins comerciais, baseando-se em uma visão de mercado. No que tange ao conceito de embarcação, o texto traz um capítulo dedicado exclusivamente à codificação de embarcações e estruturas flutuantes, o capítulo 89, expondo, como em todos os outros, uma lista com as posições e subposições, contendo as mercadorias.

As posições de 89.01 a 89.09 trazem diferentes tipos de embarcação ou estruturas flutuantes. Analisando toda a lista do Capítulo 89, observa-se que na posição 89.07, que abre espaço para a classificação de outras estruturas flutuantes, estão incluídas balsas infláveis, dentre outras mercadorias que não se enquadram nas demais descrições dispostas.

Quanto às plataformas, as mesmas aparecem na posição de número 89.05, que apresenta códigos para diferentes tipos de embarcação nas quais “a navegação é acessória a função principal”, sendo assim consideradas as “plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis”¹⁷⁰. Aparentemente, o Sistema Harmonizado também não desvincula as plataformas do conceito de embarcação.

Dessa forma, tem-se que, com base em institutos de Direito Privado e na própria legislação tributária vigente, as plataformas são espécies do gênero “embarcação” e merecem ser tratadas de tal modo do ponto de vista do Direito Tributário interno, o que, a princípio, não excluiria a possibilidade da ocorrência de fatos gerados de ISS e de ICMS dentro de seus limites.

Como se observará a seguir, pois, para fins de tributação internacional, as plataformas podem vir a ser consideradas como estabelecimentos permanentes para facilitar a verificação do lugar em que a aferição de receita deve ser tributada.

2.1.3 As plataformas de petróleo como estabelecimento permanente para fins de tributação da renda auferida por não residentes

A internacionalização do comércio fez com que empresas nacionais de um Estado se estabelecessem em outro, obtendo, no segundo, como não poderia deixar de ser, rendimentos.

¹⁶⁹CARVALHO, Paulo de Barros. IPI - comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/ TAB). Revista dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 12, p. 42-60, set. 1996, p. 57

¹⁷⁰89.05: Barcos-faróis, barcos-bombas, dragas, guindastes ou gruas flutuantes e outras embarcações em que a navegação é acessória da função principal; docas ou diques flutuantes; plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis.

89.05: Dragas

8905.20: Plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis.

8905.50: Outros

Tais rendimentos são fonte de receita tributária para os Estados onde eles são gerados e nesse âmbito começaram a ser objeto de tributação.

O conceito de estabelecimento estável é um dos mecanismos que permite a tributação de rendimentos estrangeiros num determinado Estado. Trata-se de um conceito essencial no domínio da tributação internacional que permite fixar quais os rendimentos de não residentes serão tributados em um dado território. Assim, tratando-se de atividades empresariais, o Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação, outorga a faculdade de tributação ao Estado onde a renda é auferida e o faz através de dois conceitos: os benefícios empresariais, regulados no artigo 7º do Modelo, e o estabelecimento permanente definido no artigo 5º, sob o qual recairá a presente análise.

O artigo 5º do Modelo da OCDE estabelece os tipos de estabelecimento permanente. A regra básica constrói-se ao redor do conceito de “*local fixo de negócios*”, de modo que nem todo investimento estrangeiro pressupõe um estabelecimento permanente. Assim, o artigo 5º, parágrafo 1º, estabelece que “*a expressão ‘estabelecimento permanente’ significa um local fixo de negócios mediante o qual um residente de um Estado Contratante realiza toda ou parte de sua atividade*”.

Por sua vez, os parágrafos 2º e 3º apresentam lista exemplificativa dos estabelecimentos considerados como permanentes pela Convenção:

2. A expressão ‘estabelecimento estável’ compreende, nomeadamente: a) Um local de direcção; b) Uma sucursal; c) Um escritório; d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.
3. Um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um “estabelecimento estável” se a sua duração exceder doze meses.

A importância dessa listagem é verificada pelo disposto no art. 7º, parágrafo primeiro da Convenção Modelo:

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Em outras palavras, tem-se que a existência de estabelecimento permanente é o que determina a ocorrência da tributação no país em que a renda é auferida, de modo que o “estabelecimento permanente” atua como um elemento de conexão para determinação do

Estado tributante, desde que o lucro tributado possa ser imputado a esse estabelecimento,¹⁷¹ em que pesem as críticas doutrinárias acerca do texto do dispositivo, sobre as quais não iremos nos debruçar no presente estudo.¹⁷²

Nesse sentido, esclarecendo a necessidade da formação de um conceito de estabelecimento permanente como forma de reconhecimento do Estado tributante, manifestou-se Alberto Xavier:

O princípio do estabelecimento permanente surge, pois, como uma derrogação à referida regra geral da competência exclusiva, da primeira frase do §1º do art. 7º, consagrando uma competência cumulativa do Estado da fonte; mas somente se no seu território se encontra instalado um estabelecimento permanente e unicamente na medida em que os lucros são imputáveis a esse estabelecimento. Significa isso que o Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável. Mas essa competência só é autorizada na condição da existência de um estabelecimento permanente, cessando onde ele não se configurar, de tal sorte que as atividades meramente acidentais, ocasionais ou que não pressuponham uma base fixa, escapam à sua competência tributária que remanesce no âmbito do Estado de sua residência.¹⁷³

Já em relação à sede fixa e sua importância no que tange à caracterização das plataformas petrolíferas como estabelecimento permanente, manifestou-se Paulo Caliendo em obra específica sobre o tema:

A ‘presença física’ tem sido verificada através da existência de uma ‘relação de contato entre o lugar de negócios e um ponto geográfico específico’ (link between the place of business and a specific geographical point). Tradicionalmente esse ‘ponto de contato’ tem sido entendido como de um contato ‘fixo’ com o solo. O aparecimento de novas formas de exploração comercial além da costa fizeram com que tal conceito tenha sido gradativamente ampliado para abranger atividades, tais como, construções e instalações petrolíferas.

Quanto ao caso das atividades realizadas em embarcações, como regra geral, entende-se pela não caracterização da existência de EPs nesta situação. Contudo, os casos de embarcações permanentemente fixadas em terra ou bancos de areia, desenvolvendo atividades de negócios (e.g. museus e restaurantes) podem ser considerados como EPs. O mesmo raciocínio pode ser utilizado para plataformas de petróleo firmemente ancoradas para a extração de óleos, mesmo que tal plataforma seja flutuante e seja movida de período em período.

Outra situação inovadora é o entendimento expresso por decisões administrativas da Escandinávia, bem como dos EUA, Canadá e Reino Unido de que a presença física é preferencialmente relacionada a uma “área geográfica” e não a um ponto fixo. Tal entendimento dirige-se essencialmente ao tratamento dos casos de exploração de gás e óleo na plataforma continental. Tal caracterização ocorreria quando uma dada atividade é realizada por repetido período de tempo na mesma localização, pelo mesmo contratante, como parte de um projeto.

¹⁷¹ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 629.

¹⁷² Indica-se artigo do Professor Dr. Sérgio André Rocha, publicado no CONJUR, para acesso à crítica resumida ao art. 7º da Convenção e a sua interpretação no Brasil. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-set-03/sergio-rocha-importacao-doutrinas-forma-critica>>. Acesso em 20 jan. 2016.

¹⁷³ XAVIER, op. cit., nota 171, p. 629.

(...)

O sentido de ‘qualquer outro local de extração de recursos naturais’ deve ser interpretado de modo amplo, abrangendo qualquer forma de extração de recursos naturais sólidos, líquidos e/ou gasosos para fins comerciais. Do mesmo modo, tal descrição abrange todas as formas de exploração no continente ou na plataforma continental (on-shore or off-shore extraction).

Esses locais de extração podem constituir EP tão-somente para aqueles que realizem tais atividades. Dessa forma, a mera propriedade de tal local não implica a existência de um EP. Esses podem ser tributados, contudo, sob a égide do Modelo OCDE com base no art. 6º, tributação sobre a propriedade imobiliária. A distinção entre lucros das empresas e renda decorrente de propriedade imobiliária será relevante para fins de qualificação da renda.

A doutrina em Direito Internacional Tributário tem realizado, contudo, a distinção entre “exploração” (exploitation) e “extração” (extraction). O texto da OCDE não se refere à “exploração” de recursos naturais (exploration). Para solucionar tal impasse, tem-se sugerido verificar a existência e o tipo de maquinário e equipamentos utilizados para a exploração dos recursos naturais. Normalmente, a presença de instalações será suficiente para a caracterização a presença de um EP.¹⁷⁴

Assim, conclui-se que, para os fins da Convenção Modelo da OCDE, não se faz possível qualificar as embarcações não fixas como estabelecimento permanente.¹⁷⁵ Entretanto, as plataformas fixas ou ancoradas constituem estabelecimento permanente para fins de tributação de lucros auferidos em operações internacionais por não residentes.

Seja de uma forma ou de outra, a classificação utilizada pela OCDE não serve para tributar eventuais fatos ocorridos nas plataformas, mas sim para apontar que o país onde se localizam é o competente para tributação da renda, diferente do que Estados e Municípios vem fazendo, conforme será melhor observado.

2.1.4 Conclusão parcial I

A generalidade e abstração da norma jurídica, em particular quando da análise da inclusão de plataformas petrolíferas no conceito de embarcação, demandam uma atividade interpretativa a fim de enfrentar as situações específicas presentes nos casos concretos, amoldando a norma ao mesmo. Como não poderia deixar de ser, apenas a partir da interpretação, é possível aplicar a referida lei de forma adequada.

Necessário, para isso, atentar para os métodos de interpretação jurídica, em particular no que tange à teoria da interpretação no direito tributário. Desse modo, ainda que estejamos diante de obrigatória interpretação literal de um dispositivo, por se tratar de uma das situações

¹⁷⁴ CALIENDO, Paulo. Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 107-8 e 125.

¹⁷⁵ Nesse sentido, conforme Skaar, “the PE tradition early accepted in principle a place of business which is moving within a limited área, as is the case with road construction, laying of pipe-lines, and similar construction Works. Nevertheless, it is clearly conventional wisdom that PE is constituted only if the place of business remains at a ‘distinct’ place, or a ‘particular site’. A main problem to be discussed in this chapter is the contradiction between the general requirement that the place of business has to remain at a particular place, and the acceptance of a temporary or movable ‘fixed’ place of business within certain limits” (g.n.) (Skaar, Arvid A. Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle. Deventer: Kluwer, 1991, p. 126.).

previstas no art. 111 do CTN, essa deve considerar exaustivamente todos os sentidos presentes na literalidade da norma. Mesmo as concepções menos usuais de um conceito são parte integrante de seu sentido literal, o qual abrange a interpretação restritiva e a extensiva.

Pelas razões já expostas, o entendimento do dispositivo que mais se amolda à intenção do legislador é o de que embarcação é um gênero, o qual compreende as plataformas marítimas, dentre outras estruturas que venham a ser criadas e possam vir a ser incluídas no conceito de embarcação. Como espécie de um gênero mais amplo, as plataformas podem se locomover e flutuam sobre o mar durante suas atividades, apesar de não terem sido criadas para tal.

Já em relação ao conceito de estabelecimento permanente criado pela Convenção Modelo da OCDE, tem-se menção expressa às plataformas de exploração de petróleo, desde que fixas ou ancoradas, como marco territorial para a tributação de rendimentos auferidos por não residentes. Verifica-se que, de modo diverso do tratamento conferido pelo direito interno, no âmbito do direito internacional, há diferenciação entre plataformas móveis ou fixas como local de extração de recursos naturais relacionado no art. 5º, sendo somente essas últimas consideradas como estabelecimentos permanentes.

Tais afirmações, entretanto, não levam à conclusão de que as plataformas podem ser consideradas como estabelecimentos autônomos, totalmente independente das sedes ou filiais das pessoas jurídicas às quais pertencem.

Ainda que não houvesse dúvidas quanto a essa configuração, no caso da tributação por ISS, há regra explícita no sentido de que se tributa no estabelecimento do prestador e não do tomador, não podendo, em tal hipótese, como visto acima, o legislador impor a obrigação de retenção na fonte ao tomador, já que a tributação não ocorre no local da ocorrência do fato gerador. Para as empresas exploradoras de biocombustíveis em águas marítimas, pouco importa a constatação de que plataformas e outras embarcações são configuradas como estabelecimento, uma vez que elas são as tomadoras do serviço, não são contribuintes ou responsáveis, não havendo qualquer relação de sujeição passiva na relação jurídico tributária, que deve ser entre os Fiscos municipais e os tomadores.

Além disso, no caso dos serviços necessários para a viabilização das atividades serem desenvolvidos pelas próprias empresas componentes do consórcio de exploração das áreas, não há que se falar em prestação de serviços e, assim, não ocorre o fato gerador do ISS. Isso porque, tais serviços são atividades-meio, não atividades-fim, sendo essas últimas aquelas aptas a gerar obrigações tributárias.

Para fins de tributação de ICMS pelos Estados, ainda que se considere as plataformas como estabelecimentos comerciais ou prestadores, a tributação encontra óbice no fato de que as águas marítimas não foram divididas entre os entes subnacionais para exercício de suas competências tributárias, conforme será melhor abordado no capítulo 3.

2.2 A tributação em águas marítimas na Legislação dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo e nos respectivos Municípios litorâneos

2.2.1 As leis dos Municípios do Espírito Santo e Rio de Janeiro, e a definição do aspecto espacial do fato gerador

Como não poderia deixar de ser, as leis dos entes federados, no que concerne aos seus impostos, não podem inovar naquilo que foi definido em lei complementar, conforme disposto no art. 146 da Constituição Federal. Dessa forma, ao instituir o ISS, em relação ao que se encontra disposto na Lei Complementar nº 116/2003, os Municípios não podem expandir suas competências tributárias.

Entretanto, no que tange aos serviços prestados *offshore*, ocorre que uma série de entes municipais, sobretudo dos Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo, criaram leis expandindo os limites de suas competências, em manifesta afronta à Constituição Federal e distorcendo o disposto no §3º, do art. 3º da LC nº 116/2003, no caso da tributação por ISS.

A fim de tornar clara essa constatação, analisaremos o tratamento dado, em lei, pelos Municípios litorâneos dos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, sendo certo que nosso estudo se iniciará por aquele Estado.

2.2.1.1. Análise da legislação dos Municípios litorâneos do Espírito Santo

Tem-se que, no Município de Anchieta, no Espírito Santo, a Lei Complementar nº 4, de 29 de dezembro de 2003, dispõe o seguinte, em seu art. 2º, §2º:

Art. 2º – O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem como fato gerador à prestação de serviços constantes da lista anexa a esta Lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

§ 2º – O território do município de Anchieta compreende a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma Continental e a zona econômica exclusiva.

E essa também é a redação do art. 2º, §2º, da Lei do Município de Aracruz nº 2.521/2002:

§ 2º O território do município de Aracruz compreende a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma Continental e a zona econômica exclusiva.

Por sua vez, o Município de Linhares, em seu Código Tributário Municipal, Lei nº 2.662, de 29 de dezembro de 2006, apresenta, no art. 110, parágrafo único, elementos cuja presença permite presumir a caracterização de um estabelecimento prestador:

Art. 110 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.

Parágrafo Único - Presume-se a existência de estabelecimento prestador a constatação de quaisquer dos elementos abaixo:

- I - manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- II - estrutura organizacional ou administrativa;
- III - inscrição nos órgãos previdenciários;
- IV - indicação com domicílio fiscal de outros tributos;
- V - permanência no local para a exploração econômica de atividades de prestação de serviços, exteriorizada nos seguintes elementos:
 - a) locação de imóveis;
 - b) propaganda ou publicidade;
 - c) consumo de energia elétrica ou água em nome do prestador de serviço;
 - d) linha telefônica com prefixo do Município em nome do prestador;
 - e) utilização de local fornecido pelo contratante.

Marataízes também é outro Município que pretende, por lei própria, expandir seu território para águas marítimas, conforme expõe o §2º, do art. 1º de seu Código Tributário, a Lei nº 713/2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISSQN, tem como fato gerador a prestação de serviços, constantes da Lista de Prestação de Serviços, definida em Lei Complementar, e constantes do artigo 3º, desta Lei, por empresa ou profissional autônomo e/ou liberal, com ou sem estabelecimento fixo neste Município.

(...)

§ 2º O território do município de Marataízes compreende a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, até o limite de 200 milhas.

No que tange à caracterização do local da prestação do serviço, o Marataízes assim dispõe:

Art. 8º Considera-se local da prestação do serviço, para efeitos de cobrança e arrecadação do imposto e definição do estabelecimento contribuinte ou responsável:

- I - o da efetiva prestação do serviço, nos casos de pessoas físicas, profissionais autônomos e/ou liberais, independentemente do local de residência ou de domicílio.
- II - o do estabelecimento prestador o local onde são exercidas, de modo permanente ou temporário, a exploração econômica de atividades de prestação de serviços, sendo irrelevantes a sua caracterização as denominações que vinham a ser utilizadas.

§ 1º Consideram-se estabelecidas neste Município, para os efeitos do inciso II deste artigo, todas as empresas que aqui, prestarem serviços ou mantiveram filial, agência ou representação, ou qualquer outra denominação, independentemente do cumprimento de formalidades legais ou regulamentares.

§ 2º A existência de estabelecimento prestador é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:

- I - manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- II - estrutura organizacional ou administrativa;
- III - inscrição nos órgãos previdenciários;
- IV - indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;
- V - permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração de atividade econômica de prestação de serviços, no território deste município e**

ainda, quando exteriorizada a sua permanência ou ânimo de permanecer, através da indicação do endereço em impressos, formulários ou correspondências, contrato de locação de imóvel, propaganda ou publicidade, ou em contas de telefone, de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto, contrato ou termo de cessão de área ou espaço reservados para contratados pelos tomadores de serviços em seus domínios. (negrito acrescido).

Verifica-se o mesmo dispositivo no Código Tributário do Município de Presidente Kennedy, Lei Complementar nº 2/2008:

Art. 4º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador à prestação de serviços constantes da lista constante do ANEXO I desta lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

§ 2º. O território do município de Presidente Kennedy compreende a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma Continental e a zona econômica exclusiva.

Destaca-se, ainda, o art. 20 do CTM de Presidente Kennedy:

Art. 20. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no município de Presidente Kennedy quando:

I - O serviço for prestado por estabelecimento prestador situado no território deste município ou quando na falta deste, houver domicílio do prestador em seu território;

É similar a redação do Código Tributário do Município de Fundão:

Art. 2º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa a esta Lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§2º - O território do Município de Fundão compreende a parte terrestre, o Mar Territorial, a Plataforma Continental e a Zona Econômica Exclusiva.

Após a enumeração das referidas leis dos Municípios do Espírito Santo, faremos o mesmo com os Municípios do Estado do Rio de Janeiro.

2.2.1.2 Análise da legislação dos Municípios litorâneos do Rio de Janeiro

Em primeiro lugar, verificamos a seguinte redação, no capítulo destinado a ISS, da Lei Orgânica de São João da Barra:

Art. 117 – O Município poderá instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 20 - O imposto sobre serviço (ISS), incidirá, além das situações definidas em Lei, quanto ao território do Município, nas projeções e áreas e marítimas de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental e do mar territorial.

Por sua vez, o Município de Cabo Frio não possui disposição no mesmo sentido das que foram transcritas acima, mas determina a retenção ao Município de Cabo Frio dos serviços

prestados em águas marítimas, conforme disposto no Código Tributário Municipal, Lei Complementar nº 2/2002:

Art. 91 São substitutos tributários, ficando obrigados a reter na fonte e recolher ISS devido ao Município.

(...)

XIX - a pessoa física ou jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, e do item 20, e também nos subitens 3.03, 3.04, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, Código Tributário Municipal Secretaria Municipal de Fazenda 66 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 10.04, 10.05, 11.01, 11.02, 16.01, 17.05, 17.09 e 17.10 da lista do art. 84;

Isso porque os serviços prestados em águas marítimas encontram-se dispostos no subitem 7.19 da lista de serviços elaborada pelo Município, e não no item 7.21, conforme expresso na Lei Complementar nº 116/2003:

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

O Município de Campos dos Goytacazes também expande sua competência para as águas marítimas, de acordo com o, pasmem, Decreto nº 7, de 24 de janeiro de 1992:

Art. 123 – Para efeito de incidência do imposto, considera-se local da prestação de serviço:

(...)

§ 2º - São, também, considerados locais das prestações de serviços, as projeções aéreas e marítimas de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva.

(...)

Art. 129 – São responsáveis:

(...)

XVIII – as empresas contratantes principais dos serviços destinados a exploração de óleo bruto e gás natural, pelo imposto devido pelas empresas contratadas, quando tais serviços forem executados na plataforma continental, mar territorial e na zona econômica exclusiva.

O Município de Macaé dispõe, na Lei Complementar nº 53/2005, seu Código Tributário Municipal:

Art. 174. 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.

(...)

Art. 176. São também considerados locais de serviços para efeito de incidência do ISSQN:

I - a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva do Município de Macaé, incluídas nestes as projeções aérea e marítima de sua área continental;
(...).

O Município de Araruama atribui responsabilidade de retenção na fonte às tomadoras dos serviços incluídos subitem 7.19 da lista de serviços da Lei Complementar Municipal nº 23/2001, análogo subitem 7.21 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003:

Art. 46 São substitutos tributários, devendo reter o ISS na fonte e recolher ao Município:
(...)
XX – a pessoa física ou jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto 12.13, e do item 20, e também nos subitens 3.03, 3.04, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 10.04, 10.05, 11.01, 11.02, 16.01, 17.05, 17.09 e 17.10 da lista do art. 39;
(...).”

Em Casimiro de Abreu, a Lei Complementar nº 841/2003, o lugar da prestação de serviços, no que tange aos serviços prestados em águas marítimas, é assim definido:

Art. 4º - Considera-se devido o imposto ao Município quando o serviço for prestado através de estabelecimento situado em seu território ou, na falta do estabelecimento, quando houver domicílio do prestador em seu território, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XX, quando o imposto será devido ao Município se o seu território for o local:
(...)
§ 3º - Nos serviços executados em águas marítimas, dentro dos limites e projeções da área continental ou mar territorial municipal, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador, assim considerado como o local da efetiva prestação dos serviços, nos termos do artigo 5º desta lei, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Assim, após esse breve levantamento, que, por óbvio, não possuía o condão de trazer à análise a legislação de todos os entes litorâneos, mas, tão somente exemplificar os esforços legislativos para subverter os regramentos impostos pela LC nº 116/2003, mais especificamente, subverter o disposto no §3º, do art. 3º.

Passaremos, agora, a abordar o entendimento dos Tribunais de Justiça do Espírito Santo e do Rio de Janeiro sobre as imposições legislativas acima pontuadas.

2.2.2 A jurisprudência dos Tribunais de Justiça do Estado do Espírito Santo e do Rio de Janeiro

Após esse breve apanhado, observamos duas situações distintas: alguns dos Municípios acima listados, por meio de legislação própria – leis em sentido estrito e até mesmo decretos – estendem suas competências tributárias para o mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva, a fim de tributar os fatos geradores ali ocorridos. Outros possuem uma definição tão ampla de “estabelecimento prestador” que, apesar de não preverem expressamente

tributação sobre essas áreas, possibilitam à fiscalização, a inclusão das plataformas nesse conceito. Ocorre, ainda, previsão de obrigação de retenção na fonte dos tomadores de serviços em relação ao ISS sobre os serviços prestados nas plataformas petrolíferas.

Como se pode verificar, nenhuma das disposições acima encontra-se de acordo com o art. 3º, §3º, da Lei Complementar nº 116/2003, que determina que as prestações de serviços em águas marítimas devem ser tributadas no estabelecimento do prestador. Isso porque ao determinarem a expansão da sua jurisdição sobre os territórios marítimos, as plataformas passam a ser enquadradas no conceito de estabelecimento para fins de incidência de ISS, o que gera as situações de pluritributação vedadas por nosso ordenamento jurídico, o que será melhor analisado no capítulo seguinte.

Nessa linha, apesar de não se tratar de determinação judicial, destacamos decisão de consulta formulada ao Conselho Municipal de Recursos Fiscais da Prefeitura do Município de Vitória, no Espírito Santo. Trata-se de academia de ginástica com sede em Vitória e que presta serviços de ginástica laboral em plataformas de petróleo de empresa com sede em Macaé, no Rio de Janeiro, que formulou consulta ao Conselho, a fim de esclarecer para qual Município deveria ser recolhido o ISS.

O órgão administrativo determinou que o pagamento deveria ser feito ao Município de Vitória com base no disposto no art. 3º, §3º, da Lei Complementar nº 116/2003, conforme se verifica de trecho da solução de consulta:

Diante da legislação do ISSQN apresenta e considerando:

- 1- Que a atividade de ginástica laboral, constante da inicial, não se encontra dentre as exceções para se estabelecer o domicílio fora do local onde a empresa prestadora está estabelecida (artigo 3º, incisos I a XXII da Lei 116/2003);
 - 2- Que a Consulente está estabelecida no município de Vitória;
 - 3- Que não há nos autos elementos de convicção e comprobatórios que configure a existência de estabelecimento prestador na forma do artigo 4º da LC 116/2003 em município diverso;
- Concluimos que o imposto é devido no município de Vitória, pois é neste município o seu domicílio fiscal.¹⁷⁶

Em que pese o Conselho de Recursos Fiscais de Vitória ter aplicado corretamente o disposto na Lei Complementar nº 116/2003, o Tribunal de Justiça do Espírito Santo parece ter entendimento diverso quanto ao ente competente para tributar os serviços prestados em águas marítimas, em diversas decisões na linha daquelas cujas ementas são transcritas a seguir:

¹⁷⁶ Prefeitura Municipal de Vitória, Conselho Municipal de Recursos Fiscais, 2ª Junta de Julgamento – Decisão nº 10/2014, processo nº 8766209/2013, Data do julgamento 09/05/2014, Relatora Conselheira Diaciara Helena Ramos.

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

1. Mesmo anteriormente a Lei Complementar 116/2003, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. A 1ª Seção do STJ firmou orientação no sentido de considerar competente para a cobrança do ISSQN o Município em que ocorreu o fato gerador, ou seja, aquele onde se deu a prestação dos serviços. 2. O mar territorial estende-se além de seu território e das suas águas interiores, a uma zona mar adjacente, com a extensão de 12 (doze) milhas a partir da linha de base, onde a soberania do Estado ribeirinho é completa, com a única observação sobre o dever de respeitar o direito de passagem inocente das embarcações. A zona econômica exclusiva se estende até as 200 (duzentas) milhas náuticas, sendo uma área de mar, onde apenas o Estado ribeirinho possui o direito de exclusivo de exploração econômica. A plataforma continental é a parte do leito do mar adjacente à costa, sendo do Estado ribeirinho o direito soberano de exploração de seus recursos naturais. Geralmente não ultrapassa profundidades de 200 (duzentos) metros. Seu limite é condizente com a zona econômica exclusiva, sendo no Brasil de 200 (duzentas) milhas após as linhas de base. 3. A totalidade do território nacional, com exceção apenas das porções ocupadas pelo Distrito Federal (art. 32 do C.F) e pelos Territórios Federais (art. 33) é também parte do território de algum Estado. Por outro lado, a totalidade do território nacional está também dividida em Municípios, com exceção do Distrito Federal, com relação ao qual a divisão é proibida (art. 32) e dos Territórios Federais, nos quais ela é facultativa. Ora, o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva não estão em qualquer Território Federal, até porque hoje nenhum existe, nem no Distrito Federal. Impõe-se, pois, concluir que, se são parcelas do território nacional, integram também os territórios de Estados e Municípios. Cabe apenas perquirir qual a parte que toca a cada um deles. 4. O mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva integrariam os territórios dos Estados e dos Municípios confrontantes, que podem, assim, exercer livremente, nessas áreas, a competência tributária que lhes é conferida pela Constituição. 5. Está claro o *periculum in mora* suportado pelo agravante no fato de ao final da demanda *a quo*, se determinado o pagamento do ISSQN ao mesmo, este não consiga recuperar o montante que deveria ter sido recolhido, e que conforme afirma o agravado, vem sendo pago a outra municipalidade. 4. Recurso parcialmente provido.¹⁷⁷

EMENTA: AGRAVOS INOMINADOS EM APELAÇÃO CÍVEL - CERCEAMENTO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA - Do Agravado 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.

(...)

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

¹⁷⁷ ESPÍRITO SANTO, Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, Terceira Câmara Cível, Agravo de Instrumento nº 0908938-53.2006.8.08.0000, Data de Julgamento:30/01/2007, Data de publicação: 22/02/2007, Relator: Ronaldo Gonçalves de Sousa.

efetivamente prestado o serviço e não o local da sede da empresa prestadora do serviço. (...) 12 - Recursos conhecidos e desprovidos.¹⁷⁸

É necessário destacar, contudo, que esse entendimento não é pacificado, mas o que predomina no âmbito do TJES, havendo raras decisões em sentido contrário, como a que destacamos abaixo:

EMENTA - TRIBUTÁRIO - ISS - LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03 - SERVIÇO DE REPARO DE PLATAFORMA DE PETRÓLEO - COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA - FATO GERADOR - LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR - AUSÊNCIA DE ESCRITÓRIO DE REPRESENTAÇÃO - RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. - De acordo com os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/03, conclui-se que a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de sua denominação.

2. - Como a agravante não possui escritório de representação nos Municípios de Vitória/ES ou de Macaé/RJ, locais onde, respectivamente, procedeu aos reparos da Plataforma de Petróleo - P 34 e prestou serviços para a empresa Brasitest, o competente para cobrança do ISSQN é o Município de Cariacica, local onde se encontra estabelecida.

3. - Recurso desprovido.¹⁷⁹

Ressalta-se que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro também tem seguido a mesma linha do Tribunal do Espírito Santo, no sentido de reconhecer a competência tributária dos Municípios em águas marítimas:

PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. RECOLHIMENTO DO ISS. DÚVIDA QUANTO AO SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUTORA COM MATRIZ EM NITERÓI ONDE EXERCE A ATIVIDADE DE FABRICAÇÃO DE PRODUTOS RELACIONADOS À EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS, PRESTADO NO MUNICÍPIO DE MACAÉ SERVIÇOS QUE DESENVOLVEM ATIVIDADES DE EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS, COM VEÍCULOS SUBMARINOS OPERADOS POR CONTROLE REMOTO (ROV'S). INCLUSÃO DA PETROBRÁS COMO ASSISTENTE LITISCONSORCIAL. INADMISSIBILIDADE. AGRAVO RETIDO. PROVIMENTO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO DE MACAÉ PARA RECEBER O ISS SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS NO MAR TERRITORIAL DA BACIA DE CAMPOS. APELAÇÃO À QUAL SE NEGOU SEGUIMENTO AO ABRIGO DO ART. 557, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO. IMPROVIMENTO. I – Sendo a PETROBRÁS simples agente arrecadador, responsável pela retenção do ISS devido pelas empresas que lhe prestam serviços, descabe, de ofício, sua inclusão na qualidade de assistente litisconsorcial; II – “A jurisprudência da Primeira Seção deste Tribunal é firme no sentido de que o Município competente para realizar a

¹⁷⁸ ESPÍRITO SANTO, Tribunal de Justiça do Espírito Santo, Primeira Câmara Cível, Agravo Regimental nº 0006666-33.2006.8.08.0026, Data de Julgamento 09/10/2012, Data de Publicação no Diário 19/10/2012, Relator William Couto Gonçalves.

¹⁷⁹ ESPÍRITO SANTO, Tribunal de Justiça do Espírito Santo, Primeira Câmara Cível, Agravo de Instrumento nº 0027120-66.2012.8.08.0012, Data de Julgamento 16/04/2013, Data de publicação no Diário: 26/04/2013, Relator Fábio Clem de Oliveira.

cobrança do ISS é aquele onde se realizou a efetiva prestação dos serviços, pois é nele que ocorreu o fato gerador do imposto”. Por conseguinte, o Município de Niterói não detém competência para cobrança de ISS sobre serviços prestados no mar territorial (Bacia de Campos), porquanto a respectiva orla marítima se situa no espaço geográfico municipal de Macaé, localização de filial da Autora; III – Agravo retido ao qual se deu provimento dentro do permissivo do art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil. Apelação à qual se negou seguimento – art. 557, do Código de Processo Civil; IV – Improvimento ao agravo interno.

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. DRAGAGEM DE PORTOS. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO NO LOCAL DE PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. EXTINÇÃO DO FEITO EXECUTIVO. APELAÇÃO. ATIVIDADES REALIZADAS FORA DO TERRITÓRIO DO MUNICÍPIO. MAR TERRITORIAL. ALEGAÇÃO DE SER DEVIDA A COBRANÇA DO IMPOSTO NO LOCAL DA SEDE DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE QUE NÃO MERECE PROSPERAR. ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA NO C. STJ E NESTE E. TJRJ. VERBA HONORÁRIA FIXADA DE FORMA ESCORREITA, EM CONSONÂNCIA COM OS CRITÉRIOS PREVISTOS NO ART. 20, §4º, DO CPC. RECURSO CONHECIDO, AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.”¹⁸⁰

“Apelação Cível. Embargos à execução. ISS. Competência. Local da prestação do serviço. Fato gerador. E competente para arrecadar e exigir crédito tributário decorrente do ISS o Município do local onde foi prestado o serviço. O mar é território da União e o serviço prestado em plataforma continental, local onde ocorreu o fato gerador, deve ser cobrado pelo Município da orla, competente para tal fim. Os serviços prestados no mar territorial, que com base no Decreto 28.840/50 se acha sob jurisdição e domínio exclusivos da União Federal devem ser tributados, pois entendimento em contrário significaria isenção fiscal não admitida pela ordem jurídica. Se a empresa prestou serviço na Bacia de Campos, através de duas filiais regularmente registradas na Junta Comercial, não pode o Município do Rio de Janeiro, distante do local onde foram prestados os serviços pretender cobrar ISS. Precedentes do STJ. Recurso provido para julgar procedente os embargos, declarando-se nula a Execução Fiscal intentada e insubsistente, em razão desta conclusão, o depósito e as penhoras efetuadas. Inversão da sucumbência.”¹⁸¹

Em ambos os Tribunais, quanto aos fatos geradores ocorridos sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, nota-se que não havia qualquer esforço interpretativo acerca do art. 12, se não a aplicação automática do entendimento do STJ de que o Município competente era o do local da prestação de serviço, interpretação essa criticada no capítulo supra. Assim, tal visão foi perpetuada mesmo com a previsão expressa do art. 3º, §3º, da Lei Complementar nº 116/2003.

Em relação à determinação da obrigatoriedade de retenção na fonte do ISS incidente sobre os serviços prestados em águas marítimas, reportamo-nos à crítica feita no item 3.7 do capítulo acima, uma vez que a retenção na fonte é obrigação que se impõe somente quando o serviço é tributado no local em que ele é prestado. No caso dos serviços que são tributados no estabelecimento do prestador, e não no local da prestação, não se pode impor a obrigação de

¹⁸⁰ RIO DE JANEIRO, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, 16ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 0048931-95.2001.8.19.0001, Data de Julgamento 9/02/2010,

¹⁸¹ RIO DE JANEIRO, Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Nona Câmara Cível, Apelação Cível nº 0203794-14.1998.8.19.0001, Data do Julgamento 15/03/2005, Data de publicação 05/04/2005, Relator Joaquim Abílio Moreira Alves de Brito.

retenção na fonte posto que ocorrerá a tributação por dois Municípios diferentes, configurando bitributação, fenômeno inconstitucional.

Após verificarmos os problemas causados pela legislação municipal, analisada por amostragem, passaremos, então, à análise do tratamento conferido pela legislação estadual à prestação de serviços offshore.

2.2.3 A cobrança de ICMS em águas marítimas e a legislação do Rio de Janeiro e do Espírito Santo

2.2.3.1 O Convênio ICMS nº 66/88

Antes de adentrarmos na análise da legislação específica dos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, faz-se necessário destacar que o Convênio ICMS nº 66/88, que fixou normas para regular provisoriamente o ICMS, e perdeu a eficácia com a edição da Lei Complementar nº 87/96, editada em 13.09.1996, possuía a seguinte previsão, quando da definição do aspecto espacial do fato gerador do imposto:

Art. 27 O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 8º Para os fins destas normas, a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva integram o território do Estado e do Município que lhes é confrontante.

Dessa forma, não causa estranheza que as leis estaduais de ICMS, até a edição da Lei Kandir, simplesmente reproduzissem o disposto no referido Convênio.

2.2.3.2 O RICMS/RJ e as Leis nº 4.117/03 e 7.183/15

Em 30 de dezembro de 2015, foi publicada, no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 7.183/15, que *“dispõe sobre alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, incidente sobre operações de circulação de petróleo, nas condições que especifica, e dá outras providências.”*

Esse diploma causou espécie aos juristas e às empresas que compõem o setor petrolífero, uma vez que, praticamente, reproduziu o disposto na Lei Noel - Lei nº 4.117/03 - que impôs a incidência de ICMS sobre a extração de petróleo, conforme se verifica:

Art. 1º - O art. 2º da Lei nº. 2.657/Controle de Leis, de 26 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, acrescido do inciso VI:

“Art. 2º - O imposto incide sobre:

VI – operação de extração de petróleo.”

Art. 2º - O art. 3º da Lei nº. 2.657/Controle de Leis, de 26 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, acrescido do inciso XVII e do § 10:

“Art. 3º - O fato gerador do imposto ocorre:

XVII – na extração do petróleo, quando a mercadoria passar pelos Pontos de Medição da Produção.

§ 10 – Os Pontos de Medição da Produção são aqueles pontos definidos no plano de desenvolvimento de cada campo nos termos da legislação em vigor, onde se realiza a medição volumétrica do petróleo produzido nesse campo, expressa nas unidades métricas de volume adotadas pela Agência Nacional do Petróleo - ANP e referida à condição padrão de medição, e onde o concessionário, a cuja expensas ocorrer a extração, assume a propriedade do respectivo volume de produção fiscalizada, sujeitando-se ao pagamento dos tributos incidentes e das participações legais e contratuais correspondentes.”

Por sua flagrante inconstitucionalidade, a Lei Noel sofreu fortes críticas do mercado¹⁸² e da doutrina¹⁸³, acarretando o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.019, pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF).

Tendo em vista as controvérsias sobre a matéria, e os enormes prejuízos gerados à indústria do petróleo no Estado do Rio de Janeiro, a Lei Noel teve a sua regulamentação, pelo Decreto nº 34.761/04, suspensa pelo Decreto nº 34.783/04, tornando a exigência, na prática, ineficaz, motivo pelo qual a publicação da Lei nº 7.183/15 surpreendeu ao trazer à tona assunto que se julgava encerrado.

Frise-se que o Regulamento de ICMS do Estado do Rio de Janeiro – Decreto nº 27.427/2011 – possui previsão expressa sobre a possibilidade de tributação das atividades ocorridas em território marítimo, conforme disposto no capítulo que trata do local da operação e da prestação, no art. 24, § 4º:

Art. 24. Estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoa física ou jurídica exerça sua atividade em caráter permanente ou temporário, bem como onde se encontre armazenada mercadoria.

(...)

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

Tal possibilidade normativa, somada a um cenário de extrema fragilidade econômica do Estado do Rio de Janeiro, levou o Governo do Estado a tomar medidas drásticas para criar novas fontes de receita. Contudo, mesmo diante de cenário de grave crise financeira, há que se obedecer às materialidades econômicas estipuladas pela Constituição Federal para que se

¹⁸² Vide: GANDRA, Rogério Mendes, “O Impacto da Lei Noel em Projetos de Investimento na Indústria de Petróleo e Gás: Um Estudo de Caso”, Boletim Informativo do Instituto de Economia da UFRJ, Disponível em: https://infopetro.files.wordpress.com/2010/02/2005_janfev_petrogas.pdf, Acesso em: 07 jan. 2015.

¹⁸³ Por todos: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Fato Gerador do ICMS nas “Operações Interestaduais com Petróleo e Derivado”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 96. São Paulo: 2003.s e GRECO, Marco Aurélio. “ICMS – Exigência em relação à Extração do Petróleo”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 100. São Paulo: Dialética, 2004.

observe a legitimidade necessária para fundamentar a criação de tributos, o que não ocorre com a iniciativa da nova lei de instituir a extração de petróleo como fato gerador de ICMS.

Tem-se que, com a publicação da nova norma, a Lei Noel foi revogada, e a exigência do ICMS sobre a extração de petróleo poderá já ocorrer a partir de 2016, mais exatamente 30 de março de 2016, em respeito à anterioridade e à noventena, previstas no artigo 150, III, *b* e *c*, da Constituição Federal. Porém, a nova tentativa de tributar pelo ICMS na extração de petróleo mineral, ou na “circulação” entre o ponto de medição e o estabelecimento da empresa exploradora, esbarra em velhos obstáculos há muito apontados pela doutrina e pela jurisprudência, dentre eles alguns já abordados quando analisamos os aspectos do fato gerador do ICMS no capítulo supra.

Isso porque, tendo como base qualquer das teorias sobre o fato gerador do ICMS – saída física, saída jurídica e saída econômica – não há que se falar em incidência do imposto sobre a extração do petróleo, quer seja em águas marítimas ou em jazidas localizadas no território terrestre, uma vez que não há i) saída de mercadoria do estabelecimento comercial, ii) mudança de titularidade, iii) evolução de mercadoria na cadeia econômica.

Verifica-se que a lei estabelece a volta da incidência do imposto sobre a extração de petróleo. Contudo, talvez para evitar as polêmicas que foram suscitadas por ocasião da edição da Lei Noel, o diploma não estabelece explicitamente a extração como fato gerador do imposto. Assim, o art. 1º da lei dispõe que o imposto incide sobre “*a operação de circulação de petróleo desde os poços de sua extração para a empresa concessionária.*”, com a finalidade de fazer crer que há circulação de mercadoria no deslocamento do petróleo do poço para a concessionária.

Entretanto, quando se analisa os demais dispositivos da lei, verifica-se pelos próprios elementos da obrigação tributária nela veiculada, que, não obstante o artigo 1º associar a incidência à circulação do petróleo, tributa-se, por fim, a própria extração mineral.

Tal estratégia mostra-se ineficiente, uma vez que há identidade entre os dois eventos conferida pela ordem jurídica, sendo a medição a exteriorização material e quantitativa da extração, conforme já observado. Em que pese a incidência ter sido rotulada pelo legislador como *extração* ou de *circulação*, sabe-se que, como estabelece o artigo 4º, I, do Código Tributário Nacional¹⁸⁴, a denominação é irrelevante para determinação da natureza jurídica do tributo. O que não se pode deixar de reconhecer é a intenção legislativa de estabelecer

¹⁸⁴ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;”

artificialmente um elo da cadeia que antecede a circulação de mercadoria a fim de burlar o aspecto objetivo do fato gerador do ICMS, conforme moldado pela Constituição Federal.

Dessa forma, verifica-se, no que tange à escolha da extração como fato imponible, do ponto de vista do legislador estadual, que o desrespeito à Constituição ocorre por duas razões: a) as reservas naturais de hidrocarbonetos, antes da extração, não se inserem no conceito de mercadoria; b) não há operação de circulação relevante do ponto de vista do Direito Tributário, que configure fato gerador do ICMS, seja na extração, seja na movimentação do petróleo da plataforma até o estabelecimento produtor.

Ainda que a legislação estadual, por ficção jurídica, venha a considerar a plataforma de petróleo como estabelecimento autônomo, vale considerar que, a partir do precedente do STF na RP nº 1.355/PB,¹⁸⁵ deve ser reconhecida a possibilidade de uma unidade econômica ter suas atividades fracionadas em mais de um estabelecimento, desde que apenas um deles promova a alocação do bem no mercado, destinando-se os demais a fornecer elementos necessários à atuação do estabelecimento produtor. Ou ainda, é possível que mais de uma pessoa jurídica, seja por meio de consórcio, seja por meio de outras avenças, desempenhe, de modo unificado, as atividades inerentes a uma mesma unidade produtiva, sem que essa situação dê ensejo ao surgimento de diferentes elos na cadeia produtiva a ensejar a tributação do ICMS quando do deslocamento físico do bem entre elas.

Tal entendimento foi esposado pelo voto do Ministro Rafael Mayer na citada RP nº 1.181¹⁸⁶:

Não pode, portanto, o estado considerar como estabelecimento autônomo a unidade empresarial, em determinado estágio produtivo, que não tem por missão promover a saída pois não é saída o simples degrau no processo interno de produção.

Somente haverá incidência do imposto quando o concessionário ou contratado, proprietário do produto da lavra, aliena tais mercadorias, agora sim há essa qualificação,

¹⁸⁵ EMENTA: Representação. Inconstitucionalidade do artigo 9º do Decreto nº 11.222, de 05/02/1986, do Estado da Paraíba. Ao declarar estabelecimento autônomo para autorizar a incidência do ICM estabelecimentos – engenhos, sítios e demais divisões fundiárias – da mesma usina – unidade econômica – contrariou o artigo 23, II, da CF, pois taxa o simples deslocamento físico de insumos destinados à composição do produto final da mesma empresa. Representação procedente. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RP nº 1.355/PB, Pleno, Ministro Relator Oscar Corrêa, Data de publicação: 10/04/1987).

¹⁸⁶ EMENTA: - Representação. Inconstitucionalidade. a) Parág. único do art. 2º da Lei 5.106/83; b) locução na parte final do Decreto 3.124/83; c) §2º do art. 10 do Decreto 2.393/83; d) locução na segunda parte do item 2 do §1º do art. 14 do Decreto 2.393/83, na redação do Decreto 3.124/83, todos do Estado do Pará. Preceitos da legislação estadual que definem como fato gerador do ICM momento e processo produtivo no interior de uma mesma empresa agro-industrial, representando o simples deslocamento físico dos insumos destinados à composição do produto. contrariedade ao art. 23, II da Constituição e legislação complementar. Representação julgada procedente. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RP nº 1.181/PA, Pleno, Data de publicação: 08/11/84).

colocando-as em circulação no mercado. Antes da alocação desses bens em estabelecimento produtor ou comercial que os destine à mercancia não há que se falar em circulação para fins tributários.

Assim, verifica-se que a Lei nº 7.183/15 definiu o aspecto espacial do fato gerador do tributo em exame como sendo o ponto de medição da produção. Deste modo, haveria uma ficção jurídica de que a plataforma de petróleo se traduziria em estabelecimento que daria saída à mercadoria. Ocorre que a exploração e produção do petróleo no Estado do Rio de Janeiro é marítima, sendo realizada, no mais das vezes, na zona econômica exclusiva e na plataforma continental.

Por isso, é preciso verificar se o Estado do Rio de Janeiro tem competência para exercer sua jurisdição fiscal em tais áreas que, a rigor, não estão localizadas no território nacional, uma vez que não se está tributando atividade localizada no estabelecimento produtor, mas na plataforma de petróleo, o que será feito no próximo capítulo.

Frise-se que a inconstitucionalidade da referida lei estadual está sendo arguida na ADI nº 5481, ajuizada em 29.02.2016, e distribuída à relatoria do Ministro Dias Toffoli, de modo que devemos aguardar o deslinde do processo a fim de verificar se será deferido o pedido de cautelar a fim de suspender a eficácia do diploma.

2.2.3.2.1 *O Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro e a Lei nº 2.657/96*

Observa-se, ainda, no que tange à legislação tributária do Estado do Rio de Janeiro, que o §5º, do art. 194 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, e o §4º, do art. 31 da Lei nº 2.657/96 do Estado do Rio de Janeiro, dispõem, expressamente que o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva são parte do território fluminense, como se verifica:

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

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

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

(...)

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

Apesar de atacados pela ADI nº 2.080/RJ, tais dispositivos continuam com eficácia plena, posto que foi indeferida a liminar pleiteada nos autos da ADI. Não nos debruçaremos sobre a análise dessa legislação, tendo em vista que, em tópico infra, abordaremos, exclusivamente, o acórdão proferido na medida cautelar da referida ADI.

2.2.3.3 O Regulamento de ICMS do Estado do Espírito Santo

O RICMS do Estado do Espírito Santo – Decreto nº 1.090-R/2002 – ao contrário do que se verifica na legislação até então analisada, não dispõe sobre exercício de competência tributária em águas marítimas. Muito pelo contrário, há artigo que afirma que as plataformas de exploração de petróleo nada mais são do que extensão do estabelecimento comercial:

CAPÍTULO V - DO ESTABELECIMENTO E DO LOCAL DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO

Seção I - Do Estabelecimento

Art. 11. Considera-se estabelecimento o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades, em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias.

(...)

§ 4º Considera-se extensão do estabelecimento o bloco de exploração e produção de petróleo ou gás natural situado na costa marítima ou na superfície terrestre deste Estado, conforme contrato de concessão firmado com a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP.

A redação deste parágrafo foi dada pelo Decreto Estadual nº 3.341-R de 27.06.2013, com eficácia a partir de 02.07.2013. Antes da alteração, a redação anterior era dada pelo Decreto Estadual nº 3.235-R de 25.02.2013:

§ 4º Considera-se extensão do estabelecimento principal a plataforma de exploração ou produção de petróleo situada na costa deste Estado.

Por sua vez, tal redação superou a que era conferida pelo Decreto Estadual nº 1.539-R de 6.09.2005:

§ 4º Considera-se extensão do estabelecimento principal a plataforma de produção de petróleo situada na costa deste Estado.

Como se pode ver, em qualquer das três redações que foram dadas ao §4º do artigo 11 do Regulamento do ICMS/ES, inclusive a do Decreto nº 1.539-R/05, a plataforma de produção de petróleo é uma extensão do estabelecimento principal localizado no Estado do Espírito Santo. Decorre daí a desnecessidade da plataforma de produção de petróleo se constituir como estabelecimento autônomo, podendo operar a partir da inscrição estadual do estabelecimento

principal, conforme artigo 41 da Lei nº 7.000/01,¹⁸⁷ que somente exige inscrição estadual para os estabelecimentos autônomos.

Não obstante a clara previsão, tomou-se ciência de cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória efetuada pela Secretaria de Fazenda do Estado do Espírito Santo. A autuação em referência gerou o processo administrativo nº 6.330.452-0.

De acordo com a autoridade autuante, tais dispositivos legais teriam sido infringidos porque o contribuinte deixou de se inscrever na repartição fazendária da jurisdição em que estava operando o estabelecimento obrigado à inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS, constantes do auto de infração, abaixo transcritos, em textual:

Deixar de se inscrever na repartição fazendária da jurisdição em que estiver operando o estabelecimento obrigado à inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS. O contribuinte produziu no período de julho/2009 a outubro/2009 35.643 m3 de petróleo no Parque das Conchas nos campos Abalone e Ostra sem possuir junto a SEFAZ-ES sua inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS.

Dispõe o artigo 75, §5º, I, “a”, da Lei nº 7.000/01:

“Art. 75. A pena de multa será aplicada nos casos previstos nos parágrafos 1º a 8º deste artigo.

(...)

§ 5.º Faltas relativas à inscrição na repartição fazendária e às alterações cadastrais:

I - deixar de se inscrever na repartição fazendária da jurisdição em que estiver operando o estabelecimento obrigado à inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS ou adquirir mercadorias com inscrição suspensa ou cancelada.

a) multa de 30% (trinta por cento) do valor das mercadorias existentes no estabelecimento ou constantes de notas fiscais em nome do infrator, nunca inferior a 500 (quinhentos) VRTE's;”

Entendeu a autoridade autuante que a multa acima prevista seria devida em razão da infração da obrigação acessória de inscrever-se no cadastro de contribuintes prevista no artigo 41 da Lei nº 7.000/01, cuja redação se transcreve:

Art. 41. São obrigadas ao cadastramento fiscal a pessoa física, jurídica ou firma individual que praticam as operações ou prestações relativas ao imposto e que revistam da condição de contribuintes ou responsáveis, nos termos do disposto no Capítulo IX.

¹⁸⁷ Art. 41. São obrigadas ao cadastramento fiscal a pessoa física, jurídica ou firma individual que praticam as operações ou prestações relativas ao imposto e que revistam da condição de contribuintes ou responsáveis, nos termos do disposto no Capítulo IX.

§1º. A lei disciplinará o momento e a forma de concessão e baixa da inscrição cadastral.

§ 2.º A Secretaria de Estado da Fazenda, sempre que entender mais prático, conveniente ou necessário:

I - poderá autorizar inscrição não obrigatória;

II - determinar a inscrição de estabelecimentos ou pessoas que, embora não se revistam da condição de contribuintes ou responsáveis, intervenham no mecanismo de circulação de mercadorias ou bens e no de prestação de serviços.

Por sua vez, o referido dispositivo legal foi regulamentado pelo artigo 21, caput, do Decreto nº 1.090-R/02, que assim dispõe:

Art. 21. Inscrever-se-ão, antes de iniciarem suas atividades, no cadastro de contribuintes do imposto ou no cadastro de produtor rural, conforme o caso, as pessoas que realizam operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, em especial as indicadas no art. 15, § 3.º, ressalvadas as hipóteses de dispensa expressa em legislação específica.

Como se verifica, no afã de gerar receita tributária aos cofres públicos, a fiscalização passa a agir sem base normativa. Frise-se que tal processo administrativo ainda se encontra pendente de julgamento em primeira instância.

2.2.4 Conclusão parcial II

No presente tópico, foram analisadas as leis dos Municípios litorâneos do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, bem como a legislação de ICMS desses Estados, e a abordagem dos referidos diplomas dos entes subnacionais quanto à tributação de fatos geradores ocorridos em plataformas de petróleo localizadas em águas marítimas.

Tanto a legislação tributária municipal quanto a legislação tributária estadual tributam fatos geradores ocorridos em território marítimo, seja admitindo a ocorrência do fato gerador na extração de óleo no mar, como fez e tornou a fazer o Estado do Rio de Janeiro. Seja estendendo, indevidamente, seus limites territoriais para alcançar o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, como diversos dispositivo dos regramentos municipais.

Além disso, observou-se que os Municípios, por meio de imposição de obrigação de retenção na fonte de ISS incidente sobre fatos geradores ocorridos fora de seus territórios, pretendem, na verdade, subverter a lógica imposta pela Lei Complementar nº 116/2003, em crítica já feita no capítulo supra e aqui reiterada: a atribuição de responsabilidade a terceiro, eximindo o contribuinte da obrigação de pagamento do tributo, só pode ocorrer quando o ente for competente para tributar o fato gerador ocorrido em seu território, o que ocorre com os serviços tributados no local da prestação, como listado nos incisos do art. 3º.

Por sua vez, os Tribunais de Justiça do Rio de Janeiro e do Espírito Santo apresentam tendência equivocada de manter a cobrança de ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas, no que, talvez, mantendo a interpretação, já corrigida pelo STJ, de que, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 a regra seria a tributação no local da prestação, estendendo-a aos fatos geradores ocorridos já estando a LC 116/2003 em vigor.

Finalizando essa breve abordagem do ponto de vista do direito interno, analisaremos, de forma sintética, como a projeção do território de Estados e Municípios sobre águas marítimas é tutelado pelo Direito Internacional e, de modo mais específico, pelo Direito do Mar.

2.3 A abordagem dada pelo Direito Internacional quanto à projeção dos territórios de Estados e Municípios em águas marítimas

2.3.1 Introdução: O Direito do Mar

De maneira inicial, é imperioso fazer uma separação entre os conceitos de Direito do Mar e Direito Marítimo. O primeiro é um ramo especializado do Direito Internacional Público que tem como objeto de estudo o mar como espaço internacional. Promove o uso pacíficos dos mares e oceanos, a utilização equitativa e eficiente dos seus recursos, a conservação dos recursos vivos e o estudo, a proteção e a preservação do meio marinho.

Já o Direito marítimo é, geralmente, tratado como um ramo do direito comercial, apresentando normas que disciplinam o comércio marítimo. Quanto a essa diferenciação, observa Valério de Oliveira Mazzuoli:

Não há que se fazer confusão entre Direito do Mar e Direito Marítimo. Enquanto aquele cuida da regulamentação jurídica do mar e das competências estatais sobre ele (a exemplo das questões envolvendo o mar territorial, a plataforma continental, a zona econômica exclusiva, os rios internacionais e o alto-mar), este último regulamenta as atividades privadas da navegação (como as atividades das embarcações e dos navios, os contratos marítimos, os acidentes da navegação, os seguros marítimos, a atividade portuária, o transporte marítimo etc.)¹⁸⁸

Por muito tempo, os Estados tentaram apoderar-se do mar, entendendo que várias porções do alto-mar lhes pertenciam. Não tardou a doutrina em questionar esse posicionamento, com especial destaque para Hugo Grotius, que defendeu que o mar deveria ser aberto para todos os países.

Sobre o mar recaem importantes pretensões dos Estados, necessitando harmonizar o desejo de expandir ao máximo a soberania com a possibilidade do uso compartilhado das águas. Nesse sentido, observou-se:

As such the Law of the Sea Convention (LOSC) was the culmination of the tug-of-war between the sovereignty of the coastal State, which atavistically purports to expand its power further and further away from land; and the freedom of the high seas, a principle partly created as a reflexion of the impossibility to subdue the vast expanse of water for long centuries in human history.¹⁸⁹

¹⁸⁸ MAZZUOLI, Valério de Oliveira, Curso de Direito Internacional Público, RT: São Paulo, 2015, p.846.

¹⁸⁹ GAVOUNELI, Maria, Functional jurisdiction in the law of the sea, 2007, p.1-2. Em livre tradução: “Como tal, a Lei da Convenção do Mar (LOSC) foi o ponto culminante do cabo-de- guerra entre a soberania do Estado costeiro , que atavicamente pretende expandir seu poder cada vez mais longe da terra; e a liberdade do alto mar,

Diante das pretensões, é de grande relevância legislar sobre Direito do mar. Insta salientar que a competência legislativa sobre a matéria acabou não diferenciada pelo Constituinte de 1988. Assim, a Constituição englobou pela expressão “direito marítimo”, no artigo 22, I, tanto o Direito do Mar quanto o Direito Marítimo propriamente dito:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

Tal conclusão fica patente quando o constituinte faz seguir no mesmo inciso a expressão “direito espacial”, matéria típica de Direito Internacional Público, tal qual o Direito do Mar. Ambos estão, portanto, dentro da competência legislativa da União.

O Direito do Mar, no entanto, é de origem consuetudinária, já que suas normas, por muito tempo, foram reguladas pelos costumes internacionais e por princípios gerais do direito. A matéria passou a ser regulamentada por tratados internacionais só em 1958, quando foi realizada a Primeira Conferência Internacional das Nações Unidas sobre o Direito do Mar:

A codificação dessas normas ganhou alento já sob o patrocínio das Nações Unidas, havendo-se concluído em Genebra, em 1958, (a) uma Convenção sobre o mar territorial e a zona contígua, (b) uma Convenção sobre o alto mar, (c) uma Convenção sobre pesca e conservação dos recursos vivos do alto mar, e (d) uma Convenção sobre a plataforma continental. Sucede que esses quatro textos — cuja aceitação não chegou a ser generalizada — produziram-se no limiar de uma era marcada pelo questionamento das velhas normas e princípios: os oceanos já não representavam apenas uma via de comunicação navegatória, própria para alguma pesca e algumas guerras. O fator econômico, tanto mais relevante quanto enfatizado pelo progresso técnico, haveria de dominar o enfoque do direito do mar nos tempos modernos.¹⁹⁰

A Segunda Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar ocorreu em 1960 e objetivava fixar a extensão do mar territorial. Estabelecia uma série de princípios para regular a matéria, no entanto esses ficaram obsoletos e inadequados de maneira muito rápida. Nesse contexto, é que logrou ocorrer a Terceira Conferência, ocorrida em Montego Bay, que resultou na Convenção que será analisada a seguir.

2.3.1.1 A Convenção de Montego Bay e a Lei nº 8.617/93

A terceira Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, assinada em Montego Bay, em 1982, conseguiu resultados significativos na regulação da matéria, até pela presença de mais de cento e sessenta e quatro Estados:

um princípio criado em parte como reflexo da impossibilidade de subjugar a vasta extensão de água por longos séculos da história humana.”

¹⁹⁰ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar, São Paulo: Saraiva, 2011, p.349.

When on 10 December 1982 the Law of the Sea Convention was finally concluded, after one of the lengthier ever negotiations in international lawmaking, the end-product was truly impressive. Much more than a codifying treaty in progressive development of a very old branch of international law or even simply “a constitution for the oceans”, the new instrument created an integral normative system, complete with a compulsory dispute settlement mechanism and its own (though non-exclusive) judicial forum. It was also a new blueprint for the partition of the sea, a monumental allocation of powers strongly reminiscent of – and certainly comparable to – the very real struggle underpinning the intellectual duel evidenced in Huig de Groot’s *Mare liberum* (1609) and John Shelden’s *Mare clausus* (1635)¹⁹¹

A convenção de Montego Bay apresenta sua composição em trezentos e vinte artigos, nos quais são tratadas as questões de mais alta relevância para o Direito do Mar. Está dividida da seguinte forma: introdução; mar territorial e zona contígua; estreitos utilizados para a navegação internacional; Estados arquipélagos; zona econômica exclusiva; plataforma continental, alto mar; regime das ilhas; mares fechados ou semifechados; direito de acesso ao mar e a partir do mar dos Estados sem litoral e liberdade de trânsito; a área; proteção e preservação do meio marinho; investigação científica marinha; desenvolvimento e transferência de tecnologia marinha; solução de controvérsias; disposições gerais e disposições finais.

Ademais, a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar é composta por nove anexos, os quais se referem respectivamente: às espécies altamente migratórias; à comissão de limites da plataforma continental; às condições básicas para a prospecção, exploração e aproveitamento da área; ao estatuto da empresa; à conciliação; ao estatuto do Tribunal Internacional do Direito do Mar; à arbitragem; à arbitragem especial; e à participação de organizações internacionais.

Cabe salientar que a Convenção não trata de lagos, rios, os quais compõem as chamadas águas interiores, sendo pertencentes à área de soberania do Estado territorial. Assim destaca Rezek:

Existem, no âmbito espacial da soberania de todo Estado, águas interiores estranhas ao direito do mar, e por isso não versadas na Convenção de 1982: tal o caso dos rios e lagos de água doce, como dos pequenos mares interiores, carentes de interesse internacional. As águas interiores a que a Convenção se refere são águas de mar aberto: fazem parte daquela grande extensão de água salgada em comunicação livre na superfície da Terra, e sua interioridade é pura ficção jurídica. Cuida-se das águas

¹⁹¹ Maria Gavouneli, *Functional jurisdiction in the law of the sea*, 2007, p.1. Tradução livre: “Quando em 10 de Dezembro de 1982, a Convenção do Mar foi finalmente concluída, depois de uma das mais longas negociações em legislação internacional, o produto final foi verdadeiramente impressionante. Muito mais do que um tratado codificador no desenvolvimento progressivo de um ramo muito antigo do direito internacional ou mesmo simplesmente ‘uma constituição para os oceanos’, o novo instrumento cria um sistema normativo integral, completo com um mecanismo de resolução de litígios obrigatório e seu próprio, embora não exclusivo, foro judicial. Foi também um novo modelo para a partição do mar, uma alocação monumental de poderes que lembra muito - e certamente comparáveis - a luta muito real subjacente ao duelo intelectual evidenciado em *liberum* de Huig de Groot Mare (1609) e *clausus* Mare de John Shelden”

situadas aquém da linha de base do mar territorial, em razão da existência de baías, de portos e ancoradouros, ou de um litoral caracterizado por “recortes profundos e reentrâncias ou em que exista uma franja de ilhas ao longo da costa na sua proximidade imediata”.¹⁹²

Do mesmo modo, a matéria é tratada pela lei federal que cuida de atribuições gerais sobre Direito do Mar, a Lei nº 8.617/93, a qual dispõe, basicamente, sobre o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental brasileira:

A Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, de 1982, passou a regular a matéria, estabelecendo regras e princípios sobre o mar territorial e a zona contígua, e sobre a zona econômica exclusiva e a plataforma continental. A Convenção da ONU sobre o Direito do Mar foi assinada pelo Brasil, aprovada pelo Congresso Nacional (Decreto Legislativo nº5 de 9/11/1987), ratificada em 22/12/1999, e promulgada pelo Decreto 99.165 de 12/3/1996, com sua entrada em vigor no ordenamento jurídico nacional declarado pelo Decreto 1530 de 22/6/1995. Representou um avanço em termos de codificação dos espaços marítimos e oceânicos, em suas dimensões, além de ter legislado sobre matéria nova, de extrema importância, como os fundos marítimos e oceânicos e a definição da zona econômica e exclusiva. No seu contexto, inseriram-se as convenções anteriores, que tratam de assuntos correlatos ao mar. A título de exemplo, destacam-se a Convenção de Washington sobre Prevenção de Poluição Marinha por corrente de Resíduos e Outras Matérias (com emendas), de 1972, e a Convenção Marpol, de 1963/1978. A Lei nº8.617 de 4/1/1993, que “dispõe sobre o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental brasileiras, e dá outras providências”, terminou de alinhar o Brasil, segundo Guido Soares, com as normas internacionais aceitas pelos Estados da atualidade.¹⁹³

Quanto à parte externa do domínio marítimo estatal, pode-se tratar, inicialmente, do mar territorial. Ele deve ser entendido como a faixa marítima que banha o litoral de um Estado e, onde o mesmo exerce sua jurisdição até um limite prefixado; é intermediário entre o alto-mar e a terra firme, sendo necessário para a segurança e conservação do Estado ribeirinho. Sobre seu regime jurídico acentuam, respectivamente, a convenção de Montego Bay e, no mesmo sentido, o artigo 2º da Lei nº 8.617/93:

ARTIGO 2 Regime jurídico do mar territorial, seu espaço aéreo sobrejacente, leito e subsolo.

1. A soberania do Estado costeiro 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.¹⁹⁴

Art. 2º A soberania do Brasil estende-se ao mar territorial, ao espaço aéreo sobrejacente, bem como ao seu leito e subsolo.

¹⁹² REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar, São Paulo: Saraiva, 2011, p.349.

¹⁹³ RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá, Direito do Petróleo, Renovar: Rio de Janeiro, 2014, p.63-64.

¹⁹⁴ Convenção das Nações Unidas sobre Direito do Mar (Montego Bay, 1982, Dec. Leg. nº 5/87; Dec. nº 1530/95).

Todavia, a soberania não é absoluta no mar territorial, a regra do direito de passagem inocente representa importante exceção. Ela possui caráter de costume internacional e a Convenção de Montego Bay tratou de especificá-la nos arts.17 a 26. Discorrendo sobre ela:

Por meio da regra da passagem inocente, o Estado costeiro deve aceitar, em tempo de paz, o trânsito inofensivo de navios estrangeiros mercantes (não os navios de guerra) por suas águas territoriais, sem o que a navegação de embarcações de todo o mundo seria impraticável. Em outras palavras, como leciona Adherbal Meira Mattos, a passagem inocente é “a navegação no mar territorial, com o objetivo de atravessá-lo, sem penetrar nas águas interiores, nem fazer escala num ancoradouro ou instalação portuária situado fora das águas interiores ou para elas dirigir-se, delas sair, ou fazer escala num desses ancoradouros ou instalações”.¹⁹⁵

Esse direito vem, também, assegurado pela Lei nº 8.617/93, na qual fica evidente o dever que o navio de trânsito tem de não praticar qualquer ato que possa ofender a soberania nacional, ou causar prejuízos à segurança, ordem pública ou mesmo interesses econômicos e fiscais do Brasil:

Art. 3º É reconhecido aos navios de todas as nacionalidades o direito de passagem inocente no mar territorial brasileiro.

§ 1º A passagem será considerada inocente desde que não seja prejudicial à paz, à boa ordem ou à segurança do Brasil, devendo ser contínua e rápida.

§ 2º A passagem inocente poderá compreender o parar e o fundear, mas apenas na medida em que tais procedimentos constituam incidentes comuns de navegação ou sejam impostos por motivos de força ou por dificuldade grave, ou tenham por fim prestar auxílio a pessoas a navios ou aeronaves em perigo ou em dificuldade grave.

§ 3º Os navios estrangeiros no mar territorial brasileiro estarão sujeitos aos regulamentos estabelecidos pelo Governo brasileiro.

Diante dessa questão, discorre Mazzuoli quanto aos poderes do Estado ribeirinho quando da passagem inocente em seu mar territorial:

Isso bem demonstra que o direito de passagem inocente não impede que o Estado ribeirinho tome medidas de salvaguarda de sua soberania, ordem pública e outros interesses, como os fiscais. Fora do caso excepcional acima citado, admitido por Oppenheim, parece-nos não ser possível franquear as águas do Estado à passagem inocente de navios de guerra, uma vez que o fundamento do direito de passagem deriva do interesse universal apresentado pela liberdade de comércio e de navegação, o que inexistia no caso de passagem de embarcações bélicas.¹⁹⁶

Ainda sobre o mar territorial, devem ser percebidos os limites quanto ao exercício da jurisdição. Determina a Convenção de Montego Bay, em seu art. 28, que o Estado não deve exercer sua jurisdição civil frente a um navio estrangeiro que esteja apenas em passagem inocente

¹⁹⁵ MAZZUOLI, Valério de Oliveira, Curso de Direito Internacional Público, RT: São Paulo, 2015, p.853.

¹⁹⁶ Ibid., p.854.

no mar territorial. Tampouco pode o Estado ribeirinho usar sua jurisdição penal, exceto nas hipóteses previstas na Convenção¹⁹⁷.

Por fim, ainda quanto ao mar territorial, problema muito antigo diz respeito a sua delimitação. As discussões remetem a Saxoferrato, o qual havia sustentado uma jurisdição dos Estados costeiros até cem milhas marítimas. Não convém aqui uma exposição histórica demais alongada sobre a evolução para se chegar ao atual limite fixado pela Convenção de Montego Bay, porém, no Brasil, a questão foi afirmada unilateralmente com o Decreto-Lei nº 1.098/70, o qual determinava o mar territorial como sendo as duzentas milhas marítimas de largura, medidas a partir da linha do baixo-mar do litoral, adotando o método das linhas de base retas para o traçado da linha exterior.

O Decreto-Lei nº 1098 apresentou afirmação unilateral de soberania para o necessário lastro jurídico à nação brasileira contra eventuais incursões estrangeiras. Um de seus *consideranda* falou em “exercício da soberania inerente ao conceito do mar territorial”, a qual se estende “ao espaço aéreo acima do mar territorial, bem como ao leito e subsolo deste mar” (art 2º, *caput*). Tais conceitos são nitidamente genebrinos, muito embora o Brasil não tivesse assinado a Convenção sobre a matéria, a despeito de ter participado de suas negociações. Pelo Decreto- Legislativo nº45, de 15 de outubro de 1968, o Congresso Nacional autorizou o Presidente da República a aderir a ela (e às demais Convenções sobre Direito do Mar), hipótese, que, entretanto, não se efetivou.¹⁹⁸

¹⁹⁷ Convenção das Nações Unidas sobre Direito do Mar (Montego Bay, 1982, Dec. Leg. nº 5/87; Dec. nº 1530/95). ARTIGO 27 Jurisdição penal a bordo de navio estrangeiro

1. A jurisdição penal do Estado costeiro não será exercida a bordo de navio estrangeiro que passe pelo mar territorial com o fim de deter qualquer pessoa ou de realizar qualquer investigação, com relação à infração criminal cometida a bordo desse navio durante a sua passagem, salvo nos seguintes casos:

a) se a infração criminal tiver consequências para o Estado costeiro;
b) se a infração criminal for de tal natureza que possa perturbar a paz do país ou a ordem no mar territorial;
c) se a assistência das autoridades locais tiver sido solicitada pelo capitão do navio ou pelo representante diplomático ou funcionário consular do Estado de bandeira; ou
d) se essas medidas forem necessárias para a repressão do tráfico ilícito de estupefacientes ou de substâncias psicotrópicas.

2. As disposições precedentes não afetam o direito do Estado costeiro de tomar as medidas autorizadas pelo seu direito interno, a fim de proceder a apresamento e investigações a bordo de navio estrangeiro que passe pelo seu mar territorial procedente de águas interiores.

3. Nos casos previstos nos parágrafos 1º e 2º, o Estado costeiro deverá, a pedido do capitão, notificar o representante diplomático ou o funcionário consular do Estado de Bandeira antes de tomar quaisquer medidas, e facilitar o contato entre esse representante ou funcionário e a tripulação do navio. Em caso de urgência, esta notificação poderá ser feita enquanto as medidas estiverem sendo tomadas.

4. Ao considerar se devem ou não proceder a um apresamento e à forma de o executar, as autoridades locais devem ter em devida conta os interesses da navegação.

5. Salvo em caso de aplicação das disposições da Parte XII ou de infração às leis e regulamentos adotados de conformidade com a Parte V' o Estado costeiro não poderá tomar qualquer medida a bordo de um navio estrangeiro que passe pelo seu mar territorial, para a detenção de uma pessoa ou para proceder a investigações relacionadas com qualquer infração de caráter penal que tenha sido cometida antes do navio ter entrado no seu mar territorial, se esse navio, procedente de um porto estrangeiro, se encontrar só de passagem pelo mar territorial sem entrar nas águas interiores.

¹⁹⁸ MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p.13.

Essa delimitação do mar territorial permanece até 1982, com a Terceira Conferência das Nações Unidas sobre Direito do Mar, no qual o governo brasileiro precisou defrontar-se pela assinatura ou não da Convenção de Montego Bay, que mandou ser de doze milhas a extensão do mar territorial de qualquer Estado costeiro, conforme o art. 3º. No Brasil, essa normativa foi recepcionada logo pelo art. 1º da Lei nº 8.617/93:

Hoje, a Lei nº 8617, de 4 de janeiro de 1993, revogou o Decreto-Lei nº 1098, de 25 de março de 1970 e demais disposições em contrário, determinando que o mar territorial brasileiro compreende uma faixa de 12 milhas marítimas de largura, estendendo-se a soberania do Brasil ao mar territorial, ao espaço aéreo sobrejacente.¹⁹⁹

Importante destacar que a contagem dessas doze milhas, de acordo com a Convenção de Montego Bay, pode ser feita por linhas de base normal, linhas de base reta ou pela combinação de métodos. Sobre isso, de maneira didática:

A convenção refere-se a dois tipos de linha de base: linha de base normal (art. 5º) e linha de base reta (art. 7º). A linha de base normal é a da baixa-mar ao longo da costa, indicada nas cartas marítimas de grande escala, oficialmente reconhecidas pelo Estado costeiro. No caso dos recifes (art. 6º), a linha de base é a linha de baixa-mar do recife situado do lado do mar. A linha de base reta é utilizada nos locais em que a costa apresenta recortes profundos e reentrâncias, ou em que exista uma franja de ilhas ao longo da costa na sua proximidade imediata. No caso de um delta, os pontos serão escolhidos ao longo da linha de baixa-mar mais avançada em direção ao mar. Tais linhas não serão traçadas em direção aos baixios que emergem na baixa-mar, nem a partir deles, salvo em caso de construção de faróis permanentemente acima do nível do mar ou de reconhecimento internacional geral.²⁰⁰

Além do mar territorial, também está dentro da área de fiscalização do Estado ribeirinho a chamada zona contígua. Essa é a faixa de alto-mar que se inicia imediatamente após o limite exterior do mar territorial e, teoricamente, com a mesma extensão desse. Sobre essa zona dispõem respectivamente a Convenção de Montego Bay e a Lei nº 8.617/93:

ARTIGO 33 Zona contígua

1. Numa zona contígua ao seu mar territorial, denominada zona contígua, o Estado costeiro pode tomar as medidas de fiscalização necessárias a:
 - a) evitar as infrações às leis e regulamentos aduaneiros, fiscais, de imigração ou sanitários no seu território ou no seu mar territorial;
 - b) reprimir as infrações às leis e regulamentos no seu território ou no seu mar territorial.
2. A zona contígua não pode estender-se além de 24 milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do mar territorial.²⁰¹

¹⁹⁹ MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p.17.

²⁰⁰ Ibid., p.18.

²⁰¹ Convenção das Nações Unidas sobre Direito do Mar (Montego Bay, 1982, Dec. Leg. nº 5/87; Dec. nº 1530/95).

Art. 4º A zona contígua brasileira compreende uma faixa que se estende das doze às vinte e quatro milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do mar territorial.

Art. 5º Na zona contígua, o Brasil poderá tomar as medidas de fiscalização necessárias para:

I - evitar as infrações às leis e aos regulamentos aduaneiros, fiscais, de imigração ou sanitários, no seu território, ou no seu mar territorial;

II - reprimir as infrações às leis e aos regulamentos, no seu território ou no seu mar territorial.²⁰²

Quanto ao histórico de evolução legislativa dessa zona asseverou Adherbal Meira:

O Brasil, com o Decreto-Lei nº 44/66, tinha 6 milhas de mar territorial e outras 6 milhas de zona contígua. Com o Decreto-Lei 553/69, nosso mar territorial de 200 milhas passou a ter 12 milhas, silenciando sobre zona contígua. Com o Decreto-Lei nº 1098/70 tivemos um mar territorial de 200 milhas, com duas zonas de pesca, cada uma de 100 milhas, sem zona contígua. Hoje, com a Lei nº 8617/93, temos uma zona contígua de 12 milhas, onde o Brasil poderá tomar medidas de fiscalização, para evitar infrações às leis e aos regulamentos aduaneiros, fiscais, de imigração ou sanitários, no seu território ou no seu mar territorial, bem como para reprimir infrações a leis e regulamentos, no seu território ou no seu mar territorial. A atual lei brasileira segue as pegadas da Convenção de Montego Bay (art. 33): a zona contígua não pode estender-se além de 24 milhas marítimas, a partir da linha de base que mede a largura do mar territorial, portanto, 12 milhas marítimas [...]²⁰³

Como se verifica do comentário de Adherbal Meira, o Estado apresenta algumas competências na zona contígua. Dentre elas, podem ser destacadas a aduaneira e fiscal, a fim de prevenir e punir infrações e fraudes em seus regulamentos internos; a de segurança, nos seus diversos aspectos, como militar, navegação e saúde; pode ainda promover a conservação e exploração de riquezas animais e minerais.

Destaca-se, ainda, que a zona contígua não deve ser confundida com zona de segurança ou mesmo com zona fechada. Mais uma vez Adherbal Meira:

A zona de segurança (ou faixa marítima continental) emanou da 1ª Reunião de Consulta dos Ministros das Relações Exteriores, realizada em 1939, no Panamá. Criou-se com base na noção de zona contígua- uma faixa marítima, adjacente ao mar territorial dos países americanos de cerca de 300 milhas, com o fim de proteger a neutralidade dos países americanos. Isto ocorreu durante a II Grande Guerra, não devendo a presente noção ser confundida com outra, também denominada de zona de segurança, mas vinculada à plataforma submarina.

A Convenção/82 fala em zona de segurança, até uma distância de 500 metros, em volta das instalações de investigação científica.

A zona fechada foi criada por atos unilaterais de alguns Estados fortes, principalmente no Pacífico, com a finalidade de experimentos e explosões nucleares, chegando a 400.000 milhas quadradas, impedindo a navegação e a pesca, e contribuindo para o aumento da poluição das águas do mar, a despeito de normas convencionais proibitivas sobre a matéria, como a Primeira Convenção de Genebra, de 1958 e o Tratado de Moscou, de 1963.²⁰⁴

²⁰² Lei nº 8617/93.

²⁰³ MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p.25.

²⁰⁴ Ibid., p.25-26.

Quanto à natureza jurídica, a zona contígua não se confunde com o mar territorial. A zona contígua é uma parte ou faixa do alto-mar adjacente às águas territoriais, diferentemente do que ocorre com o mar territorial, que é parte do “território submerso” do Estado. Essa diferença de natureza jurídica é que está na origem da distinção entre as competências do Estado ribeirinhos nessas áreas. Nesse sentido:

O estatuto jurídico da zona contígua não é o do mar territorial. Antes da Convenção de 1982 entendia-se tal zona como parte do alto mar, onde, entretanto, o Estado costeiro se encontra autorizado a certas medidas defensivas. Hoje essa faixa se confunde com as primeiras milhas da zona econômica exclusiva.²⁰⁵

Por sua vez, a Zona Econômica Exclusiva é uma das principais inovações que vem com a Convenção de Montego Bay, a qual trata dos assuntos nos art. 55 até 75. Na verdade, à época da Convenção, a ZEE já constituía um costume internacional, conforme pode ser observado:

In the second half of the 1970s, a large number of states claimed 200-mile zones. By the time that UNCLOS III came to an end in 1982 and the final text of the LOSC was signed, the EEZ concept was already established in customary international law (Churchill and Lowe, 1999). When the LOSC entered into force in 1994, more than one hundred coastal states had enacted legislation establishing extended jurisdiction in some form.²⁰⁶

A ZEE corresponde à área marítima situada para além do mar territorial e adjacente a este, tendo início a partir do limite exterior deste último, indo até o limite de 188 milhas marítimas, o que completa um total de 200 (duzentas) milhas contadas a partir da linha de base normal. Sobre essa conceituação, que também é tratada pelo art. 6º da Lei nº 8.617/93 e pelos artigos 55 e 57 da Convenção de Montego Bay, destaca Rezek:

Trata-se de uma faixa adjacente ao mar territorial — que se sobrepõe, assim, à zona contígua —, e cuja largura máxima é de cento e oitenta e oito milhas marítimas contadas do limite exterior daquele, com o que se perfazem duzentas milhas a partir da linha de base.²⁰⁷

²⁰⁵ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 357.

²⁰⁶ Alf Håkon Hoel, Are K. Sydnes, Syma A. Ebbin, Ocean Governance and Institutional change. In: Alf Håkon Hoel, Are K. Sydnes, Syma A. Ebbin, *A sea change: the exclusive economic zone and governance institutions for living marine resources*, p.5. Livre tradução: Na segunda metade dos anos 1970, um grande número de Estados reivindicaram zonas de 200 milhas. No momento em que a CNUDM III chegou ao fim, em 1982, e o texto final do LOSC foi assinado, o conceito de ZEE já estava estabelecido no direito internacional consuetudinário (Churchill e Lowe, 1999). Quando o LOSC entrou em vigor em 1994, mais de cem estados costeiros haviam promulgado legislação que estabelece a competência estendida.

²⁰⁷ REZEK, op. cit., nota 205, p.357.

Quanto à natureza jurídica, a Convenção e a lei federal conferem à ZEE uma natureza *sui generis*. Ela possui características próprias do mar territorial e do alto-mar, estando no meio termo entre ambos os institutos.

Sobre as prerrogativas do Estado ribeirinho na ZEE, é importante perceber que os direitos existentes na Convenção e na Lei federal são taxativos.²⁰⁸ Assim disciplina a legislação interna:

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

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

Parágrafo único. A investigação científica marinha na zona econômica exclusiva só poderá ser conduzida por outros Estados com o consentimento prévio do Governo brasileiro, nos termos da legislação em vigor que regula a matéria.

Art. 9º A realização por outros Estados, na zona econômica exclusiva, de exercícios ou manobras militares, em particular as que impliquem o uso de armas ou explosivas, somente poderá ocorrer com o consentimento do Governo brasileiro.²⁰⁹

A primeira prerrogativa do Estado ribeirinho é a exploração dos recursos naturais, sendo soberano nesse quesito, todavia é bem lembrado por Adherbal Meira²¹⁰ que: “*Trata-se do exercício de direitos de soberania sobre recursos naturais, mas, não, de soberania sobre a porção equórea, como ocorre com o mar territorial*”. Além disso, o Estado costeiro é responsável por fixar as capturas permitidas dos recursos vivos e determinar sua capacidade de realizar a atividade exploratória, devendo conferir às outras nações acesso ao excedente dessa captura, conforme determina o art.69 da Convenção de Montego Bay.

²⁰⁸ Convenção das Nações Unidas sobre Direito do Mar (Montego Bay, 1982, Dec. Leg. nº 5/87; Dec. nº 1530/95). ARTIGO 56 Direitos, jurisdição e deveres do Estado costeiro na zona econômica exclusiva

1. Na zona econômica exclusiva, o Estado costeiro tem:

a) 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 vista à exploração e aproveitamento da zona para fins econômicos, como a produção de energia a partir da água, das correntes e dos ventos;

b) jurisdição, de conformidade com as disposições pertinentes da presente Convenção, no que se refere a:

i) colocação e utilização de ilhas artificiais, instalações e estruturas;

ii) investigação científica marinha;

iii) proteção e preservação do meio marinho;

2. No exercício dos seus direitos e no cumprimento dos seus deveres na zona econômica exclusiva nos termos da presente Convenção, o Estado costeiro terá em devida conta os direitos e deveres dos outros Estados e agirá de forma compatível com as disposições da presente Convenção.

3. Os direitos enunciados no presente artigo referentes ao leito do mar e ao seu subsolo devem ser exercidos de conformidade com a Parte VI da presente Convenção

²⁰⁹ Lei nº 8617/93.

²¹⁰ MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p.35

Do ponto de vista da jurisdição estatal na zona econômica exclusiva, a Convenção determina que só o Estado ribeirinho pode colocar e utilizar ilhas artificiais. Sobre a pesquisa científica, pode-se destacar que ela é um direito e dever do Estado costeiro. Conforme observado dos dispositivos acima separados, toda investigação científica na ZEE precisa de uma autorização prévia do Estado costeiro, conferindo a ele o direito de participar dessa investigação e de se beneficiar dos dados dela resultantes.

Ainda na ZEE, como o Estado não é soberano sobre essa área, a comunidade internacional apresenta alguns direitos, o que reforça ainda mais o caráter *sui generis* da Zona Econômica Exclusiva, reunindo deveres típicos do alto-mar. Assim destaca Rezek:

Todos os Estados gozam, na zona econômica exclusiva de qualquer deles, de liberdades que distinguem essa área do mar territorial: a *navegação* — prerrogativa mais ampla que a simples passagem inocente —, o *sobrevoo* — que acima das águas territoriais não é permitido por norma geral alguma — e a colocação de *cabos ou dutos submarinos*, além de outros usos compatíveis com os direitos do Estado costeiro. Quando este último, em matéria de exploração econômica, não tiver capacidade para o pleno aproveitamento racional possível da zona, deverá tornar o excedente acessível a outros Estados, mediante atos convencionais.²¹¹

Por fim, podem surgir dificuldades na delimitação das ZEEs dos diversos Estados, o que acontece quando eles se posicionam geograficamente com certa proximidade. Sobre isso a Convenção de Montego Bay também traz disposições de solução de controvérsias, conforme lembra Adherbal Meira:

A delimitação da ZEE entre Estados com costas adjacentes ou situadas frente a frente deverá ser efetivada através de acordo entre os Estados interessados. Estes, se não chegarem a acordo, poderão recorrer aos procedimentos da Parte XV da Convenção (Tribunal Internacional do Direito do Mar, Tribunais Arbitrais, Tribunais Arbitrais Especiais e Corte Internacional de Justiça). Ajustes provisórios também são sugeridos pela Convenção. As linhas de delimitação devem ser indicadas, pelos Estados, em cartas de escala ou em listas de coordenadas geográficas, a que os Estados interessados darão a devida publicidade, inclusive, por meio de depósito junto ao Secretariado da ONU.²¹²

Deve-se tratar, ainda, da plataforma continental, último conceito observado pela Lei nº 8.617/93, que na Terceira Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, é abordada nos artigos 76 até 85. A plataforma continental é uma espécie de planície submersa adjacente à costa, a qual se estende à determinada distância a partir da terra, depois da qual o leito do mar baixa de tal forma a atingir as profundidades da região abissal.

²¹¹ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar, São Paulo: Saraiva, 2011, p.358.

²¹² MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p.36-37.

Quanto a sua origem, data-se o nascimento do conceito da plataforma continental em 1945, com a proclamação do presidente Harry Truman, pela qual os Estados Unidos declararam fazer parte de seu território. A razão dessa proclamação foi o fato que se percebeu a necessidade evidente de obter recursos como petróleo e outros minerais, além dos interesses atinentes à segurança nacional contra possíveis ataques.

A Lei nº 8.617/93 determina o conceito da plataforma continental no art. 11, já a Convenção de Montego Bay traça a definição no art. 76, bem como determina os critérios para fixar seu limite exterior²¹³.

²¹³ Convenção das Nações Unidas sobre Direito do Mar (Montego Bay, 1982, Dec. Leg. nº 5/87; Dec. nº 1530/95). ARTIGO 76 Definição da Plataforma Continental

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

2. A plataforma continental de um Estado costeiro não se deve estender além dos limites previstos nos parágrafos 4º e 6º.

3. A margem continental compreende o prolongamento submerso da massa terrestre do Estado costeiro e é constituída pelo leito e subsolo da plataforma continental, pelo talude e pela elevação continental. Não compreende nem os grandes fundos oceânicos, com as suas cristas oceânicas, nem o seu subsolo.

4. a) para os fins da presente Convenção, o Estado costeiro deve estabelecer o bordo exterior da margem continental, quando essa margem se estender além das 200 milhas marítimas das linhas de base, a partir das quais se mede a largura do mar territorial, por meio de:

i) uma linha traçada de conformidade com o parágrafo 7º, com referência aos pontos fixos mais exteriores em cada um dos quais a espessura das rochas sedimentares seja pelo menos 1% da distância mais curta entre esse ponto e o pé do talude continental; ou

ii) uma linha traçada de conformidade com o parágrafo 7º, com referência a pontos fixos situados a não mais de 60 milhas marítimas do pé do talude continental.

b) Salvo prova em contrário, o pé do talude continental deve ser determinado como ponto de variação máxima do gradiente na sua base.

5. Os pontos fixos que constituem a linha dos limites exteriores da plataforma continental no leito do mar, traçada de conformidade com as sub-alíneas i) e ii) da alínea a) do parágrafo 4º, devem estar situadas a uma distância que não exceda 350 milhas marítimas da linha de base a partir da qual se mede a largura do mar territorial ou a uma distância que não exceda 100 milhas marítimas da isóbata de 2500 metros, que é uma linha que une profundidades de 2500 metros.

6. Não obstante as disposições do parágrafo 5º, no caso das cristas submarinas, o limite exterior da plataforma continental não deve exceder 350 milhas marítimas das linhas de base a partir das quais se mede a largura do mar territorial. O presente parágrafo não se aplica a elevações submarinas que sejam componentes naturais da margem continental, tais como os seus planaltos, elevações continentais, topos, bancos e esporões.

7. O Estado costeiro deve traçar o limite exterior da sua plataforma continental, quando esta se estender além de 200 milhas marítimas das linhas de base a partir das quais se mede a largura do mar territorial, unindo, mediante linhas retas, que não excedam 60 milhas marítimas, pontos fixos definidos por coordenadas de latitude e longitude.

8. Informações sobre os limites da plataforma continental, além das 200 milhas marítimas das linhas de base a partir das quais se mede a largura do mar territorial, devem ser submetidas pelo Estado costeiro à Comissão de Limites da Plataforma Continental, estabelecida de conformidade com o Anexo II, com base numa representação geográfica equitativa. A Comissão fará recomendações aos Estados costeiros sobre questões relacionadas com o estabelecimento dos limites exteriores da sua plataforma continental. Os limites da plataforma continental estabelecidas pelo Estado costeiro com base nessas recomendações serão definitivos e obrigatórios.

9. O Estado costeiro deve depositar junto do Secretário Geral das Nações Unidas mapas e informações pertinentes, incluindo dados geodésicos, que descrevam permanentemente os limites exteriores da sua plataforma continental. O Secretário Geral das Nações Unidas deve dar a esses documentos a devida publicidade.

Basicamente, segundo Rezek²¹⁴, a Convenção estabelece que o limite exterior máximo da plataforma continental é coincidente com a extensão da zona econômica exclusiva, a menos que o limite da área dos fundos marinhos esteja ainda mais distante: neste caso, o bordo será o limite da plataforma, desde que não ultrapasse a extensão total de trezentas e cinquenta milhas marítimas.

Frise-se que até a promulgação da Constituição de 1988, à plataforma continental era destinado o mesmo tratamento conferido ao mar territorial, o de “bem da União”, como se observa do 4º, III, da Emenda Constitucional nº 1 de 1969.²¹⁵

Quando os Estados estão próximos geograficamente, pode ocorrer o mesmo problema apresentado na ZEE, ou seja, as plataformas continentais podem ter áreas em comum. Nessa hipótese, conforme o art. 83 da Convenção, a delimitação deve ser feita por meio de acordo, procurando uma solução equitativa. No entanto, conforme Maria Inês Chaves:

Passando a dissecar o conceito de solução equitativa, importa apreciar em que se traduz a carência de identificação orgânica, formal e material para isto. A regra estabelecida no art.83, 1, da Convenção de Montego Bay, é meramente programática. A referida remissão ao Direito Internacional a que se faz referência no art.38 do Estatuto do Tribunal Internacional de Justiça tem escasso significado em relação ao acordo, uma vez que a este pode ab-rogar, modificar ou derogar direito preexistente. À dita solução equitativa, como objetivo de caráter geral, poderá corresponder uma solução iníqua se os Estados assim convencionarem²¹⁶

É salutar a lembrança de que o conceito jurídico da plataforma continental não se encontra, necessariamente, em consonância com o geográfico:

Deve-se atentar para o fato de que a noção jurídica de “plataforma” não coincide com sua noção geográfica. Sob o ponto de vista jurídico, a plataforma continental inicia-se a partir do mar territorial, prolongando-se em seguida até a borda exterior da margem continental. Por outro lado, geograficamente a plataforma continental inicia-se a partir da costa (litoral), onde a terra firme termina, seguindo-se para além das águas territoriais. O Brasil conta com 4,5 milhões de km² a título de plataforma continental, área correspondente a pouco mais da metade do nosso domínio terrestre.²¹⁷

10. As disposições do presente artigo não prejudicam a questão da delimitação da plataforma continental entre Estados com costas adjacentes ou situadas frente a frente.

²¹⁴ REZEK, José Francisco. *Direito Internacional Público: curso elementar*, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 359-360.

²¹⁵ Art. 4º. Incluem-se entre os bens da União:

(...)

III - a plataforma continental;

²¹⁶ ANDRADE, Maria Inês Chaves de, *A plataforma continental brasileira*, Del Rey: Belo Horizonte, 1994, p. 73.

²¹⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira, *Curso de Direito Internacional Público*, RT: São Paulo, 2015, p. 870.

Sua natureza jurídica restou muito discutida ao longo do tempo, existindo quem defendesse se tratar de *res communis*, outros *res nullius*, todavia o que predominou foi a ideia de que a plataforma está submetida ao controle do Estado para fins de exploração. Assim:

Os juristas que se ocuparam desta matéria se dividiam por diversos pontos de vista, dentre os quais apontamos: um primeiro que defendia que a plataforma não podia ser apropriada exclusivamente por nenhum Estado, posto que seu solo era *res communis* e, por conseguinte, pertencente à comunidade; um segundo que contrariamente sustentava a apropriação da plataforma continental por qualquer Estado já que o solo e o subsolo eram *res nullius* e, portanto, ocupável; um terceiro que mantinha a plataforma como pertencente *ipso jure* ao Estado adjacente e submetida, pois, a sua soberania; e um quarto ponto de vista, que proclamava a plataforma continental, independentemente do alcance de seu significado geográfico, submetida ao controle e jurisdição do Estado costeiro para os fins de exploração e aproveitamento.²¹⁸

Quanto aos direitos e prerrogativas dos Estados na plataforma continental, eles dizem respeito à exploração econômica, mas sem que haja uma soberania dos países sobre essa plataforma, de maneira que, por exemplo, não podem impedir que outros Estados ali coloquem cabos ou dutos submarinos, observado determinado regramento mínimo.

A matéria é regulada pelos artigos 12 a 14 da Lei nº 8.617/93, consoante com a Convenção de Montego Bay nos artigos. 77 a 81. Nesses, fica patente que, diante da abundância de riquezas naturais, como minerais, fauna marítima, petróleo, entre outros, é exclusiva do Estado ribeirinho a exploração, como, no caso da exploração de óleo e gás:

Adotou, pois, a Convenção, o critério de milhas (e não de metros) e de extensão (e não de profundidade), exercendo o Estado costeiro direitos de soberania sobre a plataforma, para fins de exploração e aproveitamento de seus recursos naturais. Compreendem, estes, os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo, bem como, os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, que, no período de captura, estão imóveis no leito ou subsolo. Os direitos de soberania são exclusivos e ninguém pode empreender atividades sem o consentimento expresso do Estado costeiro. Os direitos do Estado costeiro sobre a plataforma independem de sua ocupação ou declaração e não afetam o regime jurídico das águas sobrejacentes ou do espaço aéreo acima dessas águas, nem a navegação e outras liberdades dos demais Estados.²¹⁹

Os Estados estrangeiros podem, na plataforma continental, conduzir a investigação científica marinha, desde que com o consentimento prévio do governo brasileiro. Podem, também, colocar cabos e dutos submarinos, desde que respeitadas as condições para colocação destes quando penetrem em território nacional ou no mar territorial.

²¹⁸ ANDRADE, Maria Inês Chaves de, A plataforma continental brasileira, Del Rey: Belo Horizonte, 1994, p.31.

²¹⁹ MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p. 43.

Verifica-se, pois, que o regime jurídico da plataforma continental é muito semelhante ao da ZEE, já que o direito de soberania se exerce para efeito de exploração e aproveitamento de seus recursos naturais. Nada obstante, os direitos dos Estados sobre a plataforma continental não precisam de uma declaração formal de soberania, ao passo que os direitos sobre a ZEE necessitam serem colocados de forma expressa:

[...] os conceitos de plataforma continental e de zona econômica exclusiva (ZEE), enquanto inter-relacionados, não devem ser confundidos um com o outro. Os direitos na plataforma continental aderem automaticamente como um incidente inerente à soberania do Estado costeiro, ao passo que tal Estado deve expressamente proclamar sua Zona Econômica Exclusiva. Entre outras questões, proclamar uma ZEE autoriza o Estado costeiro a exercer seus direitos soberanos sobre a pesca e a controlar a poluição para todos os propósitos. O conceito de plataforma continental restringe os direitos soberanos aos minerais do fundo do mar (e talvez a espécies marinhas imóveis) e ao controle de poluição das atividades mineradoras, entretanto, diferentemente da ZEE, se a geologia é favorável a plataforma continental da nação pode se estender consideravelmente além das 200 milhas náuticas.²²⁰

Destaca-se, por fim, que a Convenção trata, ainda, de inúmeros outros assuntos, como – a área (fundos marinhos), alto mar, regime jurídico das ilhas, etc-, os quais não são regulados pela Lei nº 8.617/93 e que fogem ao espectro de abrangência deste trabalho.

Analisaremos, a seguir, a possibilidade das três áreas marítimas aqui estudadas – mar territorial, ZEE e plataforma continental – integrarem o território de Estados e Municípios de acordo com a Constituição de 1988.

2.3.2 A possibilidade do mar territorial, da ZEE e da plataforma continental integrarem o território dos entes subnacionais

Como visto, o território nacional é composto não só pelo solo, subsolo e espaço aéreo, mas também pelo mar territorial, que compreende uma faixa de doze milhas marítimas de largura, medidas a partir da linha de baixo-mar do litoral continental e insular, tal como indicadas nas cartas náuticas de grande escala, reconhecidas oficialmente no Brasil - art. 1º da Lei nº 8.617/1993 - onde é exercida a soberania nacional - art. 2º da Lei nº 8.617/1993.

Porém, nosso país exerce a soberania para a exploração exclusiva dos recursos naturais contidos na zona contínua,²²¹ na zona econômica exclusiva²²² e na plataforma continental,²²³ de

²²⁰ Ernest E. Smith apud Marilda Rosado de Sá Ribeiro, *Direito do Petróleo*, 2014, p.71.

²²¹ De acordo com o art. 4º da Lei nº 8.617/1993, a zona contígua brasileira compreende uma faixa que se estende das doze às vinte e quatro milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do mar territorial.

²²² Segundo o art. 8º da Lei nº 8.617/1993, 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.

²²³ Pelo art. 11 da Lei nº 8.617/1993, a plataforma continental do Brasil compreende o leito e o subsolo das áreas submarinas que se estendem além do seu mar territorial, em toda a extensão do prolongamento natural de seu

acordo com o art. 77 da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 5/1987 e ratificada pelo Decreto nº 1.530/1995,²²⁴ a chamada Convenção de Montego Bay, na Jamaica, celebrada em 1982.

A Convenção de Montego Bay acabou por estabelecer uma solução compromissória entre os países preocupados com a livre navegação, como os Estados Unidos, e os que almejavam maiores possibilidades para a exploração dos recursos naturais em ambiente marinho, como o Brasil. Os primeiros defendiam a tese de que o mar territorial deveria restringir-se às doze milhas marítimas. E os últimos advogavam a posição de que os limites do território nacional deveriam ser os das duzentas milhas marítimas.

Para atender aos dois grupos de interesse, a Convenção restringiu o mar territorial a doze milhas marítimas, reduzindo, com isso, a plenitude da soberania que os países costeiros exercem sobre as águas marinhas, resguardando a liberdade de navegação para além desse limite. Por outro lado, se garantiu aos países costeiros a exclusividade da exploração dos recursos naturais da plataforma continental, que tem como limite as duzentas milhas marítimas,²²⁵ sobrepondo-se com a zona econômica exclusiva, sendo a primeira um conceito geográfico, baseado no prolongamento do seu território terrestre, enquanto a última vai levar em consideração as distâncias que serviram de base para medir o mar territorial.

Nessas áreas, a soberania do Estado costeiro não é exercida em plenitude, uma vez que é flexibilizada, no que se refere à tolerância quanto à livre navegação. Por isso, quando se fala em flexibilização da soberania nacional na zona econômica exclusiva e na plataforma continental, deve-se ter em mente não uma redução dos poderes estatais do Estado costeiro²²⁶, senão daquilo que se refere à preservação da livre navegação, pois no que tange à exploração de recursos naturais, a soberania é plena.

território terrestre, até o bordo exterior da margem continental, ou até uma distância de duzentas milhas marítimas das linhas de base, a partir das quais se mede a largura do mar territorial, nos casos em que o bordo exterior da margem continental não atinja essa distância.

²²⁴ “Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, art. 77. Direitos do Estado costeiro sobre a plataforma continental: 1. O Estado costeiro exerce direitos de soberania sobre a plataforma continental para efeitos de exploração e aproveitamento dos seus recursos naturais. 2. Os direitos a que se refere o § 1º, são exclusivos no sentido de que, se o Estado costeiro não explora a plataforma continental ou não aproveita os recursos naturais da mesma, ninguém pode empreender estas atividades sem o expresse consentimento desse Estado. 3. Os direitos do Estado costeiro sobre a plataforma continental são independentes da sua ocupação, real ou fictícia, ou de qualquer declaração expressa. 4. Os recursos naturais a que se referem as disposições da presente Parte, são os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo bem como os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, isto é, aquelas que no período de captura estão imóveis no leito do mar ou no seu subsolo ou só podem mover-se em constante contato físico com esse leito ou subsolo.”

²²⁵ Caso a margem continental superar as 200 milhas, a plataforma continental poderá chegar até as 350 milhas, de acordo com o artigo 76, §6º, da Convenção sobre o Direito do Mar.

²²⁶ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar, São Paulo: Saraiva, 1994, p. 311.

Diante desse quadro normativo no plano internacional, seria possível considerar que nessas áreas, os Estados costeiros podem exercer sua jurisdição, inclusive na imposição de tributos? Parece-nos que a resposta deva levar em consideração os contornos da flexibilização da soberania do país costeiro na zona econômica exclusiva. Desse modo, o exercício de jurisdição não poderá ensejar o embaraço à liberdade das embarcações de bandeiras de outros Estados para navegação com objetivos pacíficos, conforme verificado.

Por outro lado, naquilo que for relacionado à exploração de recursos naturais, a soberania do Estado costeiro é plena. Sendo assim, os Estados costeiros podem exercer a competência tributária no que se refere à exploração de recursos naturais extraídos da plataforma continental e da zona econômica exclusiva, sendo-lhes, contudo, vedado, utilizar o tributo como embaraço à livre circulação de embarcações.

Porém, tal convenção se limita somente a definir os limites territoriais em que prevalece a competência nacional em relação aos outros países, o que se insere na lógica do direito internacional. Nada dispõe, entretanto, em relação à regulamentação dessa competência no âmbito do direito interno, cabendo essa definição à Constituição Federal e à legislação nacional.

Nesse sentido, a Constituição de 1988 estabelece, como nenhuma outra, uma detalhada repartição das competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a fim de dar respostas aos desafios oferecidos pelo regime federativo com o maior número de integrantes em todo o mundo, com o objetivo de evitar pluritributações verticais, entre os entes federativos de nível distinto, e horizontais, entre entidades da mesma classe federativa, a partir da indefinição do critério espacial do fato gerador do tributo.

Um dos principais instrumentos que o constituinte lança mão para evitar as pluritributações verticais e horizontais é a previsão das materialidades econômicas utilizadas como hipóteses de incidência de impostos para cada ente federativo, bem como a fixação de limites territoriais nos quais a legislação tributária de Estados e Municípios possuem eficácia, que devem ser observados em relação a toda jurisdição fiscal brasileira.

No entanto, a despeito de se reconhecer a plena possibilidade do exercício da competência tributária federal no âmbito das águas marítimas, compostas pela plataforma continental e pela zona econômica exclusiva, e de, em tese, admitir-se a existência de projeções estaduais e municipais nessas áreas, como se pode extrair do artigo 20, §1º, da Constituição Federal,²²⁷ é forçoso reconhecer que, atualmente, não existem critérios válidos para a divisão

²²⁷ “Art. 20. § 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,

das águas marítimas entre Estados e Municípios, por ausência de lei federal, que promova a repartição territorial dessas áreas.

Como será melhor analisado no próximo capítulo, não suprem tal lacuna normativa, as normas do artigo 9º da Lei nº 7.525/86 que estabelecem critérios para a divisão dos *royalties* do petróleo explorados em águas marinhas, a partir de uma delegação ao IBGE para traçar as linhas de projeção territoriais dos Estados e Municípios, segundo a linha geodésica ortogonal à costa ou segundo o paralelo até o ponto de sua interseção aos limites da plataforma continental.²²⁸

Porém, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar ADI 2.080 MC/RJ,²²⁹ reconheceu a existência de projeções estaduais e municipais no mar territorial, na plataforma continental e na zona econômica exclusiva, utilizando-se do critério legal para a distribuição dos *royalties*, que no entanto, é imprestável para tal desiderato, como a seguir será demonstrado. Essa e outras decisões do STF e do STJ relevantes para o objeto do presente trabalho serão melhor analisadas infra.

2.3.2.1. O art. 20 da Constituição Federal

O artigo 20 da Constituição traz consigo importantes considerações sobre a inclusão ou não das áreas do mar territorial, da zona econômica exclusiva e da plataforma continental como integrantes dos Estados, Distrito Federal e municípios.

Traz o aludido enunciado normativo aquele rol de bens públicos- bens de domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de Direito Público Interno- no caso, à União. Eles, conforme revela a sistemática do Código Civil de 2002, podem ser bens de uso comum, de uso especial e dominicais, apresentando-se misturados no artigo 20, da Constituição. Nesse sentido:

plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.”

²²⁸ “Art. 9º Caberá à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE: I - tratar as linhas de projeção dos limites territoriais dos Estados, Territórios e Municípios confrontantes, segundo a linha geodésica ortogonal à costa ou segundo o paralelo até o ponto de sua interseção com os limites da plataforma continental; II - definir a abrangência das áreas geoeconômicas, bem como os Municípios incluídos nas zonas de produção principal e secundária e os referidos no § 3º do art. 4º desta lei, e incluir o Município que concentra as instalações industriais para o processamento, tratamento, armazenamento e escoamento de petróleo e gás natural; III - publicar a relação dos Estados, Territórios e Municípios a serem indenizados, 30 (trinta) dias após a publicação desta lei; IV - promover, semestralmente, a revisão dos Municípios produtores de óleo, com base em informações fornecidas pela PETROBRÁS sobre a exploração de novos poços e instalações, bem como reativação ou desativação de áreas de produção.

Parágrafo único. Serão os seguintes os critérios para a definição dos limites referidos neste artigo: I - linha geodésica ortogonal à costa para indicação dos Estados onde se localizam os Municípios confrontantes; II - seqüência da projeção além da linha geodésica ortogonal à costa, segundo o paralelo para a definição dos Municípios confrontantes no território de cada Estado.”

²²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080 MC/RJ, Tribunal Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches. Data de publicação: 22/03/2002.

Essa classificação é idêntica a que se lê no Código Civil de 2002, no art. 99 e seus incisos. Bens de uso comum do povo são os rios, mares, estradas, ruas e praças. Bens de uso especial são os edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento de qualquer das pessoas de direito público interno. Bens dominicais são os que constituem o patrimônio dessas mesmas entidades, como objeto de direito real ou pessoal de cada uma delas. Percebe-se, assim, que a titularidade que tem a União sobre os bens públicos só é de direito privado no que concerne aos bens dominicais. No tocante aos bens do uso comum do povo e aos bens do patrimônio especial, a dominialidade é pública, é de direito público, área onde tem papel proeminente o conceito de relação de administração, que não se confunde, como se verá mais adiante, com o direito de propriedade, conformado este por princípios e regras de direito privado.

[...]A relação de bens da União, consignada no art. 20 da Constituição de 1988, mistura bens de uso comum do povo, bens de uso especial e bens dominicais.²³⁰

Para os fins deste trabalho, não há que se trabalhar com as hipóteses de todos os incisos, apenas com as do art. 20 V, VI e § 1º:

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.

Como bem lembra Maria Inês Machado, o mar territorial e os recursos presentes na plataforma continental, bem como na ZEE, embora sejam propriedade da União, não constituem propriedade no clássico sentido do Direito Civil, visto que, como bem asseverou Almiro do Couto e Silva em seu comentário acima, somente os bens dominicais estariam nessa noção civilística *stricto sensu*:

Por seu turno a Constituição de 1988 esclarece que o que pertence à União, além do mar territorial, são os recursos naturais da plataforma continental (art. 20, V). Ora, o fato de pertencerem esses bens à União Federal, não significa constituírem propriedade no sentido privatístico.²³¹

Também por essa diferenciação com a noção de propriedade, Ives Gandra se manifestou da seguinte forma:

Há que se distinguir claramente o que seja "propriedade" da União ou dos Estados, de imóveis que se encontram nos territórios municipais, matéria que diz respeito ao direito de propriedade, e "território" que pertença exclusivamente à União ou aos Estados, como ocorre com a plataforma continental ou com o leito dos rios

²³⁰ SILVA, Almiro do Couto e, Comentário ao artigo 20. In: J. J. Gomes Canotilho, Gilmar F. Mendes; Ingo W. Sarlet, Lenio L. Streck (Coords.), Comentários à Constituição do Brasil, 2013. p. 715.

²³¹ ANDRADE, Maria Inês Chaves de, A plataforma continental brasileira, Del Rey: Belo Horizonte, 1994, p.133.

navegáveis, e que não estão dentro do município. Tais "territórios" não se confundem com os prédios de uma repartição federal ou estadual, visto que são áreas fora do "território" dos Municípios.²³²

Quanto ao inciso V, é importante que fique patente que a “propriedade” da União recai sobre os recursos naturais da plataforma continental e da ZEE e não sobre essas áreas propriamente ditas, o que acarreta algumas consequências de grande monta, conforme:

Cabe advertir, desde logo, que bens da União são tão somente os “recursos naturais” da plataforma continental e da zona econômica exclusiva e não a plataforma continental ou a zona econômica exclusiva. Diferentemente era o tratamento dispensado pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969, que não cogitava da zona econômica exclusiva e cujo art. 4, no inciso III, incluía a plataforma continental entre os bens da União. Assim, em face do inciso V do art. 20 da Constituição de 1988, é irrecusável a competência tributária dos Estados e Municípios sobre as partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva que sejam projeção dos seus respectivos territórios, como reconheceu o STF.²³³

Sobre o inciso VI, basta apenas reafirmar que a área de suas águas e leito são bens de uso comum, já que maiores considerações sobre a definição de mar territorial já foram tratadas anteriormente:

No Brasil, entretanto, o mar territorial, como um todo, compreendendo, portanto, as águas, leito ou solo e o subsolo, é qualificado como bem da União. As águas e o leito do mar territorial são bens de uso comum do povo (CC, art. 98, I). O mesmo não se pode dizer, entretanto, do subsolo do mar, que é, inequivocamente, bem dominical da União, como também sucede com o subsolo terrestre (CF, art. 176).²³⁴

Discutidas essas questões de fundo, o aspecto mais importante para os fins aqui apresentados encontra-se na divergência quanto à interpretação do art. 20, §1º. De maneira simplificada, o problema refere-se à incidência da autonomia dos Estados e Municípios ribeirinhos sobre o mar territorial, a plataforma continental e a ZEE. Pertencem essas parcelas do território nacional ao território de Estados e Municípios? Se a resposta resultar positiva, afirma-se que os fatos jurídicos ocorridos nessas áreas podem sofrer a incidência de normas jurídicas municipais e estaduais.

O problema hermenêutico reside no fato de o constituinte ter usado a expressão “*no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva*”. Assim, é questionado se o termo “respectivo” se refere apenas a “território” ou se inclui

²³² MARTINS, Ives Gandra da Silva, Parecer serviços de construção civil prestados em territórios da União ou dos Estados não estão sujeitos ao ISS. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/28/d04237e04209> p.doc> Acesso em: 07 Dez. 2015.

²³³ SILVA, Almiro do Couto e, Comentário ao artigo 20.In: J. J. Gomes Canotilho, Gilmar F. Mendes; Ingo W. Sarlet, Lenio L. Streck (Coords.), Comentários à Constituição do Brasil, 2013, p. 718.

²³⁴ Ibid., p. 719.

“plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva”, o que demonstraria a projeção desses entes subnacionais e a possibilidade de tributação, por esses entes, nessas áreas.

Do ponto de vista doutrinário, há notória divisão. Revelando essa diversidade de posicionamentos:

Como vimos na parte final da seção anterior, um exame apressado da literalidade do art. 20, §1º da Constituição Federal pode levar a duas interpretações diferentes. Sem embargo, não há margens para dúvida de que a única interpretação minimamente razoável é no sentido de que o referido dispositivo prescreve que aos órgãos da Administração Direta da União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fica assegurada participação no resultado ou compensação financeira pela exploração de recursos hídricos, minerais, petróleo e gás, que ocorram: (a) nos respectivos territórios; (b) e, também, fora de seus respectivos territórios, quer dizer, na plataforma continental ou zona econômica exclusiva da União Federal. É essa dicotomia que explica a razão pela qual os Estados e Municípios que possuem terras alagadas para a construção de usinas hidroelétricas fazem jus a uma compensação financeira, excluindo-se os que não tiveram seus territórios alagados.²³⁵

[...]o sentido e o alcance da norma do art. 20, parágrafo 1º, da CF, tornam efetiva a diretriz por ela traçada de redução das desigualdades regionais, o que, por sua vez, responde, positivamente, às exigências do pacto federativo e da autonomia dos Municípios. Deflui, claramente, dos termos desse dispositivo, que seu conteúdo não é, jamais, o da ampliação dos limites territoriais dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, ou das suas competências. Seu sentido limita-se, exclusivamente, a caminhar na direção de atribuir-lhe receitas originárias, e nunca o de ampliar as competências que a Constituição, de modo sistemático, minudente, atribuiu aos entes políticos.²³⁶

Por seu turno, o legislador brasileiro dava indícios de reconhecer a titularidade dos Estados-Membros sobre o leito do mar na área de projeção dos seus respectivos territórios. Não é possível ignorar que a legislação era tendenciosa em atribuir aos Estados-membros uma parcela de domínio desses recursos naturais, além do *imperium* em virtude do reconhecimento do poder de polícia ambiental atribuído aos mesmos em matéria de poluição marinha. Aqui, o monopólio da exploração de petróleo serve-nos para exemplificar. O legislador brasileiro reconheceu aos Estados-membros o direito de serem indenizados sobre o valor do óleo, do xisto betuminoso e do gás extraídos de suas respectivas áreas, onde se fizer a lavra do petróleo. Tal compensação foi reconhecida aos Estados costeiros, territórios e municípios confrontantes, quanto ao óleo, ao xisto betuminoso e ao gás extraído da plataforma continental, que até então era devida apenas aos Estados-Membros pela exploração de poços situados em terra firme.

Parece-nos que o fundamento desta norma estava claramente baseado em considerar como integrante do território dos Estados-membros da federação o mar territorial e a plataforma continental correspondentes à sua linha costeira, uma vez que não dilui entre todos os Estados-membros brasileiros, indistintamente, o direito a participar de seus benefícios.²³⁷(Negrito acrescentado)

²³⁵ 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 40: 240, 2012.

²³⁶ BARRETO, Aires F., Curso de Direito Tributário Municipal, São Paulo: Saraiva, 2012, p.17

²³⁷ ANDRADE, Maria Inês Chaves de, A plataforma continental brasileira, Del Rey: Belo Horizonte, 1994, p.137.

Verifica-se, portanto, que há base constitucional na alegação de que o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental integram o território de Estados e Municípios, ainda que, a princípio, de forma pró-indiviso, o que será melhor analisado no próximo capítulo.

2.3.2.2 A possibilidade do mar territorial, a ZEE e a plataforma continental integrarem o território dos Estados no Direito Americano

A problemática do mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental integrarem o território dos entes subnacionais, com o foco na cobrança de tributos, é uma questão enfrentada nas mais diversas federações. Ocorre constante atrito entre o ente central, o qual possui a propriedade daquelas áreas, e os Estados federados, que postulam que essas zonas necessariamente estão no território de um dos Estados-membros.

Tal fenômeno ocorreu nos Estados Unidos, com a chamada *Tidelands issue*, conflito brevemente exposto abaixo:

Ownership of offshore oil and gas resources has been the source of major disagreements between the Federal Government and the coastal States for nearly 50 years. Realizing the extent of the petroleum wealth that lay below the seabed off their shores, California, Louisiana and Texas began asserting their rights of ownership to the submerged lands as early as 1937. The spat between the States and the Federal Government over offshore petroleum resources became known as the "Tidelands Issue". This issue figured prominently in the politics of that era and influenced Federal-State relationships for nearly two decades. Even today, the struggle continues over the appropriate balance of power, authority, and revenue entitlements that coastal States should exercise over resources in the Federal portion of the Continental Shelf.

[...]Between President Truman's proclamation in 1945 and international recognition of coastal nations' authority in 1958, intense disputes arose between the coastal States and the Federal Government over who had the authority to regulate development and who would benefit from the rich petroleum resources that lie beneath the seabed.

The judicial answer to the question of ownership and control of the resources of the Continental Shelf came in 1947 when the United States Supreme Court in *U.S. v. State of California* decided that the Federal Government and not California had "paramount rights" and power over the 3-mile Territorial Sea (recognized by international law at that time), including full dominion over the resources of the submerged lands. In subsequent suits filed by Louisiana, Texas, and Florida the Court applied the same legal principle and awarded jurisdiction over the submerged lands to the Federal Government. The Court allowed some extended State claims in the Gulf of Mexico because of the special conditions under which Florida and Texas were admitted to the Union.²³⁸

²³⁸ *Oil and Gas Technologies for the Arctic and Deepwater*, Washington, DC: U.S. Congress, Office of Technology Assessment, OTA-O-270, Maio 1985, p.139. Em livre tradução: "A propriedade dos recursos de petróleo e gás tem sido a fonte de grandes divergências entre o Governo Federal e os Estados costeiros por quase 50 anos. Percebendo a extensão da riqueza petrolífera que estava abaixo do leito marinho fora de suas margens, Califórnia, Louisiana e Texas começaram a fazer valer os seus direitos de propriedade para as terras submersas, já em 1937. A disputa entre os Estados e o Governo Federal sobre os recursos petrolíferos ao longo tornou-se conhecido como a "Questão Tidelands". Esse problema figurou com destaque na política da época e influenciou as relações entre o Governo Federal e os Estados por quase duas décadas. Ainda hoje, a luta continua sobre o equilíbrio adequado de

No entanto, em 1953, a situação muda consideravelmente, com a edição do *Submerged Lands Act*, o qual confirmou os títulos dos Estados costeiros sobre as terras e seus recursos até um limite de três milhas marítimas. Nada obstante, embora os Estados-membros possuam jurisdição na plataforma continental, o 43 U.S.C. §§ 1333, (2), (A) impede a tributação por impostos estaduais nessa área:

To the extent that they are applicable and not inconsistent with this Act or with other Federal laws and regulations of the Secretary now in effect or hereafter adopted, the civil and criminal laws of each adjacent State now in effect or hereafter adopted, amended, or repealed are hereby declared to be the law of the United States for that portion of the subsoil and seabed of the outer Continental Shelf, and artificial islands and fixed structures erected thereon, which would be within the area of the State if its boundaries were extended seaward to the outer margin of the outer Continental Shelf, and the President shall determine and publish in the Federal Register such projected lines extending seaward and defining each such area. All of such applicable laws shall be administered and enforced by the appropriate officers and courts of the United States. **State taxation laws shall not apply to the outer Continental Shelf.**²³⁹ (Negrito acrescentado)

Há, em doutrina, quem entenda que a própria Convenção de Montego Bay confere autonomia aos Estados costeiros componentes de uma Federação para que eles exerçam as competências atribuíveis ao país como um todo. Nesse sentido:

Desde logo o art.77 da Convenção de Montego Bay deixa implícita a ideia de que terceiros Estados, e aí incluem-se os Estados interiores e, por analogia, os Estados-Membros interiores da Federação brasileira, podem explorar os recursos da plataforma continental desde que obtenham o consentimento expresso do Estado costeiro. Sob a égide do inciso n.2 do preceito que determina que “ninguém pode

direitos poder, autoridade e de receitas que os Estados costeiros exercem sobre os recursos na porção Federal da Plataforma Continental.

[...] Entre pronunciamento do presidente Truman em 1945 e a proclamação de autoridade das nações costeiras em 1958, disputas intensas surgiram entre os Estados costeiros e o Governo Federal sobre quem tinha autoridade para regular o desenvolvimento e que se beneficiariam dos recursos petrolíferos localizados no leito do mar.

A resposta judicial para a questão da propriedade e controle dos recursos da Plataforma Continental veio em 1947, quando a Suprema Corte dos Estados Unidos em *US v. Estado da Califórnia* decidiu que o Governo Federal e não da Califórnia tinha "direitos primordiais" e poder sobre as 3 milhas do Mar Territorial (reconhecido pelo direito internacional na época), incluindo pleno domínio sobre os recursos das terras submersas. Em ações subsequentes ajuizadas pela Louisiana, Texas e Flórida, o Tribunal aplicou o mesmo princípio legal e reconheceu a jurisdição sobre as terras submersas ao Governo Federal. O Tribunal reconheceu alguns pedidos dos Estados no Golfo do México por causa das condições especiais sob as quais Flórida e Texas foram admitidos na União."

²³⁹ Em livre tradução: Na medida em que elas são aplicáveis e que não sejam incompatíveis com o presente Ato ou com outras leis federais e regulamentos do Secretário agora em vigor ou que venham a ser adotadas, as leis civis e criminais de cada Estado adjacente, agora em vigor ou que venham a ser implementadas, alteradas ou revogadas, devem ser as mesmas leis dos Estados Unidos para a parte do subsolo e de fundo marinho da plataforma continental externa e ilhas artificiais e estruturas fixas lá erguidas, o que seria dentro da área dos Estados adjacentes, se seus limites foram estendidos ao largo de a margem exterior da plataforma continental externa, e o Presidente deve determinar e publicar no registro federal as linhas projetadas que se estendem em direção ao mar e que definem cada uma dessas área. Todas essas leis são geridas e executadas pelos oficiais e tribunais competentes dos Estados Unidos. Legislações tributárias estaduais não são aplicáveis à plataforma continental externa.

empreender estas atividades sem o expreso consentimento desse Estado”, tal significa que a exploração e o aproveitamento da Plataforma pode ser negociável, e isto entende a Constituição brasileira quando prescreve que deve haver tanto participação no resultado quanto compensação financeira pela exploração e aproveitamento das plataformas dos Estados-Membros costeiros brasileiros. [...] Queremos demonstrar que uma interpretação extensiva do conceito de Estados interiores contribui no sentido de interpretar extensivamente o art. 214, possibilitando abranger no seu conteúdo os Estados-Membros da Federação brasileira, possibilitando-lhes, desta forma, o exercício de todos os direitos que lhes são reconhecidos ou atribuídos naquela área, uma vez que esta, ainda que plataforma continental, apresenta-se *sui generis*.²⁴⁰

Destarte, na comparação com o Direito norte-americano e observando a lógica do Direito do Mar, verifica-se que há possibilidade daquelas áreas, ou ao menos o mar territorial, integrarem o território dos entes subnacionais.

2.3.2.3. O caso Ensco Drilling Venezuela, inc. x Municipio Lagunillas (Estado Zulia)

Em 20.07.2010, o Supremo Tribunal de Justiça da Venezuela julgou a legalidade de ato administrativo editado pelo Município de Lagunillas, que impunha a cobrança do imposto sobre patentes da indústria e do comércio sobre a receita de atividades com embarcações no Lago Maracaibo. O acórdão deixa claro que a autuação, que abrange o período de 01.04.1998 e 31.03.1999, ocorreu sobre atividades desenvolvidas no Lago Maracaibo, área em que os Municípios não possuem competência tributária, pois a Constituição venezuelana definiu sobre as águas e outras riquezas naturais competência do Poder Nacional.

Frise-se que, assim como no Brasil, os Municípios venezuelanos possuem competência tributária definida na Constituição, posto que são “unidades político primárias da organização territorial”:

Em reiteradas ocasiones, la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia y del actual Tribunal Supremo, se pronuncio acerca de la facultad que tienen los Municipios para crear o establecer tributos respecto a las personas o bienes que se encuentren en su jurisdiccion y dentro de los limites que le imponen las esferas competenciales atribuidas constitucionalmente a los otros entes políticos-territoriales (República y Estados).

En tal sentido, se destaco que bajo el império de la Constitución de 1961, los Municipios como unidades político primarias de la organización territorial, ostentaban autonomia para crear, recaudar e invertir libremente sus ingresos a tenor de lo previsto em el articulo 29 de dicho texto constitucional, consagrándose además, em el artículo 31 eiusdem, todo lo relativo al sistema de ingresos atribuidos a tales entes territoriales, em los siguientes términos:

“Artículo 31. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

1. El producto de sua ejidos y bienes propios;
2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios;
3. Las patentes sobre industria, comercio y vehículos, y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos;

²⁴⁰ ANDRADE, Maria Inês Chaves de, A plataforma continental brasileira, Del Rey: Belo Horizonte, 1994, p.136-137.

4. Las multas que impongan las autoridades municipales, y las demás que legalmente les sean atribuidas;
5. Las subvenciones estatales o nacionales y los donativos; y
6. Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que crearen de conformidad con la ley.

Ocorre que a Constituição venezuelana de 1961 previa, expressamente, que toda matéria relacionada à administração, fomento e aproveitamento das águas e outras riquezas naturais do país, era de competência exclusiva do Poder Nacional, que equivale ao nosso governo federal, portanto, é vedado aos entes subnacionais legislar sobre temas que disponham sobre tais áreas.

Ainda, há, na Venezuela, Lei sobre o Mar Territorial, a Plataforma Continental, Proteção à Pesca e Espaço Aéreo, que reconhece expressamente a competência exclusiva e excludente do Poder Nacional sobre as águas interiores, o mar territorial e seu solo, a plataforma continental e seu subsolo, para sua regulamentação e instituição de gravames. Como, no presente caso, o contribuinte desenvolvia as atividades de perfuração de poços de petróleo nas águas do referido lago, o Tribunal entendeu a jurisprudência que, até então, encontrava-se pacificada por mais de quatro décadas, no sentido de que essas atividades são de regulamentação exclusiva da União, não possuindo, assim, Estados e Municípios, competência para estabelecer ou exigir tributos sobre as atividades ali desenvolvidas, sob pena de nulidade.

Por sua vez, o acórdão ressalva o fato de que em, 1999, foi promulgada nova Constituição na Venezuela, que, em seu artigo 304, dispunha o seguinte:

Artículo 304: Todas las aguas son bienes de dominio público de la Nación, isustituibles para la vida y el desarrollo. La ley establecerá las disposiciones necesarias a fin de garantizar su protección, aprovechamiento y recuperación, respetando las fases del ciclo hidrológico y los criterios de ordenación del territorio.

Como não poderia deixar de ser, e como ocorre com todo novo texto que entra no ordenamento jurídico, foi necessário esforço hermenêutico a fim de se verificar o alcance da referida norma constitucional. Assim, em julgamento ocorrido em 2004, o Supremo Tribunal decidiu que o conceito de “nação” era sinônimo de República, de modo que essas áreas de domínio público da República, aproveitáveis, assim, em benefício coletivo.

Dessa forma, interpretando-se o novo texto constitucional, entendeu o Supremo Tribunal que os Estados e Municípios, de acordo com as materialidades econômicas presentes na nova Constituição, possuem competência tributária sobre as áreas marítimas, podendo exigir tributos sobre as atividades nela desenvolvidas. Ressalta-se que tal posição vale, obviamente, para os fatos geradores ocorridos na vigência da nova Constituição, não sendo aplicável ao caso

em análise, cujos fatos geradores ocorreram em momento anterior à entrada e vigor da Constituição de 1999.

2.3.2.4 O processo de formação de novos Estados e Municípios no Brasil

2.3.2.4.1. *A formação dos Estados*

O art. 18, §3º, da Constituição Federal prevê os requisitos de criação dos Estados-membros que deverão ser conjugados com outro requisito previsto no art. 48, VI, da Carta. Vejamos: “Art. 18, §3º. *Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.*”

Por meio de plebiscito, a população interessada deverá aprovar a formação do novo Estado. Não havendo aprovação, nem se passará à próxima fase, na medida em que o plebiscito é condição prévia, essencial e prejudicial à fase seguinte. O art. 4º, § 1º, da Lei n. 9.709/98 estabelece que, em sendo favorável o resultado da consulta prévia à população mediante plebiscito, será proposto projeto de lei perante o Congresso Nacional, porém, para o caso específico, deverá ser proposto projeto de lei complementar.

Compete à Casa perante a qual tenha sido apresentado o projeto de lei complementar proceder a audiência das respectivas Assembleias Legislativas. Observe-se que o parecer das Assembleias Legislativas dos Estados não é vinculativo, ou seja, mesmo que desfavorável, poderá dar-se continuidade ao processo de formação de novos Estados.

Após a manifestação das Assembleias Legislativas, passa-se à fase de aprovação do projeto de lei complementar, proposto no Congresso Nacional, através do quórum de aprovação pela maioria absoluta, de acordo com o art. 69 da Constituição. Cabe ressaltar que o Congresso Nacional não está obrigado a aprovar o projeto de lei, nem o Presidente da República está obrigado a sancioná-lo. Em outras palavras, ambos têm discricionariedade, mesmo diante de manifestação plebiscitária favorável, devendo avaliar a conveniência política da alteração territorial.

- A fusão de Estados

O art. 18, §3º, estabelece que os Estados poderão incorporar-se entre si. Trata-se do instituto da fusão, uma vez que dois ou mais Estados se unem geograficamente, formando um terceiro e novo Estado ou Território Federal, distinto dos Estados anteriores, os quais, por sua vez, perderão a personalidade primitiva. Os Estados que se incorporarem entre si não mais

existirão e o Estado ou Território Federal que será formado considera-se inexistente antes do processo de fusão.

Nesse caso, por população diretamente interessada, a ser consultada mediante plebiscito, deve-se entender a população de cada um dos Estados que desejam fundir-se.

Sobre a fusão de Estados manifestou-se José Afonso da Silva:²⁴¹

“Incorporação entre si” aí significa “fusão”, porque incorporação, só, consiste na reunião de um Estado a outro, perdendo o Estado incorporado sua personalidade que se integra no incorporador. Não há propriamente incorporação entre si, incorporação entre dois; há incorporação de um a outro. A fusão pode ser entre si, incorporação entre dois; três, ou mais, com a consequência de todos perderem a primitiva personalidade, surgindo um novo Estado. Logo, em se tratando de “incorporação entre si”, população diretamente interessada é a de cada um dos Estados que desejam fundir-se.

- Cisão

A cisão ocorre quando um Estado que já existe subdivide-se, formando dois ou mais Estados-membros novos - que não existiam - com personalidades distintas ou Territórios Federais. O Estado originário que se subdividiu desaparece, deixando de existir politicamente.

Por população diretamente interessada a ser consultada, mediante plebiscito, sobre a subdivisão do Estado, deve-se entender a população do referido Estado que vai partir-se.

- Desmembramento

Ao estabelecer o art. 18, §3º, que os Estados podem desmembrar-se, fixou-se a possibilidade de um ou mais Estados cederem parte de seu território geográfico para um outro Estado que já existia. Como regra, o Estado originário não desaparece, mantendo sua identidade. Dois exemplos recentes foram o Estado de Goiás em relação ao Tocantins (art. 13 do ADCT) e com o do Mato Grosso em relação ao Mato Grosso do Sul.

Assim, surgem duas modalidades de desmembramento: i) desmembramento anexação – a parte desmembrada vai anexar-se a um Estado que já existe, ampliando o seu território geográfico. Não haverá criação de um novo Estado. Tanto o Estado primitivo permanece com área e população menores, como o Estado que receberá a parte desmembrada continua a existir com área e população maiores; ii) desmembramento formação – a parte desmembrada se transformará em um ou mais de um Estado novo ou Território Federal, que não existia.

No tocante ao plebiscito, por população diretamente interessada deve ser entendida tanto a do território que se pretende desmembrar como a que receberá o acréscimo, na hipótese de

²⁴¹ SILVA, José Afonso da, Curso de Direito Constitucional Positivo, Editora Malheiros, São Paulo, 2011, p. 473.

desmembramento anexação. Na hipótese de desmembramento formação deve ser ouvida a população do Estado que sofrerá o desmembramento.

- As ACO 652 e 347

Em 08.10.2014, por unanimidade, o Plenário do STF julgou parcialmente procedentes as Ações Cíveis Originárias nº 652 e 347 e determinou a fixação das divisas dos Estados de Piauí, Tocantins, Bahia e Goiás de acordo com laudo elaborado pelo Serviço Geográfico do Exército Brasileiro. As referidas ações discutiam a delimitação de divisas entre os Estados do Piauí e Tocantins - ACO 652²⁴² - e Bahia e Goiás - ACO 347.²⁴³

O destaque a essas ações se faz necessário para ressaltar que usualmente ocorrem conflitos territoriais entre os entes da Federação que extrapolam os casos diretamente tutelados na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional. Nessas ações, o conflito territorial entre os Estados envolvia dois parâmetros de delimitação: o laudo mais recente realizado pelo Exército Brasileiro e a demarcação feita pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE) em 1980, que ainda se encontrava em vigor em função de liminar concedida em 2005 pelo ministro Eros Grau, relator originário da matéria, e posteriormente referendada pelo Plenário. Frise-se que, após a aposentadoria do Ministro Eros Grau, as ações passaram a ser relatadas pelo Ministro Luiz Fux.

O voto do Ministro Luiz Fux, seguido pelos demais Ministros, afirmou que o laudo do Exército, dado seu caráter preciso e técnico, era o que melhor atendia aos casos “*visto que o órgão foi escolhido consensualmente pelos estados litigantes para elaboração dos trabalhos periciais e levou em consideração os marcos já fixados em estudos anteriormente efetivados*”.

O relator salientou, ainda, a importância do trabalho do Exército, ao qual Constituições anteriores determinavam a execução de trabalhos demarcatórios: “*Esta Corte, em casos de conflitos entre estados referentes à demarcação de terras tem designado, invariavelmente, o serviço geográfico do Exército para realizar os trabalhos periciais, por dispor de mais recursos técnicos e modernos*”.

Apesar do Estado do Tocantins defender a manutenção da carta topográfica do IBGE de 1980, o entendimento do Supremo foi que seria inaceitável o abandono da perícia realizada pelo Exército por divergências quanto às suas conclusões.

²⁴²BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ACO nº 652/PI, Plenário, Relator Ministro Luiz Fux, Data de publicação: 30/10/2014.

²⁴³BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ACO nº 357/BA, Plenário, Relator Ministro Luiz Fux, Data de publicação: 30/10/2014.

Por fim, o relator votou pela procedência parcial das ações originárias para que sejam fixadas as linhas divisórias entre os Estados litigantes segundo laudo técnico realizado pelo Exército. Determinou ainda a manutenção dos títulos de posse e propriedade anteriormente definidos.

2.3.2.4.2. *Os Municípios e a Federação*

Antes da promulgação da Constituição de 1988, o tema da criação de novos Municípios era objeto de dispositivo constitucional que, embora prevendo a consulta às populações locais, estipulava a obediência a requisitos mínimos de população e renda pública definidos em lei complementar. Assim dispunha a Emenda Constitucional nº 1, de 1969:

Art. 14. Lei complementar estabelecerá os requisitos mínimos de população e renda pública, bem como a forma de consulta prévia às populações, para a criação de municípios.

Parágrafo único. A organização municipal, variável segundo as peculiaridades locais, a criação de municípios e a respectiva divisão em distritos dependerão de lei.

Atendendo a esse dispositivo constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 1, de 9 de novembro de 1967, que estabelecia os requisitos mínimos de população e renda pública, bem como dispunha sobre a forma de consulta prévia às populações locais para a criação de novos Municípios. Esses requisitos, que eram uniformes para todo o território nacional, compreendiam: população estimada, superior a dez mil habitantes ou não inferior a cinco milésimos da população existente no Estado; eleitorado não inferior a dez por cento da população; centro urbano já constituído, com o mínimo de duzentas casas; e arrecadação mínima de cinco milésimos da receita estadual de impostos, computada no exercício anterior ao processo de emancipação.

Estando atendidas tais exigências, a Assembleia Legislativa do respectivo Estado determinava a realização de plebiscito e, havendo resultado favorável, editava a lei de criação do novo Município.²⁴⁴

²⁴⁴ Art. 2º - Nenhum Município será criado sem a verificação da existência, na respectiva área territorial, dos seguintes requisitos:

I - população estimada, superior a 10.000 (dez mil) habitantes ou não inferior a 5 (cinco) milésimos da existente no Estado;

II - eleitorado não inferior a 10% (dez por cento) da população;

III - centro urbano já constituído, com número de casas superior a 200 (duzentas);

IV - arrecadação, no último exercício, de 5 (cinco) milésimos da receita estadual de impostos.

§ 1º - Não será permitida a criação de Município, desde que esta medida importe, para o Município ou Municípios de origem, na perda dos requisitos exigidos nesta Lei.

§ 2º - Os requisitos dos incisos I e III serão apurados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, o de nº II pelo Tribunal Regional Eleitoral do respectivo Estado e o de número IV, pelo órgão fazendário estadual.

Por sua vez, o Constituinte de 1988, no afã de fortalecer o heterodoxo Federalismo brasileiro, composto por quatro entes federativos com personalidade jurídica própria e distinta, e aumentar a autonomia dos entes subnacionais, optou por descentralizar o procedimento de criação dos Municípios, alterando radicalmente o cenário do regime anterior, como bem demonstra uma simples leitura da redação original do §4º do artigo 18 da Constituição de 1988, que impunha:

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

(...)

§4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios preservarão a continuidade e a unidade histórico-cultural do ambiente urbano, far-se-ão por lei estadual, obedecidos os requisitos previstos em lei complementar estadual e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações diretamente interessadas.

Com isso, cessava a interferência da União na criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios, uma vez que tais procedimentos foram deixados inteiramente a cargo dos respectivos Estados, os quais definiam os seus requisitos em lei complementar estadual. Entretanto, na prática, a outorga dessa competência ao Poder Legislativo estadual acarretou mais prejuízos do que ganhos ao Federalismo brasileiro.

Isso porque as leis complementares estaduais produzidas para regular o dispositivo constitucional citado estabeleciam, na maioria das vezes, requisitos meramente protocolares, o que facilitou os procedimentos de emancipação e a criação de Municípios. Consequentemente, inúmeros novos Municípios foram criados, muitos dos quais, visando ao atendimento de interesses ilegítimos, não resistiam à confrontação com critérios técnicos. Os novos entes políticos criados, em sua maioria, não dispunham de receita própria compatível com as demandas de sua auto sustentabilidade, o que os tornava totalmente dependentes de repasses de receitas estaduais e federais, situação que se estende até os dias de hoje.

§ 3º - As Assembléias Legislativas dos Estados requisitarão, dos órgãos de que trata o parágrafo anterior, as informações sobre as condições de que tratam os incisos I a IV e o § 1º deste artigo, as quais serão prestadas no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data do recebimento.

Art. 3º - As Assembléias Legislativas, atendidas as exigências do artigo anterior, determinarão a realização de plebiscito para consulta à população da área territorial a ser elevada à categoria de Município.

Parágrafo único - A forma da consulta plebiscitária será regulada mediante resoluções expedidas pelos Tribunais Regionais Eleitorais, respeitados os seguintes preceitos:

I - residência do votante há mais de 1 (um) ano, na área a ser desmembrada;

II - cédula oficial, que conterà as palavras "Sim" ou "Não", indicando respectivamente a aprovação ou rejeição da criação do Município.

Antigo, porém ainda relevante, levantamento feito pela Câmara dos Deputados, em 2003, confirma a afirmação acima: no ano de 1980, existiam, no Brasil, 3.974 (três mil, novecentos e setenta e quatro) Municípios instalados, montante que passou a 4.090 (quatro mil e noventa) em 1984, o que representa um crescimento de cerca de 3%. Em 1996, a Contagem de População realizada pelo IBGE apontava a existência de 4.974 (quatro mil, novecentos e setenta e quatro) Municípios instalados e outros 533 (quinhentos e trinta e três) aguardando instalação, ou seja, um acréscimo de aproximadamente 22% desde 1984. Ainda segundo o IBGE, por ocasião do Censo de 2000, o número de Municípios atingia 5.561 (cinco mil, quinhentos e sessenta e um), dos quais 5.507 (cinco mil, quinhentos e sete) instalados e 54 (cinquenta e quatro) aguardando instalação.²⁴⁵

Desnecessário mencionar que o PIB nacional, bem como a arrecadação de receitas públicas, não cresceu na mesma proporção nesse período, o que significa dizer que as fatias de verbas destinadas a cada Município ficaram menores. Em outras palavras, a Federação brasileira, à criação de cada novo Município, “empobrecia-se”, posto que o bolo não crescia, as fatias é que se tornavam menores.

A crise federativa era tão alarmante que foi necessária a edição de Emenda Constitucional a fim de enrijecer os requisitos necessários para a criação dos entes municipais.

- A Emenda Constitucional nº 15/96

Dada à alarmante situação financeira dos entes e o desequilíbrio do Pacto Federativo. O Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional nº 15, de 12 de setembro de 1996, alterando a redação do §4º do art. 18 da Constituição, que passou a ter a seguinte redação:

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

(...)

§ 4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 15, de 1996) Vide art. 96 - ADCT

Como se pode depreender da leitura do dispositivo, a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios continuam efetivando-se mediante lei estadual, porém, passa a haver a exigência de uma lei complementar federal para determinar o período de tempo no

²⁴⁵Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/arquivos-pdf/pdf/305317.pdf>>. Acesso em: 10 fev.2016.

qual será admitido qualquer um desses processos. O dispositivo constitucional demanda, ainda, uma lei federal para disciplinar a elaboração dos Estudos de Viabilidade Municipal. Embora não se especifique a esfera legislativa, tampouco o nível hierárquico da lei federal exigida pelo §4º do art. 18, a interpretação corrente é de que se trata de uma lei ordinária federal, posto que o Constituinte de 1988, em outras matérias, tratou de especificar quais seriam os casos de necessidade de regulamentação por lei complementar.

Acerca dessa matéria, assim se manifestou o jurista Ives Gandra Martins²⁴⁶:

Sobre exigir lei complementar federal, determinou, o constituinte, que estudos de viabilidade municipal devem ser apresentados e publicados na forma da lei ordinária, para apenas depois convocar um plebiscito, condicionado, portanto, o surgimento de uma nova unidade federativa, a sua viabilidade política, econômica e social.

Ocorre que, até o momento, não foi editada a lei complementar necessária para estipular o prazo para a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, coube ao STF dirimir as controvérsias oriundas da EC 15/1996.

- A posição do Supremo Tribunal Federal sobre a criação de Municípios após a EC 15/1996

Mesmo sem a lei complementar federal exigida pela Constituição, os Estados podem editar normas gerais definidoras de critérios, condições e procedimentos para criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios, mas não podem executar esses procedimentos. Decisões do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria indicam que os Estados continuaram criando Municípios, à revelia do impedimento constitucional.

Quando questionados no STF, os processos de criação de municípios, assim como a instauração e conclusão de processos de emancipação em curso vinham sendo considerados inconstitucionais, desde a vigência da EC 15/1996, inconstitucionalidade que se manteria até que fosse editada a lei complementar para regulamentar o §4º do art. 18 da Constituição Federal²⁴⁷. Outros acórdãos do Supremo Tribunal Federal firmaram esse entendimento²⁴⁸ de que a alteração de limites territoriais entre Municípios implica desmembramento, somente possível depois de cumpridos os requisitos do §4º do art. 18 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda 15/96.

²⁴⁶ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra – Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 3 de outubro de 1988, 3º vol. – tomo I – arts. 18 a 23, 2ª ed. Atual – São Paulo: Saraiva, 2001.

²⁴⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.632 MC/ BA, Plenário, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Data de publicação: 12/03/2004.

²⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.967/BA de 2004, Plenário, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Data de publicação: 19/03/2004; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.631/BA, também relatada pelo Ministro Pertence e ADI-MC 1.143-0, cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão.

Em 2007, o Supremo, em uma virada jurisprudencial, construiu uma nova interpretação sobre a matéria, a partir do voto do Ministro Eros Grau, relator da ADI nº 2.240/BA, proposta pelo Partido dos Trabalhadores contra a Lei nº 7.619, de 30 de março de 2000, do Estado da Bahia, que criou o Município de Luís Eduardo Magalhães.

Em síntese, o relator reconheceu a inconstitucionalidade da lei, porém, afirmou que ela não deve ser declarada inconstitucional, não obstante a PGR e a AGU também se manifestarem por sua inconstitucionalidade. O voto do Ministro relator confirmou a existência de fato, a partir de uma decisão política, do Município de Luís Eduardo Magalhães, como ente federativo dotado de autonomia municipal. Entendeu, ainda, que a excepcionalidade da situação resultou da omissão do Poder Legislativo, que não criou a lei complementar exigida pela EC nº151996.

Em longo relatório, o Ministro Eros Grau afirmou que não se pode realizar a interpretação literal do texto do §4º do art. 18 da Constituição Federal, pois isso conduziria, em simples exercício de subsunção, à automática declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.619/2000, do Estado da Bahia, que criou o Município de Luís Eduardo Magalhães. No seu entendimento, não interessa que o Município tenha sido criado em flagrante desrespeito à Constituição, mas que ele foi criado e, portanto, existe de fato, como ente federativo dotado de autonomia, há mais de seis anos, de modo que sua desconstituição causaria flagrante afronta à segurança jurídica.

O Ministro Eros Grau reforçou seus argumentos com dados: o Município possui lei orgânica; produziu mais de duzentas leis municipais; elegeu Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores, em eleições organizadas pela Justiça Eleitoral; instituiu e arrecadou tributos de sua competência; recebe recursos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental (FUNDEF); possui registro de veículos, eleitores, alunos; a população, estimada pelo IBGE em 22 mil habitantes no ano de 2005, é quase toda de eleitores; possui elevado volume de telefones fixos e o maior consumo per capita em telefonia celular do Estado da Bahia. Após reconhecer que a existência do Município decorreu de uma decisão política de exceção, o Ministro acrescentou que foi instalado, por esse processo, um ente federativo dotado de autonomia municipal.²⁴⁹

²⁴⁹ "Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n. 7.619/00, do Estado da Bahia, que criou o município de Luís Eduardo Magalhães. Inconstitucionalidade de lei estadual posterior à EC 15/96. Ausência de lei complementar federal prevista no texto constitucional. Afronta ao disposto no artigo 18, § 4º, da Constituição do Brasil. Omissão do poder legislativo. Existência de fato. Situação consolidada. Princípio da segurança da jurídica. Situação de exceção, estado de exceção. (...) O Município foi efetivamente criado e assumiu existência de fato, há mais de seis anos, como ente federativo. Existência de fato do Município, decorrente da decisão política que importou na sua instalação como ente federativo dotado de autonomia. Situação excepcional consolidada, de caráter institucional, político. Hipótese que consubstancia reconhecimento e acolhimento da força normativa dos fatos. Esta Corte não

A decisão do STF no caso do Município de Luís Eduardo Magalhães pode ser assim resumida: O Tribunal reconheceu a existência efetiva do município, como ente federativo dotado de autonomia, situação que se manterá pelo prazo de vinte e quatro meses, até que o legislador estabeleça nova regra. A Corte também defendeu a preservação do Município em nome do princípio da segurança jurídica e declarou que se tratava, naquele momento, de situação excepcional, consolidada, de caráter institucional e político, e que a exceção resultou de omissão do Poder Legislativo, que não produziu a lei complementar federal exigida pela Emenda Constitucional.

Finalmente, registrou que nesse julgamento foi considerada outra decisão daquela Corte, no Mandado de Injunção nº 725, julgado em 10.05.2007, quando se determinou que o Congresso Nacional, no prazo de dezoito meses, ao editar a lei complementar referida no §4º do art. 18 da Constituição Federal, considerasse a existência do Município de Luís Eduardo Magalhães.

Em decisão proferida na ADI 3682/MT, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o STF, por unanimidade, julgou procedente ação para reconhecer a mora do Congresso Nacional, e, por maioria, estabeleceu prazo de dezoito meses para que ele adote todas as providências legislativas necessárias ao cumprimento da norma constitucional imposta pelo art. 18, §4º.

A nova jurisprudência do Tribunal mantém a mesma orientação, como se verifica nas seguintes decisões: ADI 3.316/MT, que reconheceu o Município de Santo Antônio do Leste; ADI 3.689/PA, que reconheceu a agregação de faixa de terra do município de Água Azul ao

pode limitar-se à prática de mero exercício de subsunção. A situação de exceção, situação consolidada – embora ainda não jurídica – não pode ser desconsiderada. A exceção resulta de omissão do Poder Legislativo, visto que o impedimento de criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios, desde a promulgação da Emenda Constitucional n. 15, em 12 de setembro de 1.996, deve-se à ausência de lei complementar federal. Omissão do Congresso Nacional que inviabiliza o que a Constituição autoriza: a criação de Município. A não edição da lei complementar dentro de um prazo razoável consubstancia autêntica violação da ordem constitucional. A criação do Município de Luís Eduardo Magalhães importa, tal como se deu, uma situação excepcional não prevista pelo direito positivo. O estado de exceção é uma zona de indiferença entre o caos e o estado da normalidade. Não é a exceção que se subtrai à norma, mas a norma que, suspendendo-se, dá lugar à exceção – apenas desse modo ela se constitui como regra, mantendo-se em relação com a exceção. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe decidir regulando também essas situações de exceção. Não se afasta do ordenamento, ao fazê-lo, eis que aplica a norma à exceção desaplicando-a, isto é, retirando-a da exceção. Cumpre verificar o que menos compromete a força normativa futura da Constituição e sua função de estabilização. No aparente conflito de inconstitucionalidades impor-se-ia o reconhecimento da existência válida do Município, a fim de que se afaste a agressão à federação. O princípio da segurança jurídica prospera em benefício da preservação do Município. Princípio da continuidade do Estado. Julgamento no qual foi considerada a decisão desta Corte no MI n. 725, quando determinado que o Congresso Nacional, no prazo de dezoito meses, ao editar a lei complementar federal referida no § 4º do artigo 18 da Constituição do Brasil, considere, reconhecendo-a, a existência consolidada do Município de Luís Eduardo Magalhães. Declaração de inconstitucionalidade da lei estadual sem pronúncia de sua nulidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade, mas não pronunciar a nulidade pelo prazo de 24 meses, da Lei n. 7.619, de 30 de março de 2000, do Estado da Bahia." (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.240, Relator Ministro Eros Grau, Plenário, Data de publicação: 03/08/2007.)

município de Ourilândia do Norte; ADI 3.489/SC, que reconheceu a agregação da localidade de Vila Arlete, desmembrada do Município de Campos Novos, ao Município de Monte Carlo.

O fundamento de todas as decisões é de que a omissão do Poder Legislativo, que não editou a lei complementar federal exigida pelo §4º do art. 18 da Constituição Federal, “*consubstancia autêntica violação da ordem constitucional.*”, conforme consta à ementa da ADI 3489-8/SC.²⁵⁰

Ocorre que mesmo após as contínuas decisões do STF reconhecendo a mora do Congresso Nacional na criação da lei complementar a que se refere o §4º, do art. 18 da EC 15/1996, tal questão não foi, até o presente momento, solucionado. Conclui-se que, no caso de situações que se permeiem no tempo, de modo a se consolidarem, a tendência do STF é manter a criação do Município sob pena de afronta à segurança jurídica. Entretanto, nos casos em que a impugnação à constitucionalidade da norma for feita de forma ágil e que haja medida cautelar impedindo a eficácia da norma contestada, há que se reconhecer a inconstitucionalidade da lei estadual, de modo a se inviabilizar a criação do Município.²⁵¹

2.3.3 Análise das decisões do STF e do STJ sobre a expansão dos territórios de Estados e Municípios às águas marítimas

A fim de melhor instruir o capítulo seguinte do presente estudo, faremos breve análise das decisões STF e do STJ sobre a legislação dos entes subnacionais, levadas a sua apreciação, no que tange a melhor identificar as tendências jurisprudenciais de ambas as Cortes e, se for o caso, criticá-las.

É necessário ressaltar que o STF só teve a oportunidade de apreciar diretamente a matéria uma única vez, no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 2080/RJ, porém, traremos

²⁵⁰ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 12.294, DE 22 DE JUNHO DE 2.002, DO ESTADO DE SANTA CATARINA, QUE ANEXOU A LOCALIDADE DE VILA ARLETE, DESMEMBRADA DO MUNICÍPIO DE CAMPOS NOVOS, AO MUNICÍPIO DE MONTE CARLO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL POSTERIOR À EC 15/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL PREVISTA NO TEXTO CONSTITUCIONAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 18, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. OMISSÃO DO PODER LEGISLATIVO. EXISTÊNCIA DE FATO. SITUAÇÃO CONSOLIDADA. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA DA JURÍDICA. SITUAÇÃO DE EXCEÇÃO, ESTADO DE EXCEÇÃO. A EXCEÇÃO NÃO SE SUBTRAI À NORMA, MAS ESTA, SUSPENDENDO-SE, DÁ LUGAR À EXCEÇÃO --- APENAS ASSIM ELA SE CONSTITUI COMO REGRA, MANTENDO-SE EM RELAÇÃO COM A EXCEÇÃO.

²⁵¹ ADI nº 4992/RO: Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Lei 2.264/2010, do Estado de Rondônia, que dispõe sobre a criação do Município de Extrema de Rondônia, a partir de desmembramento de área territorial do Município de Porto Velho, fixa os seus limites, bem como informa os Distritos que integrarão a municipalidade criada. 3. Autorização, pelo Tribunal Superior Eleitoral, apenas para realização de consulta plebiscitária. 4. Violação ao art. 18, § 4º, da Constituição Federal. Inexistência de Lei Complementar Federal. Impossibilidade de criação, fusão, incorporação ou desmembramento de novos municípios antes do advento dessa legislação. Precedentes. 5. A Emenda Constitucional nº 57/2008 não socorre a lei impugnada, editada no ano de 2010. 6. Medida cautelar confirmada. 7. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

ao estudo mais recente decisão do Ministro Roberto Barroso no RE nº 823.790/ES, que usa como fundamento as razões expostas na referida medida cautelar.

O STJ, por sua vez, quando se deparou mais recentemente com a questão, afirmou ser a mesma de competência do STF, conforme disposto no acórdão do Agravo de Instrumento nº 1359817/ES:

Ademais, sobre a questão relativa à possibilidade de se cobrar ISS em relação aos serviços prestados no mar territorial, o acórdão recorrido ampara-se em precedente do Supremo Tribunal Federal que, com base no art. 32 da CF/88, entendeu que o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva são parcelas do território nacional e integram os territórios dos Estados e Municípios.

Assim, eventual ofensa, caso existente, ocorre no plano constitucional, motivo pelo qual é inviável a rediscussão do tema pela via especial. Ressalte-se que não compete ao Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial, analisar eventual contrariedade a preceito contido na CF/88, nem tampouco uniformizar a interpretação de matéria constitucional.

Feitas as observações preliminares pertinentes, passaremos à apreciação do entendimento do STF e de julgados mais antigos do STJ nessas duas oportunidades.

2.3.3.1. A Medida Cautelar na ADI nº 2.080/RJ

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.080/RJ foi proposta pela Confederação Nacional do Transporte, em setembro de 1999, contra o §5º, do art. 194 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e contra o §4º, do art. 31 da Lei nº 2.657/96 do Estado do Rio de Janeiro, cujas redações são, respectivamente, as seguintes:

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

(...)

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

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

(...)

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

Os argumentos da ADI foram no sentido de que a legislação estadual, ao incluir o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental, como território do Estado do Rio de Janeiro, e como aspecto espacial de eventuais fatos geradores de ICMS que viessem a ocorrer em tais localidades, teriam: i) afetado bens da União, conforme disposto no art. 20, V e VI da Constituição Federal, e ultrapassado o âmbito da competência estadual para instituir

impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte, desrespeitando, assim, os artigos 22, I, e 155, II, da Constituição; ii) ofendido o princípio da imunidade recíproca entre os entes da federação, conforme disposto no art. 150, VI, *a*, da Constituição; iii) invadido a competência reservada à lei complementar, de acordo com o art. 146, I, III, *a*, e art. 155, §2º, XII, *d*, da Constituição.

Não nos preocuparemos em analisar os fundamentos da ADI neste momento. Os argumentos utilizados pela CNT serão melhor analisados no próximo capítulo.

Por sua vez, a Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro e o Governador do Estado do Rio de Janeiro defendem a constitucionalidade dos dispositivos ao afirmar que “*o fato de a Constituição atribuir a propriedade de certas áreas à União não faz com que essas áreas deixem de estar situadas em alguma unidade da Federação.*”. Alega, ainda, que todo o território nacional está dividido em Estados, Distrito Federal e Municípios, não havendo área onde não possa incidir a legislação dos entes subnacionais e, mais importante, que o art. 20, §1º da Constituição define que Estados e Municípios possuem direito ao recebimento de royalties de petróleo explorado em seu respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, o que significaria que o Constituinte havia, expressamente, reconhecido que tais áreas integram o território dos entes.

A ação foi distribuída, originalmente, para relatoria do Ministro Sydnei Sanches, que analisou e indeferiu a cautelar pleiteada pela Autora, por considerar que os contra-argumentos em defesa da constitucionalidade do dispositivo serviram, pelo menos em um primeiro momento, para elidir a verossimilhança do pedido liminar da Autora.

Ocorre que o Ministro Carlos Velloso, ao proferir seu voto, adentrou diretamente no mérito da ação, entendendo 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. 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.*”.

Da mesma forma, adentrou no mérito o Ministro Sepúlveda Pertence ao dispor que “*(...) 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.”²⁵². Frise-se que a AGU e a PGR deram pareceres no mesmo sentido dos votos aqui destacados.

Após breve análise do acórdão da medida cautelar, passaremos à verificação das razões expostas no voto do Ministro Barros no julgamento do RE nº 823.790/ES.

2.3.3.2. O Recurso Extraordinário nº 823.790/ES

Em 16.10.2014, o Ministro Luís Roberto Barroso negou liminarmente seguimento a um recurso extraordinário interposto contra o acórdão da Apelação nº 26040029048, julgada pela 3ª Câmara Cível, do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, cuja ementa se faz necessária transcrição parcial:

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

2. Mesmo anteriormente a Lei Complementar 116/2003, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. Mesmo observando-se o princípio do sigilo, insculpido no artigo 1190 do Código Civil, que garante a proteção dos livros contra divulgação de informações de seus proprietários, percebe-se que essas restrições não atingem as autoridades fazendárias, por força do artigo 1193 do Código Civil.

(...)

Recurso improvido.

Verifica-se que o acórdão recorrido pela Petrobras contra o Município de Itapemirim reconhece expressamente a existência de competência tributária municipal em águas marítimas e, ainda, determina que o Município competente para tributar essas operações é o do local da ocorrência do fato gerador, consignando a criticada tese do STJ em relação ao Decreto-Lei nº 406/68.

²⁵² O acórdão restou assim ementado: "DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS SOBRE 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 §5º DO ARTIGO 194 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO E DO §4º DO ARTIGO 31 DA LEI ESTADUAL Nº 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, 11, 150, VI, 146, I, 111, "a" e 155, § 2º, XII, "d", da Constituição Federal. 2. Fundamentação consideravelmente abalada com as objeções da ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA e do GOVERNADOR DO ESTADO, que, a um primeiro exame, demonstraram a inocorrência de qualquer das violações apontadas na inicial. Medida cautelar indeferida. Plenário. Decisão unânime.

O Ministro relator do Recurso Extraordinário, no que tange à questão da expansão dos territórios de Estados e Municípios para águas marítimas, manteve o referido acórdão utilizando como fundamento o acórdão da MC 2.080/RJ, conforme se verifica:

A pretensão não merece acolhida. Com efeito, o Plenário desta Corte, nos autos ADI 2.080-MC, relatada pelo Ministro Sydney Sanches, firmou entendimento no sentido de que o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva são parcelas do território nacional, as quais integram também os territórios de Estados e Municípios.

E após citar o voto do Ministro Sydney Sanches, continuou o Ministro:

Conclui-se, portanto, que, não obstante o fato de o mar territorial constituir bem pertencente à União, não há impedimento para que Estados e Municípios exerçam sua competência tributária sobre seus limites territoriais.

Como se observou, em ambos os acórdãos, o STF afirma que há competência tributária dos entes subnacionais – Estados e Municípios, respectivamente – sob o mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental, sem adentrar na questão de como deve ser feita essa repartição. Entretanto, ainda que o STF não tenha se manifestado conclusivamente sobre o tema, é possível afirmar que a jurisprudência da Corte vem beneficiando os Municípios, com destaque aqueles do Espírito Santo, posto que a decisão do RE nº 823.790/ES, no referido caso, manteve acórdão do Tribunal de Justiça, que era, nesse ponto, expresso.

A possibilidade de exercício de competência tributária pelos entes subnacionais em águas marítimas, os critérios a serem utilizados no eventual exercício dessa competência e as implicações de julgamentos como os que foram analisados no presente capítulo serão objeto de estudo mais aprofundado no próximo capítulo.

2.3.3.3. Recurso Especial nº 649.027/BA

Em 22.03.2005, o STJ julgou o Recurso Especial nº 649.027/BA,²⁵³ que trata de transporte marítimo de tripulação alocada em embarcação no mar territorial até o porto. Os fatos geradores ocorreram ainda sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, que impunha a regra de que a competência para a tributação seria do Município do local do estabelecimento do prestador.

Destaca-se da ementa o seguinte trecho:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MULTA POR EMBARGOS PROTELATÓRIOS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. ISS. TRANSPORTE MARÍTIMO. INCIDÊNCIA.

²⁵³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 649.027/BA, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, Data de publicação: 25/04/2005,.

(...)

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.

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 insindivível pelo Eg. STJ (Súmula 07).

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

Apesar de não se tratar de decisão que aborde o tema da expansão do território de Estados e Municípios para o mar, o acórdão deixa claro que não há óbices para a tributação de fatos geradores ocorridos no mar territorial, lugar me que incidem as leis municipais.

2.3.3.4. Recurso Especial nº 61595/RJ

Em 05.09.1996, foi julgado o Recurso Especial²⁵⁴ interposto contra acórdão de apelação julgada pela Quinta Câmara Cível do TJRJ, que reconhecia expressamente a competência tributária de Estados e Municípios na plataforma continental e no mar territorial, de acordo com a Lei nº 1.423/89 e Lei nº 1.241/87, que reproduzia o conteúdo do art. 27, §8º do Convênio ICMS acima, de modo que o fornecimento de alimentos e bebidas em estabelecimento localizado em tais áreas pode vir a ser tributado pelo ente em cujo território se localiza.

O Ministro relator Antônio de Pádua Ribeiro manteve o julgamento da Apelação, que reconheceu a competência de Estados e Municípios, sob o argumento de que se os terrenos de marinha, que são bens da União, são tributados por IPTU, por que não podem os entes subnacionais exercerem suas competências em águas marítimas? É, portanto, legítima a cobrança de ICMS no fornecimento de alimentação e bebidas em estabelecimentos localizados no mar territorial, plataforma continental e ZEE.

Por sua vez, em voto vencido, o Ministro Peçanha Martins afirma que a plataforma se situa fora do território de Estados e Municípios, porém parte do território nacional, de modo que seria injusto com os entes não litorâneos privilegiar territorialmente os que são confrontantes. E, assim, finaliza:

O dispositivo inserido na Constituição para assegurar aos Estados a participação no resultado da plataforma continental, a meu entender, não autoriza a extensão do

²⁵⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 61595/RJ, Julgamento 31.10.1996, Segunda Turma, Relator Ministro Antonio de Padua Ribeiro, Data de publicação: 2/12/1996.

conceito para abarcar a cobrança de tributos pelos Estados membros. Peço vênia para divergir e concedo a segurança.

No mesmo sentido, foi o voto vista do Ministro Adhemar Maciel:

Tenho para mim que a cobrança do ICMS ou do ICMS sobre o território marítimo da União, vale dizer, do mar territorial, equivaleria, digamos a sua cobrança num Território Federal.

Entretanto, ambos os Ministros saíram vencidos, prevalecendo o entendimento de legalidade na expansão dos territórios dos entes subnacionais para águas marítimas.

2.4 Conclusão parcial

Em primeiro lugar, o presente capítulo tratou de analisar a possibilidade das plataformas de exploração e extração de petróleo virem a serem consideradas como estabelecimento na legislação estadual e municipal. Concluiu-se que embarcação é um gênero, o qual compreende as plataformas marítimas, dentre outras estruturas que venham a ser criadas e possam vir a ser incluídas no conceito de embarcação. Como espécie de um gênero mais amplo, as plataformas podem se locomover e flutuam sobre o mar durante suas atividades, apesar de não terem sido criadas para tal.

Já em relação ao conceito de estabelecimento permanente criado pela Convenção Modelo da OCDE, tem-se menção expressa às plataformas de exploração de petróleo, desde que fixas ou ancoradas, como marco territorial para a tributação de rendimentos auferidos por não residentes. Verifica-se que, de modo diverso do tratamento conferido pelo direito interno, no âmbito do direito internacional, há diferenciação entre plataformas móveis ou fixas como local de extração de recursos naturais relacionado no art. 5º, sendo somente essas últimas consideradas como estabelecimentos permanentes.

Entretanto, como já afirmado, a inclusão das plataformas como tipo de embarcação ou como estabelecimento permanente não serve para definir, de pronto, o tratamento conferido por Estados e Municípios, em suas leis, quando da abordagem do aspecto espacial do fato gerador do ICMS e do ISS, respectivamente. Isso porque, conforme será analisado, a legislação interna dos entes deve estar de acordo com a Constituição e com as leis complementares que definem as regras gerais de tais tributos.

Em seguida, foram analisadas as leis dos Municípios litorâneos do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, bem como a legislação de ICMS desses Estados, e a abordagem dos referidos diplomas dos entes subnacionais quanto à tributação de fatos geradores ocorridos em plataformas de petróleo localizadas em águas marítimas.

Tanto a legislação tributária municipal quanto a legislação tributária estadual possuem previsão de tributação dos fatos geradores ocorridos em território marítimo, seja admitindo a ocorrência do fato gerador na extração de óleo no mar, como fez e tornou a fazer o Estado do Rio de Janeiro. Seja estendendo, indevidamente, seus limites territoriais para alcançar o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, como diversos dispositivos dos regimentos municipais.

Além disso, observou-se que os Municípios, por meio de imposição de obrigação de retenção na fonte de ISS incidente sobre fatos geradores ocorridos fora de seus territórios, pretendem, na verdade, subverter a lógica imposta pela Lei Complementar nº 116/2003, em crítica já feita no capítulo supra e aqui reiterada: a atribuição de responsabilidade a terceiro, eximindo o contribuinte da obrigação de pagamento do tributo, só pode ocorrer quando o ente for competente para tributar o fato gerador ocorrido em seu território, o que ocorre com os serviços tributados no local da prestação, como listado nos incisos do art. 3º.

Por sua vez, os Tribunais de Justiça do Rio de Janeiro e do Espírito Santo apresentam tendência equivocada de manter a cobrança de ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas, no que, talvez, mantendo a interpretação, já corrigida pelo STJ, de que, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 a regra seria a tributação no local da prestação, estendendo-a aos fatos geradores ocorridos já estando a LC 116/2003 em vigor.

Finalizada a abordagem do ponto de vista do direito interno, foi analisada, como a projeção do território de Estados e Municípios sobre águas marítimas é tutelado pelo Direito Internacional e de modo mais específico pelo Direito do Mar. Nesse tópico, verificou-se que o território nacional é composto não só pelo solo, subsolo e espaço aéreo, mas também pelo mar territorial, que compreende uma faixa de doze milhas marítimas de largura, medidas a partir da linha de baixo-mar do litoral continental e insular, tal como indicadas nas cartas náuticas de grande escala, reconhecidas oficialmente no Brasil - art. 1º da Lei nº 8.617/1993 - onde é exercida a soberania nacional - art. 2º da Lei nº 8.617/1993.

Porém, nosso país exerce a soberania para a exploração exclusiva dos recursos naturais contidos na zona contínua, na zona econômica exclusiva e na plataforma continental, de acordo com o art. 77 da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 5/1987 e ratificada pelo Decreto nº 1.530/1995, a chamada Convenção de Montego Bay, na Jamaica, celebrada em 1982.

Tal convenção se limita somente a definir os limites territoriais em que prevalece a competência nacional em relação aos outros países, o que se insere na lógica do direito

internacional. Nada dispõe, entretanto, em relação à regulamentação dessa competência no âmbito do direito interno, cabendo essa definição à Constituição Federal e à legislação nacional.

Nesse sentido, a Constituição de 1988 estabelece, como nenhuma outra, uma detalhada repartição das competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a fim de dar respostas aos desafios oferecidos pelo regime federativo com o maior número de integrantes em todo o mundo, com o objetivo de evitar pluritributações verticais, entre os entes federativos de nível distinto, e horizontais, entre entidades da mesma classe federativa, a partir da indefinição do critério espacial do fato gerador do tributo.

Um dos principais instrumentos que o constituinte lança mão para evitar as pluritributações verticais e horizontais é a previsão das materialidades econômicas utilizadas como hipóteses de incidência de impostos para cada ente federativo, bem como a fixação de limites territoriais nos quais a legislação tributária de Estados e Municípios possuem eficácia, que devem ser observados em relação a toda jurisdição fiscal brasileira.

No entanto, a despeito de se reconhecer a plena possibilidade do exercício da competência tributária federal no âmbito das águas marítimas, compostas pela plataforma continental e pela zona econômica exclusiva, e de, em tese, admitir-se a existência de projeções estaduais e municipais nessas áreas, como se pode extrair do artigo 20, §1º, da Constituição Federal, é forçoso reconhecer que, atualmente, não existem critérios válidos para a divisão das águas marítimas entre Estados e Municípios, por ausência de lei federal, que promova a repartição territorial dessas áreas, como será melhor analisado no próximo capítulo.

Porém, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar ADI 2.080 MC/RJ, e o RE nº 823.790/ES, e o STJ, de acordo com os precedentes analisados, reconheceu a existência de projeções estaduais e municipais no mar territorial, na plataforma continental e na zona econômica exclusiva, utilizando-se do critério legal para a distribuição dos *royalties*, que no entanto, não pode ser usado para tal desiderato, como a seguir será demonstrado.

Verificou-se, portanto, que o direito internacional e o art. 20, §1º da Constituição conferem base à alegação de que o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental integram o território de Estados e Municípios, ainda que, a princípio, de forma pró-indiviso, o que será melhor analisado no próximo capítulo.

3. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR PARA EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE ESTADOS E MUNICÍPIOS *OFFSHORE*.

3.1 A impossibilidade utilização, por Estados e Municípios, dos critérios estabelecidos pela Lei nº 7.525/86 para divisão de royalties

3.1.1 Introdução

A ausência de legislação regulamentando a divisão de competências entre Estados e Municípios sobre o mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental não tem se mostrado como óbice à imposição de tributação por esses entes sobre materialidades econômicas que sequer constituem fatos geradores dos respectivos impostos.

Diante da inexistência de normatização, diversos Estados e Municípios, sobretudo do Espírito Santo, têm se utilizado das regras veiculadas pela Lei nº 7.525/86 e pelo Decreto nº 93.240/86, que a regulamenta, para a divisão dos poços de petróleo, bem como das plataformas de exploração e exploração, a fim de fazer incidir o ICMS e o ISS. Entretanto, é inegável que o processo legislativo que levou à promulgação da Lei nº 7.525/86 não foi desenvolvido a fim de dirimir controvérsias de matéria tributária, de acordo com as informações extraídas da Câmara dos Deputados, conforme se verifica da leitura de seu projeto:

PL 7528/1986

Projeto de Lei

Situação: Transformado na Lei Ordinária 7525/1986

(...)

Ementa

ESTABELECE NORMAS COMPLEMENTARES PARA EXECUÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 27 DA LEI 2004, DE 03 DE OUTUBRO DE 1953 COM A REDAÇÃO DA LEI 7453, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1985, E DA OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

Explicação da Ementa

DEFININDO ESTADOS, TERRITÓRIOS E MUNICÍPIOS CONFRONTANTES E SUAS ÁREAS GEOECONÔMICAS, PARA FINS DE PAGAMENTO DE ROYALTIES PELA PETROBRAS E SUBSIDIÁRIAS, PELA EXPLORAÇÃO DE POÇOS DE ÓLEO, XISTO E GAS NATURAL. (Itálico não presente no original)

Frise-se que o objeto da Lei nº 7.525/86 é a regulamentação do artigo 27 da Lei nº 2.004/53,²⁵⁵ que obrigava a Petrobras ao pagamento de compensações financeiras para Estados,

²⁵⁵ Artigo 27 da Lei nº 2.004/53 em suas diversas redações:

Art. 27 - A Sociedade e suas subsidiárias ficam obrigadas a pagar indenização correspondente a 4% (quatro por cento) aos Estados ou Territórios e 1% (um por cento) aos Municípios, sobre o valor do óleo, do xisto betuminoso e do gás extraídos de suas respectivas áreas, onde se fizer a lavra do petróleo. (Redação dada pela Lei nº 7.453, de 1985)

Art. 27. A sociedade e suas subsidiárias ficam obrigadas a pagar a compensação financeira aos Estados, Distrito Federal e Municípios, correspondente a 5% (cinco por cento) sobre o valor do óleo bruto, do xisto betuminoso e do gás extraído de seus respectivos territórios, onde se fixar a lavra do petróleo ou se localizarem instalações marítimas ou terrestres de embarque ou desembarque de óleo bruto ou de gás natural, operados pela Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, obedecidos os seguintes critérios: (Redação dada pela Lei nº 7.990, de 1989)

Distrito Federal e Municípios equivalentes a um percentual do valor do óleo bruto extraído de seus territórios.

Fato é que, para possibilitar o pagamento dos *royalties* a Estados e Municípios, seria necessário saber sobre quais poços tais entes receberiam a compensação. Dessa forma, o art. 9º da Lei nº 7.525/86 delegou ao IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – a competência para determinar a confrontação dos poços com os territórios terrestres.²⁵⁶

I - 70% (setenta por cento) aos Estados produtores; (Incluído pela Lei nº 7.990, de 1989)

II - 20% (vinte por cento) aos Municípios produtores; (Incluído pela Lei nº 7.990, de 1989)

III - 10% (dez por cento) aos Municípios onde se localizarem instalações marítimas ou terrestres de embarque ou desembarque de óleo bruto e/ou gás natural. (Incluído pela Lei nº 7.990, de 1989)

§ 1º - Os valores de que trata este artigo serão fixados pelo Conselho Nacional do Petróleo. (Redação dada pela Lei nº 7.453, de 1985) (Revogado pela Lei nº 7.990, de 1989)

§ 2º - O pagamento da indenização devida será efetuado trimestralmente. (Redação dada pela Lei nº 7.453, de 1985) (Revogado pela Lei nº 7.990, de 1989)

§ 3º - Os Estados, Territórios e Municípios deverão aplicar os recursos previstos neste artigo, preferentemente, em energia, pavimentação de rodovias, abastecimento e tratamento de água, irrigação, proteção ao meio-ambiente e saneamento básico. (Redação dada pela Lei nº 7.453, de 1985)

§ 3º Ressalvados os recursos destinados ao Ministério da Marinha, os demais recursos previstos neste artigo serão aplicados pelos Estados, Territórios e Municípios, exclusivamente, em energia, pavimentação de rodovias, abastecimento e tratamento de água, irrigação, proteção ao meio ambiente e em saneamento básico. (Redação dada pela Lei nº 7.525, de 1986)

§ 4º - É também devida a indenização aos Estados, Territórios e Municípios confrontantes, quando o óleo, o xisto betuminoso e o gás forem extraídos da plataforma continental, nos mesmos 5% (cinco por cento) fixados no caput deste artigo, sendo 1,5% (um e meio por cento) aos Estados e Territórios; 1,5% (um e meio por cento) aos Municípios e suas respectivas áreas geo-econômicas, 1% (um por cento) ao Ministério da Marinha, para atender aos encargos de fiscalização e proteção das atividades econômicas das referidas áreas, e 1% (um por cento) para constituir um Fundo Especial a ser distribuído entre todos os Estados, Territórios e Municípios. (Redação dada pela Lei nº 7.453, de 1985)

§ 4º É também devida a compensação financeira aos Estados, Distrito Federal e Municípios confrontantes, quando o óleo, o xisto betuminoso e o gás forem extraídos da plataforma continental nos mesmos 5% (cinco por cento) fixados no caput deste artigo, sendo 1,5% (um e meio por cento) aos Estados e Distrito Federal e 0,5% (meio por cento) aos Municípios onde se localizarem instalações marítimas ou terrestres de embarque ou desembarque; 1,5% (um e meio por cento) aos Municípios produtores e suas respectivas áreas geoeconômicas; 1% (um por cento) ao Ministério da Marinha, para atender aos encargos de fiscalização e proteção das atividades econômicas das referidas áreas de 0,5% (meio por cento) para constituir um fundo especial a ser distribuído entre os Estados, Territórios e Municípios. (Redação dada pela Lei nº 7.990, de 1989)

§ 5º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 7.453, de 1985)

§ 6º - Os Estados, Territórios e Municípios centrais, em cujos lagos, rios, ilhas fluviais e lacustres se fizer a exploração de petróleo, xisto betuminoso ou gás, farão jus à indenização prevista no caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 7.453, de 1985)

§ 6º Os Estados, Territórios e Municípios centrais, em cujos lagos, rios, ilhas fluviais e lacustres se fizer a exploração de petróleo, xisto betuminoso ou gás, farão jus à compensação financeira prevista no caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 7.990, de 1989)

²⁵⁶ Art. 9º Caberá à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE:

I - tratar as linhas de projeção dos limites territoriais dos Estados, Territórios e Municípios confrontantes, segundo a linha geodésica ortogonal à costa ou segundo o paralelo até o ponto de sua interseção com os limites da plataforma continental;

II - definir a abrangência das áreas geoeconômicas, bem como os Municípios incluídos nas zonas de produção principal e secundária e os referidos no § 3º do art. 4º desta lei, e incluir o Município que concentra as instalações industriais para o processamento, tratamento, armazenamento e escoamento de petróleo e gás natural;

III - publicar a relação dos Estados, Territórios e Municípios a serem indenizados, 30 (trinta) dias após a publicação desta lei;

Assim, ocorre que, com a descoberta de um novo poço, a Agência Nacional do Petróleo – ANP – encaminha as coordenadas geográficas referentes a sua localização à Diretoria de Geociências do IBGE, que se utiliza dos critérios definidos nos incisos do parágrafo único do art. 9º da Lei nº 7.525/86, em destaque supra, para informar o Estado e o Município cujo território é confrontante ao poço recém descoberto.

Verifica-se, pela simples leitura do parágrafo único, que são estabelecidos dois passos para que o IBGE realize a confrontação dos poços aos Estados e Municípios: (i) traçado pela linha geodésica ortogonal à costa, para indicação dos Estados, e (ii) projeção além da linha geodésica ortogonal à costa, tendo como base o paralelo, para que, enfim, sejam definidos os Municípios confrontantes do território de cada Estado.

Entretanto, o próprio IBGE, em seus ofícios de resposta à ANP, utilizando-se do critério das linhas ortogonais e das linhas paralelas, não consegue atingir uma certeza quanto ao Município confrontante. Via de regra, conforme se pode depreender da leitura dos ofícios disponíveis no site da ANP, são informados dois Municípios, um determinado pela linha ortogonal e outro determinado pela linha paralela, como se observa a seguir, em tabelas retiradas de ofícios,²⁵⁷²⁵⁸ para ilustração:

Poço	Campo/ Bloco	Ortogonal	Paralelo
7BJ0024HPRJS	Bijupirá	Campos dos Goytacazes – RJ	Cabo Frio - RJ
3BRSA0861SPS	PA-1BRSA491SPS- BM-S-9	Ilhabela - SP	Não se configura
7JUB0027HPESS	Jubarte	Itapemirim - ES	Presidente Kennedy - ES

Figura 1-Ofício DGC nº 037/2012 – ANP

IV - promover, semestralmente, a revisão dos Municípios produtores de óleo, com base em informações fornecidas pela PETROBRÁS sobre a exploração de novos poços e instalações, bem como reativação ou desativação de áreas de produção.

Parágrafo único. Serão os seguintes os critérios para a definição dos limites referidos neste artigo:

I - linha geodésica ortogonal à costa para indicação dos Estados onde se localizam os Municípios confrontantes; II - sequência da projeção além da linha geodésica ortogonal à costa, segundo o paralelo para a definição dos Municípios confrontantes no território de cada Estado.” (Itálicos acrescidos).

²⁵⁷ Agência Nacional do Petróleo, Ofício DGC nº 037/2012. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/?pg=67446&m=ibge&t1=&t2=ibge&t3=&t4=&ar=0&ps=1&cachebust=1381506350381>>. Acesso em: 11 out. 2013.

²⁵⁸ Agência Nacional do Petróleo, Ofício DGC nº 011/2013. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/?pg=67446&m=ibge&t1=&t2=ibge&t3=&t4=&ar=0&ps=1&cachebust=1381506350381>>. Acesso em: 11 out. 2013.

Poço	Campo/Bloco	Ortogonal	Paralelo
7PRG0023HPRJS	PEREGRINO	Armação dos Búzios/RJ	Parati/RJ
3BRSA1017DRJS	MARLIM LESTE	Campos dos Goytacazes/RJ	Rio das Ostras/RJ
7JUB0034HESS	JUBARTE	Marataizes/ES	Presidente Kennedy/ES
7MLS0209HARJS	MARLIM SUL	Campos dos Goytacazes/RJ	Cabo Frio/RJ
7SER0037DRNS	SERRA	Macau/RN	Macau/RN

Figura 2-Ofício DGC nº 011/2013 - ANP

Verifica-se, em ambos os exemplos, que à exceção de um dos poços, os Municípios determinados pelo critério de linhas ortogonais não coincidem com aqueles determinados pelas linhas paralelas. Por vezes, como ocorreu na segunda linha da primeira tabela, um dos critérios leva a um Município, nesse caso, Ilhabela, em São Paulo, e de acordo com o outro critério, não se configura o confronto entre o poço e qualquer Município, o que demonstra a ambiguidade e incerteza dos critérios utilizados.

Assim, além de ser nítido que o objeto da referida lei se limita à distribuição dos *royalties* para Estados, Distrito Federal e Municípios, motivo que, por si só, já levaria a sua inaplicabilidade para resolução de controvérsias referentes a competências tributárias, a sua utilização para definir a incidência de tributos significa conferir extraterritorialidade às leis dos referidos entes que, como se sabe, possuem eficácia dentro de seus limites territoriais.²⁵⁹

Ademais, o vício na tributação imposta por Estados e Municípios litorâneos com base nas projeções não fere somente o art. 102 do Código Tributário Nacional,²⁶⁰ que trata do princípio da territorialidade das leis tributárias. Há grave afronta, ainda, ao §1º do art. 108,²⁶¹

²⁵⁹ Nesse sentido, segue o entendimento de Aires F. Barreto:

“Ante as balizas postas pelos princípios e normas constitucionais, o âmbito de eficácia das leis municipais tem seus limites coincidentes com os do seu território, assim como o das leis estaduais, cuja amplitude esgota-se nos seus limites territoriais. As leis de um Município a ninguém obriga fora do seu território, eis que elas só tem eficácia no interior dele. De outra parte, como já vimos de observar, os territórios municipais, por sua vez, têm seus limites fixados por lei estadual, observada a Constituição. Igualmente, as leis de um Estado-membro: seu campo de ação ou eficácia circunscreve-se pelos mesmos limites do seu território, não atuam fora deles. As leis do Mato Grosso não têm efeitos jurídicos em São Paulo, ou em Minas Gerais ou em qualquer outro Estado-membro; só vão até suas divisas com este ou com outros Estados-membros, não as ultrapassam. (BARRETO, 2006, p. 19-27).

²⁶⁰ Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

²⁶¹ 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.

que veda a tributação por analogia, tendo em vista que há a utilização imprópria da Lei nº 7.525/86.

Por sua vez, a tributação por analogia viola não só o artigo 108 do CTN, como também o próprio princípio da legalidade tributária, consagrado pelo artigo 150, I, da Constituição Federal, uma vez que a utilização da referida técnica de integração pressupõe a regulação do negócio jurídico que não se adequa a qualquer dos sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei, o que é incompatível com o princípio da reserva legal. Sendo o aspecto espacial do fato gerador um dos elementos essenciais da obrigação tributária, a sua definição só pode se dar por lei, a partir de soluções previstas do seu próprio texto, e não em textos que regulem situações análogas, a fim de evitar a pluritributação espacial. Nos casos de do aspecto espacial do ICMS e do ISS, é necessário que seja lei complementar, seja por força do art. 146 e 155, §2º, XII, da Constituição, seja para alteração do critério eleito pelo legislado complementar no §3º, do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

No presente capítulo, analisaremos as consequências da utilização, pelos entes subnacionais da Lei nº 7.525/86 para justificar, ao arrepio da Constituição, suas próprias competências tributárias, bem como analisaremos precedentes do STF acerca de caso análogo a fim de justificar o ponto de que as águas marítimas, enquanto não legitimamente divididas entre Estados e Municípios, não podem vir a compor seus territórios, para fins de exercício da competência tributária e, portanto, não podem ser utilizadas como aspecto espacial da hipótese de incidência tributária do ICMS e do ISS.

Abordaremos, ainda, a necessidade da lei complementar tributária, conforme disposto no art. 146, I, da Constituição, como veículo normativo legítimo para, a fim de dirimir os conflitos de competência tributária horizontais, que venha dividir ou trazer critérios objetivos de divisão das águas marítimas entre os Estados e Municípios confrontates.

Verificar-se-á, também, o desequilíbrio ao Pacto Federativo causado por Estados e Municípios que, com intuito meramente arrecadatário, impõem obrigações de retenção na fonte claramente ilegais, e efetuam lançamentos sobre fatos geradores fora de seus limites territoriais, ferindo a segurança jurídica dos contribuintes e levando a disputas entre os próprios entes. Por fim, serão analisadas as poucas manifestações doutrinárias sobre o tema, para, então, considerando todos os pontos até aqui abordados, revelarmos as conclusões oriundas do presente estudo.

3.1.2 O princípio da territorialidade no Direito Tributário

Em primeiro lugar, tem-se que o princípio da territorialidade, em visão mais ampla, apresenta-se para delimitar a soberania do Estado, e também a eficácia de sua lei em relação a outros Estados. A imposição tributária é uma manifestação típica da soberania e o poder de imposição fiscal funda-se, em um primeiro momento, no Poder de Império do Estado, que tem a prerrogativa de editar leis para embasar a tributação.

Discorrendo sobre as teorias elaboradas sobre o princípio da territorialidade, reportamo-nos à teoria clássica, a chamada Teoria Realista, que afirmava que somente o poder físico de arrecadar tributos constituía a justificação de sua cobrança pelo Estado. A ela, seguiu-se a teoria da territorialidade relativa, baseada no fato de que as leis de cada Estado soberano obrigam somente a seus súditos dentro dos limites de suas fronteiras e não se aplicam a quem não esteja sujeito ao poder do Estado, fora dos seus limites, e desde que o direito de cada Estado não prejudique o poder e o direito de outros Estados.

Ambas entraram em decadência a partir dos finais do século XIX com Savigny por vê-las aplicáveis a relações individuais segundo critérios particulares e contingentes. No século XX, com as teorias de Kelsen, Sacchetto²⁶² pontua o abandono por completo do princípio da territorialidade em sentido clássico, afirmando-se sua validade não mais conectada de modo inseparável ao território do qual emana, mas em qualquer lugar e sempre que se lhe não apresentem limitações espaciais ou temporais.

Dissertando sobre a dicotomia entre territorialidade formal e territorialidade material, no que diz respeito à eficácia da norma no espaço, no plano interno, ela é estritamente territorial, regulando com exclusividade as relações nele ocorrentes. No plano externo, no entanto, há que se considerar a territorialidade formal e a territorialidade material.

A territorialidade formal intenta responder à questão da existência de limites internos de cada Estado ou internacionais sobre a atuação do poder impositivo de um Estado fora dos limites de seu próprio território, vale dizer se pode um Estado validamente tutelar suas pretensões tributárias com relação a fatos geradores que se verificam dentro ou fora de seu território.

A territorialidade material busca dar resposta à indagação de se existem, e quais seriam, os limites internos ou internacionais da atuação de um Estado para vincular sua pretensão tributária sobre fatos geradores que tenham elementos objetivos ou subjetivos além de suas

²⁶² SACHETTO, Cláudio. La territorialidad de la imposición. “in” Impuestos sobre el comercio internacional. Coord. Victor Uckmar, Alejandro J. Altamirano e Heleno Taveira Torres. Buenos Aires: Abaco, 2003, p. 43.

fronteiras. Sacchetto afirma que inexistem tais limites, salvo aqueles decorrentes do direito internacional em geral e direito convencional internacional, além dos oriundos de autolimitação do direito interno, de natureza constitucional ou legal ²⁶³.

Coube à doutrina italiana, com Antonio Berliri, Giancarlo Croxatto e Achille Donato Giannini, o aprofundamento dos estudos sobre o princípio da territorialidade e da distinção acima referida, de modo a concluir que a territorialidade material é critério que deve ser considerado quando da outorga de competência tributária, limitando a competência legislativa quanto à seleção dos fatos aos quais serão atribuídos efeitos jurídicos, como assinala Renato Nunes ²⁶⁴.

Sobre os conceitos de territorialidade formal e material, dando abordagem mais específica no que tange ao Direito Tributário Internacional, manifestou-se Alberto Xavier²⁶⁵:

Cumpre, todavia, ter presente que qualquer das mencionadas formulações do princípio da territorialidade respeita o âmbito espacial da incidência da lei, ou seja, à esfera de aplicação espacial dos comandos gerais e abstratos contidos nas normas tributárias. O aludido princípio recorta, pois, de entre as situações tributárias internacionais, aquelas que serão abrangidas pelas leis fiscais internas, mediante o processo técnico da escolha do elemento ou elementos de conexão com o território a que respeita.

Desta acepção do princípio da territorialidade – que podemos designar por material – importa distinguir uma outra, que já não respeita ao âmbito espacial de incidência do comando (*jurisdiction to prescribe*), mas sim ao âmbito da sua eficácia ou execução coerciva (*jurisdiction to enforce*). O princípio da territorialidade em sentido formal significa precisamente que as leis tributárias só são suscetíveis de execução coerciva no território da ordem jurídica em que se integram.

(...)

É precisamente esta distinção entre um princípio material e um princípio formal da territorialidade que permite explicar as relações que mantém com a noção de soberania.

O conceito material de territorialidade, respeitando à posição abstrata da norma, à delimitação do âmbito espacial dos comandos tributários, não afeta a soberania dos Estados estrangeiros, com cuja esfera territorial estejam igualmente conexos outros elementos da situação tributária internacional. Mas, se as soberanias não são ofendidas pela formulação de comandos gerais e abstratos que prevejam e disciplinem fatos ocorridos em território estrangeiro, já o são pela prática de atos que envolvam o exercício de poderes de autoridade no que toca à sua aplicação, ou seja, o lançamento, a fiscalização e a cobrança do crédito tributário criado por aqueles comandos.

Ao contrário da extraterritorialidade em sentido material, uma extraterritorialidade em sentido formal, constituiria, pois, violação de soberania.

A globalização da economia teve também seus reflexos no que tange à territorialidade, podendo-se mesmo falar em crise do princípio, criticado, uma vez que o viram como

²⁶³ SACHETTO, Cláudio. La territorialidad de la imposición. “in” Impuestos sobre el comercio internacional. Coord. Victor Uckmar, Alejandro J. Altamirano e Heleno Taveira Torres. Buenos Aires: Abaco, 2003, p. 43, nº 2.

²⁶⁴ NUNES, Renato. A territorialidade Material no Ordenamento Jurídico Brasileiro e seus Efeitos quanto à Tributação de Renda Auferida por Pessoa Não-Residente. “in” Direito Tributário Internacional Aplicado – Vol. IV, Coord. Heleno Taveira Torres, Quartier Latin: S.Paulo, 2007, p.189.

²⁶⁵ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 20-21.

impedimento ao dinamismo da evolução dos mercados. Nesse sentido, o posicionamento de Kemmeren,²⁶⁶ que, vendo comprometida a globalização em função da ausência da neutralidade fiscal da territorialidade, defendeu, em âmbito internacional, um princípio de país de origem do rendimento, que seria aquele onde se desenvolve uma atividade substancial de produção da renda.

Em nosso direito tributário interno, o princípio da territorialidade aparece preconizado no art. 102 do Código Tributário Nacional, que será analisado a seguir.

3.1.2.1 A territorialidade no Código Tributário Nacional

O princípio da territorialidade, no âmbito do nosso direito interno, foi preconizado no Código Tributário Nacional, no capítulo que trata da vigência da legislação tributária, em seu artigo 102:

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

Sendo o Brasil uma República Federativa atípica, composta por quatro entes federados, ocorre, como não poderia deixar de ser, a existência, vigência e eficácia de diversas leis distintas. Assim, faz-se necessário definir qual das leis vigentes é aplicável ao determinado caso e o âmbito espacial de sua vigência.

A princípio, a leitura do artigo transcrito pode levar a uma interpretação simplista: a lei tributária só pode ser aplicada dentro dos limites geográficos dos entes que a produziram, sendo a positivação do Princípio da Territorialidade. A fim de elidir essa visão, Luís Eduardo Schoueri²⁶⁷ traz os seguintes exemplos:

Observando-se mais atentamente o dispositivo, surge a dúvida sobre qual seria o alcance da territorialidade. Por exemplo: poderia a lei do Estado de São Paulo tributar uma venda efetuada por um paraibano a comerciante estabelecido no primeiro Estado? E a propriedade de um veículo automotor, registrado no Paraná mas que regularmente inscrito em São Paulo?

Como será revelado no decorrer do presente capítulo, o Princípio da Territorialidade é de extrema relevância quando da resolução de conflitos de competência em matéria tributária,

²⁶⁶ KEMMEREN, Eric, Legal and Economic Principles Support an Origin and Import Neutrality-Based over a Residence and Export Neutrality-Based Tax treaty Policy, in: Lang/Pistone/Schuch/ Staringer/ Storck/Zagler (eds.), loc. Cit, p. 237 et seq.; Pasquale Pistone, Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach, in Lang/Pistone/Schuch/ Staringer/ Storck/Zagler (eds.), loc. Cit., p. 413 et seq.

²⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 673.

que, por força do art. 146, III, da Constituição, deve ser solucionado pelo veículo normativo da lei complementar.

Verificou-se, no primeiro capítulo, quando tratamos do aspecto espacial do fato gerador do ISS, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, que, nos casos em que a empresa, estabelecida em um Município, prestasse serviço em outro Município, o STJ, construiu toda uma jurisprudência, em contrariedade à regra geral de tributação no estabelecimento do prestador, no sentido de que o ISS era devido ao Município onde fosse prestado o serviço, mesmo que a empresa estivesse localizada em outra municipalidade.

O fundamento do STJ para essa interpretação *contra legis* foi a obediência ao princípio da territorialidade, posto que não deveria ser aplicada a lei de Município diverso para tributar fatos geradores ocorridos fora dos seus limites territoriais. Assim, para o Tribunal, a lei a ser aplicada era a do Município em que o serviço foi prestado, sob pena de extraterritorialidade da lei do ente em que se localizava o estabelecimento.

Ocorre que, como observado supra, a definição de tal critério, o qual foi corroborado pela Lei Complementar nº 116/2003, cria elemento de conexão para, em nome da praticidade e com a finalidade de se evitar conflitos de competência, definir o Município competente para a impor a tributação. Conforme restará claro no presente capítulo, um dos papéis da lei complementar é impedir o surgimento ou resolver os eventuais conflitos de competência entre os entes.

Assim, verifica-se que, para Estados e Municípios, a territorialidade é de suma importância para a definição de onde se considera ocorrido o fato gerador, de forma a se definir o sujeito ativo da obrigação tributária. Em relação aos fatos geradores ocorridos em águas marítimas, verificar-se-á que as leis de Estados e Municípios pretendem conferir extraterritorialidade inconstitucional e ilegal, posto que em contrariedade ao CTN e à Lei Complementar nº 116/2003, as suas legislações, ao impor tributação sobre áreas em que não possuem jurisdição, posto que falta definição de seus limites territoriais, requisito *sine qua non* para definição do local da incidência tributária e, portanto, para a concretização da ocorrência do fato gerador.

3.1.2.2. A utilização da Lei nº 7.525/86 e a extraterritorialidade das leis de Estados e Municípios

A inadequação da utilização da Lei nº 7.525/86 para fins de incidência tributária ocorre, principalmente, porque a mesma leva à extraterritorialidade da lei de diversos entes subnacionais, levando à pluritributação.

Conforme é possível visualizar, a projeção dos territórios dos Estados e Municípios sobre os poços de petróleo localizados na plataforma continental converge, na esmagadora maioria das vezes, a conclusões distintas sobre a quais entes tais poços seriam confrontantes.

A princípio, tal informação não teria qualquer relação com a retenção de ISS pelas empresas que possuem plataformas para exploração de petróleo em águas marítimas, uma vez que os serviços nelas prestados estariam, tanto na vigência do artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68,²⁶⁸ quanto pelo §3º do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003,²⁶⁹ submetidos à tributação no estabelecimento do prestador de serviços, não havendo, pois, que se falar em qualquer conflito de competência.

Entretanto, tais critérios não têm se mostrado suficientes para dirimir o conflito de competência, sobretudo, entre os diversos Municípios que vêm efetuando, de forma indiscriminada, lançamentos sobre as empresas que procediam à exploração de poços sob sua operação, tornando-se comum que mais de um ente municipal venha a constituir créditos de ISS sobre o mesmo fato gerador, visualizando-se, assim, o fenômeno da pluritributação.

Conforme já explicitado, os Municípios passaram a se utilizar das linhas ortogonais e paralelas traçadas pelo IBGE, o que gerou diversos conflitos de competências entre esses entes, sobretudo, pela grande margem de dúvida quanto a qual Município cada poço seria confrontante. Para exemplificar tal afirmativa, vale observar três mapas extraídos de seminário apresentado pelo IBGE,²⁷⁰ em que foram traçadas as linhas paralelas e as linhas ortogonais, respectivamente, para projeção de Municípios do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo:

²⁶⁸ Art 12. Considera-se local da prestação do serviço (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

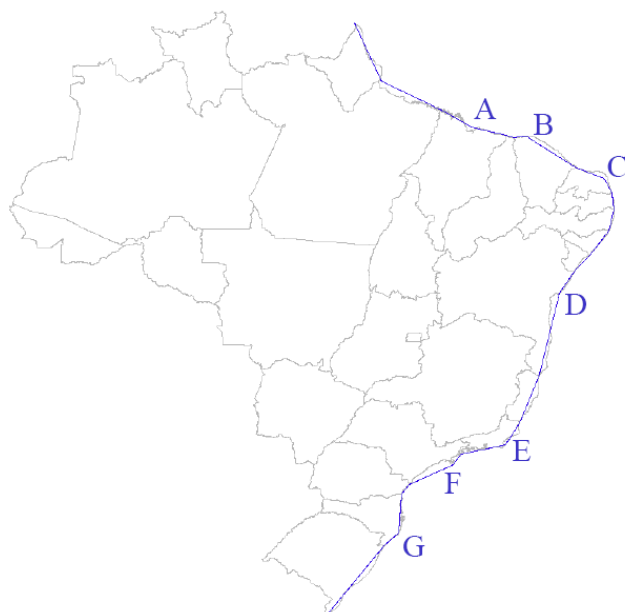
²⁶⁹ Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

(...)

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

²⁷⁰ Mapas utilizados Seminário “Royalties do Petróleo e Gás Natural do Rio de Janeiro”, ocorrido em novembro de 2009 na Escola de Contas e Gestão do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.ecg.tce.rj.gov.br/imagens/m_Rafael_March_-_Royalties_Apresentacao_TCE-RJ.pdf>. Acesso em: 11 out. 2013.

Definição - Linhas de Base



Linhas de Base adotadas pelo IBGE:

Total de 24 linhas correspondendo a 25 vértices, dos quais 2 limites internacionais, 16 estaduais e 7 pontos auxiliares.

Figura 3-Linhas de base IBGE

Método de projeção dos limites estaduais

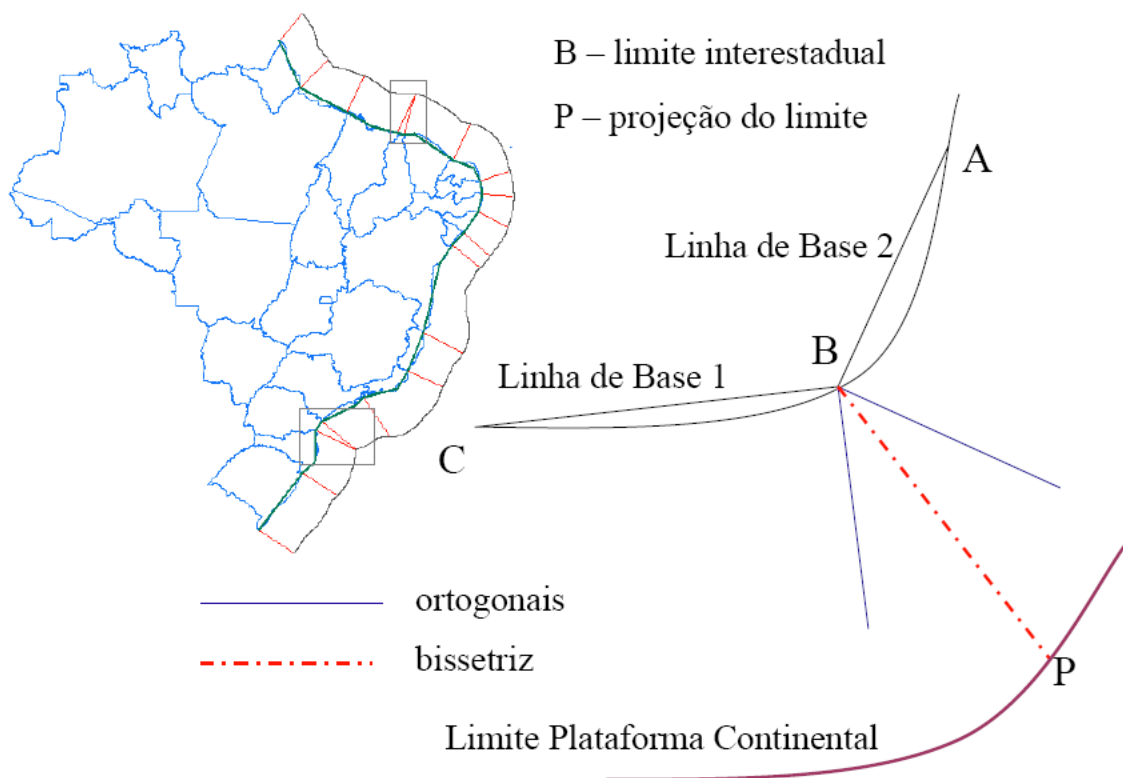


Figura 4-Mapa Royalties do Petróleo 2

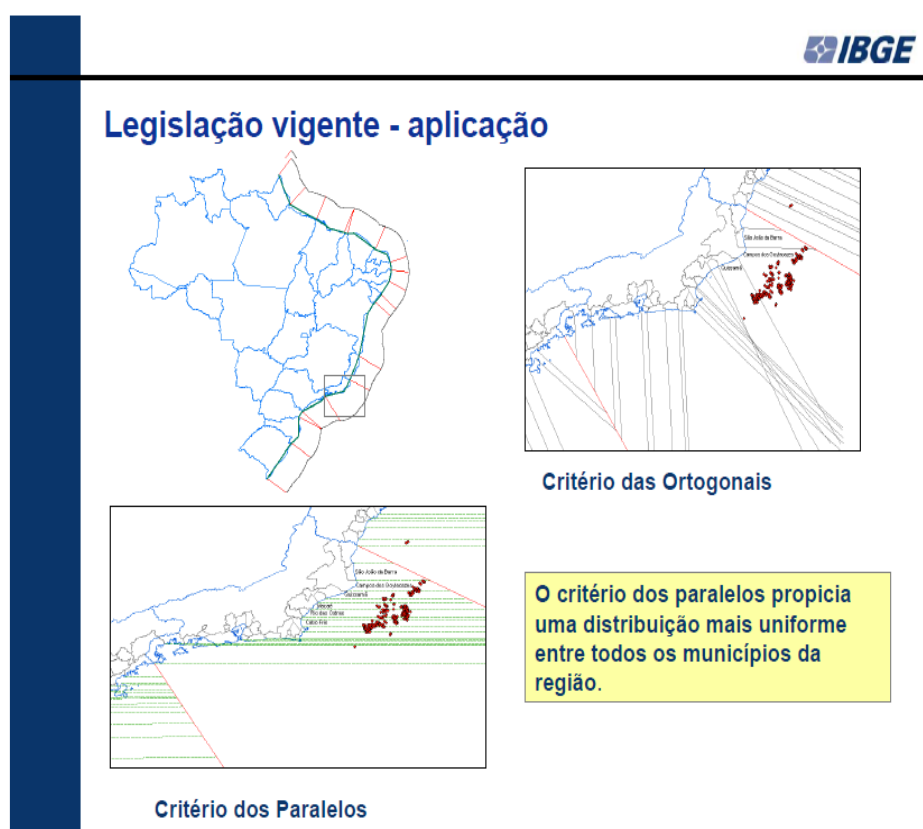


Figura 5-Mapa Royalties do Petróleo 3

Pela análise das imagens, sobretudo pela terceira, é fácil perceber que os Municípios confrontantes variam de acordo com os métodos utilizados. Por esse motivo, o IBGE, ao emitir os ofícios à ANP, não vincula os poços a somente um Município, cabendo à ANP decidir a quem caberão as compensações implementadas pela Lei nº 7.525/86. Ou seja, os critérios legais dos *royalties* definidos de forma supostamente técnica tem levado a resultados ambíguos.

É nesse ponto que se verifica o grande equívoco da utilização do referido diploma legal - Lei nº 7.525/86 - para repartição de competências tributárias, principalmente, entre os Municípios. Conforme já tangenciado, muitos Municípios têm se apropriado de ambos os critérios de projeção para efetuar os lançamentos sobre as plataformas localizadas em alto mar o que leva à ocorrência do fenômeno da bitributação. Quanto ao tema, esclarece Regina Helena Costa:

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.²⁷¹

Apesar de terminantemente vedada, a partir da divisão constitucional de competências, os entes municipais, aparentemente, não julgam ser relevante o fato de não haver regulamentação quanto à tributação de plataformas em alto mar, o que acaba por gerar grandes conflitos de competência.

Ainda, conforme já levantado, além da inadequação à determinação da competência tributária do caráter *a posteriori* da demarcação de Estados e Municípios beneficiários dos *royalties* do petróleo, realizada de acordo com cada nova descoberta de petróleo, vale destacar que é violadora do princípio da reserva legal tributária a delegação de tal mister ao IBGE, a partir de fundamento legal de que essa delegação que não guarda a menor densidade normativa exigida de uma lei necessária à definição do aspecto espacial do fato gerador do tributo ou à repartição territorial das entidades federativas em nosso país. Não é preciso lembrar que a divisão do território dos Estados e Municípios tem consequências regulatórias, econômicas, ambientais e legislativas que vão muito além da mera divisão de *royalties* exercida pelo IBGE.

Assim, além de ser nítido que o objeto da referida lei se limita à distribuição dos *royalties* para Estados, Distrito Federal e Municípios, motivo que, por si só, já levaria a sua

²⁷¹ COSTA, Regina Helena, Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional, Saraiva: São Paulo, 2009, p. 49.

inaplicabilidade para resolução de controvérsias referentes a competências tributárias, a sua utilização para definir a incidência de tributos significa conferir extraterritorialidade às leis dos referidos entes que, como se sabe, possuem eficácia dentro de seus limites territoriais. Nesse sentido, segue o entendimento de Aires F. Barreto:

Ante as balizas postas pelos princípios e normas constitucionais, o âmbito de eficácia das leis municipais tem seus limites coincidentes com os do seu território, assim como o das leis estaduais, cuja amplitude esgota-se nos seus limites territoriais. As leis de um Município a ninguém obriga fora do seu território, eis que elas só tem eficácia no interior dele. De outra parte, como já vimos de observar, os territórios municipais, por sua vez, têm seus limites fixados por lei estadual, observada a Constituição. Igualmente, as leis de um Estado-membro: seu campo de ação ou eficácia circunscreve-se pelos mesmos limites do seu território, não atuam fora deles. As leis do Mato Grosso não têm efeitos jurídicos em São Paulo, ou em Minas Gerais ou em qualquer outro Estado-membro; só vão até suas divisas com este ou com outros Estados-membros, não as ultrapassam.²⁷²

Resta claro, pois, que além do fato de ferir o art. 102 do CTN, a utilização de tal diploma para fundamentar a tributação em águas marítimas possui como consequência a imposição de tributação por analogia, em desrespeito ao art. 108, I, de modo a conferir aos contribuintes um cenário de instabilidade e grave dano à segurança jurídica, tendo em vista que há desrespeito à divisão de competências tributárias constitucionalmente estabelecidas, ocasionando situações de pluritributação horizontal, o que será analisado a seguir.

3.1.3 A tributação por analogia

Conforme será verificado, além de ferir o princípio da territorialidade, preconizado no artigo 102 do CTN, a utilização da Lei nº 7.525/86, por Estados e Municípios, para projeção de seus territórios em águas marítimas fere o disposto no art. 108, §1º, do CTN, que dispõe que o emprego de referido método de interpretação não pode resultar em tributo não previsto em lei.

No caso em questão, os entes, sobre tudo os Municípios litorâneos do Espírito Santo, como já pontuado, utilizam-se dos critérios de definição de distribuição de royalties, que levam em consideração o local da reserva marítima, para impor tributação sobre fatos ocorridos sobre essas áreas em manifesto desacordo ao disposto no §3º, do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003. Esse diploma manteve a regra geral do Decreto-Lei nº 406/68, porém deixou claro que ela se aplicava também aos fatos geradores ocorridos em águas marítimas, definindo ser competente para tributação o Município onde se localiza o estabelecimento do prestador.

²⁷² Aires F. Barreto, “ISS – Não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas”, In.: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 200, maio/2012, p. 12.

Segundo Sacha Calmon, para haver *analogia*, é preciso existir uma norma aplicável a uma situação prevista e uma situação que foge à previsão por um mínimo.²⁷³ E continua o autor:

Na analogia, os fatos abduzidos da realidade formam, digamos, um conceituário com os seguintes elementos: A, B, C, D. Toda vez que um fato contendo os elementos A, B, C, D ocorrer, a norma incide (o fato foi descrito e previsto como jurígeno). Para se dar a integração analógica, teríamos que aplicar a um fato com os elementos A, B, C, mas sem o elemento D, ou com elemento E, a norma prevista para a primeira situação. Análogo é o bem parecido, nunca o igual.

Ricardo Lodi Ribeiro, por sua vez, define analogia da seguinte forma:

No trato do tema, partiremos da idéia, extraída da metodologia de Larenz, de que analogia se traduz no preenchimento de lacuna contrária ao plano do legislador, a partir da transposição de uma regra, prevista na lei para a hipótese legal (A), para uma outra hipótese (B), que guarda com a primeira uma identidade valorativa, como decorrência do princípio da igualdade. Observe-se que as duas hipóteses não guardam semelhanças em todos os aspectos, caso em que não seriam análogas, mas iguais.²⁷⁴

No Direito Tributário brasileiro, a aplicação da analogia, como método de integração, encontra óbice no princípio constitucional da legalidade e no valor a ele subjacente, a segurança jurídica. Assim, antes de adentrarmos na relação direta entre a utilização da Lei nº 7.525/86, pelos entes subnacionais, para imposição de tributos, com a afronta à vedação da analogia, à legalidade e à segurança jurídica, analisaremos, brevemente, a evolução histórica da interpretação jurídica.

3.1.3.1. As escolas de interpretação do Direito Tributário

3.1.3.1.1. A jurisprudência dos conceitos

A jurisprudência dos conceitos surge durante o Iluminismo, no século XIX, em que a legalidade aparece como princípio de proteção da burguesia contra os mandos e desmandos do monarca, conferindo maior segurança às relações jurídicas, posto que o Direito tinha como sua principal fonte a lei, fortalecendo-se o positivismo formalista.

A jurisprudência dos conceitos retomou ao positivismo formalista, que, no século XX, seria objeto da obra de Kelsen, ao preconizar que só interessa ao direito aquilo que está escrito na norma, como forma de se resguardar a segurança jurídica, como valor de representação da liberdade do indivíduo em face do Estado.

Durante esse período, verificou-se a prevalência do método sistemático de interpretação, de modo a se observar a subordinação do Direito Tributário aos conceitos do Direito Civil. Pôs-se de lado a realidade econômica dos fatos, conferindo aos contribuintes espaço para maquiar

²⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 2015, p. 578.

²⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi, Justiça, interpretação e elisão tributária, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003, p. 130.

a ocorrência dos fatos geradores, atribuindo a tais fatos denominação diversa daquela prevista em lei.

Ainda, verificou-se a supremacia da legalidade sobre a capacidade contributiva, com total vedação à utilização da analogia. A valorização dos tipos e conceitos dava azo a injustiças fiscais, posto que a interpretação se reduzia à mera subsunção do fato à norma, conferindo margem a todo o tipo de planejamento tributário ilícito.

3.2.3.1.2. *A jurisprudência dos interesses*

Como reação ao positivismo formalista da jurisprudência dos conceitos, surge, no fim do século XIX, a jurisprudência dos interesses, em que há a retomada do Estado no papel de provedor do bem-estar social, sobretudo no contexto do surgimento das ideias socialistas.

Considerando a necessidade de arrecadação para a manutenção das prestações sociais, desloca-se para o fato o foco da atividade hermenêutica que privilegiava justamente os interesses arrecadatórios – os aspectos econômicos da norma – sobre os aspectos jurídicos. Os ideais de justiça passaram a preponderar sobre a segurança jurídica e a legalidade foi relegada a segundo plano, tendo em vista a utilização da interpretação teleológica para tributar o maior número de fatos possíveis, de modo a não haver espaço para a elisão.

Ocorreu, contudo, tão grande alargamento dos conceitos presentes na norma que se possibilitou a tributação por analogia, com os aspectos econômicos dos fatos sobrepondo os jurídicos. Na Alemanha, vigorou a teoria econômica do fato gerador, em que se desvinculava o fato da norma e o ligava diretamente às manifestações de riqueza que ele traduzia.

9.3.1.3. *A jurisprudência dos valores*

Com a publicação da Metodologia da Ciência do Direito, de Karl Larenz, na década de 60 do século XX, houve a disseminação da jurisprudência dos valores, rompendo com o positivismo normativista e sociológico, resgatando o ideal de justiça da norma tributária e reaproximando o direito da moral. Tal ideal de justiça e da teoria dos direitos fundamentais foi intensificado pela obra de John Rawls, Uma Teoria da Justiça, em 1971, que desenvolveu a ideia de justiça como equidade.

Observa-se um cenário histórico de um mundo que saía dos regimes socialistas e da falência do Estado de bem-estar social, início da globalização e do surgimento da sociedade de risco, em que a presença do Estado é subsidiária e ocorre em determinadas atividades.

As ideias de Larenz e Rawls resgataram o valor da justiça, abrindo discussão sobre uma justiça tributária baseada em valores e princípios, e não numa visão meramente arrecadatória. Dessa forma, não se faz possível determinar um método de interpretação como preponderante,

mas sim o pluralismo metodológico, afastando-se a aplicação apriorística de qualquer dos métodos de interpretação, dependendo das peculiaridades do caso concreto e do valor que se pretende tutelar.

Não é a lei ou o fato o foco da atividade interpretativa, mas a figura do juiz, mas não somente dele, e sim de todos os intérpretes. Com a teoria da unidade da ordem jurídica, verifica-se um equilíbrio entre os princípios de direito civil e de direito tributário, com ponderação entre legalidade e capacidade contributiva, mas com combate ao planejamento abusivo e instrumentos de proteção da segurança jurídica. Há a vedação da analogia contra o contribuinte, de modo que se impossibilita, na maioria dos ordenamentos jurídicos, a utilização de tal método de integração para criação ou majoração de tributo.

3.1.3.2 A aplicação da analogia como método de integração no Direito Comparado

Luís Eduardo Schoueri, sobre a utilização da analogia no direito comparado, pontua o seguinte:

No Direito Comparado, encontrar-se-ão soluções até mesmo favoráveis ao emprego da analogia em matéria tributária, em claro prestígio ao valor veiculado pelo princípio da capacidade contributiva.

(...)

Na opinião do referido jurista [Lang], também em matéria tributária existem princípios suscetíveis de analogia e o Princípio da Legalidade Tributária não se vê ferido se o aplicador da lei corrige aquilo que ficou incompleto no texto da lei, contrariamente ao que se esperaria. Para ele, o preenchimento de lacunas por analogia corresponde ao Princípio Democrático, ao realizar a vontade do legislador democrático, que não se viu completada por falhas textuais.

(...) o aplicador da lei não fere o Princípio da Repartição de Poderes, mas atua de modo a “aprimorar” (nachbessernd), buscando a intenção do legislador.²⁷⁵

Verifica-se, no citado trecho, que se refere à ordem jurídica alemã, que há grande abertura da utilização da analogia, inclusive, preponderando tal método de integração sobre a legalidade, em verdadeira valorização da capacidade contributiva e da justiça sobre a segurança jurídica. Lang relata que a aplicação da analogia no Direito Tributário alemão seguia, até os anos 80, a lógica do Direito Penal, sendo, portanto, proibida.

Porém, no início dos anos 80, a Sociedade Alemã de Tributaristas distanciou, nesse sentido, os dois ramos do direito, por tratarem de bens jurídicos manifestamente distintos, passando a analogia a ser aceita como método integrativo da legalidade, inclusive, posto que ao legislador é impossível prever todas as situações e tutelas na norma escrita. Assim, a analogia é vista como método que aproxima o direito da realidade, colocando em prática o princípio da igualdade.

²⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 639.

Para Vogel, no entanto, essa visão se encontra equivocada. Isso porque não é papel do aplicador da lei a utilização de métodos de integração da forma que melhor lhe aprouver, cabendo ao Judiciário a determinação de soluções aos casos em que, após minucioso exame e exercício hermenêutico da norma, não se encontram nela, efetivamente, descritos.

Ainda sobre a Alemanha, até aqueles que admitem a utilização da analogia gravosa, o fazem com comedimento, sobretudo, em nome da segurança jurídica, de modo que a integração passou a ser aceita, com maior amplitude, para afastar o abuso de formas praticado pelo contribuinte, posto que, nesses casos, haveria maior previsibilidade das consequências tributárias das suas condutas. Resolve-se, pois, na ordem jurídica tributária germânica, pela aplicação da analogia, após ponderação de princípios, sobretudo, os da segurança jurídica e do Estado de Direito, que viriam a impedir seu uso, com a capacidade contributiva.

Quanto ao direito alemão, Schoueri²⁷⁶ pontua:

Ou seja, não seria qualquer analogia aceitável: o primado da legalidade não permite que o intérprete/aplicador substitua o legislador; a analogia se restringiria aos casos em que o legislador, posto buscando regular uma situação fê-lo inadequadamente. A analogia, nesse caso, seria mera descoberta do sentido da norma, criada pelo legislador.

Assim, a analogia seria restrita a correções marginais, trazendo dúvidas se se trataria, realmente, de analogia ou de mera interpretação extensiva. O professor titular da USP, descreve, ainda, pesquisa feita por Tipke sobre a analogia no Direito Tributário comparado²⁷⁷:

- na Áustria, admite-se a analogia em matéria tributária, como reflexo dos postulados de igualdade e justiça da tributação (DORALT/RUPPE);
- na Suíça, assim, como na Alemanha, a partir de 1983, passou-se a admitir a analogia, por não contrariar o princípio democrático;
- Tipke conclui que, apesar de ser pautado no costume, o direito britânico se prende à literalidade (*adherence to the statutory words, strict construction*). Essa tradição, adotada pelo Canadá e Austrália – remonta à Bill of Rights de 1689, que proibiu a Coroa de exigir impostos sem a concordância do Parlamento;
- nos Estados Unidos, em que o direito é construído a partir da jurisprudência, não se verificam limites teóricos precisos entre interpretação, preenchimento de lacunas e outras formas de integração;

²⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 640.

²⁷⁷ Ibid., p. 640-641.

- na França, doutrina e jurisprudência admitem analogia tanto favorável ao contribuinte, quanto favorável ao Fisco;
- na Bélgica, a analogia é proibida com base na legalidade e na separação dos poderes;
- na Itália, há polêmica em torno da utilização da analogia. Há quem, em nome da legalidade, defenda sua vedação, e há aqueles que defendem a sua aplicação, com base na igualdade e da capacidade contributiva;
- na Espanha, a Lei Geral Tributária veda a analogia gravosa, mas admite-se seu emprego para evitar a elusão fiscal;
- México, o Código Fiscal de la Federación de 1977 exige a interpretação estrita da lei;
- nos Países Baixos, alguns autores veem na legalidade uma proibição da analogia, mas essa opinião é minoritária.

No Brasil, como se sabe, possuímos norma expressa, em nosso sistema tributário nacional, proibindo a analogia gravosa. Schoueri defende que o art. 108, §1º, do CTN, ocupa, nesse ponto, o papel de lei complementar regulamentadora das limitações constitucionais ao Poder de Tributar, de acordo com o art. 146, II, da Constituição. Isso porque tal dispositivo estaria regulamentando a Legalidade do art. 150, I, um dos princípios constitucionais tributários de maior destaque em nossa ordem jurídico-tributária.

3.1.3.3. A vedação à utilização da analogia para incidência ou majoração de tributo no Direito Tributário brasileiro e a utilização da Lei nº 7.525/86 para tributação em águas marítimas

Como verificado, o artigo 108, §1º do CTN proíbe a aplicação da analogia gravosa, sob qualquer fundamento. Isso porque o sistema tributário brasileiro, com rígida raiz constitucional, deixou clara a preponderância da legalidade sobre a capacidade contributiva, no caso de conflito entre ambos, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição.

Assim, em sentido oposto do que se observa no direito alemão, o constituinte definiu a legalidade como princípio norteador no que tange à criação ou majoração de tributo, e o legislador complementar, para que não restassem dúvidas, vedou expressamente a prática de analogia gravosa.

Em discussão que será melhor abordada em tópico infra, faz-se necessário esclarecer que a linguagem jurídica, é parte da linguagem humana, de modo a se utilizar de tipos abertos e conceitos indeterminados. Assim, o respeito à literalidade demanda que, durante a atividade interpretativa, ao se deparar com os conceitos analisados, o intérprete deve extrair o âmbito nuclear do conceito estudado, como observado por Engisch, ao tratar da indeterminação conceitual. Tal expressão denomina o sentido do conceito quando empregado na linguagem

corrente. Trata-se, portanto, da parte central de um conceito, evidentemente integrante de seu sentido literal.

Contudo, é, ainda, importante atentar para o fato de que parte integrante de um conceito analisado é sua franja marginal ou halo conceitual, denominação que se dá a outras aplicações de um conceito, as quais fazem surgir dúvidas quanto a sua extensão. Tais aplicações correspondem ao uso especial de determinado conceito, que nem sempre coincidem com a utilização corrente do mesmo.

Deve-se concluir que, tanto o núcleo conceitual, zona de certeza, quanto o halo do conceito, zona de incerteza, fazem parte do conceito jurídico indeterminado, como afirmou Philipp Heck, de modo que ir aquém do núcleo conceitual significa redução teleológica, e, ir além do halo do conceito, analogia.

Dessa forma, é necessário pontuar que uma das conclusões possíveis sobre a teoria do núcleo conceitual e do halo do conceito seria a afirmação de que a interpretação literal inclui nos seus limites a interpretação restritiva e a interpretação extensiva e, fora deles, os métodos de integração, como a analogia, que difere, pois, da interpretação extensiva.

Não haveria analogia, assim, caso ainda se estivesse dentro do sentido possível do texto, de modo que a compreensão do seu sentido, quando da aplicação ao caso concreto, não pode ser confundida com integração, mas com atividade hermenêutica de verificação se a norma se subsume ao caso em apreço. A analogia ocorrerá, por sua vez, quando a norma, já interpretada, não se adequar aos fatos sob exame e o intérprete, com base em seu inconformismo, opta por aplicá-la ainda que não adequada à realidade. Nesse sentido:

O intérprete/aplicador dá, então, um segundo passo, construindo outra norma, baseando-se em seu inconformismo pelo fato de a situação concreta não estar contemplada no texto anterior. Utiliza-se do Princípio da Capacidade Contributiva, não aceitando seja uma evidente manifestação de riqueza deixada de lado por conta do planejamento tributário. Em síntese, diante de um caso concreto de conflito entre o Princípio da Legalidade e o da Igualdade, dá maior relevância à última.²⁷⁸

Assim, tem-se que a opção do constituinte e do legislador brasileiro, no que se refere ao sistema tributário nacional, foi a proibição da analogia gravosa no CTN. Segundo Schoueri, o art. 108, §1º, do CTN, é a lei complementar que exerce a prerrogativa presente no art. 146, II, da Constituição de regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, no caso, a legalidade, a igualdade e capacidade contributiva.

²⁷⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 642.

Assim, a tributação por analogia viola não só o artigo 108 do CTN, como também o próprio princípio da legalidade tributária, consagrado pelo artigo 150, I, da Constituição Federal, uma vez que a utilização da referida técnica de integração pressupõe a regulação do negócio jurídico que não se adequa a qualquer dos sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei, o que é incompatível com o princípio da reserva legal.

Como visto, sendo o aspecto espacial do fato gerador um dos elementos essenciais da obrigação tributária, a sua definição só pode se dar por lei, a partir de soluções previstas do seu próprio texto, e não em textos que regulem situações análogas, a fim de evitar a pluritributação espacial.

Nesse sentido, salienta Ricardo Lodi Ribeiro a respeito da necessidade de previsão legislativa para o aspecto espacial do fato gerador:

Além da previsão do núcleo material, a lei deve ainda delimitar o aspecto espacial do fato gerador, com o que irá definir a entidade federativa titular da competência tributária. Num país onde podem instituir tributos mais de 5.600 municípios, 26 Estados e um Distrito Federal, além da União, é de fundamental importância que a lei defina o local onde se considera ocorrido o fato gerador, a fim de evitar a pluritributação.²⁷⁹

Por outro lado, ainda que o Direito Tributário brasileiro permitisse a tributação por analogia, o que só para fins de argumentação se admite, a utilização de tal técnica de integração tem como pressuposto a utilização de uma lei que regule situação que guarde uma identidade valorativa com os fatos que se pretende regular, a partir da existência em ambos os casos das mesmas razões de decisão.

Porém, é fácil perceber que tal identidade não existe no caso em questão, uma vez que os critérios legais para a divisão dos *royalties*, ingresso que tem natureza indenizatória, parte de considerações que não estão necessariamente associadas à divisão territorial dos Municípios, podendo levar em conta aspectos populacionais, econômicos e políticos, como os que fundamentaram a edição da Lei nº 12.734/12,²⁸⁰ cuja constitucionalidade foi questionada no STF pela ADI nº 4.917/DF,²⁸¹ e não a repartição territorial das projeções estaduais e municipais

²⁷⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, Não Surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. P. 112.

²⁸⁰ Modifica as Leis no 9.478, de 6 de agosto de 1997, e no 12.351, de 22 de dezembro de 2010, para determinar novas regras de distribuição entre os entes da Federação dos royalties e da participação especial devidos em função da exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, e para aprimorar o marco regulatório sobre a exploração desses recursos no regime de partilha.

²⁸¹ “DECISÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DISPOSITIVOS DA LEI N. 9.478/1997 E DA LEI N. 12.351/2010 ALTERADOS PELA LEI N. 12.734/2012. MUDANÇAS DAS REGRAS DE DISTRIBUIÇÃO DE ROYALTIES E PARTICIPAÇÕES ESPECIAIS DE ESTADOS E MUNICÍPIOS: ALEGAÇÃO DE DESOBEDIÊNCIA AO ART. 20, § 1º COMBINADO COM A AL. B DO INC. II DO § 2º DO ART. 155 DA

na plataforma continental, que deve fundar-se em aspectos eminentemente geográficos definidos previamente, e não como é feito na sistemática da Lei nº 7.535/86, de acordo com a descoberta de cada bloco de petróleo.

Ademais, vale destacar que a demarcação dos Estados e Municípios beneficiários dos *royalties* do petróleo, além de ser feita *a posteriori*, de acordo com cada nova descoberta de petróleo, é atividade exercida pelo IBGE, com fundamento em norma que não guarda a menor densidade normativa exigida de uma lei necessária à definição do aspecto espacial do fato gerador do tributo ou à repartição territorial das entidades federativas em nosso país.

Nesse sentido, o posicionamento de Marco Aurélio Greco:²⁸²

Legislação federal é indispensável para determinar sobre que parcela do mar territorial e em que matérias e sob que circunstâncias cada um dos Estados poderá exercer suas competências.

A necessidade de existir legislação federal sobre matérias específicas e que contenha a definição de critérios a serem aplicados decorre do próprio modelo do parágrafo 1º do artigo 20 da CF/88, na medida em que ele circunscreve certas e determinadas matérias (exploração de petróleo ou gás natural, recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e outros recursos naturais) e atribui à lei federal a definição dos termos em que o interesse dos Estados será atendido.

Ora, em matéria tributária, não há uma norma nesse sentido.

Portanto, o ‘poder de tributar’ dos Estados no âmbito do mar territorial continua pro indiviso e, por isso, insuscetível de ser exercido unilateralmente, pois isto implicaria não apenas conflito de competências destes em relação à União e com os demais países.

Ou seja, não se nega que possa vir a ser especificado o poder tributário dos Estados em relação ao mar territorial. Afirma-se, sim, que isto só pode ser realizado por meio de legislação que transmude os poderes dos Estados de pro indiviso em pro diviso, apenas as competências tributárias federais podem ser exercidas nesse ambiente territorial.

Em outro giro, vale verificar que o critério adotado pela Lei nº 7.525/86 é questionado, inclusive, quando aplicado à finalidade para a qual foi criado, a repartição dos *royalties* da exploração de petróleo, já que existem projetos de lei, dentre eles o PLS nº 96/2013, em que o próprio Senado reconhece que a atual metodologia, apenas uma entre as que são possíveis de ser adotadas, é complexa e subjetiva, conforme resta comprovado por trecho da justificação do referido projeto de lei:

A metodologia atual de projeção, baseada nas linhas geodésicas ortogonais à costa, apresenta sérios problemas, de ordem técnica e político-econômica.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. IMPUGNAÇÃO RETROAÇÃO DE EFEITOS DA NOVA LEGISLAÇÃO EM INOBSERVÂNCIA A ATOS JURÍDICOS PERFEITOS E AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. PLAUBILIDADE JURÍDICA DEMONSTRADA. EXCEPCIONAL URGÊNCIA CONFIGURADA A IMPOR DEFERIMENTO CAUTELAR AD REFERENDUM DO PLENÁRIO.”

²⁸² 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. 67-79, out/2006, p. 73.

De ordem técnica, é uma metodologia mais complexa e gera projeções que são sensíveis aos vértices das linhas de base reta, de onde são traçadas as projeções ortogonais. Dependendo do vértice escolhido, a projeção – e, consequentemente, os limites interestaduais ou intermunicipais – se altera. Tendo em vista as diversas saliências e reentrâncias de nosso litoral, não há um critério único e consensual sobre os vértices a serem adotados, gerando uma multiplicidade de linhas de projeção viáveis de serem adotadas.

Do ponto de vista político-econômico, a metodologia atual gera forte concentração de receitas de petróleo em alguns municípios e estados, que são agraciados com linhas ortogonais que se abrem a partir de sua costa. A contrapartida da sorte de alguns é o azar de outros, como os Estados do Paraná e do Piauí, onde as linhas ortogonais se fecham.

Resta incontestado, portanto, que incorrem em grave violação aos direitos dos contribuintes os entes subnacionais ao se utilizarem da Lei nº 7.525/86 para impor a tributação de ICMS e ISS sobre as plataformas de petróleo localizadas no mar. Primeiro, porque, como já assentado, tal lei foi criada exclusivamente para repartir as receitas dos *royalties* da exploração do petróleo. Em segundo lugar, deve-se ter em mente que os critérios por ela estabelecidos, para o cumprimento de sua finalidade, são extremamente ambíguos e incertos. Enfim, tem-se que a utilização de tal lei fere o preceito constitucional do art. 150, I, que veda a imposição de tributação por analogia.

Apesar de terminantemente vedada, a partir da divisão constitucional de competências, sobretudo diversos Municípios, aparentemente, não julgam ser relevante o fato de não haver regulamentação quanto à tributação de plataformas em alto mar, o que acaba por gerar grandes conflitos de competência.

Resta claro, pois, que além do fato de se impor tributação por analogia, com o mau uso da Lei nº 7.525/86, ocorre que a principal consequência é a afronta à segurança jurídica, tendo em vista que há desrespeito à divisão de competências tributárias constitucionalmente estabelecidas, ocasionando situações de pluritributação horizontal.

Ainda, conforme já levantado, além da inadequação à determinação da competência tributária do caráter *a posteriori* da demarcação de Estados e Municípios beneficiários dos *royalties* do petróleo, realizada de acordo com cada nova descoberta de petróleo, vale destacar que é violadora do princípio da reserva legal tributária a delegação de tal mister ao IBGE, a partir de fundamento legal que não guarda a menor densidade normativa exigida de uma lei necessária à definição do aspecto espacial do fato gerador do tributo ou à repartição territorial das entidades federativas em nosso país, conforme supra analisado.

Não é preciso lembrar que a divisão do território dos Estados e Municípios tem consequências regulatórias, econômicas, ambientais e legislativas que vão muito além da mera divisão de *royalties* exercida pelo IBGE.

A questão do conflito de competências e da afronta à segurança jurídica será melhor aprofundada ainda no presente capítulo.

3.1.4 A impossibilidade de tributação do transporte aéreo de passageiros: falta de critérios para a divisão do espaço aéreo

A fim de melhor compreender a necessidade de regulamentação por lei complementar, a incidência do ICMS sobre o transporte aéreo de passageiros foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, nas ADIs 1089, 1600 e 1601. Analisar-se-ão as três a seguir, de modo a restar clara a sua relação com o tema do presente capítulo.

3.1.4.1 A ADI nº 1089, a ADI nº 1600 e a ADI nº 1601

3.1.4.1.1. *ADI nº 1089*

A referida ADI, proposta pelo Procurador Geral da República, pleiteava a declaração de inconstitucionalidade de artigos de convênios do ICMS que tributavam o transporte aéreo, a fim de que a navegação aérea fosse excluída do conceito de transporte interestadual e intermunicipal. Basicamente argumentava o Sindicato Nacional das Empresas Aeroviárias - com base no qual aduziu a Procuradoria Geral - a inconstitucionalidade por três aspectos: existência de imunidade recíproca a impedir a tributação; impossibilidade de os Estados-membros normatizarem matéria, cuja competência privativa é da União; não estar compreendida na expressão transporte interestadual e intermunicipal a navegação aérea.

TRANSPORTE AÉREO. ICMS. Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum. Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convencional da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos.²⁸³

Os Estados-membros, por sua vez, aduziram que a Constituição ao reservar à União competência privativa para explorar a navegação aérea (art.21, XIII) não exclui a possibilidade de tributação dessa atividade pelos Estados. Além disso, salientaram que as empresas privadas concessionárias de serviço aéreo não gozam de imunidade tributária, ainda que organizadas como empresa pública ou sociedade de economia mista. Ademais, o convênio não teria instituído o tributo, apenas teria possibilitado sua instituição pelos Estados, na forma do art. 34 §8º, ADCT.

²⁸³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1089, Plenário, Relator Ministro Francisco Rezek, Data de publicação: 27/07/1997.

Quanto ao argumento da imunidade recíproca dos entes, o seguinte trecho do voto do ministro Ilmar Galvão revela muito bem o posicionamento da corte:

Sem serventia, por igual, para as empresas aéreas, no caso, o princípio da recíproca imunidade de impostos, estabelecida no art 150, VI, a, da CF/88, posto ter ele aplicação restrita à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e às autarquias e fundações por eles instituídas, e, assim mesmo, sem estender-se ao “patrimônio, às rendas e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”, conforme ressalvado no § 3º ao referido dispositivo.²⁸⁴

O plenário entendeu, também, que o critério histórico da hermenêutica constitucional demonstra que não houve intenção do constituinte de incluir o transporte aéreo na incidência do ICMS. Os ministros demonstraram que se fosse da vontade do constituinte, ele teria previsto de maneira expressa o transporte aéreo no art. 155, II.

Destaca-se que o STF assegurou, também, que como se tratava de uma hipótese de incidência nova do ICMS, somente lei complementar poderia fazê-lo, sendo necessário esperar a edição dessa lei para a cobrança do imposto:

Nesse particular parece-me de inteira procedência a tese do Procurador- Geral da república. O que aconteceu não foi uma fixação de normas para regular provisoriamente a matéria à luz do figurino da LC 24/75. O que aconteceu foi, rigorosamente, uma inovação no domínio tributário, foi a invenção de uma nova hipótese de incidência tributária

[...] Ao fim e ao cabo, parece-me que, para valorizar, na Constituição de 1988, a respeito da matéria tributária, o que ela ostenta de mais central e inabdicável, é preciso esperar que a lei complementar, se o quiser o legislador federal em nível de complementaridade à constituição, o determine.²⁸⁵

Todavia, o fundamental é que haja lei complementar que regulamente as situações em todos os seus ângulos, e não que o tributo passe a ser cobrado, em função de convênio, cuja regulamentação padece desse vício de origem que o contamina, senão, também, pela insuficiência do que previu, tendo em vista o elenco de fatos e circunstâncias específicas e especialíssimas que envolve o tema.²⁸⁶

O Ministro Ilmar Galvão, na referida ADI, ao defender a tese de que a lei complementar deveria regular a matéria, declarou que um dos impeditivos para a tributação seria a ausência de norma a definir a divisão do espaço aéreo entre os entes:

Na hipótese específica de transporte de passageiro, não há norma apta a definir cada um dos lugares em que se deve recrutar e executar os serviços e conseqüentemente verificar o fato gerador do tributo, que vem a ser os sujeitos ativo e passivo da

²⁸⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1089, Plenário, Relator Ministro Francisco Rezek, Data de publicação: 27/07/1997. Trecho voto Min. Ilmar Galvão.

²⁸⁵ Trecho voto Min. Francisco Rezek.

²⁸⁶ Trecho voto Min. Maurício Corrêa.

obrigação tributária, e o modo pelo qual ela deve ser cumprida, na hipótese se de graça, caso alguém admitir uma passagem aérea de ida e volta, de Manaus para Porto Alegre, eventualmente cumprida com as interrupções temporárias em escalas intermediárias, com baldeações, com utilização de rotas alternativas e com trechos cobertos por diversas empresas, incidentes rotineiros em viagens da espécie²⁸⁷

Há que se destacar, ainda, que o STF não deixou de levar em consideração no seu decidir as razões de ordem político-econômica. Os Ministros em seus votos deixaram de maneira clara a preocupação dos impactos que essa incidência poderia ter para setor essencial da economia. Ademais, revelaram que se ocorresse tal tributação, os mais afetados seriam, obviamente, os consumidores, que veriam esses valores repassados em suas passagens.

3.1.4.1.2. A ADI nº 1601

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade²⁸⁸ ajuizada também pelo Procurador Geral da República, propugnando pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 120/96, tendo em vista o art. 155, § 2º, V, *a* e *b*, os quais estabelecem que cabe à resolução do Senado Federal para estabelecer as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, a fim de resolver conflitos de interesse entre os Estados. Ademais, foi requerido provimento liminar para suspender a eficácia do convênio.

O voto vencedor foi conduzido pelo ministro Nelson Jobim, o qual sintetizou da seguinte forma a questão referente às alíquotas do ICMS:

Sintetizando, os Estados têm liberdade de fixar as suas alíquotas internas, observada a alíquota interestadual como piso mínimo, e se decidirem ir aquém disto, terão de fazê-lo, por convênio, através de decisão uniforme. Se o Senado Federal exercer as faculdades que lhe estão atribuídas no § 2º, inciso V, letra "a", de fixar a máxima e a mínima, os Estados terão de variar internamente.²⁸⁹

Percebidas as maneiras de fixação das alíquotas, o voto vencedor conduz de maneira arguta às consequências de adotar essa tarifação. Demonstra como a intenção dos Estados, ao reduzir de 17 para 12% a taxa, era, na verdade, aumentar de 4 para 12%.

Assim, o Ministro Nelson Jobim conclui, no que foi seguido pelos demais membros do plenário, que o Convênio deveria ser considerado inconstitucional, por

²⁸⁷ Trecho voto Min. Ilmar Galvão.

²⁸⁸ ICMS. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS. COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL. COMPETÊNCIAS E LIMITES DOS ESTADOS. CONVÊNIO 120/96. TRANSPORTE AÉREO DE PASSAGEIROS. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE COM VIOLAÇÃO AO ART. 155, § 2º, IV E V DA CONSTITUIÇÃO. VEDAÇÃO AO ESTADO-MEMBRO DE FIXAÇÃO DE REDUTORES POR INVADIR COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL. LIMINAR DEFERIDA. (STF, DJ 19 Dez. 2001, ADI 1601, Rel. Min. Ellen Gracie.)

²⁸⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1601, Plenário, Relatora Ministra Ellen Gracie, Data de publicação: 19/12/2001. Trecho voto Min. Nelson Jobim.

esvaziar a resolução 95 do Senado Federal, a qual está regida conforme o mandamento do art. 155 da Constituição:

O ministro Marco Aurélio trouxe ainda exposição importante para embasar seu voto. Salientou que a única hipótese de tratar a matéria em questão via convênio seria se o consenso entre Estados objetivasse fixar a alíquota aquém do patamar fixado relativamente às alíquotas interestaduais.

Por fim, resta destacar que saiu vencido o Ministro Otávio Gallotti, que defendia que não havia ocorrido uma fixação de alíquota, mas um fator redutor, o que não é vedado aos Estados de estabelecer.

3.1.4.1.3. *A ADI nº 1600*

A referida ação direta de inconstitucionalidade tem como fim declarar inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 1º e do art. 2º, II, da LC 87/96, com objetivo de excluir a navegação aérea das expressões “transporte interestadual e intermunicipal por qualquer via”, e o acórdão restou assim ementado:

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. (...) OMISSÃO QUANTO A ELEMENTOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO ICMS SOBRE NAVEGAÇÃO AÉREA. OPERAÇÕES DE TRÁFEGO AÉREO INTERNACIONAL. TRANSPORTE AÉREO INTERNACIONAL DE CARGAS. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS NACIONAIS. QUANTO ÀS EMPRESAS ESTRANGEIRAS, VALEM OS ACORDOS INTERNACIONAIS - RECIPROCIDADE. VIAGENS NACIONAL OU INTERNACIONAL - DIFERENÇA DE TRATAMENTO. AUSÊNCIA DE NORMAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE AS UNIDADES FEDERADAS. (...) . AÇÃO JULGADA, PARCIALMENTE PROCEDENTE.²⁹⁰

Basicamente, os argumentos do PGR pela inconstitucionalidade da lei foram: (i) a necessidade de lei complementar contendo normas gerais aptas a dirimir conflitos de competências entre os Estados, além de precisa quanto a elementos fundamentais para a tributação- tal qual firmado no acórdão da ADI nº 1089 - sendo que a LC 87/96 incorreu nas mesmas omissões salientadas na ADI nº 1089, o que permitiria excluir, novamente, o transporte aéreo da hipótese de incidência do tributo; (ii) a tributação feriria o princípio da isonomia e da livre-concorrência, já que, por meio de convênio internacionais, as empresas

²⁹⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1600, Plenário, Relator Ministro Sydney Sanches, Data de publicação: 26/11/2001

estrangeiras não teriam que realizar o pagamento desses tributos, ao passo que as nacionais o fariam. Isso agravaria ainda mais a crise econômica que assolava as companhias aéreas; (iii) que a LC 87/96 prevê a incidência do imposto sobre serviço integralmente prestado no exterior, sem, contudo, fazer referência aos serviços de navegação aérea, como se vê dos art. 2º § 1º, II; 4º, parágrafo único, inciso II; 11, IV; 12, X e 13, VI, afrontando assim o art. 155, I, h da CF.

O voto do relator ficou vencido, decidindo ele pela constitucionalidade dos artigos referidos. Saiu vencedor, nessa ADI, o voto do Ministro Nelson Jobim, o qual de maneira didática apresenta cinco inconsistências da vigente legislação infraconstitucional que tornam inaplicável a fórmula de partição das receitas do ICMS entre os Estados prevista na Constituição. Destaca-se em seu voto:

(...)

(3) Terceira inconsistência.

De um lado a lei define a ocorrência do fato gerador como sendo o “...início da prestação de serviço de transporte” (LC 87/96, art. 12, v). De outro, define, como contribuinte, a “...pessoa,..., que realize...prestações de serviços de transporte...” (LC 87/96, art 4º)

A conclusão é: A alíquota será- sempre- a interna e o imposto competirá ao Estado do embarque- onde se iniciou o transporte.

(4) Quarta inconsistência.

Enuncio uma quarta inconsistência.

A lei define, para os efeitos da cobrança do imposto e fixação do estabelecimento responsável, como local da prestação o:

“...Do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese... [de] utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente” (LC 87/96, art. 11, II, c e art. 12, XIII)

Como se sabe, com o bilhete de passagem, qual estabelecimento destinatário do serviço que não pode ser o passageiro porque ele não é um estabelecimento? Como se sabe, com o bilhete, que a prestação, iniciada em outro Estado, não está “... vinculada a ... prestação subsequente”?

Não encontrei resposta na lei. (...)

Asseveradas essas inconsistências, o Ministro concluiu pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre o transporte aéreo de passageiros. Também, no caso de transporte aéreo internacional de cargas, decidiu pela inconstitucionalidade, baseado no princípio da isonomia, nesse caso enquanto persistirem os convênios de isenção das empresas estrangeiras.

Esse posicionamento foi seguido pelos demais integrantes do pleno do STF, de tal forma que constataram a insuficiência da LC nº 87/96 para regular a incidência do ICMS no transporte aéreo de passageiros, diante das inconsistências postuladas no voto do Ministro Nelson Jobim. Também consentiram com a declaração de inconstitucionalidade da disposição relativa ao transporte aéreo de cargas, enquanto persistirem os convênios de

isenção às empresas estrangeiras, os quais ferem a isonomia em relação às nacionais.

O cenário que persiste, portanto, após esse acórdão é da ausência de uma lei complementar que regulamente a hipótese de incidência do ICMS no transporte aéreo de passageiros, sobretudo, em relação à inexistência de critérios de divisão dessas áreas, sendo potencial o conflito de competências entre os entes envolvidos.

3.1.5 Conclusão parcial I

Verificou-se, no primeiro ponto do presente capítulo, que a utilização por Estados e Municípios litorâneos dos critérios de divisão dos royalties impostos pela Lei nº 7.525/86 confere extraterritorialidade à legislação tributária desses entes em manifesta afronta ao art. 102 do Código Tributário Nacional. Com íntima relação entre o princípio da territorialidade, preconizado por esse dispositivo, e o conflito de competência que pode vir a ocorrer entre os entes, verifica-se a necessidade de norma específica a fim de definir o aspecto espacial dos fatos ocorridos em águas marítimas.

Ademais, a utilização da Lei nº 7.525/86, que trata de matéria distinta, para imposição tributária, é tributação por analogia, prática vedada pelo art. 108, §1º do CTN. O intuito arrecadatório dos entes subnacionais, no caso sob análise, assemelha-se ao período em que se verificou a supremacia da jurisprudência dos interesses, em que se tributava com base somente na capacidade contributiva, desconsiderando-se a legalidade e a segurança jurídica dos contribuintes, permitindo-se práticas abusivas por parte do Estado.

Por fim, analisamos três decisões do STF, em que a Corte entendeu ser necessária, a fim de evitar conflitos de competência, lei complementar para definir certos pontos das normas gerais de incidência do ICMS que não estão contidos na Lei Kandir, bem como definir o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária em tais hipóteses, de acordo com os incisos I e II do art. 146 da Constituição e art. 155, §2º, XII, da Carta.

Assim, no caso de tributação pelo ISS, por mais que, atualmente, já exista critério imposto pelo art. 3º, §3º, da Lei Complementar nº 116/2003, que define que as prestações de serviços ocorridas em águas marítimas devem ser tributadas pelo estabelecimento do prestador, e não no local da prestação, qualquer alteração a esse critério deve ser feita por lei complementar. Ainda, há projeto de lei complementar – PLP nº 437/2008 - em trâmite na Câmara dos Deputados a fim de alterar, nesse ponto, a LC nº 116/2003, impondo a tributação no local da ocorrência do fato gerador.

No caso de aprovação da referida mudança legislativa nas normas gerais do ISS, retorna-se ao problema atualmente enfrentado: a ausência de critérios para definição do aspecto espacial

do fato gerador ocorrido em águas marítimas.

Além disso, no que tange ao ICMS, não há que se falar em qualquer definição de aspecto espacial no mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva na Lei Kandir. Portanto, para tributar os fatos ocorridos em tais áreas, assim como definir o local da incidência do tributo, é necessária a edição de nova lei complementar com base no disposto no art. 146 e art. 155, da Constituição, conforme será analisado em tópico infra.

3.2. A necessidade da lei complementar para definição de critérios objetivos para tributação nas águas marítimas

3.2.1 A rigidez das competências tributárias definidas pelo Constituinte de 1988 e o Federalismo brasileiro

É impossível dissociar o conceito de federalismo fiscal da definição do federalismo considerado isoladamente, como tipo de Estado, principalmente, quando se admite que a divisão de competências tributárias é inerente à própria manutenção do pacto federativo.

Tem-se, por unanimidade da doutrina, que o cerne do Federalismo é a Constituição, uma vez que, em primeiro lugar, a existência do Estado Federal deve estar expressa na Carta Maior, cabendo, também, ao constituinte definir as competências dos entes federados.

Isso porque a Constituição de 1988, a fim de garantir autonomia político-administrativa aos entes federados, traz um sistema tributário em que União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem competência para instituir e cobrar os tributos definidos nos artigos 153, que dispõe sobre os tributos da União Federal, 155, que trata dos tributos de competência estadual e 156, que aborda os tributos municipais, admitindo-se que o Distrito Federal possui competência cumulativa, podendo instituir tanto os tributos estaduais, quanto os municipais. Frise-se, ainda, que por força do artigo 145, União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem competência comum para a instituição de taxas e contribuição de melhoria, cabendo, exclusivamente, à União a instituição de contribuições especiais, nos termos do artigo 149.

Além disso, os artigos 157 a 162, da Constituição, tratam da repartição das receitas tributárias, o que, em outras palavras, significa afirmar que, *em tese, cada unidade federada possui a disponibilidade de recursos próprios, cabendo-lhe exercer sua atividade tributária e, de outro lado, efetua uma racional transferência de recursos, das unidades maiores para as menores, a fim de propiciar a todos os meios necessários para cumprimento de suas atribuições constitucionais.*²⁹¹

²⁹¹OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 43 – 44.

Assim, seja por meio de compensações financeiras, seja pela repartição das receitas tributárias é a Constituição que dá as bases para a auto-organização dos entes federados e para a manutenção do pacto federativo. O federalismo fiscal é, assim, a partilha de receitas tributárias e não tributárias aos entes federativos, a fim de que consigam exercer as demais competências atribuídas pela Constituição, para que se faça possível a manutenção de sua autonomia, e para que se coloque em prática o federalismo cooperativo.

O Federalismo brasileiro, do ponto de vista tributário, baseia-se na repartição constitucional, entre os entes federativos, da competência de criação de tributos, respeitando-se limites impostos pela própria Constituição, bem como na estipulação da partilha do produto da arrecadação tributária.

De acordo com Bandeira de Mello,²⁹² a Federação possui as seguintes características: i) o processo de repartição de riquezas entre a União, os Estados federados e os Municípios, que se consubstancia na partilha do produto da arrecadação; ii) a autonomia dos Estados e dos Municípios e iii) e a participação dos entes subnacionais nas decisões tomadas pela União.

Destacam-se, por sua vez, alguns dos elementos elencados por Ricardo Lodi Ribeiro²⁹³ citando Raul Machado Horta, como essenciais ao Federalismo, tais como: autonomia constitucional e federativa; repartição constitucional das competências; e competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios, observada a particularização dos tributos de cada um deles.

Observa-se, pois, um ponto comum para ambos os doutrinadores, que se subsume ao fato de que o exercício da competência se alicerça, basicamente, em dois elementos: a autonomia política, eleição pelos entes federativos de seus governantes, e a autonomia administrativa, defesa de seus próprios interesses sem intervenção de outras esferas, fruto da partilha das receitas tributárias pela Constituição e da própria divisão de competências para a instituição de tributos para o ente distrital, estadual e municipal, o que possibilita aos entes determinarem a aplicabilidade das receitas auferidas.

Fato é que a Constituição de 1988 alterou certos conceitos ínsitos ao Federalismo, porém, já fragilizados devido a contextos históricos autoritários. Não menos importante, a Carta Maior introduziu novos parâmetros para o respeito ao equilíbrio federativo, com a intenção de manter a estabilidade do regime democrático. Como prova, tem-se que o federalismo brasileiro, seguindo o modelo norte-americano, mas ao contrário desse, é reconhecido pela sua simetria

²⁹² MELLO, Bandeira de. *Natureza jurídica do Estado federal*, publicado pela Prefeitura de São Paulo, em 1948.

²⁹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi, *Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS*, In.: *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 59, Belo Horizonte: 2012, p.134.

representativa,²⁹⁴ principalmente, no que tange ao fato de os Estados possuírem o mesmo poder representativo junto ao Senado, apesar das diversas disparidades entre os entes estatais, principalmente a populacional, que lhe dá contornos bastante assimétricos.

Nesse esteio, até então, não se admitia a existência de diferenças próprias da pluralidade do Estado Federal, as quais abrangem além daquelas relacionadas à sociedade, economia e cultura, mas também à diversidade e, sobretudo, à divergência de interesses. Entretanto, a tendência trazida pela Constituição de 1988, e que vem ganhando espaço de discussão, é a de reconhecimento da pluralidade dos Estados-membros, o que permite a abordagem do caso concreto com base em um tratamento diferenciado para os entes estatais, sendo este incluído como cláusula pétrea no inciso III, do artigo 3º do texto constitucional, e em diversos outros dispositivos, como o que autoriza a União a conferir benefícios fiscais a fim de manter o equilíbrio socioeconômico (art. 151, I), e o que cria o fundo de fomento ao desenvolvimento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a partir da arrecadação de imposto de renda (art. 159, I).

Ademais, vê-se a ascensão do Federalismo cooperativo, de acordo com o artigo 23 da Constituição, que aborda a competência comum de União, Estados e Municípios para educação, saúde, meio ambiente, cultura e patrimônio, e da partilha de receitas entre os entes, atenuando o longo período em que o poder esteve centralizado no chefe do Executivo.

Insta ressaltar que a Constituição Federal não é instituidora dos tributos, apresentando, tão-somente, as suas hipóteses de incidência. Ocorre, na verdade, a atribuição aos entes federativos da aptidão para a criação dos tributos por meio de lei, isto é, a outorga constitucional

²⁹⁴Dircêo Torrecillas Ramos, em obra dedicada ao tema, caracteriza o federalismo na Constituição de 1988 como assimétrico tendo em vista os diversos dispositivos que admitem as desigualdades regionais e entre o desenvolvimento dos Estados-membros, como se pode depreender dos seguintes trechos: “Vários são os dispositivos da Constituição Brasileira de 1988, que manifestam a assimetria, reconhecendo as diferenças e procurando o equilíbrio, ou a diminuição das desigualdades. Os arts. 23, 43, 151 expressam: [...] São preceitos que estabelecem uma cooperação visando a diminuição das desigualdades, o desenvolvimento equilibrado, a criação de regiões. Estabelecem, além da distribuição da receita, outras formas de incentivos. Entre estas encontramos os juros favorecidos, isenções, reduções e diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas. Estes incentivos previstos no artigo 43, referentes a tributos federais, estendem-se aos estaduais, conforme depreende-se do artigo 155 da Constituição federal, transcrito acima. As deliberações previstas no inciso XII, letra “g”, têm ocorrido, concedendo isenções, incentivos e benefícios fiscais.

A cooperação, através principalmente dos impostos estaduais, gerou ultimamente um grande debate entre Estados, o que se denominou de ‘guerra fiscal’. Alguns Estados ofereceram vantagens tributárias e incentivos direta ou indiretamente para empresas investirem ou atuarem em seu território. Estes incentivos foram conseguidos através de acordos ou até contrariando o texto Constitucional. Por outro lado, Estados conseguiram privilégios de Região de Desenvolvimento, quando na realidade dispendiam recursos, divulgando em cadernos inteiros nos jornais de grande circulação de São Paulo, demonstrando suas riquezas, seu desenvolvimento, situação geográfica e climática invejável. Consumiam assim recursos que deveriam ser melhor aplicados. Esses fatos geraram um descontentamento por parte dos Estados prejudicados, que tinham seus problemas, já grandes, agravados injustamente. São riscos da assimetria que precisam ser corrigidos na busca do equilíbrio necessário.” (RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O federalismo assimétrico*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000, pp. 173 a 175).

da competência de legislar sobre tributos, presente nos artigos 153 a 156, o que faz com que a complexa engrenagem que move o pacto federativo não dependa somente dos recursos repassados pela União aos Estados e Municípios, criando a oportunidade da auto-organização e autotutela verdadeiramente mais distantes do controle central. Não se deve olvidar, contudo, como já foi abordado, que em um país de diferenças regionais tão gritantes, ainda existem entes que dependem quase inteiramente das transferências de receitas pela União e pelos Estados e que, ainda, na prática, todas essas intenções vêm se concretizando de forma levemente distinta.

Assim, é indispensável a repartição constitucional de receitas e a outorga da capacidade de tributar, visto que a mesma Carta, que coloca o Federalismo como sistema de poder, deve ser capaz de prover meios para abastecê-lo e muni-lo dos atributos necessários para sua manutenção e fortalecimento, para que seja possível criar um sistema cada vez mais capaz de se autogerir e se distanciar da imagem maternal ligada à União, que por tanto tempo foi vista, por diversas vezes propositalmente, como a responsável pela subsistência dos Estados-membros, em um Federalismo falso e ilusório. Sabendo-se que não deve ser o ente central dono de tamanho poder e responsabilidade, deve-se recorrer à Constituição Federal que provê os mecanismos necessários para o equilíbrio do pacto federativo.²⁹⁵

Nessa linha, tendo disponíveis tais artifícios jurídicos para a manutenção de suas autonomias e competências, torna-se lógico que os entes federativos queiram defender seus interesses econômicos, incrementando as suas receitas. Utilizam-se, logo, do poder legiferante para, por exemplo, impor tributação sobre fatos que muitas vezes não são fatos imponíveis, de acordo com as normas gerais, estender o âmbito de suas competências tributárias, ou, ainda, dispensar o pagamento de tributos a fim de atrair empresas com benefícios fiscais.

Ocorre que, muitas vezes, os próprios entes – Estados e Municípios – acabam causando um enfraquecimento do Federalismo, devido à exacerbação da competência outorgada pela Constituição e das leis complementares que impõem normas gerais de ICMS e ISS, suas principais fontes de receitas. Há, então, um desequilíbrio causado pela violação ao Princípio da

²⁹⁵Nesse sentido, Régis Fernandes de Oliveira: “A Constituição outorgou competência tributária a cada ente federativo, para que possa instituir seus próprios tributos, de acordo com a repartição efetuada. Como a Constituição estabeleceu as atribuições de cada ente federal, evidente que deve dar-lhes os instrumentos ou recursos para que possa atendê-las. Quem dá os fins, dá os meios, dizia Rui Barbosa. Se, na partilha das competências políticas e administrativas, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios receberam um plexo de atribuições de que deve cuidar, evidente que a eles devem ser destinados recursos para cumprir suas finalidades.” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 45.)

Conduta Amistosa Federativa que atua no Federalismo pela manutenção do equilíbrio dos planos vertical e horizontal.

Trata-se o primeiro da distância segura que deve ser mantida entre a União e os entes federativos para que sejam preservadas as autonomias regionais e locais; e o segundo, do respeito recíproco que deve existir entre os próprios entes federativos, seja na relação entre Estado – Estado, Município – Município ou Estado-Município, resguardada a faculdade que cada ente possui de defesa dos seus interesses.

O desrespeito à conduta amistosa ocorre, por exemplo, quando os Estados extrapolam o poder a eles conferido e produzem um verdadeiro arcabouço normativo, traindo as regras hierarquicamente superiores, em detrimento dos Estados que se encontram histórica e geograficamente em regiões menos desenvolvidas. O mesmo ocorre entre os Municípios que se utilizam de um vácuo legal para fazer manobras ardilosas, criando situações em que os mesmos sempre são os sujeitos ativos das operações em que o imposto sobre serviços é devido.

Com esse raciocínio, conclui-se que o Princípio da Conduta Amistosa Federativa é amálgama que deve existir para manter unida a Federação e preservar acuradamente o equilíbrio dinâmico, presente no contrabalanceamento da horizontalidade e da verticalidade do Federalismo, traduzido na fluidez capaz de fazer com que o regime, ao mesmo tempo tenha as suas mãos os atributos capazes de o autoalimentar e mantê-lo funcionando, mas que se aplicada em errada medida, tal autonomia pode cruzar a linha tênue e tornar-se um instrumento de autoritarismo regional e local.

Ocorre que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 volta-se a um federalismo de cooperação, sendo que o princípio federativo está presente como cláusula pétrea no artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, instituindo-se como inovação a inclusão dos Municípios como unidades federativas.

A cooperação, na Constituição de 1988, faz-se presente: i) na competência administrativa privativa da União (artigo 21 e seus incisos); ii) na competência legislativa privativa da União (artigo 22 e seus incisos, com ressalva no parágrafo único, no sentido de que lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas); iii) na competência administrativa comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigo 23 e seus incisos, determinando o parágrafo único que leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional); iv) na competência legislativa concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (artigo 24 e

seus incisos, sendo que os parágrafos do mencionado artigo estabelecem um delineamento no sentido de que no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais, o que não exclui a competência suplementar dos Estados, e quando não existir lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades, sendo que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário).

As competências reservadas aos Estados são aquelas que não sejam vedadas pela Constituição, sendo estabelecidas de forma residual (artigo 25, § 1º), além disso, cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação (artigo 25, § 2º), e também os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum (artigo 25, § 3º).

Nas competências municipais estão elencadas no artigo 30 e seus incisos, nos quais há uma mescla de competências privativas, i) legislar sobre assuntos de interesse local; ii) suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; iii) instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; iv) criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; v) organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo; vi) promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano. Com competências de cooperação: manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; e promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Quanto ao federalismo em matéria tributária, destaca-se, no art. 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir i) impostos; ii) taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos indivisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; iii) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Ainda, nos termos do art. 148, que a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios i) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado nesse último caso o princípio da anterioridade.

Compete, exclusivamente, à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, conforme consta no art. 149, e contribuições sociais específicas para a seguridade social, de acordo com o art. 195.

Por sua vez, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, como afirma o art. 149-A.

Dispõe a Carta de 1988, no art. 146, ainda, que cabe à lei complementar: i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; iii) e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Dispõe o art. 147 que competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais. Ao Distrito Federal cabem os impostos estaduais e municipais.

Em relação à competência para a instituição de impostos, expresso no art. 153, cabe à União a tributação sobre: i) importação de produtos estrangeiros; ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; iii) renda e proventos de qualquer natureza; iv) produtos industrializados; v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; vi) propriedade territorial rural; vii) grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Nessa linha, o art. 155 expõe a competência aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre i) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD; ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior – ICMS; iii) propriedade de veículos automotores – IPVA.

Quanto ao ICMS ressalta-se que, como não poderia deixar de ser, manteve-se a não-cumulatividade, com o regime do aproveitamento de crédito gerado pelo pagamento do tributo na etapa anterior na etapa seguinte, com a ressalva de que a isenção ou não-incidência, salvo

determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Esse imposto poderá obedecer ao Princípio da Seletividade, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Recai aos Municípios, de acordo com o art. 156, a competência para instituir impostos sobre: i) propriedade predial e territorial urbana; ii) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; iii) serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar.

Enfim, os artigos 157 a 162 definem as regras para a repartição das receitas tributárias entre os entes federados. Aqui, é imprescindível que se transcreva a lição de Régis Fernandes de Oliveira:

Fixadas as atribuições de cada ente, cabe a distribuição dos recursos. Não pode ocorrer de forma diferente, uma vez que é essencial ao Estado federal que suas partes funcionem de forma adequada. Há uma partilha de tributos e de recursos não tributários. Os art. 157 a 162 estabelecem a forma de distribuição dos recursos dos entes federativos maiores. Como diz Roque Carrazza, 'é da própria índole de nosso regime federativo a coexistência das autonomias federal e estaduais'. No dizer de Sacha Calmon, 'a tarefa do constituinte, portanto, centra-se na repartição entre as diversas pessoas políticas de parcelas de competência para instituírem as três espécies tributárias antes mencionadas. Para tanto, terá que observar princípios técnicos na estatuição das regras de repartição, sem o que não seria possível partir e ordenar harmonicamente o poder de tributar, originariamente uno.

Em sendo assim, o federalismo fiscal significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atendimento de seus fins. Não só dos tributos, no entanto, mas também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração de seu patrimônio (preço), da prestação de serviços através de concessão ou da partilha de produto da produção de energia elétrica e da produção mineral, na forma do §1º do art. 20 da Constituição. Faz-se um bolo arrecadatório, destinado a fornecer os meios para que o Estado cumpra suas finalidades, podendo atender aos serviços públicos, exercitando o poder de polícia, intervindo no domínio econômico, preservando situações através de documentos e mantendo sua estrutura, tais como adquirindo imóveis (por compra ou expropriação), móveis, objetos artísticos, monumentos, alugando imóveis, mantendo seu pessoal etc.²⁹⁶

Verifica-se, pois, que o federalismo cooperativo da Constituição de 1988 foi moldado sobre rígidas bases, com a definição exaustiva das materialidades que podem ser tributadas por cada ente, a fim de proporcionar maior segurança jurídica e maior autonomia aos entes sem a necessidade de existência de hierarquia entre eles, de acordo com o princípio da conduta amistosa federativa.

²⁹⁶ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de direito financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 31.

A análise da rigidez das competências tributárias definidas na Constituição de 1988 leva à conclusão de que, uma das intenções do constituinte foi conceder receitas próprias a cada ente, concedendo-lhes certa autonomia, porém, ao mesmo tempo, limitar a atuação do legislador ordinário federal, estadual, municipal e distrital.

Isso porque, em uma Federação com mais de 5.600 (cinco mil e seiscentos) entes, a possibilidade de ocorrência de conflitos de competência, no caso de uma maior liberdade legislativa. Ocorre, como se sabe, que, mesmo com uma estrutura constitucionalmente balizada, os entes tendem, por diversos motivos que incluem, via de regra, intuito arrecadatário, a entrar em conflito.

Prevedendo a possibilidade de o balizamento das competências tributárias positivas e negativas não ser o suficiente para impedir o surgimento desses conflitos, o constituinte delegou ao legislador complementar, por meio do art. 146, I e III, a competência para regular os conflitos de competência e instituir as normas gerais dos impostos.

Assim, cabe à lei complementar implementar critérios para evitar a ocorrência da bitributação, fenômeno taxativamente vedado pela Constituição Federal, que determinou as materialidades econômicas utilizadas como hipóteses de incidência de impostos para cada ente federativo, que se torna necessário o respeito aos limites territoriais nos quais a legislação tributária de Estados e Municípios possuem eficácia. Nessa linha, encontram-se as lições de Paulo de Barros Carvalho citadas por Aires F. Barreto:

Tirante as situações excepcionais previstas expressamente no próprio texto constitucional, nossa Carta Magna não abriga, antes proíbe a extraterritorialidade das leis; vige entre nós o princípio da territorialidade: a jurisdição dos entes políticos circunscreve-se aos seus limites territoriais; fora deles suas leis não tem aptidão para produzir efeitos, não têm eficácia jurídica.

Veja-se, a propósito, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

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

Portanto, não há qualquer legislação – seja ela lei complementar ou lei ordinária - que regule a repartição territorial e a competência tributária dos Estados e Municípios sobre o mar territorial (que compreende as 12 milhas a contar da linha de base, em que existe a

soberania irrestrita da União), assim como não há qualquer poder tributário desses entes federativos – Estados e Municípios – em relação à zona econômica exclusiva ou à plataforma continental, permanecendo as águas marítimas como território indiviso da União Federal, dentro dos limites estabelecidos pela Convenção de Montego Bay e pela Lei nº 8.617/93.

Aprofundar-nos-emos sobre a pertinência dessa previsão constitucional com o tema do presente trabalho, nexos já tangenciado em algumas oportunidades, a seguir.

3.2.2 O papel da lei complementar no Direito Tributário

A lei complementar possui papel de grande relevância no sistema tributário nacional. A Constituição de 1988 delega ao legislador complementar i) a edição de normas gerais; ii) dirimir conflitos de competência entre os entes da federação; iii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; iv) cumprir com papéis específicos, ligados a certos tributos, conforme determinado pelo constituinte caso a caso.

Os três primeiros papéis encontram-se previstos no art. 146 da Constituição, da seguinte forma:

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;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

O objeto do presente tópico será a análise mais aprofundada da função ligada às normas gerais e à regulação do conflito de competências, com maior destaque à última.

3.2.2.1 Normas gerais de Direito Tributário

A doutrina apresenta crítica à referida delegação constitucional por não haver definição do que seriam as “normas gerais em Direito Tributário.”.²⁹⁷ Entretanto, o constituinte listou nas

²⁹⁷ Vide: COELHO, Sacha Calmon, Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 96., e SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 72.

alíneas do inciso III as matérias que se incluíam no referido conceito, que, segundo Sacha Calmon, são aquelas dispostas no Livro II do Código Tributário Nacional.

Como já abordado, o constituinte optou por conferir competência legislativa a todos os entes da Federação, de modo a descentralizar a produção legislativa, conferindo maior autonomia a Estados e Municípios, inclusive, no que tange ao direito tributário e financeiro, conforme disposto no art. 24, I, da Constituição.²⁹⁸ A partir da leitura combinada do art. 24 com o art. 146 da Constituição, verifica-se que há clara e incontestada competência dos entes para instituição de seus tributos por lei ordinária, de um lado, no entanto, nas matérias elencadas no art. 146, o constituinte optou pela centralização legislativa, numa tentativa de tornar mais uníssono o sistema tributário nacional.

Isso porque, independente de qual ente é competente para a instituição do tributo, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, o lançamento, prescrição e decadência, anistia, isenções, etc, são temas subordinados a uma mesma disciplina, que emana do Poder Legislativo nacional, que, para o professor Sacha Calmon, guarda relação com a praticidade do Direito.²⁹⁹

Os dois primeiros parágrafos do art. 24 da Constituição conferem, no caso de competência concorrente, o caráter não cumulativo, posto que afirmam que se não há lei complementar nacional sobre normas gerais, os Estados podem legislar plenamente sobre o assunto em relação aos tributos de sua competência. Nesse caso, os Estados (e Municípios, de acordo com o art. 30, II) apenas complementam as normas gerais já existentes, no espaço deixado pela lei geral.

No §3º do art. 24, verifica-se a situação em que não há qualquer norma geral versando sobre o assunto, em caso claro de lacuna normativa. Em tais hipóteses, há competência concorrente cumulativa, posto que ao Estado cabe o exercício da competência plena, até que seja editada lei complementar pelo Congresso Nacional. Ocorre que, conforme pontuado por Luís Eduardo Schoueri, não é dizer que os Estados *baixarão normas gerais como as da lei complementar, mas apenas que suas normas não encontrarão barreiras em normas de hierarquia superior. Esta competência, entretanto, apenas pode ser exercida na medida*

²⁹⁸ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

²⁹⁹ COELHO, Sacha Calmon, Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 95.

*necessária para que eles, Estados, possam exercer sua competência própria de legislador sobre normas particulares.*³⁰⁰ Nesse sentido, foi o voto do Ministro Octávio Gallotti, quando do julgamento sobre a inconstitucionalidade do Adicional de Imposto de Renda criado pelos Estados:

Sr. Presidente, a definição de fato gerador, na lei complementar – lei que não é puramente federal, mas nacional, ela é mais do que federal, portanto – inscrita no art. 146 da Constituição, tem um sentido e uma finalidade, que é a de impedir a ocorrência de conflitos de competência em matéria tributária entre as entidades políticas que compõem a Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

(...)

Definir fatos geradores é a providência primeira que cabe fazer a lei complementar adotar para o fim de evitar os conflitos de competência entre as entidades políticas. Neste caso, portanto, é importante, muito importante, que uma lei nacional defina o fato gerador dos impostos e aquilo que toca de perto o fato gerador, que gira em torno deste, para, justamente, repito, impedir a ocorrência de conflitos de competência entre as entidades políticas que compõem a Federação.

Posta assim a questão, penso que não se pode emprestar à matéria caráter local, para o fim de permitir, na linha do §3º do art. 24 da Constituição ‘para atender a suas peculiaridades’, vale dizer, para atender a peculiaridades locais. É que o Estado-membro somente exercerá competência plena, na falta da lei federal, para atender a suas peculiaridades (§3º do art. 24 da Constituição). Ora, definir fato gerador de imposto, conforme vimos, interessa a mais de uma entidade política que compõe a Federação, diz respeito a diversas entidades políticas, a mais de um Estado-membro, interessa e diz respeito à própria União.³⁰¹

Assim, resta claro, a partir do trecho do voto do Ministro relator, que, na competência cumulativa, os Estados somente podem legislar para atender às peculiaridades locais, não para definir fatos geradores ou criar aspectos da obrigação tributária que estejam previstos de forma distinta em lei complementar. Além disso, nos casos de competência concorrente não cumulativa, Estados e Municípios legislam suplementarmente apenas naquilo que já não tenha sido regulado pela União, não podendo, simplesmente, alterar aspectos já definidos pelo legislador complementar.

Outra conclusão a que se chega, quando da leitura da referida decisão, é a de que existem elementos que constituem as normas gerais, e que possuem vinculação nítida com a definição das competências tributárias entre os entes e, por sua vez, com o conflito oriundo da distribuição de competências. Isso porque o contribuinte previu o rol das materialidades econômicas que podem ser tributadas pelos entes, materialidades essas que são previstas nas leis ordinárias em forma de hipóteses de incidências e, uma vez ocorridos os fatos geradores, verifica-se a obrigação tributária.

³⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 78.

³⁰¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 136.251/RJ, Plenário, Relator Ministro Octávio Gallotti, Data de publicação: 16/04/1993.

O constituinte, no entanto, criou hipótese específica em que o legislador complementar possui a função de regular os conflitos de competência entre os entes, aquela prevista no inciso II, do art. 146, da qual trataremos a seguir e que guarda maior relação com o objeto do presente capítulo.

3.2.2.2. Conflito de competências entre os entes federados

O artigo 146, I, da Constituição prevê que cabe à lei complementar *dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*.

Essa função da lei complementar está ligada a um controle da observância, pelos entes subnacionais, das competências tributárias definidas na Constituição. Isso porque, mesmo com um sistema de divisão rígido de competências, os entes, vertical ou horizontalmente, acabam por invadir as competências uns dos outros, dado a falta de compreensão quanto a elementos que compõem os fatos geradores de seus tributos, sobretudo, impostos e, como não poderia deixar de ser, os intuitos arrecadatários.

O professor titular da UFMG, Sacha Calmon, define conflito de competências da seguinte forma:

Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competências relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos. É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação da maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. Diz-se então que há um conflito de competências.³⁰²

Com isso em mente, é comum a ocorrência de conflitos entre os três entes, sobretudo no que tange aos seus impostos sobre consumo – IPI, ICMS e ISS. Assim, a lei complementar atua como fronteira a fim de delimitar a atuação de cada ente e afastar os conflitos que possam surgir de interpretações equivocadas dos preceitos constitucionais. Sobre esse ponto, manifestou-se o professor de Direito Financeiro da UERJ, Gustavo da Gama Vital de Oliveira:

A CF possui diversos dispositivos que consagram essa confiança do constituinte no papel da lei complementar para dirimir conflitos de competência. O art. 146, I, é apenas o dispositivo no qual essa ideia é mais evidente. Nos outros dispositivos que tratam dos impostos específicos a CF, quando ventilou a possibilidade de conflito com outro imposto, expressamente referiu a lei complementar como veículo de definição de tais controvérsias.

³⁰² COELHO, Sacha Calmon, Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 89-90.

Ao tratar do ISS, no art. 156, a CF estabeleceu incidência de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Ao dispor acerca do ICMS no art. 155, §2º, IX, a CF estabeleceu que o imposto incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.³⁰³

No caso do conflito entre ICMS e ISS, são as LC nº 87/96 e LC nº 116/2003, respectivamente, que ocupam esse papel, que em seus artigos 2º e 1º, §2º, definem os serviços que serão tributados por cada ente.

Frise-se que a eleição pelo constituinte de veículo normativo específico para a resolução de conflitos de competência também está relacionada à praticidade, já que, caso coubesse ao Judiciário a resolução de todas essas questões inerentes ao Federalismo, haveria maior demora na obtenção de soluções. A lei complementar, na forma como posta pelo contribuinte, possui atuação direta no que se refere à obediência à repartição de competências propostas pela Constituição, bem como confere maior segurança jurídica às relações Fisco-contribuintes, conforme será melhor pontuado.

Por outro lado, é relevante ressaltar que os conflitos de competência não ocorrem somente entre entes de hierarquias diferentes – conflitos verticais – mas também horizontalmente, entre entes da mesma hierarquia (Municípios x Municípios e Estados x Estados). Em tais hipóteses, é também a lei complementar o instrumento hábil para resolução do conflito, assim como ocorreu com o art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, que veio para solucionar o conflito criado pela interpretação equivocada do STJ sobre o local da ocorrência do fato gerador previsto no Decreto-Lei nº 406/68, configurando verdadeira correção legislativa da jurisprudência.

No entanto, como relatamos, apesar dos esforços do legislador complementar, os Municípios continuam, com aval do Judiciário, a tributar os fatos geradores ocorridos em águas marítimas no local da prestação, e não no estabelecimento do prestador. Tanto o Poder Executivo e Legislativo dos entes subnacionais, quanto o Judiciário, incluídos STF e STJ, desconsideram o disposto no art. 3º, §3º, da LC nº 116/2006.

Além do caso da inexistência de critérios objetivos para determinação do local da incidência tributária nos casos dos fatos ocorridos em águas marítimas, nesse sentido, foram os julgamentos que decidiram pela inconstitucionalidade do AIRE – Adicional de Imposto de

³⁰³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar”. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários – estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 200.

Renda Estadual³⁰⁴, bem como das ADI 1089 e 1600, que questionavam a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre a navegação aérea.

Ainda, pode-se citar exemplo no caso do ITD, ocorre mais uma possibilidade de conflito horizontal de competências. O constituinte adotou, no art. 155, §1º, III,³⁰⁵ a lei complementar como veículo no caso do doador possuir domicílio ou residência no exterior, ou se o de cujus possuía bens, era residente, domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

No que tange a bens imóveis, o constituinte optou pela territorialidade real: o Estado onde se situar o bem será competente para a tributação independentemente da residência do doador ou de onde se processar o inventário. No caso de bens móveis, direitos e créditos, basta que o doador tenha domicílio no Estado ou ali se processo o inventário ou arrolamento para que esse Estado seja competente para a tributação. Porém, no caso de bens localizados no exterior ou, no caso do doador residir em outro país, caberá ao legislador definir

Especialmente, no caso de doação feita por pessoas físicas, em que é mais difícil definir o domicílio ou residência principal, atua a lei complementar no seu clássico papel do inciso I, do art. 146, da Constituição, com condão de dispor sobre eventuais conflitos de competência. A necessidade de se evitar a ocorrência do conflito, nesse caso, faz-se tão imprescindível, que a atual inexistência de tal lei complementar, impossibilita a tributação dessas operações.

³⁰⁴ EMENTA: ADICIONAL DE IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. INSTITUIÇÃO. LEI ESTADUAL. INCONSTITUCIONALIDADE. O PLENÁRIO DESTA CORTE JULGOU INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DO REFERIDO IMPOSTO, ANTE A INEXISTÊNCIA DE PREVIA EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR, INDISPENSÁVEL A DIRIMÊNCIA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS. RECURSO PROVIDO. (STF, DJ 20.mai.1994, RE 14813/SP, Rel. Min. Paulo Brossard).

EMENTA: 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. (STF, DJ 16.abr.1993, RE 136215/RJ, Rel. Min. Octavio Gallotti).

EMENTA: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS ESTADUAIS QUE INSTITUÍRAM O ADICIONALDO IMPOSTO SOBRE A RENDA, PREVISTO NO ART. 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA, PORQUANTO, NÃO OBTANTE O RELEVO DO FUNDAMENTO APRESENTADO, NÃO SE CONFIGURA O PRESSUPOSTO RELATIVO A DEMONSTRAÇÃO DA INEFICÁCIA DE DECISÃO A SER, PORVENTURA, PROFERIDA NO SENTIDO DE PROCEDÊNCIA DA AÇÃO. (STF, DJ 26.mai.1989, MC em ADI 28/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti).

³⁰⁵ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Feitas essas considerações preliminares, abordaremos a necessidade de lei complementar para dirimir os conflitos de competência na tributação em águas marítimas.

3.2.2.2.1. *A aplicação da Lei nº 7.525/86 e o desequilíbrio do pacto federativo: a necessidade de lei complementar*

Como restou demonstrado, a tributação estadual e municipal sobre as plataformas localizadas em águas marítimas vem gerando inúmeros conflitos de competência, o que ocorre, em primeiro lugar, porque não há legislação que disponha sobre a divisão das projeções estaduais e municipais nessas áreas. Em segundo lugar, conforme relatado em tópico supra, a utilização dos critérios da Lei nº 7.525/86, levam à tributação da prestação de serviços nas plataformas de petróleo por diversos Estados e Municípios, em conflito de competência horizontal, gerando o fenômeno da pluritributação, e instabilidade para os contribuintes.

Nesse quadro de potencial conflito de competências entre os entes na tributação das operações em águas marinhas, insta ressaltar a necessidade da lei complementar para dirimir tais conflitos, e definir os critérios para que cada ente federativo venha a tributar essas áreas, já que a tributação na ausência de lei complementar é ilegal e inconstitucional.

Portanto, não se afirma, aqui, que a tributação em águas marítimas seja impossível. Afirma-se que no direito positivo brasileiro não há regra que promova a repartição entre Estados e Municípios de suas projeções marítimas na plataforma continental e na zona econômica exclusiva. Inexistindo tal norma, inadequada a utilização, por analogia, das regras para distribuições dos royalties do petróleo. A ausência de tal regramento, vem provocando um quadro de pluritributação horizontal no âmbito municipal, exigindo lei complementar que possa dirimir o potencial conflito de competência, nos termos do artigo 146, I, da Constituição Federal.

A Lei complementar nº 116/2003 procurou resolver a questão com a previsão no §3º do seu artigo 3º³⁰⁶ de que o fato gerador dos serviços executados em águas marítimas considera-se ocorrido no estabelecimento prestador, o que, aliás, é a regra geral prevista no *caput* do mesmo artigo para todos os serviços, excetuados os previstos nos incisos I a XII da referida norma.

Em um exame mais apressado, imaginar que a mencionada previsão poderia constituir a lei complementar destinada a dirimir os problemas decorrentes da falta de repartição das projeções municipais das águas marinhas, nos termos do artigo 146, I, Constituição Federal. No

³⁰⁶ “§ 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.”

entanto, tal previsão não soluciona o quadro de potencial conflito de competência, que também não encontra amparo na Lei Kandir, uma vez que os Estados e Municípios costumam prescrever que as plataformas de petróleo constituem estabelecimentos para fins de incidência de ICMS e ISS ou que seus territórios abrangem o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental, de modo a possibilitar a tributação no local em que o serviço é efetivamente prestado.

Com efeito, há que se considerar que a regra do artigo 4º da LC nº 116/03, ao definir o que é estabelecimento prestador, só é aplicável em relação aos serviços tributados neste, o que constitui a regra geral do *caput* do artigo 3º, que foi reproduzida no §3º do artigo 3º em relação aos serviços prestados em águas marinhas. É ineficaz em relação aos serviços tributados no local do fato gerador, já que nestes, irrelevante é a definição do estabelecimento prestador.

Desse modo, a pretensa regra específica destinada a evitar o potencial conflito de competência em relação aos serviços prestados em águas marinhas é tão impotente para impedir a pluritributação municipal quanto a regra geral, já que a ela é idêntica.

No caso dos Estados, a lei complementar para dirimir conflito horizontal de competências é tão relevante, a fim de tornar certo o local da incidência e definir o ente responsável pela tributação, que a mesma encontra previsão constitucional genérica no art. 146, I, III e, ainda, previsão específica no art. 155, §2º, XII, “d” da Constituição, conforme se verifica:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

No caso da definição do aspecto espacial do fato gerador do ICMS, os papéis da lei complementar se confundem, posto que a mesma serve para estabelecer as normas gerais e para evitar conflitos de competência. Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro:

O art. 146, III, a, da Constituição estabelece que os impostos devam ter fato gerador, base de cálculo e contribuintes definidos em lei complementar. Porém, no ICMS, dada a necessidade de dotar o imposto incidente sobre todas as mercadorias que circulam no País de regras nacionais uniformes que evitem o embaraço nos negócios por conta de discrepâncias de normas dos vários Estados, a Constituição exige uma maior disciplina por lei complementar.³⁰⁷

³⁰⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi, *Tributos (teoria geral e espécies)*, Niterói: Impetus, 2013, p. 261.

A Lei Kandir – LC nº 87/1996 – veio dispor sobre as alíneas do inciso XII, definindo, para quase todos os casos, as normas gerais de ICMS. No entanto, não há previsão quanto ao local da incidência quando as operações ocorrem no mar, de modo que, também para esse imposto, há a necessidade de lei complementar específica que dirima os conflitos de competência inerentes às omissões legislativas concernentes a esse ponto das normas gerais de ICMS. Assim, o fato de os Estados possuírem previsão em sua legislação de que os territórios se expandem para as águas marítimas (mar territorial, ZEE e plataforma continental) em nada supre a necessidade de lei complementar para definir o local exato da ocorrência do fato gerador.

No caso específico da tributação da extração de petróleo em águas marítimas, conforme imposto pelo Estado do Rio de Janeiro na tentativa de reedição da Lei Noel, por meio da Lei nº 7.183/2015, acima relatado, como afirmado não há previsão do local de incidência da norma, e, assim, restam intributáveis os fatos ocorridos em águas marítimas. Assim, conforme já explicitado, a lei complementar teria a dupla função de estabelecer normas gerais e dispor sobre conflitos de competência.

Nesse sentido, manifestou-se Daniel Sarmiento em parecer anexo aos autos da ADI nº 5.184/RJ, ajuizada para ser reconhecida a inconstitucionalidade da referida lei fluminense:

Com efeito, a lei ordinária não basta para instituição de todo e qualquer tributo. Em relação aos impostos, o constituinte optou por um “modelo sucessivo de positivação”, a lei complementar federal, delineando os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, é condição de validade para os impostos previstos na Constituição. Esse modelo, previsto no mencionado artigo 146, inciso III, alínea “a”, mostra-se ainda mais relevante em relação aos impostos estaduais e municipais. Esses reclamam normas nacionais a servirem de diretrizes para a disciplina uniforme pelos 26 estados, pelo Distrito Federal e pelos 5.570 municípios. A observância desse desenho constitucional é indispensável para a segurança jurídica dos contribuintes. Caso algum legislador estadual ou municipal inove na definição do fato gerador em relação ao previsto em lei complementar da União, incorrerá em vício de inconstitucionalidade. (...)

Ora, não há previsão, nos artigos 1º, 2º, 11 e 12 da LC nº 87/96, da extração de petróleo como fato gerador do ICMS, de forma que o legislador fluminense atropelou o “fluxo de positivação” exigido pelo artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88. Nem se cogite que o legislador estadual “interpretou” o artigo 2º, inciso I da LC 87/96, explicitando caso de operação relativa à circulação de mercadorias. Como demonstrado acima, a extração de petróleo não guarda qualquer identidade material com a circulação de mercadorias.

(...)

Não bastasse, a lei complementar seria necessária também para dirimir possíveis conflitos de competência tributária, como exigido pelo artigo 146, inciso I, da Constituição.

Especificamente em relação à lei complementar para dirimir conflitos de competência, afirmou o professor titular de Direito Constitucional da UERJ:

Como se sabe, o Estado do Rio de Janeiro é responsável por aproximadamente, 70% da produção do petróleo nacional, e 100% do produto fluminense é extraído no mar. Sem adentrar aqui na questão acerca da competência territorial dos estados para tributarem fatos geradores ocorridos no oceano, verifica-se que as próprias complexidades geográficas da extração requerem, no mínimo, a disciplina prévia da delimitação das projeções marítimas dos respectivos territórios, a fim de que sejam evitados conflitos de competência tributária entre tais entes federativos. Isso, como se sabe, só pode ser feito por lei complementar, haja vista o disposto no artigo 146, inciso I, da Constituição. Com efeito, ante as peculiaridades da pretensão fiscal ora discutida, a LC 87/96, em sua vigente redação, se apresenta incapaz de equacionar os potenciais conflitos federativos, eis que é absolutamente silente nessa questão.

Isso porque, a previsão do art. 11, I, “a”, da Lei Complementar nº 87/96 não resolve os conflitos de competência que podem vir a surgir da imposição tributária do Estado do Rio de Janeiro, no esteio do que foi decidido pelo STF nas ADI sobre transporte aéreo de passageiros, acima analisadas.

Nessa linha, insta ressaltar a necessidade da Lei Complementar para a regulamentação de conflitos de competência entre entes federados, que se utilizam, para tal finalidade, da Lei nº 7.525/86, conforme disposto no art. 146, I, da Constituição Federal.

Não restam dúvidas de que a tributação estadual e municipal sobre as operações que se vinculam às atividades atreladas às plataformas localizadas em águas marítimas gera conflitos de competência. Em primeiro lugar, porque não há legislação que disponha sobre as competências tributárias sobre essas áreas (o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental), que, de acordo com a Lei nº 8.617/93, são áreas em que há soberania, limitada em determinados casos, da União Federal. Em segundo lugar, conforme relatado no tópico supra, a utilização dos critérios da Lei nº 7.525/86 acarreta a tributação da prestação de serviços nas plataformas de petróleo por diversos Municípios, o que leva ao fenômeno da pluritributação.

Dessa forma, é nítida a reserva de lei complementar para regulamentar a questão das competências tributárias sobre as referidas áreas. É, ainda, pacífico, entre doutrina e jurisprudência, o fato de que a não existência de lei complementar dirimindo tais conflitos faz com que suas cobranças sejam consideradas inconstitucionais, conforme os precedentes do STF citados. Em relação ao art. 146 da Constituição Federal, é de grande destaque o entendimento de Luís Eduardo Schoueri:

Relevante o papel reservado pelo constituinte de 1988 às leis complementares em matéria tributária. A ela dedicou-se o artigo 146 do texto constitucional, dando-lhe a tríplice função de:

Dispor sobre conflitos de competência, i.e., firmar os limites até onde podem andar os legisladores federal, estadual, distrital ou municipal na instituição dos tributos que lhes tenham sido atribuídos pela própria Constituição, esclarecendo, nos casos em que duas ou mais competências pareçam coincidir, a quem cabe a competência;

Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, o que se torna especialmente importante quando dispositivos constitucionais exijam algum tipo de esclarecimento ou complementação para sua própria eficácia (por exemplo: os requisitos para que uma entidade assistencial sem fins lucrativos seja imune a impostos), mas também relevante para a solução de casos conflituosos entre dispositivos constitucionais (por exemplo: no conflito entre legalidade e igualdade, a decisão sobre os limites do emprego da analogia); e

Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, assegurando uma disciplina única, em âmbito nacional, para a matéria tributária, apesar da existência de diversas legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público. Estas devem dobrar-se ao que for previsto em lei complementar.

No ordenamento positivo brasileiro, cumpre as funções acima, por excelência, o Código Tributário Nacional. Conquanto editado sobre a forma de lei ordinária (Lei 5.172/1966), a matéria que ele regulou é, hoje, por força do artigo 146 acima referido, reservada pela Constituição à lei complementar. Por tal razão, apenas uma lei complementar poderia inovar em tais matérias. Quando legislação anterior regula matéria de modo que não contraria o novo texto constitucional, ocorre o fenômeno da recepção: examina-se a legislação anterior em seu aspecto material, validando (ou não) a disciplina conforme as normas constitucionais da nova ordem e, a partir de então, a legislação anterior é recepcionada pela nova ordem, com o status que esta lhe confere. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, do ponto de vista material, tem eficácia de lei complementar.³⁰⁸

É principalmente em relação ao primeiro ponto, descrito acima, que se deve a necessidade de Lei Complementar para instituir as competências municipais e estaduais sobre as águas marítimas, e definir os critérios para que cada ente federativo venha a tributar essas áreas, inclusive porque, no que tange à definição do local da incidência do tributo, repisa-se, que os papéis da lei complementar se confundem – a definição de tal ponto da norma geral está intimamente vinculada à resolução do conflito de competências, principalmente, horizontal, entre os entes. A tributação na ausência de lei complementar é, pois, ilegal e inconstitucional.

É imprescindível, portanto, que haja lei complementar regulamentando a matéria, a fim de impor critérios, ou, ao menos, delegar a órgão técnico a elaboração de critérios objetivos para a divisão das águas marítimas entre Estados e Municípios, sob pena de se ferir frontalmente a Constituição e o Código Tributário Nacional.

3.2.2.2.2 O Projeto de Lei Complementar (PLP) 437/2008

Em 01.12.2008, foi apresentado, pelo então Deputado Luiz Alberto (PT-BA), à Câmara dos Deputados, o projeto de lei complementar nº 437/2008, que propõe alteração na Lei Complementar nº 116/2003, especificamente, em relação ao Município competente para a prestação de serviços em águas marítimas. A alteração proposta foi a seguinte:

³⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p.68-9.

Art. 2º O art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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 XXIV, quando o imposto será devido no local:

.....
XXIII – da 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, no caso dos serviços descritos no subitem 7.21 da lista anexa;

XXIV – dos 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, no caso dos serviços descritos no subitem 20.01 da lista anexa, quando estiverem relacionados com a prestação dos serviços descritos no subitem 7.21 da lista anexa.

.....” (NR)

Verifica-se pela leitura do referido trecho que a mudança atinge os serviços constantes no subitem 7.21 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, e, ainda, os serviços do item 20.01, quando relacionados aos primeiros.

A primeira mudança vem, na verdade, convalidar a tese esposada pelos Municípios litorâneos que já tributam os fatos ocorridos em águas marítimas no local da prestação dos serviços. A segunda mudança, no que se refere ao subitem 20.01, na verdade, não traz alteração nenhuma, uma vez que esses serviços já são tributados no local da prestação, aparecendo, inclusive como exceção à regra geral, no §3º, do art. 3º da LC nº 116/2006.

Como não poderia deixar de ser, somente uma lei complementar pode vir a alterar a lei complementar de normas gerais, conforme preleciona o art. 146, III, da Constituição. No entanto, a presente alteração, em nada auxilia a visualização do Município competente para a tributação, de modo que se retorna aos problemas de falta de critérios para delimitação territorial das águas marítimas.

Portanto, como já afirmado, a proposta de alteração legislativa somente chancela e legitima o que já vem sendo feito pelos Municípios. No entanto, assim, como ocorre no exemplo acima citado sobre a necessidade de lei complementar para dirimir conflitos de competência no ITD, nas hipóteses do art. 155, §1º, da Constituição, a ausência de lei complementar, expondo claramente os critérios que levam à definição de qual ente é competente para tributar em determinada área marítima, inviabilizar a tributação no local da prestação do serviço, ainda que a PLP nº 437/2008 venha a ser aprovada.

Em outras palavras, não obstante o deslocamento da tributação em águas marítimas para o Município do local da prestação, até que sobrevenha lei complementar que iniba o surgimento

dos conflitos de competência horizontais, não poderá ocorrer a cobrança do tributo por ausência do aspecto espacial do fato gerador, sendo, portanto, caso de não incidência, mero fato atípico, indiferente para o Direito Tributário

3.2.3 A afronta à segurança jurídica dos contribuintes

Como já sustentado, ao abordarmos a legalidade, quando tratamos da vedação à analogia e do papel da lei complementar, vimos que esse princípio não se contenta apenas em tutelar a criação e majoração de tributos. Humberto Ávila afirma que *a legalidade tributária exige que todas as decisões essenciais e com aptidão para permanência devem ser tomadas pelo próprio Parlamento (reserva de essencialidade), mormente no campo do Direito Tributário, que diz respeito à liberdade e propriedade dos cidadãos. Isso está claro. Mas a reserva de essencialidade exige que o Parlamento se ocupe apenas com questões fundamentais, o que exclui a regulação legal dos problemas atinentes aos detalhes.*³⁰⁹

A Constituição, como visto, no art. 146, III, impõe que lei complementar defina as normas gerais de Direito Tributário para os impostos. Do mesmo modo, o art. 146, I, impõe que os conflitos de competência também deverão ser resolvidos por lei complementar. Por sua vez, o art. 150, I, da Constituição, dispõe que somente lei pode criar ou majorar tributo. Senão vejamos.

No caso da tributação dos entes nas águas marítimas, tendo em vista a ausência de previsão legal do local da incidência da norma – matéria de lei complementar – é forçoso que se reconheça que a imposição tributária, nesse caso, significa a criação de tributo não previsto em lei, de modo que se fere o preceito constitucional da legalidade. Isso porque, como visto, o aspecto espacial do fato gerador o compõe, de modo que a cobrança de tributo, com base em fato que não se enquadra em hipótese de incidência legalmente prevista, fere a legalidade e a segurança jurídica do contribuinte.

A falta de previsibilidade leva a situações em que há tamanha instabilidade que as empresas se veem obrigadas a recorrer ao Judiciário, posto que alguns Municípios, em especial do Espírito Santo, ignoram os mandamentos contidos no art. 3º, §3º, da LC nº 116/2003 e, de forma manifestamente ilegal, tributam os fatos geradores ocorridos em águas marítimas, ainda que na falta da lei complementar supramencionada, necessária para dirimir os conflitos de competência.

Apesar de terminantemente vedada a tributação por analogia, considerando a divisão constitucional de competências, diversos Municípios do Estado do Espírito Santo,

³⁰⁹ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, São Paulo: Saraiva, 2005, p. 192.

aparentemente, não julgam ser relevante o fato de não haver regulamentação quanto à tributação de serviços prestados em plataformas, o que acaba por gerar grandes conflitos de competência. Tal prática, inclusive, foi levada ao Judiciário, como na ação declaratória de existência de relação jurídica tributária nº 0001936-88.2011.8.19.0028, ajuizada pelo Município de Macaé, no Rio de Janeiro, em 15.02.2011, em face de Aracruz, Anchieta, Guarapari, Itapemirim, Jaguaré, Marataízes, São Mateus, Serra, Vila Velha e Vitória, todos Municípios do Estado do Espírito Santo, além de incluir a Petrobras como litisconsorte passivo.

A referida ação, em que há pedido de antecipação dos efeitos da tutela, tramita perante o Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro, e possui como objeto a declaração de existência de relação jurídica tributária entre o Município de Macaé e a Petrobras, tendo em vista que essa empresa havia sido, surpreendentemente, autuada por diversos Municípios do Estado do Espírito Santo por ISS incidente sobre os serviços prestados em águas marítimas.

Há que se enfatizar que, de fato, tais lançamentos por parte dos Municípios capixabas foram surpreendentes já que a tributação pelos serviços prestados nas plataformas utilizadas pela Petrobras sempre foi efetuada pelo Município de Macaé, no Rio de Janeiro, com base no já mencionado §3º do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, posto que se tratavam de serviços incluídos no subitem 7.21 da lista anexa à lei complementar.

Tal ação declaratória ajuizada pelo Município de Macaé é um dos muitos exemplos que demonstram que os critérios legais hoje existentes não foram suficientes para evitar a situação de pluritributação que alcançou o extremo, já que o Município que, por lei, é o sujeito ativo da obrigação tributária, teve que recorrer ao Judiciário para ver tal situação reconhecida perante, pasmem, mais de dez Municípios do Estado do Espírito Santo que, repentinamente, por meio de critérios distorcidos, ilegais e inconstitucionais, efetuaram lançamentos sobre a Petrobras. Tal prática é comum, estando outras empresas sujeitas à conduta corriqueira dos entes citados.

Cumpre, ainda, deixar claro, a título de informação, que, na ação declaratória ajuizada por Macaé, o juízo entendeu por bem deferir a antecipação da tutela para que a Petrobrás continuasse a reter o ISS em favor do Autor:

Diante da verossimilhança das alegações veiculadas na petição inicial, que foram examinadas com as limitações inerentes à cognição sumária, e levando-se em conta a prova documental que instrui a petição inicial, que está a demonstrar que a litisconsorte passiva Petrobras foi autuada por sete dos municípios que integram o pólo passivo acionário, por ausência de recolhimento de ISS relativamente a atividades prestadas em plataformas petrolíferas situadas em alto-mar, como está a demonstrar o documento de fls. 20, tenho que se encontram preenchidos os requisitos para o deferimento da medida. Isto porque, os arts. 3º, § 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003, estabelecem que: '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: (...) § 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01. 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.(...)’ Logo, em princípio, se afigura correta a conduta da litisconsorte Petrobras, no sentido de recolher o ISS devido aos cofres do Município autor, que é o local onde se situam os estabelecimentos das sociedades empresárias prestadoras dos serviços por ela tomados. À conta de tais fundamentos, DEFIRO o requerimento de antecipação de tutela formulado, para determinar que a litisconsorte passiva Petrobras continue a reter, em favor do Município autor, o ISS devido nas hipóteses de serviços prestados em plataformas situadas em alto-mar, por sociedades empresárias prestadoras de serviços estabelecidas no Município de Macaé, tal como já vem sendo feito atualmente. Citem-se e intimem-se, expedindo-se as respectivas cartas precatórias.³¹⁰

Resta claro, pois, que além do fato de se impor tributação por analogia, com o mau uso da Lei nº 7.525/86, ocorre que outra grave consequência é a afronta à segurança jurídica, tendo em vista que há desrespeito à divisão de competências tributárias constitucionalmente estabelecidas, ocasionando situações de pluritributação em que aqueles que efetuaram os lançamentos almejam, somente, a pura e simples arrecadação ao cofres públicos, nem que, para isso, seja necessário passar por cima dos ditames legais e, mais grave, aqueles impostos pela Constituição Federal.

3.2.4 O entendimento da doutrina sobre o tema

O presente tópico se faz imprescindível a fim de averiguar o entendimento da esparsa doutrina tributária que se manifestou, especificamente, sobre o tema aqui debatido.

Aires F. Barreto, em artigo sobre a tributação dos Municípios em águas marítimas defende a impossibilidade de incidência do ISS sobre serviços prestados em águas marítimas, devido à ausência de competência dos Municípios para tanto.

Considerando o art. 102 do CTN, dispõe sobre os limites territoriais de incidência da lei dos entes da Federação, a competência tributária dos entes federativos deve respeitar a competência conferida a cada ente pela Constituição da República. Note-se, portanto, que, diante de tais limitações constitucionalmente fixadas, deparamo-nos com o silêncio a respeito de outros limites à competência tributária, dentre os quais se incluiria as divisas marítimas.

O autor estatui que, por exemplo, verifica-se que, quando as importações de bens, mercadorias e serviços ganharam vulto e foi necessário regulamentar a tributação de tais operações, foi editada, primeiramente, a EC 3/1993 e, posteriormente, a EC 33/2001, dado que

³¹⁰RIO DE JANEIRO, Primeira Vara Cível da Comarca de Macaé, Processo Nº 0001936-88.2011.8.19.0028, Juiz Sandro de Araujo Lontra, Data de publicação: 29/03/2011.

o texto originário da Constituição não contemplava tais situações. Dessa forma, foi fundamental uma ampliação da competência dos Estados e do Distrito Federal para abarcar tal cenário. A extensão da competência tributária era imprescindível para explicitar a que ente federativo competia a tributação de operações dessa natureza, o que não era, até a edição das referidas emendas constitucionais, evidente, o que poderia ocasionar interpretações diversas que sustentassem uma competência implícita.

Assim, a ausência de atribuição explícita aos Municípios para cobrar ISS em águas marítimas se encontra em situação análoga àquela das importações de bens, mercadorias e serviços antes da edição das emendas constitucionais.

Diante da inexistência de Emenda Constitucional sobre o assunto, o professor da PUC-SP fundamenta seu posicionamento demonstrando que, para saber se compete ao Município ou não a atribuição de imposto sobre as operações ocorridas em águas marítimas, é preciso saber se essas integram seus territórios, ou seja, se são áreas de aplicação das leis municipais.

Nesse sentido, como bem elucidou o prof. Aires F. Barreto, para se determinar a área de eficácia das leis de um Município, é preciso observar os limites de seu território. Veja-se:

Ante as balizas postas pelos princípios e normas constitucionais, o âmbito de eficácia das leis municipais tem seus limites coincidentes com os do seu território, assim como o das leis estaduais, cuja amplitude esgota-se nos seus limites territoriais. As leis de um Município a ninguém obrigam fora do seu território, eis que elas só têm eficácia no interior dele. De outra parte, como já vimos de observar, os territórios municipais, por sua vez, têm seus limites fixados por lei estadual, observada a Constituição. Igualmente, as leis de um Estado-membro: seu campo de ação ou eficácia circunscreve-se pelos mesmos limites do seu território, não atuam fora deles. As leis do Mato Grosso não têm efeitos jurídicos em São Paulo, ou em Minas Gerais, ou em qualquer outro Estado-membro; só vão até suas divisas com este ou com outros Estados-membros; não as ultrapassam.³¹¹

É possível concluir, assim, que, caso um Município edite uma lei visando a sua aplicação em área que excede o seu território, tem-se uma lei inválida por não encontrar fundamento na Constituição Federal.

Aplicando tal conclusão à realidade brasileira, como nenhum Estado-membro que se tenha conhecimento incluiu águas marítimas ou porções do oceano nas leis que delimitam os territórios dos Municípios que o integram, é possível verificar que não há lei municipal que tenha validade para dispor sobre fatos ou situações ocorridas nas águas marítimas.

³¹¹ BARRETO, Aires F., “ISS – Não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas”, In.: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 200, maio/2012, p. 7.

São inválidas, portanto, quaisquer normas infraconstitucionais que, buscando submeter essas atividades ao ISS, dispõem que os serviços executados em águas marinhas serão considerados devidos no local do estabelecimento prestados.

O presente artigo elucida, ainda, que compete à União a ordenação de matérias concernentes às águas públicas, em especial as marítimas:

(...) Nenhum dos entes federativos ou os Municípios têm competência para reger matérias relacionadas com as águas marítimas. A entidade federativa que tem jurisdição sobre essas áreas é, indubitavelmente, a União. Essa razão – de que só a União tem jurisdição sobre águas marítimas – além do fato de, indiscutivelmente, estarem elas fora dos limites territoriais dos Municípios, também deixa patente a impossibilidade jurídica de as leis municipais terem eficácia sobre fatos ou situações que versem sobre quaisquer matérias que a elas sejam referentes.

(...)

Sobre o mais, as atividades e serviços concernentes às águas marítimas, ao seu leito ou fundo e ao seu subsolo, especialmente no que se refere aos recursos minerais ou naturais ali contidos, são estratégicas para o País e de interesse nacional, como deflui da CF e prevê a lei federal – e nisso também reside a razão para que a competência sobre elas tenha sido atribuída, pelo legislador constituinte, à União. É visível, assim, que não têm os Municípios nenhuma competência para editar normas sobre essas áreas.”

Observa-se ainda que a Constituição Federal destina à União, aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios competência comum sobre alguns temas, dentre os quais não se incluem os relativos às águas, cujo domínio é completo da União, e à matéria tributária.

Continua o professor em parecer dado sobre o tema em consulta feita pela empresa Shell:

Sob a ótica da indispensabilidade da integridade da hipótese de incidência do ISS, para afirmar a ocorrência do fato tributário, cabe assinalar a ausência, no caso, do aspecto pessoal, o sujeito ativo — e, por consequência, a falta do sujeito passivo — da h. i. do ISS; não há sujeito ativo, ergo, não há sujeito passivo; *ipso facto*, não será possível, absolutamente, o surgimento de obrigação tributária; juridicamente, é impossível o surgimento de relação jurídica entre dois sujeitos, um no pólo ativo e outro no pólo passivo, na qual o primeiro titularize o direito de haver quantia a título de imposto e o outro tenha o dever jurídico de satisfazê-lo.

(...)

A impossibilidade jurídica de o Município ser sujeito ativo de ISS, no caso, é — como demonstrado — decorrência das normas constitucionais que **não** lhe outorgam competência para dispor sobre fatos ou ações que tenham ocorrência fora dos seus limites territoriais, muito menos para exigir tributo sobre fatos que fora deles tenham lugar. O âmbito de validade e eficácia de suas leis circunscreve-se ao do seu território, os limites desse âmbito são perfeitamente coincidentes com os do seu território.

Os fatos tributáveis pelo ISS, como exposto, hão de ter lugar dentro do território do Município para que suas leis sobre eles recaiam, incidam. As leis municipais somente têm eficácia dentro dos limites dos seus territórios. Fora deles são juridicamente inaptas para produzirem efeitos de direito. Os limites territoriais da faixa de competência tributária outorgada aos Municípios não sobrepassa os limites dos seus respectivos territórios. Segue-se daí que, o aspecto pessoal da h. i. do ISS é

decorrência dos limites territoriais da sua competência legislativa, especialmente em matéria tributária.³¹²

Verifica-se, portanto, que o referido autor afirma ser impossível a tributação dos entes em águas marítimas, hipótese em que se verificaria a extraterritorialidade da legislação tributária, em manifesta afronta ao art. 102 do CTN. O território marítimo seria indivisível entre os entes subnacionais, de modo a incidir apenas a legislação tributária da União.

Em outra oportunidade, Aires Barreto, afirma expressamente, que para fins de serviços prestados em embarcações, não haveria prejuízo, de acordo com as características atribuídas na Lei Complementar nº 116/2003, para que elas fossem consideradas estabelecimento prestador. Entretanto, uma vez que os fatos ocorrem em águas marítimas, área que, como visto, para o doutrinador, não pertence a Estados e Municípios, não haveria que se cogitar a tributação, por ICMS e ISS, dos fatos ocorridos em navios.³¹³

Por sua vez, Marco Aurélio Greco, também em artigo sobre o tema, que trata da tributação de mercadorias vendidas em cruzeiros marítimos, analisa a possibilidade do exercício de competências tributárias pelos Estados em fatos ocorridos no mar territorial e na zona econômica exclusiva.

Quanto ao mar territorial, o jurista considera, com base no art. 2º da Lei nº 8.617/93, que o Brasil, enquanto composto pelos quatro entes da Federação, exerce soberania sobre o mar territorial, de modo que a soberania se estende a Estados e Municípios. Porém, cabe à União, como entidade federal parcial interna a função de cuidar do que ocorre nessa parcela do território nacional, em interpretação do art. 20 da Constituição.

Haveria, portanto, um interesse incomum de todos os entes da Federação, porém, não exclusivo de nenhum dos entes, de modo que o mar territorial integra o território dos Estados e dos Municípios, mas de todos eles, enquanto não houver especificação da parcela exclusiva de cada ente. Admite, ainda, o professor que é possível interpretar, de acordo com o art. 20, §1º, que o mar territorial pertenceria, somente, aos entes subnacionais litorâneos, porém, tão somente após divisão dessa área. E continua o doutrinador:

³¹² PARECER: ISS – PERFURAÇÃO E PESQUISA DO SOLO TERRESTRE, DO LEITO OU FUNDO DO MAR, NECESSÁRIAS À CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA DE EXTRAÇÃO E EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO – TRABALHOS INSUSCEPTÍVEIS DE SOFREREM INCIDÊNCIA DO ISS, QUALQUER QUE SEJA O LUGAR ONDE SE DESENVOLVAM, QUANDO EXECUTADAS PELA PRÓPRIA EMPRESA, COMO ATIVIDADE-MEIO – NÃO INCIDÊNCIA DO ISS QUANDO REALIZADOS EM ÁGUAS MARÍTIMAS COMO ATIVIDADES-FIM EM SI MESMAS CONSIDERADAS – NÃO INCIDÊNCIA SOBRE IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS, de 09 de fevereiro de 2011.

³¹³ BARRETO, Aires, F. “ISS – Organização e Execução de Pacotes Turísticos, inclusive de Viagens Marítimas Temáticas – Local da Prestação dos Serviços – Navios podem ser Considerados como ‘Estabelecimento Prestador’ para Fins de Incidência Tributária – Base de Cálculo dos Serviços de Organização e Execução de Pacotes Turísticos.” Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 165, p. 117-133, jun/2009.

De qualquer modo, a atribuição pro indiviso comporta especificação desde que a legislação nacional assim o preveja claramente.

Isto significa que o exercício dos poderes das entidades políticas tanto pode se dar:

- i) de forma global indivisível e, portanto, apenas pela União;
- ii) de forma individual exclusiva pelos Estados ou Municípios.

Porém, para que esta segunda hipótese ocorra, torna-se necessária a existência de norma nacional que assim disponha expressamente, sob pena de se instaurar um conflito entre Estados e Municípios que transcende a mera divergência entre seus respectivos lindes físicos, para extrapolar, inclusive, em direção ao âmbito internacional.

(...)

Note-se que a Lei federal nº 8.617/93 deixa claro que o Brasil (e não a União como entidade de Direito Público Interno) exerce no mar territorial soberania (e não direito de “propriedade”). Esta soberania envolve exploração e aproveitamento de recursos naturais, bem como direito de regulamentar o respectivo uso.

Ou seja, a pretensão estadual de exercer competência tributária exclusiva no mar territorial implica conflito também com as competências da União, pois um pode emanar regra numa direção que não seja compatível com a emanada pelos demais.³¹⁴

Assim, o Autor pontua que a Lei Kandir não aborda a tributação dos Estados no mar territorial, de modo que seria necessária a edição de lei complementar para: i) transformar o *poder de tributar estadual da condição de pro indiviso para pro diviso, especificando e atribuindo com exclusividade seu exercício aos Estados e definindo as respectivas amplitude e condições de exercício*; ii) definir se a competência será dos Estados confrontantes ou de todos os Estados; iii) estabelecer *os critérios para determinar, em cada caso concreto, e para fins de ICMS, o local em que serão consideradas ocorridas as operações ocorridas e as prestações realizadas no âmbito do mar territorial*.

O autor conclui que, diante da inexistência de tal lei complementar, não há elementos suficientes para a incidência da norma tributária dos entes subnacionais sobre os fatos ocorridos no mar territorial, conforme previsto no art. 146 e 155, §2º, XII, da Constituição.

Já em relação à ZEE, Marco Aurélio Greco consigna que ocorre regime jurídico distinto daquele do mar territorial, isso porque o art. 7º da Lei nº 8.617/93 define que, nessa área, o Brasil exerce direito de soberania circunscrito à exploração e conservação dos recursos naturais existentes para fins econômicos. Não é caso de soberania plena, como ocorre no mar territorial, mas trata-se de poderes limitados e ligados a determinadas funções econômicas e ambientais, sendo o Estado, na ZEE, limitada e especificamente soberano.

Segundo Greco, a doutrina de Direito do Mar afirma que a ZEE possui um regime híbrido entre o mar territorial e o alto-mar, sendo uma zona em que *todos têm direitos e*

³¹⁴ 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. 67-79, out/2006.

liberdades, mas os países costeiros têm direito de exploração econômica dos recursos naturais ali existentes, esta sim exclusiva. E ainda pontua que os países não banhados pelo mar têm direitos e liberdades em relação à ZEE dos países costeiros. Assim, não cabe ao legislador complementar ou a qualquer outro a edição de lei para que seja possível a tributação nessa área, já que o próprio Estado não possui soberania plena.

Por fim, cita o caso Saiga, julgado em julho/1999, pelo Tribunal Internacional do Direito do Mar, que tangenciou o tema, afirmando não ser plena a soberania dos Estados costeiros, no que tange a suas leis aduaneiras, na ZEE. Na verdade, o caso Saiga envolve a apreensão irregular pela Guiné de petroleiro, e sua tripulação, de bandeira de São Vicente Granadinas.

De fato, a decisão do Tribunal afirma que a legislação aduaneira não pode ser aplicada indiscriminadamente pelo Estados costeiro na ZEE, porém, não é possível afirmar com certeza que o acórdão está se referindo ao poder de tributar, mas ao poder de fiscalização, o poder de polícia.

Assim, verificamos, dentre os Autores que adentraram especificamente no tema, duas opiniões distintas: i) admitir a tributação das áreas marítimas é conferir extraterritorialidade à legislação dos entes, uma vez que não há previsão constitucional para divisão dessas áreas entre os entes; ii) é possível que Estados e Municípios venham a tributar os fatos ocorridos no mar territorial, após a edição de lei complementar para dirimir o conflito de competência. Até lá, o mesmo permanece pró-indiviso. Já a ZEE, por possuir regime jurídico próprio, não pode ser incluída como parte do território nacional, de modo que as leis internas nela não incidem.

3.2.5 Conclusão parcial II

Admitimos, no presente tópico, que o veículo normativo para dispor sobre normas gerais e conflitos de competência entre os entes subnacionais é a lei complementar. A tributação fora dessa lógica é tributação por analogia, método de integração vedado pelo ordenamento jurídico.

Essa lei deve ser editada para evitar a pluritributação pelos entes, cenário que gera grande insegurança jurídica aos contribuintes.

Analisamos, ainda, o entendimento doutrinário sobre o tema, que, apesar da pouca quantidade de produção doutrinária se debruçando sobre o caso, observou-se opiniões muito bem balizadas, as quais serão ponderadas com nossas impressões na conclusão deste estudo.

Passaremos, antes, à nossa proposta de definição do conceito de “águas marítimas”, que considerará todos os pontos aqui analisados.

3.3 A proposta de definição do conceito de águas marítimas

3.3.1 Conceito x tipo

Em sua Metodologia da Ciência do Direito,³¹⁵ superando entendimento defendido anteriormente, Karl Larenz afirma que a utilização da via conceptual para a previsão da norma aplicável pressupõe que a valoração passe a segundo plano, de modo que se requer a mera subsunção da situação de fato à norma. Dessa forma, só existiria um conceito em sentido estrito quando fosse possível defini-lo claramente, mediante a indicação exaustiva de todas as notas distintivas que o caracterizam, o que se configuraria, na maioria das vezes, em situações ideais.

Entretanto, o prestigioso autor admite que, não raro, uma definição legal contém elementos que não permitem a mera subsunção do texto ao caso concreto, de modo que os aplicadores ou estudiosos da norma impõem, invariavelmente, por via da interpretação, uma valoração, que deve ser feita à luz da concretude, tomando-se em conta, inclusive, o que já foi decidido em casos semelhantes, dentre outros meios auxiliares de decisão.

Assim, para Larenz, seria um equívoco acreditar que a aplicação das normas que apresentam a definição dos seus conceitos se esgota na mera subsunção à situação fática. Antes do procedimento lógico da subsunção, ocorre o ato de julgar, que nunca estará isento de valoração.

Quanto ao tipo, o autor afirma que suas notas características indicadas não precisam estar todas presentes no caso concreto. São, com frequência, passíveis de gradação e, até certo ponto, comutáveis entre si. Observadas isoladamente, só têm o significado de sinais ou indícios, devendo ser considerada, casuisticamente, a conexão do tipo na realidade concreta.

Verifica-se, a partir da leitura da referida obra, que Larenz, ao descrever o tipo, o coloca como mais flexível que o conceito, dando a entender que o mesmo oferece ao intérprete maior margem de valoração, sendo o tipo utilizado pelo legislador quando esse pretende dar ênfase às consequências por ele imaginadas quando da elaboração da lei, e o conceito deverá ser utilizado quando o legislador tem em mente o fato concreto e uma descrição mais minuciosa do fato que será subsumido.

Dessa forma, a utilização de tipo ou conceito é escolha do legislador, devendo-se ter em mente, ainda, que tipo e conceito não são contraposições rígidas, havendo, entre eles, pontos de comunicação, uma vez que alguns conceitos podem conter em sua definição uma nota característica aberta, como um tipo. Tal ponto mereceria mais esclarecimentos, já que parece que o tipo teria um grau de indeterminação maior do que o conceito, podendo esse último ser fechado em algumas hipóteses, ao contrário do primeiro, que sempre comportará valoração.

³¹⁵LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 297-8.

E é justamente por causa desses, não raros, pontos de interseção que a distinção entre tipo e conceito nos parece fragilizada e confusa.

Do mesmo modo, Eros Grau,³¹⁶ na tentativa de diferenciar as duas figuras, posiciona-se, guardadas as devidas peculiaridades, de forma semelhante a Larenz. O Ministro reconhece certo grau de indeterminação do conceito, ou melhor, indeterminação das expressões ou termos de conceito, já que o conceito é uma suma de ideias que sempre deve ser determinada.

Por sua vez, os tipos não são definíveis em seus termos, apenas se descrevem, não podendo subsumi-los, somente sendo possível a observação se um determinado fenômeno se integra ou não no tipo. Assim, em oposição ao conceito jurídico, o qual para que possa e deva ser aplicado a um caso, é necessário que todas as suas notas sejam subsumíveis ao fato concreto sob análise, os tipos não precisam ter todas as suas notas na coisa, para que se dê a integração dessa, motivo pelo qual o tipo nunca pode substituir o conceito, mas se aceita o contrário. Verifica-se, aqui, como em Larenz, o reconhecimento de certa proximidade entre tipo e conceito.

Na mesma linha, encontra-se o pensamento de Misabel Derzi,³¹⁷ ao tratar do princípio da legalidade no Direito Tributário, esposado no art. 150, I, da Constituição, e no art. 97 do CTN, afirmando que o legislador se utilizará de abstrações e generalizações para disciplinar a matéria tributária, as quais podem vir a ser compostas por tipos ou por conceitos.

Misabel, também na mesma linha de Karl Larenz, reconhece a abertura e a flexibilidade inerentes ao tipo, e afirma que são fechados os conceitos classificatórios, admitindo a abstração conceitual, que, quanto maior, tende a formar conceito mais abrangente, o qual, tal qual o tipo, dependerá de maior carga valorativa.

Portanto, a partir dessa breve análise, é possível verificar que são poucas as distinções que nos permitem, com clareza, referir a “águas marítimas” como tipo ou conceito. Em um primeiro momento, seria adequado cogitar do termo como conceito, considerando a visão de Larenz, de que o conceito é escolhido pelo legislador quando o mesmo já tem em mente a situação concreta que se subsuma.

É necessário destacar que a doutrina, ao tratar de linguagem jurídica, apresenta, ainda, importantes conclusões no que tange aos problemas a ela inerentes, a ambiguidade por polissemia e a vaguidade dos conceitos jurídicos, sendo esse último o ponto do qual decorre o conflito aqui estudado.

³¹⁶ GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: Ed. RT, 1988, p. 61.

³¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no direito tributário*. In *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 628.

Quanto aos pontos de incerteza da linguagem jurídica, Engisch, citando Philipp Heck, afirma que se podem distinguir, nos conceitos jurídicos, um núcleo conceitual e um halo conceitual, de modo que a certeza de que um objeto se encontra inserido em determinado conceito, está em seu núcleo, e objetos que tragam dúvidas quanto a sua subsunção estão mais distante do núcleo, próximos ao halo conceitual.³¹⁸

Luís Cesar Souza de Queiroz,³¹⁹ na linha das lições de Guibourg, Ghiliani e Guarinoni,³²⁰ afirma que a vaguidade ou indeterminação conceitual possui ligação com a forma com que os seres humanos desenvolvem a atividade intelectual de demarcação da realidade e atribuem nomes aos objetos, no processo de obtenção de conhecimento, estabelecendo, para isso, suas características definitórias.

É notório que a demarcação da realidade e atribuição de nomes aos objetos, ocorre por uma convenção, para que haja certa uniformidade, não sendo possível, portanto, que cada pessoa proceda de modo individualizado. Feita a devida ressalva, ressalta-se que o fato de haver um número infinito de objetos, de modo a impossibilitar a atribuição de nomes específicos a cada um, fez com que fossem criados gêneros ou conceitos genéricos, os quais permitem a classificação desses objetos permitindo a identificação dos mesmos.

Com isso em mente, Luís Cesar Souza de Queiroz conclui que a incerteza conceitual está ligada, justamente, à impossibilidade de se atribuir nomes próprios a todos os objetos, motivo pelo qual restam prejudicados a reconstituição da realidade e o processo de conhecimento.

O autor apresenta, ainda, as três situações geradoras de indeterminação: a *difículdade de identificar um objeto específico*, dada à possibilidade do indivíduo *estabelecer, eleger, infinitas características definitórias*; a *difículdade de se criar uma nova classe de objetos*, que *apresentam características definitórias comuns*, já que o sujeito *também tem a possibilidade de eleger infinitos caracteres definitórios comuns para criar a classe de objetos*; e a *difículdade de se verificar se um objeto específico pertence ou não a certa classe de objetos*, pelas mesmas razões anteriormente especificadas. Tais situações são agravadas, dentre outros motivos, pelas variáveis de tempo e espaço.

Assim, feitas essas considerações preliminares sobre as diferenças apontadas pela doutrina entre “tipo” e “conceito”, afirma-se, aqui, que trataremos da expressão “águas

³¹⁸ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p. 209.

³¹⁹QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 26.

³²⁰GUIBOURG, Ricardo A., GHILIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. Introducción al conocimiento científico. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004.

marítimas” como conceito, livre de qualquer tecnicismo e sem tomar partido de qualquer opinião doutrinária acima especificada. Considerando, ainda, que as normas tributárias não dispõem sobre o conceito de “águas marítimas” a ser empregado na lei tributária, o alcance do termo deve ser buscado na legislação especializada, em virtude do exposto nos art. 109³²¹ e 110³²² do CTN, que, apesar de aparentemente contraditórios, permitem um retorno ao direito privado quando da interpretação no Direito Tributário³²³.

3.3.2 A abrangência do conceito

No caso sob análise, deve-se verificar a legislação de Direito Marítimo e Direito Internacional, para, então considerarmos o que os Tribunais pátrios têm decidido sobre o tema, bem como a opinião doutrinária, a fim de chegarmos a uma proposta de definição da expressão “águas marítimas” tratada pelo art. 3º, §3º, da LC nº 116/2003.

Por isso, iniciaremos nossa análise pelo ponto de vista do direito privado, conferindo, como não poderia deixar de ser, uma interpretação de acordo com a Constituição. Assim, analisaremos as três divisões tratadas no capítulo II supra – mar territorial, zona econômica exclusiva e plataforma continental.

Como visto, o mar territorial é a faixa marítima que banha o litoral de um Estado e, onde o mesmo exerce sua jurisdição até um limite prefixado; é intermediário entre o alto-mar e a terra firme, sendo necessário para a segurança e conservação do Estado ribeirinho. Sobre o mar territorial, os países litorâneos possuem soberania plena, conforme disposto na convenção de Montego Bay e, no mesmo sentido, o artigo 2º da Lei 8617/93:

ARTIGO 2 Regime jurídico do mar territorial, seu espaço aéreo sobrejacente, leito e subsolo.

1. A soberania do Estado costeiro 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.³²⁴

Art. 2º A soberania do Brasil estende-se ao mar territorial, ao espaço aéreo sobrejacente, bem como ao seu leito e subsolo.³²⁵

³²¹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

³²² Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

³²³ RIBEIRO, Ricardo Lodi, *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 125.

³²⁴ Convenção das Nações Unidas sobre Direito do Mar (Montego Bay, 1982, Dec. Leg. nº 5/87; Dec. nº 1530/95).

³²⁵ Lei nº 8617/93

A Constituição, em seu art. 20, IV, também não deixa espaço para dúvidas ao afirmar que o mar territorial é bem da União, o que, de forma alguma, cria óbice para exercício das competências tributárias dos demais entes da Federação, conforme visto.

É incontroverso, portanto, que o mar territorial é território nacional e integra o conceito de águas marítimas, de modo que os fatos nele ocorridos são fatos geradores de ISS e, uma vez existindo estabelecimento comercial em tal área, pode vir a ocorrer fatos geradores de ICMS, em que pesem as opiniões doutrinárias contrárias, como, já visto, é o caso de Aires Barreto.

Dúvidas, entretanto, pairam sobre a inclusão da zona econômica exclusiva e da plataforma continental no conceito de “águas marítimas”. Como verificamos, Marco Aurélio Greco, ao se debruçar sobre o tema, não titubeou ao incluir o mar territorial dentro da área de abrangência da legislação tributária dos entes federados, e, como concluímos acima, nem deveria fazê-lo.

No entanto, o jurista apresentou objeções no caso da zona econômica exclusiva, entendendo que o não exercício de uma soberania nacional plena nessa área impunha óbice para o exercício das competências tributárias entre os entes. Senão, vejamos as lições do Direito do Mar e do Direito Internacional, no que tange à ZEE e à plataforma continental.

A ZEE corresponde à área marítima situada para além do mar territorial e adjacente a este, tendo início a partir do limite exterior deste último, indo até o limite de 188 milhas marítimas, o que completa um total de 200 (duzentas) milhas contadas a partir da linha de base normal. Sobre essa conceituação, que também é tratada pelo art. 6º da Lei nº 8.617/93 e pelos artigos 55 e 57 da Convenção de Montego Bay.

Quanto à natureza jurídica, a Convenção e a lei federal conferem à ZEE uma natureza *sui generis*. Ela possui características próprias do mar territorial e do alto-mar, estando no meio termo entre ambos os institutos.

Sobre as prerrogativas do Estado ribeirinho na ZEE, é importante perceber que os direitos existentes na Convenção e na Lei federal são taxativos.³²⁶ Assim disciplina a legislação interna:

³²⁶ Convenção das Nações Unidas sobre Direito do Mar (Montego Bay, 1982, Dec. Leg. nº 5/87; Dec. nº 1530/95). ARTIGO 56 Direitos, jurisdição e deveres do Estado costeiro na zona econômica exclusiva

1. Na zona econômica exclusiva, o Estado costeiro tem:

a) 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 vista à exploração e aproveitamento da zona para fins econômicos, como a produção de energia a partir da água, das correntes e dos ventos;
b) jurisdição, de conformidade com as disposições pertinentes da presente Convenção, no que se refere a:
i) colocação e utilização de ilhas artificiais, instalações e estruturas;
ii) investigação científica marinha;

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

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

Parágrafo único. A investigação científica marinha na zona econômica exclusiva só poderá ser conduzida por outros Estados com o consentimento prévio do Governo brasileiro, nos termos da legislação em vigor que regula a matéria.

Art. 9º A realização por outros Estados, na zona econômica exclusiva, de exercícios ou manobras militares, em particular as que impliquem o uso de armas ou explosivas, somente poderá ocorrer com o consentimento do Governo brasileiro.³²⁷

A primeira prerrogativa do Estado ribeirinho é a exploração dos recursos naturais, sendo soberano nesse quesito, todavia é bem lembrado por Adherbal Meira³²⁸ que: “*Trata-se do exercício de direitos de soberania sobre recursos naturais, mas, não, de soberania sobre a porção equórea, como ocorre com o mar territorial*”. Além disso, o Estado costeiro é responsável por fixar as capturas permitidas dos recursos vivos e determinar sua capacidade de realizar a atividade exploratória, devendo conferir às outras nações acesso ao excedente dessa captura, conforme determina o art.69 da Convenção de Montego Bay.

Do ponto de vista da jurisdição estatal na zona econômica exclusiva, a Convenção determina que só o Estado ribeirinho pode colocar e utilizar ilhas artificiais. Sobre a pesquisa científica, pode-se destacar que ela é um direito e dever do Estado costeiro. Conforme observado dos dispositivos acima separados, toda investigação científica na ZEE precisa de uma autorização prévia do Estado costeiro, conferindo a ele o direito de participar dessa investigação e de se beneficiar dos dados dela resultantes.

Ainda na ZEE, como o Estado não é plenamente soberano sobre essa área, a comunidade internacional apresenta alguns direitos, o que reforça ainda mais o caráter *sui generis* da Zona Econômica Exclusiva, reunindo deveres típicos do alto-mar. Assim destaca Rezek:

Todos os Estados gozam, na zona econômica exclusiva de qualquer deles, de liberdades que distinguem essa área do mar territorial: a *navegação* — prerrogativa mais ampla que a simples passagem inocente —, o *sobrevo*o — que acima das águas territoriais não é permitido por norma geral alguma — e a colocação de *cabos ou dutos*

iii) proteção e preservação do meio marinho;

2. No exercício dos seus direitos e no cumprimento dos seus deveres na zona econômica exclusiva nos termos da presente Convenção, o Estado costeiro terá em devida conta os direitos e deveres dos outros Estados e agirá de forma compatível com as disposições da presente Convenção.

3. Os direitos enunciados no presente artigo referentes ao leito do mar e ao seu subsolo devem ser exercidos de conformidade com a Parte VI da presente Convenção

³²⁷ Lei nº 8617/93.

³²⁸ MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p.35

submarinos, além de outros usos compatíveis com os direitos do Estado costeiro. Quando este último, em matéria de exploração econômica, não tiver capacidade para o pleno aproveitamento racional possível da zona, deverá tornar o excedente acessível a outros Estados, mediante atos convencionais.³²⁹

Deve-se tratar, ainda, da plataforma continental, último conceito observado pela Lei nº 8.617/93, que na Terceira Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, é abordada nos artigos 76 até 85. A plataforma continental é uma espécie de planície submersa adjacente à costa, a qual se estende à determinada distância a partir da terra, depois da qual o leito do mar baixa de tal forma a atingir as profundidades da região abissal.

Basicamente, segundo Rezek³³⁰, a Convenção estabelece que o limite exterior máximo da plataforma continental é coincidente com a extensão da zona econômica exclusiva, a menos que o limite da área dos fundos marinhos esteja ainda mais distante: neste caso, o bordo será o limite da plataforma, desde que não ultrapasse a extensão total de trezentas e cinquenta milhas marítimas.

Frise-se que até a promulgação da Constituição de 1988, à plataforma continental era destinado o mesmo tratamento conferido ao mar territorial, o de “bem da União”, como se observa do 4º, III, da Emenda Constitucional nº 1 de 1969.³³¹

Quando os Estados estão próximos geograficamente, pode ocorrer o mesmo problema apresentado na ZEE, ou seja, as plataformas continentais podem ter áreas em comum. Nessa hipótese, conforme o art. 83 da Convenção, a delimitação deve ser feita por meio de acordo, procurando uma solução equitativa. Sua natureza jurídica restou muito discutida ao longo do tempo, existindo quem defendesse se tratar de *res communis*, outros *res nullius*, todavia o que predominou foi a ideia de que a plataforma está submetida ao controle do Estado para fins de exploração. Quanto aos direitos e prerrogativas dos Estados na plataforma continental, eles dizem respeito à exploração econômica, mas sem que haja uma soberania dos países sobre essa plataforma, de maneira que, por exemplo, não podem impedir que outros Estados ali coloquem cabos ou dutos submarinos, observado determinado regramento mínimo.

A matéria é regulada pelos artigos 12 a 14 da Lei nº 8.617/93, consoante com a Convenção de Montego Bay nos artigos. 77 a 81. Nesses, fica patente que, diante da abundância de riquezas naturais, como minerais, fauna marítima, petróleo, entre outros, é exclusiva do Estado ribeirinho a exploração, como, no caso da exploração de óleo e gás:

³²⁹ REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar, São Paulo: Saraiva, 2011, p.358.

³³⁰ Ibid., p. 359-360.

³³¹ Art. 4º. Incluem-se entre os bens da União:

(...)

III - a plataforma continental;

Adotou, pois, a Convenção, o critério de milhas (e não de metros) e de extensão (e não de profundidade), exercendo o Estado costeiro direitos de soberania sobre a plataforma, para fins de exploração e aproveitamento de seus recursos naturais. Compreendem, estes, os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo, bem como, os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, que, no período de captura, estão imóveis no leito ou subsolo. Os direitos de soberania são exclusivos e ninguém pode empreender atividades sem o consentimento expresso do Estado costeiro. Os direitos do Estado costeiro sobre a plataforma independem de sua ocupação ou declaração e não afetam o regime jurídico das águas sobrejacentes ou do espaço aéreo acima dessas águas, nem a navegação e outras liberdades dos demais Estados.³³²

Os Estados estrangeiros podem, na plataforma continental, conduzir a investigação científica marinha, desde que com o consentimento prévio do governo brasileiro. Podem, também, colocar cabos e dutos submarinos, desde que respeitadas as condições para colocação destes quando penetrem em território nacional ou no mar territorial.

Verifica-se, pois, que o regime jurídico da plataforma continental é muito semelhante ao da ZEE, já que o direito de soberania se exerce para efeito de exploração e aproveitamento de seus recursos naturais. Nada obstante, os direitos dos Estados sobre a plataforma continental não precisam de uma declaração formal de soberania, ao passo que os direitos sobre a ZEE necessitam serem colocados de forma expressa:

[...] os conceitos de plataforma continental e de zona econômica exclusiva (ZEE), enquanto inter-relacionados, não devem ser confundidos um com o outro. Os direitos na plataforma continental aderem automaticamente como um incidente inerente à soberania do Estado costeiro, ao passo que tal Estado deve expressamente proclamar sua Zona Econômica Exclusiva. Entre outras questões, proclamar uma ZEE autoriza o Estado costeiro a exercer seus direitos soberanos sobre a pesca e a controlar a poluição para todos os propósitos. O conceito de plataforma continental restringe os direitos soberanos aos minerais do fundo do mar (e talvez a espécies marinhas imóveis) e ao controle de poluição das atividades mineradoras, entretanto, diferentemente da ZEE, se a geologia é favorável a plataforma continental da nação pode se estender consideravelmente além das 200 milhas náuticas.³³³

Feita essa análise no âmbito do “direito privado”, acreditamos que o conceito de áreas marítimas abrange, também, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental, áreas em que o Estado possui soberania limitadas, porém, possibilidade de exploração econômica, deveres e direitos, no que tange às pesquisas ambientais, e ações por parte de Estados estrangeiros só serão exercidas após permissão do Estado ribeirinho.

Não vemos, na limitação da soberania plena, óbice intransponível para o exercício das competências tributárias. Quanto aos fatos ocorridos nas ações do Estado litorâneo, caso os

³³² MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008, p. 43.

³³³ Ernest E. Smith apud Marilda Rosado de Sá Ribeiro, Direito do Petróleo, 2014, p.71.

mesmos se enquadrem nas hipóteses de incidência tributária, não há motivações quanto ao elemento material da hipótese de incidência, para a sua tributação. Do mesmo modo, após estipulados critérios para divisão de tais áreas entre os entes subnacionais, não há que se falar em não exercício de seu poder de tributar sobre as águas marítimas.

Obviamente, a tributação por ISS apresenta as peculiaridades da LC nº 116/2003, que não permitem que os fatos ocorridos em tais áreas sejam tributados, eventualmente, no local da prestação. Essas questões foram supra analisadas e voltarão a aparecer na conclusão do trabalho.

Como vimos, o STF, STJ e os Tribunais de Justiça do Espírito Santo e Rio de Janeiro, por motivos diversos dos aqui enfrentados, também reconhecem a possibilidade do exercício da competência tributária dos entes da Federação sobre essas áreas, destacando-se como marco jurisprudencial a medida cautelar na ADI nº 2080/RJ.

Portanto, após o encerramento do presente capítulo, concatenaremos nossas conclusões gerais quanto ao presente estudo em capítulo apartado a seguir.

4. CONCLUSÃO

Conclui-se pela necessidade da Lei Complementar para a regulamentação de conflitos de competência entre entes federados, ao contrário da postura adotada por Estados e Municípios, que se utilizam, para tal finalidade, da Lei nº 7.525/86, em desconformidade ao art. 146, I e III; art. 155, §2º, XII, da Constituição Federal e art. 3º, §3º, da Lei Complementar nº 116/2003.

Não restam dúvidas de que a tributação sobre as plataformas localizadas em águas marítimas gera conflitos de competência. Em primeiro lugar, porque não há legislação que disponha sobre as competências tributárias sobre essas áreas, que, de acordo com a Lei nº 8.617/93, o mar territorial, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental, são áreas em que há soberania, limitada em determinados casos, da União Federal. Em segundo lugar, conforme relatado em tópico supra, a utilização dos critérios da Lei nº 7.525/86, levam à tributação das operações nas plataformas de petróleo por diversos entes, o que gera o fenômeno da pluritributação.

Dessa forma, é nítida a reserva de lei complementar para regulamentar a questão das competências tributárias sobre as referidas áreas. É, ainda, pacífico, entre doutrina e jurisprudência, o fato de que a não existência de lei complementar dirimindo tais conflitos faz com que suas cobranças sejam consideradas inconstitucionais, conforme os precedentes do STF referentes a inovações por parte dos entes subnacionais quanto aos impostos de sua competência, mas fora do poder que lhes fora outorgado pelo constituinte.

A necessidade de lei complementar recai sobre o fato de que esse é o veículo normativo apto para instituir as competências municipais e estaduais sobre as águas marítimas, e definir os critérios para que cada ente federativo venha a tributar essas áreas, já que a tributação na ausência de lei complementar é ilegal e inconstitucional. Portanto, não se afirma aqui que a tributação em águas marítimas seja impossível. Entretanto, é imprescindível que haja lei complementar regulamentando a matéria sob pena de se ferir frontalmente Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar nº 116/2003.

Fato é que, até o momento, quanto ao ISS, a tributação se faz devida no local do estabelecimento prestador, seja por força do art. 12 do Decreto Lei nº 406/68, para os fatos geradores ocorridos ainda sob sua égide, ou pelo §3º, art. 3º, da Lei Complementar nº 116/2003, e quanto ao ICMS, trata-se de verdadeira não incidência por falta de previsão legal quanto à definição do lugar da ocorrência do fato gerador, motivo pelo qual a confrontação desenvolvida pelo IBGE, com base na Lei nº 7.525/86, perfaz um indiferente para o Direito Tributário.

Ainda, a intenção do presente trabalho não foi trazer o critério que deve ser utilizado pelo legislador complementar, uma vez que seriam necessários conhecimentos técnicos específicos que extrapolam o escopo do estudo. No entanto, parece-nos que a problemática da utilização da Lei nº 7.525/86, além do fato da mesma não dispor sobre competências tributárias e não se tratar de lei complementar, é que há a delegação ao IBGE da demarcação das áreas marítimas onde são encontrados poços para exploração, e que esse órgão se utiliza de dois critérios distintos para a distribuição dos *royalties* entre os entes subnacionais – linhas paralelas e linhas ortogonais. Como defendido, cabe ao legislador complementar a definição de um critério, de modo a se identificar de pronto o ente que será o sujeito passivo da relação tributária.

Além disso, é necessário destacar que o art. 18 da Constituição, prevê, para a alteração nos limites territoriais dos Estados, lei complementar, após plebiscito. No caso dos Municípios, a alteração pode ser feita por lei estadual, desde que dentro do período definido em lei complementar, que ainda não foi editada. O caso do art. 18, que trata, especificamente de criação, incorporação, fusão e desmembramento dos entes subnacionais, mas nada fala de divisão de território que já seria deles, como é o caso das águas marítimas, também passa por decisão do legislador complementar, como uma forma de centralização do processo que envolve a divisão dos referidos territórios, no Poder Legislativo nacional.

Como visto, a lei complementar do art. 18 se faz imprescindível para as alterações territoriais de Estados e Municípios, assim como, por fundamentos constitucionais distintos, a lei complementar é imprescindível para o exercício das competências tributárias em águas marítimas.

A conclusão acima foi possível com base nas seguintes análises extraídas do presente estudo:

- I) O art. 12 do Decreto – Lei nº 406/68 impôs como regra geral a tributação de ISS pelo Município onde se localiza o estabelecimento prestador. Apesar da doutrina de renome, acreditamos que a tributação em local diferente do local da ocorrência do fato gerador pode ser imposta por lei como técnica de praticidade, a fim de tornar mais fácil a arrecadação e a cobrança por parte do Fisco e o pagamento, por parte do contribuinte. Frise-se que a inconstitucionalidade do dispositivo nunca foi reconhecida pelo STF;
- II) A intenção do legislador era a de facilitar a definição do aspecto espacial da hipótese de incidência com a fácil visualização do Município competente para a tributação, posto que à regra geral só eram permitidas duas exceções, a fim de que não restassem maiores dúvidas quando da sua aplicação;

III) A disposição do artigo 12 visava à diminuição dos conflitos de competência entre os Municípios, de modo que o referido Decreto-Lei ocupava, nesse ponto, já sob a nova ordem constitucional, o papel da lei complementar do art. 146, I, da Constituição Federal;

IV) Apesar dos anseios legislativos em facilitar a visualização do aspecto espacial do fato gerador, não foi com o mesmo ânimo de pacificação que os fiscos municipais e a jurisprudência do STJ interpretaram o artigo 12, “a” do Decreto-Lei quando o estabelecimento do prestador localizava-se em Município distinto daquele em que o serviço foi prestado;

V) Tanto os contribuintes quanto os Municípios desvirtuaram o mandamento disposto na alínea “a” do artigo 12. Os primeiros, em manifesto planejamento abusivo, muitas vezes mantinham um estabelecimento fictício no Município X, mas, tinham estrutura também no Município Y, em que prestavam serviços. A intenção era a de serem tributados no Município que apresentasse a menor alíquota. Os contribuintes, por sua vez, também viviam situações de grande insegurança jurídica, em que eram tributados por dois entes diferentes, o Município de seu estabelecimento e o Município em que o serviço era prestado, em situação que se repete até os dias de hoje e que foi uma das motivações para o desenvolvimento do presente estudo;

VI) A intenção do Superior Tribunal de Justiça era evitar o planejamento abusivo de determinados contribuintes e, nos casos em que os planejamentos ocorriam, ainda que de forma lícita, objetivava-se balancear a tributação e dividir a arrecadação para que não houvesse concentração em certos Municípios;

VII) Com o passar do tempo, as motivações que levaram o STJ a não aplicar o art. 12, “a”, do Decreto-Lei, já não eram mais sequer invocadas e a nova regra geral, segundo a Corte, passou a ser a tributação pelo Município onde o serviço era prestado.

VIII) É possível concluir, também, que o STJ desconsiderou o disposto no artigo 12, “a”, do Decreto-Lei nº 406/68 por considerar que tal dispositivo entrava em confronto com o artigo 156, III, da Constituição, que outorga a competência aos Municípios para a instituição de ISS, o que não daria espaço para a interpretação de que Município, diferente daquele em que ocorreu o fato gerador, fosse competente para a cobrança do tributo. Dessa forma, em diversos julgados, explícita ou implicitamente, a Corte colocou essa interpretação do dispositivo constitucional à frente da literalidade da norma contida no Decreto-Lei;

IX) O STJ tem se manifestado para reconhecer, ainda que de forma tardia, que a intenção do legislador, quando da edição do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, era definir como regra geral do aspecto espacial do fato gerador do ISS o local do estabelecimento do prestador e não o local onde o serviço foi prestado. Como paradigma dessa virada jurisprudencial extemporânea, tem-

se acórdão proferido, em sede de recurso repetitivo, sobre a incidência de ISS sobre *leasing* - Recurso Especial nº 1.060.210/SC;

X) Não obstante os recentes acertos do STJ, quando da interpretação do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68, é inegável que, em 2003, o legislador procurou corrigir a jurisprudência até então dominante do Superior Tribunal de Justiça, com a criação da Lei Complementar nº 116/2003, cujo artigo 3º manteve o critério do estabelecimento prestador como regra geral, mas, em seus incisos, observou-se aumento dos serviços que deveriam ser tributados no local da ocorrência do fato gerador;

XI) A fim de aprimorar tal aspecto do ISS, o legislador complementar instituiu a Lei Complementar nº 116/2003, cujo artigo 3º manteve a regra geral do Decreto-Lei – a tributação pelo Município onde se localiza o estabelecimento do prestador – aumentando, porém, as exceções à tal regra em seus incisos, que apontam os serviços que devem ser tributados pelo Município onde ocorreu o fato gerador.

XII) É necessária a análise do caso concreto para que se chegue a uma conclusão mais correta de se houve ou não prática de planejamento abusivo por parte dos contribuintes ou ilegalidade por parte do Município responsável pelo lançamento. Isso porque somente uma análise minuciosa, que depende das provas trazidas aos autos de processo administrativo ou judicial, poderá revelar a localização do real estabelecimento prestado, para evitar distorções do mandamento normativo, como ocorreu com a interpretação dada pelo STJ ao Decreto-Lei nº 406/68;

XIII) O §3º, art. 3º, da LC nº 116/2003 dispõe que os serviços prestados em águas marítimas deverão ser tributados no estabelecimento do prestador, conforme a regra geral. No entanto, os serviços listados no item 20.01 da lista anexa, deverão ser tributados no Município em que os mesmos foram prestados;

XIV) Pela leitura do §3º, do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, a tributação dos serviços do item 20.01 deve ser feita pelo Município do local do porto, por não haver qualquer dificuldade em defini-lo, verificando-se exceção à regra geral de incidência tributária, justamente por não haver potencial conflito entre entes oriundo dessas prestações de serviços;

XV) No caso dos serviços listados no item 7.21, ocorre situação diversa, uma vez que eles não são prestados em território terrestre, mas, como o próprio legislador afirma, em “águas marítimas”, em plataformas de petróleo e outras embarcações. Foi necessária a eleição de critério que inviabilizasse a dúvida sobre o local da prestação de serviços, que, nesses casos, seria inerente. O legislador complementar optou, então, por retornar à regra geral de tributação

pelo Município do estabelecimento do prestador, de modo a não existir qualquer margem de dúvidas que levasse a arbítrios desses entes;

XVI) Sendo os serviços prestados em apoio à atividade de E&P executados em águas marítimas, a regra de competência, aponta para o local do estabelecimento prestador, caso em que, como restou claro, não há possibilidade de exigência do ISS retido na fonte em relação ao tomador do serviço, sob pena de se pavimentar o caminho para a bitributação municipal e para a guerra fiscal entre os Municípios, já que o imposto seria retido no Município em que o serviço foi prestado, quando a competência pertence à outra municipalidade, onde se localiza o estabelecimento prestador;

XVII) Quanto às plataformas serem consideradas estabelecimentos para fins de incidência ICMS e ISS, ainda que não houvesse dúvidas quanto a essa configuração, no caso da tributação por ISS, há regra explícita no sentido de que se tributa no estabelecimento do prestador e não do tomador, não podendo, em tal hipótese, como visto acima, o legislador impor a obrigação de retenção na fonte ao tomador, já que a tributação não ocorre no local da ocorrência do fato gerador. Para as empresas exploradoras de biocombustíveis em águas marítimas, pouco importa a constatação de que plataformas e outras embarcações são configuradas como estabelecimento, uma vez que elas são as tomadoras do serviço, não são contribuintes ou responsáveis, não havendo qualquer relação de sujeição passiva na relação jurídico tributária, que deve ser entre os Fiscos municipais e os tomadores;

XVIII) Além disso, no caso dos serviços necessários para a viabilização das atividades serem desenvolvidos pelas próprias empresas componentes do consórcio de exploração das áreas, não há que se falar em prestação de serviços e, assim, não ocorre o fato gerador do ISS. Isso porque, tais serviços são atividades-meio, não atividades-fim, sendo essas últimas aquelas aptas a gerar obrigações tributárias;

XIX) Para fins de tributação de ICMS pelos Estados, ainda que se considere as plataformas como estabelecimentos comerciais ou prestadores, a tributação encontra óbice no fato de que as águas marítimas não foram divididas entre os entes subnacionais para exercício de suas competências tributárias;

XX) As leis dos Municípios litorâneos do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, bem como a legislação de ICMS desses Estados, impõem a tributação de fatos geradores ocorridos em plataformas de petróleo localizadas em águas marítimas;

XXI) Tanto a legislação tributária municipal quanto a legislação tributária estadual tributam fatos geradores ocorridos em território marítimo, seja admitindo a ocorrência do fato gerador

na extração de óleo no mar, como fez e tornou a fazer o Estado do Rio de Janeiro. Seja estendendo, indevidamente, seus limites territoriais para alcançar o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, como diversos dispositivo dos regramentos municipais;

XXII) Além disso, observou-se que os Municípios, por meio de imposição de obrigação de retenção na fonte de ISS incidente sobre fatos geradores ocorridos fora de seus territórios, pretendem, na verdade, subverter a lógica imposta pela Lei Complementar nº 116/2003 com a atribuição de responsabilidade a terceiro, eximindo o contribuinte da obrigação de pagamento do tributo, o que só pode ocorrer quando o ente for competente para tributar o fato gerador ocorrido em seu território, o que ocorre com os serviços tributados no local da prestação, como listado nos incisos do art. 3º;

XXIII) Os Tribunais de Justiça do Rio de Janeiro e do Espírito Santo apresentam tendência equivocada de manter a cobrança de ISS sobre os serviços prestados em águas marítimas, no que, talvez, mantendo a interpretação, já corrigida pelo STJ, de que, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68 a regra seria a tributação no local da prestação, estendendo-a aos fatos geradores ocorridos já estando a LC 116/2003 em vigor;

XXIV) O Art. 18, §3º, da Constituição, impõe que a lei complementar, após plebiscito, é o veículo normativo para que os *Estados possam incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais*;

XXV) Quanto aos Municípios, a alteração territorial deve ser feita por lei estadual, obedecidos os critérios da lei complementar federal, conforme 18, §4º;

XXVI) Mesmo após as contínuas decisões do STF reconhecendo a mora do Congresso Nacional na criação da lei complementar a que se refere o §4º, do art. 18 da EC 15/1996, tal questão não foi, até o presente momento, solucionada. Conclui-se que, no caso de situações que se permeiem no tempo, de modo a se consolidarem, a tendência do STF é manter a criação do Município sob pena de afronta à segurança jurídica. Entretanto, nos casos em que a impugnação à constitucionalidade da norma for feita de forma ágil e que haja medida cautelar impedindo a eficácia da norma contestada, há que se reconhecer a inconstitucionalidade da lei estadual, de modo a se inviabilizar a criação do Município;

XXVIII) A medida cautelar julgada na ADI nº 2080 reconhece que há competência tributária dos entes no mar territorial, plataforma continental e zona econômica exclusiva, em entendimento mantido no Recurso Extraordinário nº 823.790/ES;

XXIX) O vício na tributação imposta por Estados e Municípios litorâneos com base nas projeções não fere somente o art. 102 do Código Tributário Nacional, que trata do princípio da territorialidade das leis tributárias. Há grave afronta, ainda, ao §1º do art. 108, que veda a tributação por analogia, tendo em vista que há a utilização imprópria da Lei nº 7.525/86;

XXX) A tributação por analogia viola não só o artigo 108 do CTN, como também o próprio princípio da legalidade tributária, consagrado pelo artigo 150, I, da Constituição Federal, uma vez que a utilização da referida técnica de integração pressupõe a regulação do negócio jurídico que não se adequa a qualquer dos sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei, o que é incompatível com o princípio da reserva legal;

XXXI) Sendo o aspecto espacial do fato gerador um dos elementos essenciais da obrigação tributária, a sua definição só pode se dar por lei, a partir de soluções previstas do seu próprio texto, e não em textos que regulem situações análogas, a fim de evitar a pluritributação espacial. Nos casos do aspecto espacial do ICMS e do ISS, é necessário que seja lei complementar, seja por força do art. 146 e 155, §2º, XII, da Constituição, seja para alteração do critério eleito pelo legislador complementar no §3º, do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003;

XXXII) Ainda que o Direito Tributário brasileiro permitisse a tributação por analogia, o que só para fins de argumentação se admite, a utilização de tal técnica de integração tem como pressuposto a utilização de uma lei que regule situação que guarde uma identidade valorativa com os fatos que se pretende regular, a partir da existência em ambos os casos das mesmas razões de decisão;

XXXIII) Percebe-se que tal identidade não existe no caso em questão, uma vez que os critérios legais para a divisão dos *royalties*, ingresso que tem natureza indenizatória, parte de considerações que não estão necessariamente associadas à divisão territorial dos Municípios, podendo levar em conta aspectos populacionais, econômicos e políticos e não a repartição territorial das projeções estaduais e municipais na plataforma continental, que deve fundar-se em aspectos eminentemente geográficos definidos previamente, e não como é feito na sistemática da Lei nº 7.525/86, de acordo com a descoberta de cada bloco de petróleo;

XXXIV) Vale destacar que a demarcação dos Estados e Municípios beneficiários dos *royalties* do petróleo, além de ser feita *a posteriori*, de acordo com cada nova descoberta de petróleo, é atividade exercida pelo IBGE, com fundamento em norma que não guarda a menor densidade normativa exigida de uma lei necessária à definição do aspecto espacial do fato gerador do tributo ou à repartição territorial das entidades federativas em nosso país;

XXXV) Incorrem em grave violação aos direitos dos contribuintes os entes subnacionais ao se utilizarem da Lei nº 7.525/86 para impor a tributação de ICMS e ISS sobre as plataformas de petróleo localizadas no mar. Primeiro, porque, como já assentado, tal lei foi criada exclusivamente para repartir as receitas dos *royalties* da exploração do petróleo. Em segundo lugar, deve-se ter em mente que os critérios por ela estabelecidos, para o cumprimento de sua finalidade, são extremamente ambíguos e incertos. Enfim, tem-se que a utilização de tal lei fere o preceito constitucional do art. 150, I, que veda a imposição de tributação por analogia;

XXXVI) O federalismo cooperativo da Constituição de 1988 foi moldado sobre rígidas bases, com a definição exaustiva das materialidades que podem ser tributadas por cada ente, a fim de proporcionar maior segurança jurídica e maior autonomia aos entes sem a necessidade de existência de hierarquia entre eles, de acordo com o princípio da conduta amistosa federativa;

XXXVII) O constituinte optou por conferir competência legislativa a todos os entes da Federação, de modo a descentralizar a produção legislativa, conferindo maior autonomia a Estados e Municípios, inclusive, no que tange ao direito tributário e financeiro, conforme disposto no art. 24, I, da Constituição. A partir da leitura combinada do art. 24 com o art. 146 da Constituição, verifica-se que há clara e incontestada competência dos entes para instituição de seus tributos por lei ordinária, de um lado, no entanto, nas matérias elencadas no art. 146, o constituinte optou pela centralização legislativa, numa tentativa de tornar mais uníssono o sistema tributário nacional;

XXXVIII) Com competência cumulativa, os Estados somente podem legislar para atender às peculiaridades locais, não para definir fatos geradores ou criar aspectos da obrigação tributária que estejam previstos de forma distinta em lei complementar. Além disso, nos casos de competência concorrente não cumulativa, Estados e Municípios legislam suplementarmente apenas naquilo que já não tenha sido regulado pela União, não podendo, simplesmente, alterar aspectos já definidos pelo legislador complementar;

XXXIX) A Lei Kandir – LC nº 87/1996 – veio dispor sobre as alíneas do inciso XII, definindo, para quase todos os casos, as normas gerais de ICMS. No entanto, não há previsão quanto ao local da incidência quando as operações ocorrem no mar, de modo que, também para esse imposto, há a necessidade de lei complementar específica que dirima os conflitos de competência inerentes às omissões legislativas concernentes a esse ponto das normas gerais de ICMS. Assim, o fato de os Estados possuírem previsão em sua legislação de que os territórios se expandem para as águas marítimas (mar territorial, ZEE e plataforma continental) em nada

supre a necessidade de lei complementar para definir o local exato da ocorrência do fato gerador;

XL) Há necessidade de lei complementar para instituir as competências municipais e estaduais sobre as águas marítimas, e definir os critérios para que cada ente federativo venha a tributar essas áreas, inclusive porque, no que tange à definição do local da incidência do tributo, repisa-se, que os papéis da lei complementar se confundem – a definição de tal ponto da norma geral está intimamente vinculada à resolução do conflito de competências, principalmente, horizontal, entre os entes. A tributação na ausência de lei complementar é, pois, ilegal e inconstitucional;

XLI) É imprescindível, portanto, que haja lei complementar regulamentando a matéria, a fim de impor critérios, ou, ao menos, delegar a órgão técnico a elaboração de critérios objetivos para a divisão das águas marítimas entre Estados e Municípios, sob pena de se ferir frontalmente a Constituição e o Código Tributário Nacional;

XLII) A alteração proposta pela PLP 437/2008 em nada auxilia a visualização do Município competente para a tributação, de modo que se retorna aos problemas de falta de critérios para delimitação territorial das águas marítimas;

XLIII) A Convenção de Montego Bay estabeleceu a possibilidade para os Estados costeiros exercerem a sua soberania na zona econômica exclusiva e na plataforma continental, no que se refere à exploração dos seus recursos naturais, resguardada a liberdade de navegação para os demais países. Com isso, os Estados costeiros podem exercer a competência tributária em águas marinhas. No entanto, a referida convenção não estabeleceu a disciplina quanto à divisão interna da competência entre os entes federativos, o que deve ser estabelecido por legislação interna com amparo na Constituição Federal;

XLIV) O artigo 20, §1º da Constituição Federal prevê que Estados e Municípios tenham projeções no mar territorial, na plataforma continental e na zona econômica exclusiva;

XLV) A despeito da possibilidade, em tese, de haver exercício da competência tributária por Estados e Municípios no âmbito da plataforma continental e da zona econômica exclusiva, é imprescindível que exista lei federal que promova tal repartição, atenta às necessidades da sociedade, de Estados e Municípios em todas as dimensões do poder estatal para além da mera distribuição de *royalties* de petróleo e gás;

XLVI) Inexistindo tal norma, é preciso que a lei complementar venha a dirimir o potencial conflito de competência que se instaura sem a prévia definição dos aspectos espaciais dos fatos geradores estaduais e municipais;

XLVII) Apesar de não haver lei complementar para dirimir os conflitos de competências tributárias, conforme disposto no art. 146, I, da Constituição Federal, os Estados e Municípios vêm tributando o ISS supostamente devido pelas empresas de exploração e produção de petróleo a partir dos critérios estabelecidos pela Lei nº 7.525/86 para a distribuição de *royalties* – projeção, pelo IBGE, em linhas ortogonais e em linhas paralelas –, o que, além de violar o princípio da legalidade tributária, causa o fenômeno da pluritributação horizontal, tendo em vista a incerteza fática ocasionada pelos critérios citados;

XLVIII) É necessária a edição de lei complementar para dirimir o potencial conflito de competência entre os Municípios, sendo imprestável para tanto, o artigo 3, §3º, da LC nº 116/03, por reproduzir a regra geral de tributação no estabelecimento prestador, o que tem se mostrado insuficiente diante da fixação pela lei municipal de ficções jurídicas na definição de estabelecimento em alto mar.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Inês Chaves de, A plataforma continental brasileira, Del Rey: Belo Horizonte, 1994;
- ATALIBA, Geraldo, Hipótese de incidência tributária, São Paulo: Malheiros, 1992;
- BALEEIRO, Aliomar, Uma introdução à ciência das finanças, Rio de Janeiro: Forense, 1974;
- BARRETO, Aires F. ISS – Não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 200, p. 19-27, jun/2006;
- _____. ISS na Constituição e na Lei, 3. ed, São Paulo: Dialética, 2009;
- BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra – Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 3 de outubro de 1988, 3º vol. – tomo I – arts. 18 a 23, 2ª ed. Atual – São Paulo: Saraiva, 2001;
- BONFIM, Diego Marcel, Artigos 11 e 12. In: Adolpho Bergamini; Diego Marcel Bonfim (coord), Comentários à Lei Complementar n.87/96 de advogados para advogados, 2008, BUJANDA, Fernando Sáinz de, vol. 60;
- CALIENDO, Paulo. Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005;
- CAMPINHO, Sérgio, O direito de empresa à luz do código civil, Renovar: São Paulo, 2014;
- CARRAZZA, Roque Antônio, Breves considerações sobre o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, n. 6, 1978;
- CARVALHO, Paulo de Barros, Teoria da norma tributária, São Paulo: Lael, 1974;
- _____. IPI - comentários sobre as regras gerais de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/ TAB). Revista dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 12, p. 42-60, set. 1996;
- COELHO, Fábio Ulhoa, Curso de direito comercial, vol. 1, RT: São Paulo, 2006;
- COELHO, Sacha Calmon, Curso de direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2015;
- COSTA, Eliud José Pinto, ICMS Mercantil, Quartier Latin: São Paulo, 2008;
- COSTA, Regina Helena, Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional, Saraiva: São Paulo, 2009;
- DERZI, Misabel Abreu Machado, O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços, In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. Barueri – SP: Manole, 2004;

ENGISCH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008;

FERRARI, Giorgio, Diritto privato. In: Giuffrè, Enciclopédia del diritto, v. 4, 1959;

GAVOUNELI, Maria, Functional jurisdiction in the law of the sea, 2007;

GANDRA, Rogério Mendes, “O Impacto da Lei Noel em Projetos de Investimento na Indústria de Petróleo e Gás: Um Estudo de Caso”, Boletim Informativo do Instituto de Economia da UFRJ, in: https://infopetro.files.wordpress.com/2010/02/2005_janfev_petrogas.pdf;

GONÇALVES, Carlos Roberto, Direito civil brasileiro, volume 3: contratos e atos unilaterais, São Paulo: Saraiva, 2010;

GUASTINI, Riccardo. Distinguendo – estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999;

GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. Introducción al conocimiento científico. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 2004;

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. 67-79, out/2006;

HOFFMANN, Susy Gomes, A competência dos Municípios para a instituição de cobrança de ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 105, 2004;

JUSTEN FILHO, Marçal, ISS no tempo e no espaço, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 2, 1995;

MANDETTA, Savério, Impostos, taxas e contribuições, São Paulo: Colébras, sem data;

MARIANO, Álvaro Augusto Camilo, Estabelecimento empresarial: aspectos negociais e dever de não-concorrência, 2007,p.31. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, Programa de PósGraduação em Direito;

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Parecer serviços de construção civil prestados em territórios da União ou dos Estados não estão sujeitos ao ISS. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/28/d04237e04209_p.doc>;

MARTINS, Marcelo Guerra Impostos e contribuições federais, São Paulo: Renovar, 2004;
MARTINS, Sérgio Pinto, Manual do Imposto sobre serviços, São Paulo: Atlas, 2000;

MATTOS, Adherbal Meira Mattos, O novo direito do mar, Renovar: Rio de Janeiro, 2008;

MAZZUOLI, Valério de Oliveira, Curso de Direito Internacional Público, RT: São Paulo, 2015;

MELLO, Bandeira de. Natureza jurídica do Estado federal, publicado pela Prefeitura de São Paulo, em 1948;

MELO, José Eduardo Soares, ISS: aspectos teóricos e práticos, São Paulo: Dialética, 2001

MORAIS, Bernardo Ribeiro de, Doutrina e prática do imposto sobre serviços, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984;

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar”. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Orgs.). Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários – estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014;

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de direito financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011;

PAIM, Maria Augusta. Plataforma marítima é EMBARCAÇÃO. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 02, n. 08, p. 09-19, maio/jun. 2012,

PIVA, Silvia Helena Gomes, O ISSQN e a determinação do local de incidência tributária, São Paulo: Saraiva, 2012;

PROCHALSKI, Daniel, Dissertação apresentada para conclusão do mestrado nas Faculdades Integradas Curitiba, O critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS e os conflitos de competência entre Municípios. Disponível em <http://tede.unicuritiba.edu.br/dissertacoes/DanielProchalski.pdf> . Acesso em ago/2015.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro, Forense, 2003;

REQUIÃO, Rubens, Curso de Direito Comercial, vol. 1 Saraiva: São Paulo, 2005;

REZEK, José Francisco. Direito Internacional Público: curso elementar, 4. ed, São Paulo: Saraiva, 1994;

RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha e HENRIQUES, Vera Lúcia Ferreira de Mello, O imposto sobre serviços comentado, Rio de Janeiro: Liber Juris, 1977;

RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá. Direito do Petróleo. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, Não Surpresa e Proteção à Confiança Legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008;

_____. Tributos - Teoria Geral e Espécies, 1. ed, Niterói: Impetus, 2013;

_____. Justiça, interpretação e elisão tributária, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2003.

_____. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS, In.: Revista Fórum de Direito Tributário nº 59, Belo Horizonte: 2012;

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins; MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ISS e a lei complementar nº 116/2003 – aspectos relevantes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 115. São Paulo: Dialética, 2003;

ROCHA, Sérgio André, “Considerações acerca da incidência do ISS sobre serviços prestados no exterior.”, In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 104, 2004;

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003;

SAUER, João Guilherme, Sujeito ativo e “local da prestação”. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial, In.: Revista Dialética de Direito Tributário nº 196, 2012;

SILVA, Almiro do Couto e, Comentário ao artigo 20. In: J. J. Gomes Canotilho, Gilmar F. Mendes; Ingo W. Sarlet, Lenio L. Streck (Coords.), Comentários à Constituição do Brasil, 2013;

SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito tributário, São Paulo: Saraiva, 2011;

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. IV – Os Tributos na Constituição, Rio de Janeiro: Renovar, 2007;

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. ISSQN e a Importação de Serviços. Rio de Janeiro: Renovar, 2008;

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil, Rio de Janeiro: Forense, 2015.