



**Universidade de Brasília**  
**Faculdade de Direito**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO  
ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO E  
PRODUÇÃO DE PETRÓLEO NA PLATAFORMA  
CONTINENTAL**

Lorrane Oliveira Vasconcelos

Brasília

2015

**Universidade de Brasília**  
**Faculdade de Direito**

Lorrane Oliveira Vasconcelos

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO  
PELO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS DE  
EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO NA  
PLATAFORMA CONTINENTAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Orientador: Prof. Adriano Drummond  
Cançado Trindade  
Co-Orientador: Rafael Santos de  
Barros e Silva

Brasília  
2015

**Universidade de Brasília  
Faculdade de Direito**

Lorrane Oliveira Vasconcelos

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO  
ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO E  
PRODUÇÃO DE PETRÓLEO NA PLATAFORMA  
CONTINENTAL**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, aprovada com conceito [    ]

**BANCA EXAMINADORA:**

---

**Professor Adriano Drummond Cançado Trindade (UnB)**

---

**Professor Rafael Santos de Barros e Silva (UnB)**

---

**Professora Doutora Carina Costa de Oliveira (UnB)**

*Dedico este trabalho a Deus, pela graça insondável que alcançou o meu coração e me redimiu, e ao Oza, por demonstrar na terra o amor do Pai celestial.*

## **AGRADECIMENTOS**

Meu coração se enche de gratidão ao meu Senhor e Salvador, que em tudo me conhece e me guia com laços de amor e de misericórdia. Que antes mesmo que eu fosse formada, já sabia desta vitória e de muitas outras que virão.

Aos meus pais, Ozias e Ionara, pelo amor de sempre e, principalmente, pela inspiração com que vivem a vida. Por me ensinarem a sonhar e a ter fé, pois, em Cristo, tudo podemos.

Aos meus irmãos, Lorenzo e Kim, tão cheios de vida e de alegria. Vocês são o meu tesouro.

À minha amada família como um todo, nas pessoas dos meus avós queridos, Neuza e Jairo, que tanto torcem por mim e não medem esforços ao me amar.

Aos amigos da Universidade de Brasília, que me deram os melhores anos que eu poderia ter; especialmente a Lorrane e a Natália, por aguentarem minha ausência e me animarem no momento do desespero.

Ao Matheus Oliveira, pelo amor e pela alegria com que enche a minha vida. Por me ensinar um amor simples, leve, mas cheio de comprometimento e sonhos. Te amo.

Agradeço também aos meus orientadores, Adriano e Rafael, por serem tão pacientes e aceitarem o desafio, mesmo diante do curto período de tempo.

## RESUMO

O presente trabalho objetiva esclarecer a atuação dos entes federativos na Plataforma Continental, especialmente quanto à competência tributária no tocante aos serviços de exploração e produção do petróleo. Necessário, então, analisar as previsões constitucionais sobre tal área, tendo em vista os recursos da Plataforma Continental serem bens da União e verificar se tal dispositivo é suficiente para afastar a competência tributária dos Estados e Municípios costeiros. Considerando-se que a União detém plena competência, tanto para legislar, quanto no tocante à proteção e preservação, na Plataforma Continental, e que o princípio da territorialidade impõe que os entes federativos atuem dentro de sua limitação territorial, será possível constatar que a cobrança do ISS pelos municípios costeiros é inconstitucional por ultrapassar os limites de sua competência estabelecida na Carta Magna.

**PALAVRAS CHAVE:** Petróleo, Plataforma Continental, Competência, Princípio da territorialidade, ISSQN.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>2. PLATAFORMA CONTINENTAL: CONCEITO E COMPETÊNCIA</b> .....	<b>Erro!</b>
<b>Indicador não definido.</b>	
2.1. OS DIREITOS DO ESTADO COSTEIRO SOBRE A PLATAFORMA CONTINENTAL NA PERSPECTIVA INTERNACIONAL .....	11
2.2. A LEGISLAÇÃO NACIONAL NO TOCANTE À COMPETÊNCIA BRASILEIRA NA PLATAFORMA CONTINENTAL.....	17
2.2.1. A competência da Justiça Federal nas causas relacionadas à Plataforma Continental. ....	23
2.2.2. A competência da União para legislar sobre a Plataforma Continental.....	25
2.2.3. A competência federal na proteção e preservação da Plataforma Continental .....	26
<b>3. O PRINCÍPIO DA TERRITÓRIALIDADE E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL</b> .....	29
3.1. O ENTENDIMENTO DO STF NA MEDIDA CAUTELAR DA ADI Nº 2080/RJ.	32
3.2. O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE .....	39
3.3. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS.....	41
<b>4. O ISSQN E OS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO</b> .....	46
4.1. O FATO GERADOR DO ISS.....	47
4.2. O LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO X LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR.....	51
4.3. PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 437/2008 .....	59
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	62
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	64

## 1. INTRODUÇÃO

O contínuo e expressivo crescimento da exploração petrolífera na Plataforma Continental tem levantado importantes questionamentos sobre a segurança jurídica que engloba tais atividades, inclusive, e principalmente, no que diz respeito à tributação. Definir com precisão os impostos incidentes sobre tais atividades, em qual momento da cadeia produtiva e qual o Ente Federativo legítimo para cobrá-los são as indagações que permeiam o setor. Nesse sentido, é relevante analisar o contexto dessa conexão entre a exploração de petróleo e o direito tributário.

A exploração de petróleo tem se firmado ano após ano como uma das atividades mais rentáveis e importantes do mundo, razão pela qual deve se manter como uma indústria foco de atenção e pesquisa. Especificamente no caso brasileiro, a “descoberta” de uma valiosa reserva petrolífera na Plataforma Continental, popularmente conhecida como Pré-Sal, que coloca o Brasil “*em uma posição estratégica frente à grande demanda de energia mundial das próximas décadas*”<sup>1</sup>, reforça a necessidade do trabalho.

De fato, o Brasil dispõe de cerca de 8.000 km de área litorânea, tendo um controle jurisdicional sobre uma área de 4,5 milhões de km<sup>2</sup>, mais da metade de seu território emerso.<sup>2</sup> Tão extenso território, com recursos vivos e não-vivos ainda não plenamente estimados, requer uma normatização clara que estabeleça as atividades ali permitidas.

Ou seja, é importante para as empresas brasileiras que atuam no setor de petróleo e gás que se esclareça quais poderes o Estado costeiro exerce sobre esta dimensão territorial e qual o ente federativo competente para atuar nesta porção marítima. O Brasil precisa, para uma melhor atuação na Plataforma Continental, que cada parte saiba seu campo de atuação e as respectivas consequências.

---

<sup>1</sup> Para maiores informações sobre o PRÉ-SAL, disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/areas-de-atuacao/exploracao-e-producao-de-petroleo-e-gas/pre-sal/>>. Acesso em: 09.07.2015

<sup>2</sup> Para mais informações, ver: Relatório técnico 17 – Marco Legal sobre mineração marinha, Ministério de Minas e Energia, julho de 2009. Disponível em: <[http://www.mme.gov.br/documents/1138775/1256660/P08\\_RT17\\_Marco\\_Legal\\_sobre\\_Mineração\\_Marinha.pdf/563c7f8e-d470-4dc5-9510-5fbfac8c70e8](http://www.mme.gov.br/documents/1138775/1256660/P08_RT17_Marco_Legal_sobre_Mineração_Marinha.pdf/563c7f8e-d470-4dc5-9510-5fbfac8c70e8)>. Acesso em: 09.07.2015



Ocorre que esse esclarecimento perpassa pela análise do próprio conceito de Plataforma Continental e suas peculiaridades. De fato, esta porção marítima é uma realidade que foi se tornando foco de atenção e regulamentação em todos os países, não somente no Brasil, razão pela qual a doutrina do direito internacional é adequada para que se obtenha o real tratamento dado à Plataforma. Nesse sentido, a compreensão do real interesse em tal área é basilar para o presente estudo.

No campo tributário, a definição clara das atividades possibilita estabelecer os fatos geradores dos Impostos sobre cada etapa do processo produtivo. As inseguranças jurídicas que permeiam o setor se tornaram tão latentes que diversas empresas motivaram o Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES a financiar a realização de um estudo sobre o impacto da carga tributária sobre a atividade de E&P de petróleo e gás como um todo, englobando também a Plataforma Continental brasileira, analisando especificamente cada norma que gera questionamentos no setor, entre elas a insegurança jurídica quanto à tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN ou ISS.<sup>3</sup>

A análise da tributação do ISSQN se dá em razão, principalmente, do local da prestação dos serviços. Como o presente trabalho analisará as atividades de exploração e produção ocorridas na plataforma continental, verificou-se que existem divergências normativas e doutrinárias quanto à possibilidade de incidência do ISS, tendo em vista que não se pode enquadrar como território municipal. Logo, sendo o ISSQN imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, não pode ser exigível em território que não seja municipal.

No caso específico do direito tributário, os de conflitos de competência para a cobrança dos impostos pode gerar verdadeira guerra fiscal, impedido o melhor aproveitamento dos recursos do setor em razão da insegurança jurídica.

Mesmo com a edição da Lei nº 12.352, de 22 de dezembro de 2010, a Lei do Pré-Sal, que objetiva estabelecer os parâmetros para exploração e produção de petróleo nas áreas do Pré-Sal, que se localiza na plataforma continental, pouco se desenvolveu sobre a competência tributária na área. Contudo, esta lei demonstra em

---

<sup>3</sup> Panorama da Tributação Brasileira no Setor de Petróleo e Gás. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Apoio\\_Financeiro/Apoio\\_a\\_estudos\\_e\\_pesquisas/BNDES\\_FEP/prospeccao/chamada\\_ambiente\\_tributario\\_petroleo.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/Apoio_a_estudos_e_pesquisas/BNDES_FEP/prospeccao/chamada_ambiente_tributario_petroleo.html)>. Acesso em: 09.07.2015

todo o seu texto, o que a Constituição já sinaliza, no sentido de que toda a temática que envolve a Plataforma Continental, seus recursos, preservação do seu ambiente e defesa da área, são de competência da União.

Diante desse silêncio legislativo que não regulamenta com exatidão a natureza jurídica da Plataforma Continental e sua situação enquanto território nacional ou não, ocorrem as cobranças por parte dos municípios costeiros do imposto sobre os serviços relacionados às atividades de exploração e produção de petróleo realizadas nesta área, sob o argumento de que tal porção marítima integraria o seu território para fins fiscais.

Apesar de este entendimento ter sido inicialmente adotado pelo Supremo Tribunal Federal em Acórdão na Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2080/RJ, o presente trabalho se propõe a analisar o conceito de territorialidade com mais afinco, debruçando-se sobre a repartição de competências da Constituição e sobre a aplicabilidade do princípio da territorialidade.

Esta análise se pautará pelo emprego de uma metodologia analítico-sintética tanto dos dispositivos constitucionais, como do estudo de jurisprudência sobre o tema para possibilitar a correlação entre o texto legal e sua aplicabilidade prática.

Por fim, caberá avaliar se o critério espacial do fato gerador do ISSQN é aplicável, de fato, na Plataforma Continental ou se outro critério pode ser adotado, legitimando as correntes exigências do ISSQN sobre os serviços nesta porção marítima.

## 2. PLATAFORMA CONTINENTAL: CONCEITO E COMPETÊNCIA

### 2.1.OS DIREITOS DO ESTADO COSTEIRO SOBRE A PLATAFORMA CONTINENTAL NA PERSPECTIVA INTERNACIONAL

As questões relativas ao mar, desde os primórdios de seu uso para fins comerciais, sempre levantaram significativos debates, uma vez que cada Estado pleiteava para si o controle da parcela marítima fronteiriça ao seu território.

Tais situações geraram conseqüentemente intensa litigiosidade, de modo que foi necessário unificar um posicionamento que fosse minimamente aceito por várias nações.

Os principais focos de embates entre os Estados soberanos se deram em razão das contínuas descobertas de recursos naturais, em especial, petróleo, que se situavam em “alto-mar”, ou seja, arredio às soberanias estatais que só alcançavam as 12 milhas referentes ao mar territorial<sup>4</sup>.

A partir de 1945<sup>5</sup>, começa-se a exigir maiores digressões sobre o instituto da Plataforma Continental, uma vez que os Estados buscavam equilibrar os direitos de soberania absolutos do Mar Territorial com o *res communis omnium* característico do alto-mar, enquanto bem de todos, nesta região. Nesse sentido, é o ensinamento de FIGUEIRÔA:

Os “direitos soberanos” reconhecidos aos Estados sobre as respectivas plataformas continentais em 1958 constituíram regime novo que simultaneamente atendia aos interesses econômicos dos Estados sobre as respectivas plataformas e preservava algumas das liberdades fundamentais do alto-mar.<sup>6</sup>

Os Estados Unidos<sup>7</sup> foram pioneiros em expandir sua soberania para além do mar territorial com o objetivo de explorar petróleo na Plataforma Continental<sup>8</sup>,

---

<sup>4</sup> FIGUEIRÔA, Christiano Sávio Barros. **Limites exteriores da plataforma continental do Brasil conforme o direito do mar**. Brasília: FUNAG, 2014. Pgs. 69 a 86.

<sup>5</sup> Em razão da assinatura da Proclamação nº 2667 e 2668 dos Estados Unidos da América, conhecidas como “Proclamações Truman”.

<sup>6</sup> FIGUEIRÔA. *op. cit.* p. 71

<sup>7</sup> ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Proclamação nº 2667, 28 de setembro de 1945. Disponível em: < <http://www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=12332>>. Acesso em 04.06.2015

<sup>8</sup> Importante destacar que as Promulgações norte-americanas não utilizaram expressamente o termo soberania, tratando apenas de “controle/jurisdição”.

despertando, assim, o interesse dos demais países por uma melhor regulamentação do tema.

Diante deste cenário de necessidade de se normatizar os efetivos poderes que os Estados costeiros poderiam exercer nesta nova porção territorial, com notável potencial econômico, a Organização das Nações Unidas - ONU empreendeu algumas tentativas de acordos entre os países.

Apesar de as primeiras conferências resultarem politicamente fracassadas<sup>9</sup>, diante da exígua adesão por parte dos Estados, em 1982 foi finalizada a Conferência das Nações Unidas sobre o Direito do Mar – CNUDM III com a assinatura de um Tratado, conhecido como Convenção de Montego Bay, que sistematizou os conceitos empregados no Direito do Mar para todos os países signatários<sup>10</sup>.

Os conceitos advindos da Convenção de Montego Bay são cruciais para se entender com maior clareza a extensão da soberania do Estado Costeiro sobre as porções de seu território que se encontram no mar. Somente de posse de tais elementos será possível prosseguir para uma análise interna da divisão de competência entre os entes federativos.

Assim, as porções marítimas que sofriam algum tipo de controle dos Estados adjacentes foram bem conceituadas para regulamentar e, logo, limitar a atuação dos Estados soberanos. A CNUDM III trouxe definições, aplicáveis ao Brasil, sobre mar territorial, zona contígua, zona econômica exclusiva e plataforma continental.

Tais definições são necessárias, pois existem divergências significativas quanto ao *poder* que o Estado costeiro tem nestas porções marítimas, de modo que é possível perceber uma atenuação da ingerência do Estado costeiro de acordo com o distanciamento da linha base.

---

<sup>9</sup> O histórico das Conferências implementadas pela ONU pode ser melhor analisado no artigo da Dra. Eliane M. Octaviano Martins. Disponível em: <<https://portogente.com.br/portopedia/soberania-e-jurisdicao-maritima-brasileira-na-zona-pre-sal-79531>>. Acesso em 03.06.2015.

<sup>10</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar**, 10 de dezembro de 1982. Disponível em: <[http://www.un.org/depts/los/convention\\_agreements/texts/unclos/closindx.htm](http://www.un.org/depts/los/convention_agreements/texts/unclos/closindx.htm)>. Acesso em 03.06.2015

O Mar Territorial, definido no art. 3º da Convenção, abrange as 12 milhas de largura contadas a partir da linha de baixa-mar do litoral, em que o Estado costeiro exerce soberania plena. Estas 12 milhas são consideradas, de fato, território do país costeiro, onde este exerce soberania plena, não se distinguindo do seu território terrestre.<sup>11</sup>

A Zona Contígua engloba as doze milhas do Mar Territorial até as 24 milhas sobrejacentes, sendo que, nesta porção marítima, o Estado tem competência para evitar infrações a leis, regulamentos, conforme expressamente previsto no art. 33 da CNUDM III. Neste ponto, já se percebe um enfraquecimento da soberania do Estado costeiro, de modo que, inexistindo uma soberania plena, não pode ser considerado território do Estado.<sup>12</sup>

A Zona Econômica Exclusiva – ZEE compreende as 200 milhas marítimas contadas a partir da linha de base, onde se mede as 12 milhas do Mar Territorial, podendo o Estado explorar e aproveitar dos recursos naturais vivos ou não-vivos desta área, bem como empreender todos os meios possíveis para preservar o meio marinho. Caso o Estado costeiro não tenha capacidade de proteção, é obrigado a transferir esta competência para outro.

A natureza da ZEE, apesar do conceito trazido nos artigos 55 a 57 da Convenção de Montego Bay, ainda envolve discussão, uma vez que esta porção marítima intercala uma natureza de territorialidade do Estado costeiro com características do alto-mar. MELLO a descreve como um “‘espaço marítimo independente,’ ou zona ‘sui generis’”<sup>13</sup>. Alguns países em desenvolvimento costumam conferir à ZEE, o mesmo tratamento dado ao mar territorial, inserindo-a sob sua competência plena, enquanto os países desenvolvidos defendem que esta área faz parte do alto-mar<sup>14</sup>.

Por fim, a Plataforma Continental, efetivo objeto de estudo do presente trabalho, é a porção marítima compreendida pelo leito e subsolo que se estende além do Mar Territorial por todo o prolongamento natural do território terrestre até o

---

<sup>11</sup> VARELLA, Marcelo D. **Direito internacional público**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pgs. 213 a 217.

<sup>12</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público** – 2º volume. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. Pgs. 1199 e 1200

<sup>13</sup> MELLO. *op. cit.* p. 1161.

<sup>14</sup> MELLO. *op. cit.* p. 1160.

fim de sua borda exterior ou até 200 milhas marítimas, conforme definido no art. 77 da Convenção de Montego Bay.

Nos casos em que o prolongamento natural do território do Estado ultrapassar as 200 milhas marítimas, o País poderá pleitear junto à ONU, com base no art. 76 da Convenção de Montego Bay, a extensão de sua Plataforma até o final de seu prolongamento terrestre.

Esta possibilidade de extensão da Plataforma surgiu em razão da adoção da argumentação utilizada pelos Estados Unidos nas Proclamações Truman, já citadas. Nestes documentos, o governo americano defende que o prolongamento natural da Plataforma continental é, de fato, o prolongamento do território do Estado costeiro, logo, o país estaria exercendo sua soberania somente em sua própria porção territorial.

Nesse sentido, FIGUEIRÔA destaca que “os EUA buscavam reforçar a tese de que o titular da massa continental é também da plataforma, com base no princípio de que “o acessório segue o principal””.<sup>15</sup>

A solicitação de extensão da Plataforma foi empreendida pelo Brasil em 2004, com o objetivo de expandir sua soberania por toda sua Plataforma continental (PC) para alcançar as porções abrangidas pelas novas reservas de petróleo descobertas, conhecidas como Pré-Sal<sup>16</sup>.

Tal como a ZEE, apesar das disposições contidas na Convenção de Montego Bay, a Plataforma Continental também não possui uma definição aceita por todos unanimemente e “as próprias proclamações estatais de incorporação da plataforma muitas vezes preferem não defini-la.”<sup>17</sup> Assim, será necessário analisar o conceito trazido na Convenção juntamente com o entendimento doutrinário para balizar a atuação do Estado costeiro.

Segundo a Convenção do Direito do Mar de 1982, na Plataforma Continental, somente o Estado costeiro exerce direitos de soberania para fins de exploração de

---

<sup>15</sup> FIGUEIRÔA. *op.cit.* pg. 74

<sup>16</sup> Para maiores informações sobre o PRÉ-SAL, disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/areas-de-atuacao/exploracao-e-producao-de-petroleo-e-gas/pre-sal/>>. Acesso em: 03.05.2015.

<sup>17</sup> MELLO. *op. cit.* p. 1179

seus recursos naturais, não podendo nenhum outro Estado, sem sua expressa autorização, fazê-lo. Nesse sentido, relevante a transcrição dos exatos termos acordados no Tratado:

ARTIGO 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 parágrafo 1º, são exclusivos no sentido de que, se o Estado costeiro não explora a plataforma continental ou não aproveita os recursos naturais da mesma, ninguém pode empreender estas atividades sem o expresse consentimento desse Estado.
3. Os direitos do Estado costeiro sobre a plataforma continental são independentes da sua ocupação, real ou fictícia, ou de qualquer declaração expressa.
4. Os recursos naturais a que se referem as disposições da presente Parte, são os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo bem como os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, isto é, aquelas que no período de captura estão imóveis no leito do mar ou no seu subsolo ou só podem mover-se em constante contato físico com esse leito ou subsolo.<sup>18</sup>

Assim, é possível constatar que o Brasil é titular do poder soberano que objetiva a proteção e melhor utilização dos recursos em prol da nação como um todo e possui competência e jurisdição para regular as explorações e atividades que ocorrem na Plataforma Continental.

Ocorre que essa soberania do Estado costeiro não é plena, ao contrário da exercida no Mar Territorial, e este prolongamento natural do território, a Plataforma Continental, não é incorporado expressamente como território do Estado. Existe, então, exercício de direito mais limitado do que no território terrestre, conforme esclarece MELLO<sup>19</sup>.

Nesse sentido, não há dispositivo na Convenção de Montego Bay que declare ser a Plataforma território do Estado costeiro, podendo nela o Estado costeiro exercer soberania plena. Ocorre que o direito internacional público utiliza-se também da fonte de normas consuetudinárias, de modo que algumas concepções podem ser extraídas da prática dos Estados soberanos sobre o assunto. Neste sentido:

---

<sup>18</sup> BRASIL. Decreto nº 1530, de 22 de junho de 1995. Disponível em: <[http://www.icmbio.gov.br/cepsul/images/stories/legislacao/Decretos/1995/dec\\_1530\\_1995\\_convencao\\_nacoesunidassobredireitomar.pdf](http://www.icmbio.gov.br/cepsul/images/stories/legislacao/Decretos/1995/dec_1530_1995_convencao_nacoesunidassobredireitomar.pdf)>. Acesso em 25.06.2015

<sup>19</sup> MELLO. *op. cit.* p. 1187

A melhor concepção sobre o assunto é a que considera ser a plataforma um instituto de origem consuetudinária. O costume se teria formado com as **proclamações estatais incorporando a plataforma** que não tiveram a oposição dos demais membros da comunidade internacional.<sup>20</sup> (sem grifos no original)

Assim, os Estados costeiros acabam atuando como se tal porção marítima fosse de fato incorporada ao seu território, exercendo, assim, até mesmo a competência tributária sobre tal área.

Sabe-se que o *território é o espaço onde se exerce a soberania estatal*<sup>21</sup> e, na temática em exame, mesmo a soberania não sendo plena, também se consideraria como território do Estado por questões práticas. É o que se pode deduzir até mesmo de manuais de Direito Internacional Público que inserem o Mar Territorial, a ZC, a ZEE e a Plataforma Continental no campo do território dos Estados, como é o caso de VARELLA. De fato, tal entendimento não está previsto expressamente na Convenção de Montego Bay, mas acabou sendo uma construção consuetudinária, conforma acima transcrito.

Assim, partindo do entendimento de que o Estado costeiro exerce a soberania para fins de exploração dos recursos naturais e que tais direitos ocasionarão a necessidade de que tais atividades sejam regulamentadas e fiscalizadas, principalmente para fins de tributação, que é o objeto do presente estudo; o Estado costeiro terá que, pelo menos para fins de regulamentação e fiscalização, incorporar tal porção territorial ao seu território para, assim, fazer uma divisão de competências no seu plano interno.

Ou seja, expressamente a Plataforma Continental não integra o território brasileiro e o Brasil não exerce soberania plena sobre tal área, mas, para possibilitar o exercício efetivo de seus direitos de exploração dos recursos da Plataforma, terá que incorporá-la ao seu território para distribuir entre os seus entes federativos a competência de cada um nesta porção marítima.

Esta visão territorial da Plataforma Continental é essencial para o presente trabalho, pois atinge a centralidade do pacto federativo que sustenta a República Federativa do Brasil. Ora, TEIXEIRA esclarece que existe um Estado Federal

---

<sup>20</sup> MELLO. *op. cit.* p. 1188

<sup>21</sup> VARELLA. *op. cit.* p. 197.



quando “**num território** e sobre as mesmas pessoas, simultânea e harmoniosamente, existem dois ordenamentos jurídicos e se exercem duas categorias de governo – o central e os regionais – cujos poderes são distribuídos por uma Constituição rígida.”<sup>22</sup> (sem grifos no original)

Deste modo, só é possível analisar a divisão de competências entre os Entes na Plataforma Continental se, a despeito do silêncio da Convenção sobre ser território ou não, tal área assim for considerada território brasileiro, pois o Estado soberano somente pode estabelecer uma divisão de poderes no seu próprio território. Nesse sentido, importante lição de HORTA:

A decisão a respeito da repartição de competências condiciona a fisionomia do Estado federal, para determinar os graus de centralização e descentralização do poder federal. **A repartição atende a um princípio corporativo territorial**, de modo que determinadas matérias passarão a ter incidência em todo o território federal, enquanto outras ficarão distribuídas aos ordenamentos parciais dos Estados-Membros.<sup>23</sup> (sem grifos no original)

Assim, é necessário, a partir desta compreensão dos limites acordados para exercício dos direitos de soberano do Estado costeiro, analisar como os mesmos se revelam no plano interno, dentro das delimitações de atuação da União e dos demais entes federativos.

## 2.2. A LEGISLAÇÃO NACIONAL NO TOCANTE À COMPETÊNCIA BRASILEIRA NA PLATAFORMA CONTINENTAL

Toda análise referente a temas que requerem uma proteção jurídica devem partir primordialmente da Constituição Federal, que institui e cria a estrutura jurídica-política do estado federal<sup>24</sup>, como é o caso do Brasil.

No tocante à Plataforma Continental, a Constituição, infelizmente, não traz muitos esclarecimentos, referindo-se a esta porção territorial marítima somente em

---

<sup>22</sup> TEIXEIRA, José Horácio Meirelles. **Curso de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 621.

<sup>23</sup> HORTA, Raul Machado. **Organização Constitucional do Federalismo**. *Revista de informação legislativa*, v. 22, n. 87, p. 5-22, jul./set. 1985. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/181618>>. Acesso em 29.06.2015.

<sup>24</sup> HORTA. *op. cit.* p. 6

dois momentos, no artigo 20, inciso V, quando se refere que os recursos da Plataforma são bens da União, e no § 1º do mesmo artigo, quando dispõe sobre os *royalties*, que será adiante analisado.

Em um primeiro momento, é necessário ressaltar essa distinção entre os recursos da Plataforma Continental e ela em si, pois algumas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais não a fazem.

Na Constituição de 1967 esta diferenciação era inexistente, de modo que a Plataforma era bem da União, conforme inteligência do inciso III do art. 4º: “*Incluem-se entre os bens da União (...); III - a plataforma continental*”<sup>25</sup>. Ocorre que, com o advento da Convenção de Montego Bay em 1982, optou-se por utilizar na nova Constituição os mesmos termos utilizados na Convenção, se referindo somente aos recursos da Plataforma. Este tema, inclusive foi objeto de debate levantado pelo Sr. Constituinte Nelson Carneiro na Assembleia Constituinte de 1987/1988<sup>26</sup>, nos seguintes termos:

SR. CONSTITUINTE NELSON CARNEIRO: – Sr. Presidente, Srs. Constituintes, este é o mais simples dos destaque até agora oferecido ao exame desta Comissão. O texto atual diz: “Dê-se ao inciso V do art. 52 a seguinte redação:

.....  
**V – a plataforma continental e seus recursos naturais.”**

O que a emenda visa é modificar para:

“V – os recursos naturais da plataforma continental.”

.....  
**São as mesmas palavras, com nova redação.** Por quê? O que isso importa? **Importa que o texto se ajusta ao tratado sobre o Direito do Mar, já aprovado pela Câmara dos Deputados e que se encontra atualmente na Comissão de Relações Exteriores do Senado Federal.**

O Estado costeiro exercerá direitos de soberania sobre a plataforma continental tão-somente para efeitos de exploração e aproveitamento dos seus recursos naturais. Os recursos naturais a que se refere este dispositivo são os recursos minerais e outros recursos não vivos do leito do mar e subsolo, isto é, aqueles que no período da captura estão imóveis no leito do mar ou no subsolo.

Pela simples modificação da redação, assegura-se ao Brasil não só na presença entre os signatários do tratado sobre o Direito do Mar, já aprovado unanimemente pela Câmara dos Deputados, mas também

---

<sup>25</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao67EMC69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67EMC69.htm). Acesso em 01.07.2015.

<sup>26</sup> BRASIL. Diário Nacional da Assembleia Constituinte (Suplemento “C”). p. 658 e 659. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes\\_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/publicacoes/anais-da-assembleia-nacional-constituente). Acesso em 01.07.2015

o direito aos recursos naturais na plataforma continental – não a plataforma continental e seus recursos naturais.

Peço a atenção do nobre Relator para a relevância dessa simples transposição para a economia nacional, porque passaremos a ter o direito de haver e receber todos os recursos naturais na plataforma continental. É um assunto tipicamente técnico, pelo qual não há nenhum interesse político, a não ser a defesa dos interesses do País. Era só, Sr. Presidente. (sem grifos no original)

Interessante notar que, analisando este debate ocorrido na Constituinte, tal alteração chegou a ser questionada por se entender que não existiria “*diferença na natureza semântica*”<sup>27</sup> da proposta. Mas de fato existe, uma vez que a Plataforma é, como já informado, o prolongamento natural do território, não se confundindo com os recursos que se encontram nela.

Assim, atualmente não é possível encontrar na Carta Magna de 1988 um dispositivo expressamente afirmando que a Plataforma Continental, em si, pertence à União e que somente esta detém competência sobre a área. Entretanto, tal silêncio constitucional não impede que se prossiga na análise das competências sobre assuntos que permeiam a temática da Plataforma Continental.

Ora, se existe o exercício da competência tributária municipal sobre serviços que se efetivam na área da Plataforma Continental, este *poder*<sup>28</sup> somente pode ter sido conferido pela Constituição, logo, precisa-se averiguar o tratamento constitucional dado a esta porção territorial marítima para que sobre ela atue algum poder de qualquer dos entes federativos.

Nesse sentido, será importante examinar e interpretar a constituição e as leis dela decorrentes, que podem aprofundar o tratamento da temática aclarando as competências que permeiam a Plataforma Continental.

A Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar foi ratificada em 22 de dezembro de 1988 e promulgada pelo Decreto nº 99 de 12 de março de 1990<sup>29</sup>,

---

<sup>27</sup> Diário Nacional da Assembleia. *op. cit.* p. 659

<sup>28</sup> Nas palavras de Luciano Amaro, a competência tributária é “o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.” (AMARO, 2012, p.115)

<sup>29</sup> BRASIL. Decreto nº 99, de 12 de março de 1990.

entrando em vigor no Brasil em 16 de novembro de 1994, conforme declarado por meio do Decreto nº 1530 de 22 de junho de 1995<sup>30</sup>.

Com a edição da Lei nº 8.617, de 04 de janeiro de 1993, a legislação brasileira vai passar a reproduzir, de fato, as definições da Convenção de Montego Bay.

Contudo, é importante destacar que, desde as Proclamações de Truman, o Brasil já vinha reivindicando sua soberania sobre a porção da plataforma continental, ainda entendida como plataforma marítima, ou seja, analisada em sua percepção geológica, como extensão do território brasileiro.

Neste cenário sobreveio a edição do Decreto Executivo nº 28.840/1950<sup>31</sup>, explicitamente reconhecendo a porção da plataforma marítima como território brasileiro:

Art. 1º Fica expressamente reconhecido que a plataforma submarina, na parte correspondente ao território, continental e insular, do Brasil se acha integrada neste mesmo território, **sob jurisdição e domínio, exclusivos, da União Federal.**

Art. 2º **O aproveitamento e a exploração de produtos ou riquezas naturais, que se encontram nessa parte do território nacional, dependem, em todos os casos, de autorização, ou concessão federal.** (sem grifos no original)

Ora, da leitura do supracitado trecho, depreendem-se importantes considerações que serão basilares para as posteriores conclusões do presente trabalho. Primeiramente, o nítido exercício do poder soberano sobre tal área, considerando-a território nacional, para os devidos fins. Em segundo lugar, a posição concentradora da União Federal enquanto ente competente para exercer o direito de soberania da República Federativa do Brasil, ou seja, detentora da jurisdição brasileira sobre tal porção marítima.

Com o advento, em 1993, da Lei nº 8.617, tais conceitos vão se amoldar ao acordado por meio da Convenção de Montego Bay, mas, de fato, as mesmas conclusões permanecem plausíveis, apesar da ausência expressa do termo União Federal.

---

<sup>30</sup> BRASIL. Decreto nº 1530, de 22 de junho de 1995.

<sup>31</sup> BRASIL. Decreto nº 28.840, de 08 de novembro de 1950.

Nesse sentido, veja-se a os artigos atinentes a este tema na Lei nº 8.617/1993 no tocante à Plataforma Continental:

Art. 11. 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 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.

Parágrafo único. O limite exterior da plataforma continental será fixado de conformidade com os critérios estabelecidos no art. 76 da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, celebrada em Montego Bay, em 10 de dezembro de 1982.

**Art. 12. O Brasil exerce direitos de soberania sobre a plataforma continental, para efeitos de exploração dos recursos naturais.**

Parágrafo único. Os recursos naturais a que se refere o caput são os recursos minerais e outros não-vivos do leito do mar e subsolo, bem como os organismos vivos pertencentes a espécies sedentárias, isto é, àquelas que no período de captura estão imóveis no leito do mar ou no seu subsolo, ou que só podem mover-se em constante contato físico com esse leito ou subsolo.

Art. 13. Na plataforma continental, **o Brasil, no exercício de sua jurisdição, tem o direito exclusivo de regulamentar a investigação científica marinha, a proteção e preservação do meio marinho, bem como a construção, operação e o uso de todos os tipos de ilhas artificiais, instalações e estruturas.**

§ 1º A investigação científica marinha, na plataforma continental, só poderá ser conduzida por outros Estados **com o consentimento prévio do Governo brasileiro**, nos termos da legislação em vigor que regula a matéria.

**§ 2º O Governo brasileiro tem o direito exclusivo de autorizar e regulamentar as perfurações na plataforma continental, quaisquer que sejam os seus fins.**

Art. 14. É reconhecido a todos os Estados o direito de colocar cabos e dutos na plataforma continental.

§ 1º O traçado da linha para a colocação de tais cabos e dutos na plataforma continental **dependerá do consentimento do Governo brasileiro.**

§ 2º O Governo brasileiro poderá estabelecer condições para a colocação dos cabos e dutos que penetrem seu território ou seu mar territorial. (sem grifos no original).<sup>32</sup>

O disposto na norma retro transcrita demonstra, inegavelmente, a adoção dos parâmetros de soberania já estabelecidos no plano internacional, com a atribuição, no plano interno, da competência ao governo brasileiro para exercer a jurisdição,

---

<sup>32</sup> BRASIL. Lei nº 8.617, de 04 de janeiro de 1993.

autorizar, regulamentar e consentir com qualquer que seja a atuação na Plataforma Continental.

Na verdade, a ausência no texto infraconstitucional de menção expressa à competência da União Federal na Plataforma Continental em nada altera a competência federal, pois a mesma pode ser extraída da interpretação do texto constitucional, conforme se verificará.

É possível observar que a Lei nº 8.617/1993 estabelece uma relação entre os direitos do Brasil em contraposição com outros Estados soberanos, conforme se observa no §1º do art. 13 e no ar. 14; e o art. 21, I, da Carta Magna, expressamente dispõe que compete à União manter as relações com os Estados estrangeiros, assim, destaca-se a preponderância dos interesses deste Ente Federativo na área.

Nas palavras de MORAES, é a predominância do interesse que norteia a divisão de competência entre os Entes da Federação, assim, “*pelo princípio da predominância de interesse, à União caberá aquelas matérias e questões de predominância do interesse geral*”<sup>33</sup> (...) e a Lei nº 8.617/1993 reforça que a Plataforma envolve temas de interesse da nação como um todo, se contrapondo até mesmo a outros Estados soberanos.

Assim, apesar da Lei nº 8.617/1993 não ter expressamente estabelecido a qual Ente federal cabia o exercício de tais direitos, como feito pelo Decreto Executivo nº 28.840/195, é possível entender que o interesse geral do tema demonstra a competência da União.

Competência, segundo SILVA, é a “*faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as mais diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções*”<sup>34</sup>.

Partindo deste entendimento de que existem diversas modalidades de exercício de poder na Plataforma Continental, será analisada a divisão de

---

<sup>33</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 24ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009. p. 298

<sup>34</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 419.

competência interna no tocante às competências jurisdicional, legislativa e de proteção e preservação, por possuírem dispositivos constitucionais mais específicos e claros quanto ao ente federal competente.

Tal delimitação de competência se faz necessária para aclarar os conceitos que posteriormente serão relevantes para estabelecer a competência tributária na Plataforma Continental.

Assim, em um primeiro momento, confirmaremos se outras acepções da competência nesta porção marítima também conduzem ao raciocínio de que a União é o ente federativo legítimo para dirimir qualquer conflito na Plataforma, bem como única que pode dispor sobre a competência tributária.

#### 2.2.1. A competência da Justiça Federal nas causas relacionadas à Plataforma Continental.

Segundo GRINOVER<sup>35</sup>, a jurisdição é uma das funções do Estado que objetiva a solução de um conflito por meio da substituição dos interessados por um órgão imparcial investido de autoridade para aplicação da lei ao caso concreto. Esta jurisdição é delimitada e estabelecida pela Constituição Federal e reflete a própria soberania nacional no território do respectivo Estado.

A Constituição de 1988 adotou, como critério distintivo para divisão jurisdicional, a competência taxativa em razão da matéria para a justiça federal e a competência residual para a justiça estadual. Assim, somente aquilo que, expressamente, não se encontra na competência da Justiça Federal, pode ser analisado pelo poder judiciário estadual.

O Decreto nº 4.136/2002, em seu art. 3º, II<sup>36</sup>, reconhece que as águas sobrejacentes à Plataforma Continental são águas marítimas jurisdicionais brasileiras, estando, pois, sob jurisdição do Estado, dividida conforme a Constituição Federal.

---

<sup>35</sup> CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 129

<sup>36</sup> BRASIL. Decreto nº 4.136, de 20 de fevereiro de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 06.06.2015.



Nesse sentido, o art. 109 da Carta Magna preceitua que a justiça federal é competente para julgar as causas em que a União for interessada, as causas relacionadas com Estado estrangeiro ou fundadas em Tratado ou organismo internacional, bem como os crimes e infrações penais em detrimento de bens, serviços *ou interesse* da União<sup>37</sup>.

Ora, os recursos da Plataforma Continental, conforme previsão expressa do art. 20, V, são bens da União, logo, todas as lides referentes a esta porção marítima e seus recursos possuem claro interesse de tal ente federativo e deverão ser processadas na justiça federal, em obediência a sistemática estabelecida na Constituição Federal. Reconhecendo este raciocínio, é importante transcrever acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região no mesmo sentido:

(...) 2.1 Da Zona Econômica Exclusiva e Plataforma Continental e da aplicação da lei penal

“Zona Econômica Exclusiva e Plataforma Continental não integram mar territorial ou território nacional para fins de aplicação da lei penal. Desde logo é preciso frisar que não há controvérsia no tocante à competência de jurisdição federal.

**Compete à Justiça Federal, fincada no art. 109, III, IV e V da CRFB, apreciar os fatos, considerando que os recursos naturais da plataforma continental e da Zona Econômica Exclusiva são bens da União (art. 20, V da CRFB/88), ente que mantém o monopólio sobre a exploração e lavra de petróleo (art. 177, I, §§ 1º e 2º da CRFB/88) e que dentro dessas áreas detém soberania limitada, para promover as ações necessárias à proteção e preservação ambiental, como preceitua o art. 8º da Lei n. 8.617/93, em consonância com termos da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar, notadamente as limitações estampadas no art. 56.1, “b”, III.**<sup>38</sup>. (Sem grifos no original).

Assim, não restam dúvidas no tocante à competência absoluta da Justiça Federal para processar e julgar as lides envolvendo a Plataforma Continental, em razão da prevalência dos interesses da União sobre tal porção marítima, não sendo

---

<sup>37</sup> Art. 3o Para os efeitos deste Decreto, são consideradas águas sob jurisdição nacional:

(...)

II - águas marítimas, todas aquelas sob jurisdição nacional que não sejam interiores, a saber:

a) as águas abrangidas por uma faixa de doze milhas marítimas de largura, medidas a partir da linha de base reta e da linha de baixa-mar, tal como indicada nas cartas náuticas de grande escala, reconhecidas oficialmente no Brasil (mar territorial);

b) as águas abrangidas por uma faixa que se estende das doze às duzentas milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir o mar territorial, que constituem a zona econômica exclusiva-ZEE; e

c) as águas sobrejacentes à plataforma continental quando esta ultrapassar os limites da ZEE.

<sup>38</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. MS 2012.02.01.006311-9, Desembargador Federal ABEL GOMES. E-DJF2R - Data:24/08/2012.



possível prevalecer interesses estaduais ou municipais que atraiam a competência da justiça estadual neste ponto.

### 2.2.2. A competência da União para legislar sobre a Plataforma Continental

É sabido que a Constituição brasileira de 1988 é uma constituição analítica, pois discorre minuciosamente sobre vários assuntos considerados relevantes pelo poder constituinte originário. Nas palavras de BONAVIDES, a adoção de tal característica na constituição vigente se deveu também, pela “*conveniência de atribuir ao Estado, através do mais alto instrumento jurídico que é a Constituição, os encargos indispensáveis à manutenção da paz social*”<sup>39</sup>.

No campo da competência para legislar, a Constituição estabeleceu competências privativas, comuns e concorrentes entre a União, Estados e Municípios, sobre matérias exaustivamente discriminadas nos artigos 22 a 24.

Nesse sentido, o artigo 22 prevê que somente a União pode legislar sobre direito marítimo, águas e energia, jazidas minas e outros recursos minerais. A análise aplicável a este dispositivo deve ser proveniente de um raciocínio teleológico e conjunto com o artigo 20 da Carta Magna que dispõe sobre os bens da União.

Ora, faz parte da racionalidade sistêmica constitucional que o ente federativo que exerce o domínio sobre determinado bem seja o competente para legislar sobre o mesmo. Nesse sentido, se os recursos minerais, inclusive os do subsolo são bens da União (art. 20, IX, CF), esta é competente para legislar privativamente sobre jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia, por exemplo (art. 22, XII, CF).

É possível perceber que todas as particularidades referentes à Plataforma Continental são de competência legislativa privativa da União, sendo inegável que, a despeito da ausência expressa do termo Plataforma Continental no rol de competência legislativa privativa da União, a mesma somente pode ser regulada por norma jurídica advinda da autoridade federal que é a União.

---

<sup>39</sup> BONAVIDES, Paulo *apud* LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 17 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2013.

As matérias de competência legislativa privativa da União, que estão elencadas no artigo 22 da Carta Magna, podem ser delegadas aos Estados-Membros por meio de lei complementar federal<sup>40</sup>, assim, se fosse do interesse da União que qualquer desses temas fosse legislado pelos estados, poderia tê-lo feito, o que não ocorreu.

Tais matérias mantêm-se na estrita competência privativa da União, para que a mesma possa dispor da melhor forma sobre os seus próprios bens e as matérias que lhe são relevantes. Entendimento diverso levaria à incoerente conclusão de que os recursos da Plataforma Continental são bens da União, mas qualquer Estado ou Município pode legislar de maneiras diversas sobre tal área, pelo simples fato da Constituição não incluir expressamente o termo Plataforma Continental no rol do artigo 22.

*“É a interpretação que nos dá a norma e não o contrário.”*<sup>41</sup> Esta interessante citação de CORNELL nos permite interpretar o artigo 22 e extrair de seus incisos que várias temáticas que se relacionam com a Plataforma Continental, como o direito marítimo, energia e recursos minerais são de competência privativa da União, podendo-se interpretar ampliativamente que a Plataforma Continental, como um todo, também o é.

Ademais, é importante ressaltar que a Plataforma Continental é bem nacional que cerca toda a borda oriental do Brasil, de modo que seria inviável atribuir tal competência a cada um dos Estados litorâneos.

### 2.2.3. A competência federal na proteção e preservação da Plataforma Continental

Constatadas as primeiras acepções da competência na Plataforma Continental no tocante à justiça federal e à produção legislativa, é necessário

---

<sup>40</sup> Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

(...)

Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

<sup>41</sup> CORNELL, D. *apud* MARMOR, Andrei. **Direito e interpretação**. 1ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 55

averiguar a quem compete a proteção da referida área, bem como a preservação ambiental na Plataforma Continental.

Tal estudo, reitera-se, é necessário, pois a Constituição não demonstra com clareza qual a natureza da Plataforma Continental, a qual ente federativo ela pertence ou quem detém competência sobre ela. Assim, é necessário examinar assuntos que permeiam a temática relativa a esta porção marítima para assim, conseguir interpretar e estabelecer o Ente competente.

Conforme já analisado, a Convenção de Montego Bay concede aos Estados costeiros o exercício da soberania para explorar os recursos naturais na Plataforma Continental, com o conseqüente dever de proteção e preservação do meio marinho.

No plano de proteção de fronteiras não há dúvidas de que a Marinha realiza tal defesa, por ser o órgão da Administração Pública Federal responsável pela defesa da do Estado Brasileiro nos mares.

Já relativamente à preservação ambiental, alguns detalhes demonstram a situação diferenciada da Plataforma Continental por ser uma área que não se localiza no território de nenhum Estado da Federação, o que dificulta o exercício da competência comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, previsto no inciso VI, do art. 23 da CF, para proteção do meio ambiente.

O Decreto nº 99.274/90 dispõe, em seu artigo 17<sup>42</sup>, sobre o licenciamento ambiental, que será exigido nos casos de empreendimentos que tem potencial de degradar o meio ambiente, estabelecendo que será de competência estadual, com a exceção do artigo 19, § 5º que dispõe sobre a competência federal:

Art. 19. O Poder Público, no exercício de sua competência de controle, expedirá as seguintes licenças:

(...)

5º Excluída a competência de que trata o parágrafo anterior, **nos demais casos de competência federal o Ibama expedirá as respectivas licenças**, após considerar o exame técnico procedido pelos órgãos estaduais e municipais de controle da poluição.

---

<sup>42</sup> Art. 17. A construção, instalação, ampliação e funcionamento de estabelecimento de atividades utilizadoras de recursos ambientais, consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras, bem assim os empreendimentos capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental, dependerão de prévio licenciamento do órgão estadual competente integrante do Sisnama, sem prejuízo de outras licenças legalmente exigíveis.

Ora, a exploração e produção de petróleo têm grande potencial de degradar o meio ambiente, de modo que, para que sejam implementadas, necessitam de prévio licenciamento ambiental, conforme dispõe a Lei nº 9.478/97<sup>43</sup>.

Tendo em vista que, tanto o Decreto 99.274/90 quanto a Lei nº 9.478/97 nada falam sobre a Plataforma Continental, seria possível presumir que se aplicaria a regra geral de emissão do licenciamento por órgão estadual, mas a Resolução nº 237/1997, do Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA dispôs sobre o tema.

A Resolução prevê que compete ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, o licenciamento ambiental na área da Plataforma Continental, nos seguintes termos:

Art. 4º - **Compete ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, órgão executor do SISNAMA, o licenciamento ambiental**, a que se refere o artigo 10 da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, de empreendimentos e atividades com significativo impacto ambiental de âmbito nacional ou regional, a saber:

I - **localizadas ou desenvolvidas conjuntamente no Brasil e em país limítrofe; no mar territorial; na plataforma continental; na zona econômica exclusiva; em terras indígenas ou em unidades de conservação do domínio da União.**

Ora a Resolução retro mencionada limita a atuação unicamente ao órgão Federal na área referente à Plataforma Continental, pois não existe nenhum Estado, membro da República Federativa do Brasil, naquelas porções territoriais que poderia ter ingerência para auxiliar na preservação do meio marinho, ou seja, somente o órgão federal poderia atuar na preservação da área.

Assim, apesar da Constituição estabelecer expressamente que é competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Município proteger o meio ambiente

---

<sup>43</sup> Art. 68-A. Qualquer empresa ou consórcio de empresas constituídas sob as leis brasileiras com sede e administração no País poderá obter autorização da ANP para exercer as atividades econômicas da indústria de biocombustíveis.

(...)

§ 2º A autorização de que trata o **caput** deverá considerar a comprovação, pelo interessado, quando couber, das condições previstas em lei específica, além das seguintes, conforme regulamento:

(...)

IV - apresentar licença ambiental, ou outro documento que a substitua, expedida pelo órgão competente; os empreendimentos capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental, dependerão de prévio licenciamento do órgão estadual competente integrante do Sisnama, sem prejuízo de outras licenças legalmente exigíveis.

(art. 23, VI, CF), resta claro que a área da Plataforma Continental não está no território de nenhum Estado ou Município para que o IBAMA atue em conjunto com o órgão estatal ou municipal.

Por todo o exposto, é possível concluir, por meio de uma análise conjunta e sistêmica da legislação pátria, que somente a União é competente para atuar sob qualquer aspecto relacionado à Plataforma Continental, seja no viés jurisdicional, legislativo, no âmbito de proteção de fronteiras ou na preservação ambiental.

Tais conclusões são essenciais para prosseguir na análise da temática do presente trabalho e averiguar se a competência tributária na Plataforma Continental também só pode ser exercida pela União ou se a repartição de competências expressa na Constituição aceita a atuação tributária dos demais entes federativos.

### **3. O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL**

O raciocínio até o presente momento desenvolvido possibilita a conclusão de que a República Federativa do Brasil, desde os seus acordos no plano internacional até a normatização dos conceitos referentes às porções marítimas no plano interno, tem caminhado no sentido de que a União é a Pessoa Jurídica de Direito Público

interna legítima detentora de competência para legislar, regulamentar, atuar, *lato sensu*, sobre a Plataforma Continental.

Nesse liame, surge a necessidade de se averiguar se tal constatação impede categoricamente que os Estados e Municípios possam, supletivamente, dispor sobre a Plataforma Continental, de modo a, fictamente, reconhecê-la como território brasileiro e integrá-la aos seus territórios estaduais e municipais, exercendo sobre ela a competência tributária.

Destaque-se, desde já, que, independentemente de ser território da Plataforma Continental ou não, qualquer incorporação, subdivisão, ou desmembramento dos territórios dos Estados federados deve passar pelo procedimento específico previsto no § 3º do art. 18 da CF, e ser reconhecido por meio de Lei Complementar.

Ou seja, a despeito de toda a argumentação já apresentada sobre a Plataforma Continental e a competência da União, o silêncio do ordenamento jurídico em expressamente prever que a Plataforma é território da União, possibilitaria que os Estados, e respectivos Municípios, expandissem seus territórios para abarcar a área referente à Plataforma sem a Lei Complementar?

A resposta a tal questionamento passa, incontestavelmente, pelo esclarecimento do próprio conceito de território, de modo a se estabelecer os recortes epistemológicos necessários para a correta aplicação e compreensão do termo no presente trabalho.

A noção de território, numa primeira análise, parece ser somente o plano físico, geográfico, de determinado Estado. Entretanto, o conceito de território é mais amplo que o mero espaço geográfico, exigindo, para sua configuração, a existência de um poder que sobre ele atue<sup>44</sup>.

Nesse sentido, empregam-se as conclusões do Direito Penal, que sempre exigiu um tratamento mais rebuscado da noção de território para fins de

---

<sup>44</sup> Nas palavras de Heleno Cláudio Fragoso, “*não se trata de conceito geográfico, mas de conceito jurídico: território é todo o espaço onde se exerce a soberania do Estado.*” (FRAGOSO, Heleno Claudio. **Lições de Direito Penal. Parte Geral.** Rio de Janeiro: Forense, 1995. P. 113)

determinação do *local do crime*, para melhor esclarecer o território. Assim, o professor BRUNO conceitua território nos seguintes termos:

O conceito jurídico de território é mais largo do que o conceito geográfico. Não se restringe ao solo contido dentro das fronteiras do país, **estendendo-se a todo o espaço onde domina a soberania e rege, assim, a vontade jurídica do Estado.**

Compreende, portanto, não só a porção da superfície terrestre – terra firme e águas – dentro dos limites político-geográficos onde se assenta o Estado e que se incorpora mesmo a este como um dos elementos constitutivos, mas ainda todas as regiões sobre as quais exercita o pleno poder de *imperium* do mesmo Estado.<sup>45</sup>

Ora, tal concepção demonstra que, para se analisar a Plataforma Continental enquanto território nacional, é preciso constatar quem é legítimo para exercer a soberania sobre tal localidade, ou seja, o território como consequência da soberania e não o inverso.

Nas palavras de Kelsen, “*a unidade territorial do Estado é uma unidade jurídica, não geográfica ou natural, porque o território do Estado, na verdade, nada mais é que a esfera territorial de validade da ordem jurídica chamada Estado*”<sup>46</sup>

Trazendo este entendimento para o presente estudo, é possível perceber que o Brasil exerce direitos de soberanos para exploração dos recursos naturais da Plataforma Continental, como já visto, de modo que, mesmo sendo uma soberania mitigada, há a imposição de uma ordem jurídica brasileira naquele espaço, podendo o mesmo ser considerado como território brasileiro nesse sentido.

Ocorre que, atualmente, ainda se utiliza com regularidade o conceito de território entendido unicamente pelo viés geográfico, físico. No julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 2080, o fundamento prevalecente para indeferir a medida requerida foi defendendo, grosso modo, que, se existe um território que integra o território nacional, o mesmo só pode existir se for pertencente a um Estado e Município ou ao Distrito Federal. Ou seja, independente das competências atribuídas constitucionalmente, independente de a previsão expressa dos recursos da Plataforma serem bens da União e da mesma exercer diversas competências relacionadas a esta área, se a porção territorial é reconhecida como território

---

<sup>45</sup> BRUNO, Aníbal. **Direito Penal: Parte Geral**. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 140-141

<sup>46</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 208.

nacional, os Estados e Municípios podem, ao seu bel prazer, incorporá-la ao seu domínio para fins de exigir determinados tributos.

Ora, tal conclusão só é possível se se considerar o território como um mero limite geográfico que tem fim em si mesmo e que qualquer ente federativo pode, unilateralmente, definir como integrante de seu território para o fim específico de obter receitas tributárias, olvidando-se de todas as demais competências que não lhe são atribuídas na área.

Pela relevância das argumentações apresentadas na MC-ADI 2080, cuja temática é inteiramente convergente com o presente trabalho, é necessário um estudo aprofundado do caso para que se esclareçam os argumentos lá apresentados e sua aplicabilidade à presente tese.

### 3.1. O ENTENDIMENTO DO STF NA MEDIDA CAUTELAR DA ADI Nº 2080/RJ

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080<sup>47</sup> foi ajuizada pela Confederação Nacional do Transporte – CNT em 11 de setembro de 1999, objetivando o reconhecimento da inconstitucionalidade dos dispositivos: §5º do artigo 194 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro de 1989<sup>48</sup> e o §4º do art. 32 da Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996<sup>49</sup>, que dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

---

<sup>47</sup> BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080. Requerente: Confederação Nacional do Transporte – CNT. Interessados: Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator atual: Min. Gilmar Mendes. Acompanhamento disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2080&classe=ADI-MC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 11.06.2015.

<sup>48</sup> 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. (sem grifos no original)

<sup>49</sup> 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**. (sem grifos no original)



Tais normas tratam da competência tributária do Estado do Rio de Janeiro e dos seus respectivos Municípios de instituírem tributos sobre a área dos seus 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”*.

O pleito da Confederação defendia que tais dispositivos violavam os artigos 20, V e VI, 150, VI e 146, I, III, a, e 155, §2º, XII, d, da Constituição Federal de 1988, pois consideravam o Mar territorial e a Plataforma Continental como território dos Estados para fins de competência tributária, possibilitando a cobrança de ICMS sobre o transporte interestadual e intermunicipal que ocorria entre as plataformas da Petrobrás situadas em tais porções marítimas e o Estado ou algum Município do Rio de Janeiro.

A Requerente entendia que inexistia o fato gerador do ICMS no caso em concreto, pois não ocorreu transporte entre territórios de estados, entre territórios de municípios ou entre território de Estado e Município. No caso, o Mar Territorial e a Plataforma Continental estavam além da porção territorial sob competência estatal ou municipal, o que impedia a cobrança do ICMS por parte do Estado do Rio de Janeiro.

Quando do ajuizamento da Ação, a CNT juntou à inicial pareceres de HORTA<sup>50</sup> e FILHO<sup>51</sup>, corroborando o entendimento de que os dispositivos na Constituição e na Lei do Estado do Rio de Janeiro são inconstitucionais, pois:

(i) o mar territorial e a plataforma continental são bens da União submetidos à competência federal; (ii) o transporte em análise no caso não é interestadual ou intermunicipal; e (iii) inexistente previsão legal expressa exigindo o ICMS sobre o transporte que ocorre no mar territorial ou plataforma continental, violando o princípio da legalidade.<sup>52</sup>

Ora, apesar do presente trabalho dispor mais especificamente sobre o ISSQN, de competência municipal, que será adiante abordado, os argumentos defendidos na exordial deste caso se amoldam, com as devidas proporções, ao

---

<sup>50</sup> HORTA, Raul Machado. Parecer apresentado à ADI 2080. Folhas 248 a 258 dos autos.

<sup>51</sup> FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. Parecer apresentado à ADI 2080. Folhas 259 a 273 dos autos.

<sup>52</sup> HORTA. Parecer... *op. cit.* fl.257 e 258.

raciocínio aqui desenvolvido, pois revelam contornos do conceito de território necessários para a presente monografia.

O cerne neural do pensamento de HORTA, exposto no parecer, se origina da constatação, já acima verificada, de que o Mar Territorial e a Plataforma Continental são prolongamentos do poder soberano cuja competência, decorrente da organização constitucional brasileira, se concentra na União. Nesse sentido:

A inclusão constitucional no campo dos poderes e da competência da União afasta qualquer intromissão dos Estados Federados e dos Municípios na área do mar continental, da plataforma continental e da zona econômica exclusiva. Essa matéria constitucional, introduzida na competência federal da União, impede que sobre ela possa incidir legislação municipal ou legislação estadual.<sup>53</sup>

Desse modo, então, HORTA faz uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico para confirmar ser a União o único ente federativo com competência sobre este território. Ou seja, mais uma vez se examina a porção territorial marítima integrante do território nacional pela ótica dos poderes conferidos pelo Poder Constituinte Originário e não pela mera conclusão de que se é um território, poderá ser objeto dos poderes estadual e municipal.

O Governador do Estado do Rio de Janeiro e a Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro alegaram, em síntese, que a Confederação Nacional de Transporte confunde o direito de propriedade da União com as áreas desse território.

A Assembleia destaca que *“não importa quem seja o proprietário da área, geograficamente falando ela deve estar situada em algum Estado e Município ou no Distrito Federal”*<sup>54</sup>, e prossegue sempre no raciocínio de que, independente da titularidade, independente da propriedade, esta porção territorial se encontra em um território geograficamente considerado, que obrigatoriamente faz parte do território do Estado costeiro:

Não se pode conceber, pois, como quer a autora, que áreas reconhecidamente pertencentes ao território nacional, como o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva

---

<sup>53</sup> HORTA. Parecer... *op. cit.* fl. 254.

<sup>54</sup> Manifestação da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro na ADI 2080. 19 de novembro de 1999. p. 288.

estejam fora do território dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios.<sup>55</sup>

Em atenção a este ponto, é necessário indagar quem é a autoridade legítima para definir sobre a incorporação de determinadas áreas aos Estados. Ou seja, supondo-se que a argumentação apresentada pela Assembleia esteja juridicamente correta e que tal território obrigatoriamente deve estar situado em algum Estado ou Município, qual o Ente competente para delimitar a incorporação desta parcela ao território estadual e municipal?

O artigo 48, inciso VI, da Constituição Federal<sup>56</sup> estabelece que cabe ao Congresso Nacional dispor sobre a incorporação, subdivisão ou desmembramento de áreas dos Estados. Logo, partindo da premissa da Assembleia do Estado do Rio de Janeiro de que tal porção territorial marítima (Mar territorial e Plataforma Continental) obrigatoriamente está inserida no território estadual, mesmo que para fins unicamente fiscais, é preciso que exista lei oriunda do Congresso Nacional, com sanção presidencial, reconhecendo a incorporação desta área ao território do Estado.

De outro modo, mesmo que se reconheça uma ficção jurídica estabelecendo esta territorialidade estadual e municipal unicamente para fins de competência tributária, tal reconhecimento realizado unicamente em constituição estadual afronta o art. 102 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

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**. (sem grifos no original)

Assim, este enquadramento de determinada área como pertencente ao território estadual para fins de instituição de tributos deve ser, primeiramente,

---

<sup>55</sup> ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *op. cit.* p. 290

<sup>56</sup> Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

(...)

VI - incorporação, subdivisão ou desmembramento de áreas de Territórios ou Estados, ouvidas as respectivas Assembléias Legislativas;

reconhecido por meio de lei expedida pela União e não em dispositivo constitucional estadual.

Ocorre que estes posicionamentos do Congresso Nacional, legislação reconhecendo a Plataforma como território dos estados federados costeiros ou lei reconhecendo a extraterritorialidade, nunca existiram, até mesmo em razão da lógica existente no sistema constitucional brasileiro de que os vários temas convergentes à Plataforma Continental, seus recursos, sua preservação e sua proteção, são de competência exclusiva da União.

Neste sentido, é necessário reconhecer que existe de fato um vácuo legislativo por parte na União, mas que não pode ser preenchido por livre discricionariedade do Estado, visto que extrapola, em muito, até mesmo sua competência legislativa suplementar, prevista no §2º do artigo 24 da Constituição Federal.

Aplicar tal raciocínio significaria que cada Estado costeiro poderia incorporar porção da Plataforma Continental sob sua jurisdição por meio de dispositivo em sua própria constituição estadual, sem manifestação e posicionamento da União, maior interessada na área cujos recursos são de sua titularidade e cuja preservação e proteção é de sua competência. Este entendimento afrontaria o pacto federativo que delimita o campo de atuação de cada ente da federação, não podendo os mesmos agir arbitrariamente.

Ademais, o Estado costeiro, enquanto membro de uma Federação na qual não possui soberania, mas sim autonomia conjunta com os demais entes<sup>57</sup>, não pode livremente eleger sobre quais aspectos considerará a Plataforma Continental como parte integrante do seu território, matéria de interesse da Federação como um todo, como parece ocorrer no caso do Estado do Rio de Janeiro em análise. Ora, a Constituição Estadual fluminense somente se refere à Plataforma Continental no momento de afirmar a competência tributária sobre a porção marítima, permanecendo absolutamente silente no tocante à preservação do bioma marinha ou à fiscalização do território.

---

<sup>57</sup> MENDES, Gilmar Ferreira ; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 814.

Outro argumento levantado pela Assembleia se refere à interpretação dada ao §1º do art. 20 da Constituição Federal<sup>58</sup>, que dispõe sobre os *royalties* oriundos da exploração de petróleo ou gás natural e de outros recursos minerais “*no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva*” que são devidos aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios.

No entender da Assembleia fluminense, o termo *respectivo território* é suficiente para demonstrar inequivocamente que os Estados têm direito à participação ou compensação no resultado desta exploração, porque a mesma se efetiva no seu respectivo território, que engloba a plataforma continental, o mar territorial ou a zona econômica exclusiva.

Ocorre que tal entendimento somente pode ser adotado ao arredo da mínima interpretação gramatical da literalidade do artigo. Ora, se o respectivo território do Estado ou Município já englobasse a porção marítima da plataforma continental, não faria nenhum sentido o legislador separar uma situação da outra se referindo ao respectivo território estadual e à plataforma continental como situações distintas.

De fato, esta foi a mesma conclusão a que chegaram DERZI, COELHO e BUSTAMANTE<sup>59</sup>, constatando que o disposto no §1º do art. 20 da Constituição prevê duas situações distintas: a primeira se refere à participação no resultado ou compensação financeira que os Estados e Municípios fazem jus quando a exploração de petróleo ou gás natural ocorrer no seu respectivo território; a segunda quando tal situação ocorrer fora do seu território, ou seja, na plataforma continental, no mar territorial ou na zona econômica exclusiva.

---

<sup>58</sup> Art. 20. São bens da União:

(...)

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

<sup>59</sup> 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. 2012. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, nº 40. pp. 235-262.

Esta interpretação está em total conformidade com o sistema de distribuição dos royalties estabelecidos pela Lei nº 12.351/2010<sup>60</sup>, que reparte as receitas governamentais entre todos os Estados e Municípios confrontantes, bem como converge parte dos recursos para a constituição de fundo a ser distribuído entre os Estados e o Distrito Federal que não são confrontantes com a Plataforma Continental, onde ocorrerá a exploração.

Reforçando tal raciocínio e destacando a dicotomia existente entre a exploração ocorrida no território dos Estados e aquela ocorrida na Plataforma Continental, assim se posicionam os autores:

É essa dicotomia que justifica a participação de todos os Estados e Municípios do país nos royalties do petróleo e do gás extraídos do fundo do mar. Na hipótese por último versada, a divisão é feita entre todos os Estados e Municípios litorâneos e mediterrâneos, pois **o petróleo e o gás tirados do fundo do oceano na zona de exploração econômica exclusiva da União não são extraídos do território de nenhum deles, embora os Estados litorâneos, por sofrerem maiores impactos, recebam mais que os demais.** As políticas de royalties se inserem, portanto, no federalismo de cooperação referido pelo Professor Raul Machado Horta. (sem grifos no original)<sup>61</sup>

Portanto, a argumentação apresentada pela Assembleia do Estado do Rio de Janeiro e pelo próprio Governador do Estado, que foram acatadas pelo Pleno do STF no julgamento da Medida Cautelar<sup>62</sup>, não são suficientemente aptas a confirmar

---

<sup>60</sup> BRASIL. Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010.

<sup>61</sup> DERZI, *op. cit.* p. 240.

<sup>62</sup> Neste sentido, segue ementa do caso:

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

(ADI 2080 MC, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2002, DJ 22-03-2002 PP-00029 EMENT VOL-02062-01 PP-00119 DJ 12-- PP-0000L)

Ressalto, ainda, que o mesmo raciocínio utilizado no julgamento da medida cautelar também foi utilizado recentemente pelo Ministro Roberto Barroso no julgamento monocrático do RE 823790, cujo trecho vale a transcrição:

a competência tributária dos Estados e Municípios na área referente à Plataforma Continental.

Importante destacar que, mesmo se tratando de um juízo preliminar que não objetiva a análise do *meritum causae*, o voto do Relator Sidney Sanches na MC-ADI 2080 foi superficialmente embasado, se limitando a considerar que os argumentos da Assembleia do Estado do Rio de Janeiro e do Governador do Estado do Rio de Janeiro são suficientes para que a medida liminar pleiteada não fosse concedida.

Neste sentido, resta reforçada a argumentação até o momento desenvolvida para reconhecer a União como única pessoa jurídica de direito interno constitucionalmente apta a exercer a competência no território da Plataforma Continental.

Assim, parte-se da premissa de que a problemática a ser dirimida no presente trabalho deve levar em conta o conceito de território não pela mera acepção geográfica, mas, principalmente, pelo domínio de vigência da norma cuja materialidade foi outorgada pela Constituição Federal quando da divisão das competências aos entes federativos.

### 3.2. O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

A aplicação da lei no espaço não se dá por meras demarcações físicas para reconhecimento de sua vigência, como se fosse possível uma linha geográfica que estabelecesse onde a “Lei Federal A” tem aplicação e onde a “Lei Municipal C” pode ser aplicada<sup>63</sup>. O que interessa, de fato, é a divisão do poder vinculante,

---

Na oportunidade, o Ministro Sepúlveda Pertence destacou o seguinte: “A mim, pelo menos em termos de liminar, me parece claro haver uma confusão, na lógica da ação direta, entre domínio público e território e, que, na federação, não há área ou suas projeções que não estejam no território ou do Distrito Federal e, simultaneamente, de um Município. O art. 20, §1º – relativo à chamada participação ou compensação financeira na exploração de recursos minerais, de petróleo ou gás natural – é o corolário claro deste princípio, o de que, embora ninguém discuta tratar-se de bens dominiais da União, as jazidas se situam no território de um Estado, de um Município ou do Distrito Federal. Basta dizer que temos, no País, áreas, ou partes territoriais integralmente do domínio da União.” 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.

<sup>63</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**: estudo sobre o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária no exercício da competência tributária para arrecadar e instituir tributos. 2012.



estabelecida pela Constituição Federal a cada ente da federação, capaz de produzir os efeitos jurídicos dentro da porção geográfica atribuída à pessoa jurídica de direito público que editou determinada norma.

Nas palavras de CARVALHO, a territorialidade se expressa pela vigência da lei no espaço e é decorrente da autonomia dos entes federados. Assim:

A princípio, as regras vigoram na estrita dimensão territorial do ente político que as instituiu. **As normas criadas pelos Municípios estão aptas a produzir efeitos apenas dentro dos limites municipais.** A vigência das normas produzidas pelos Estados e Distrito Federal está adstrita, respectivamente, às fronteiras estatais e ao perímetro distrital. E, as regras instituídas pela União só estão qualificadas a propagar consequências jurídicas dentro dos limites territoriais brasileiro.<sup>64</sup>

Nesse sentido, o princípio da territorialidade guarda relação direta com a análise do pacto federativo e das relações de competência existentes entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A partir do conhecimento destes contextos de atuação exclusiva de cada ente federativo será possível confirmar o âmbito de atuação sobre o qual cada ente pode exercer a competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal.

BRITTO destaca que, para se definir o critério espacial da competência tributária em determinado território, “*é preciso que o local esteja juridicamente relacionado ao núcleo da materialidade conferida constitucionalmente*”<sup>65</sup>. Ou seja, que sobre aquele território somente seja possível a aplicação de norma cujo conteúdo e finalidade estejam constitucionalmente previstos para serem aplicados ali especificamente por aquele ente federativo.

Seguindo este raciocínio, BRITTO prossegue ressaltando que o princípio da territorialidade pode ter uma acepção negativa a partir do momento em que limita a atuação dos entes federativos na mesma fração espacial em virtude da forma de Estado Federado que assume a República Federativa do Brasil<sup>66</sup>.

---

195 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 157

<sup>64</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico.** 3 ed. ampliada e revisada. São Paulo: Noeses, 2013. p. 761

<sup>65</sup> BRITTO, *op. cit.*, p. 153.

<sup>66</sup> BRITTO, *op. cit.*, p. 155.



Logo, deve-se analisar não somente o que o Estado tem competência para legislar, mas qual o limite de sua atuação, a partir de qual momento se estará ultrapassando sua competência e invadido competência de outrem.

Este limite se observa pela obediência ao princípio da territorialidade que nada mais é do que a vigência no aspecto espacial das normas jurídicas. Ou seja, a regra do ordenamento jurídico pátrio é a de que a norma tributária possui vigência nos limites do território do ente legiferante.

Assim, é necessário analisar conjuntamente se a União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem a competência prevista na Constituição para dispor daquela matéria e o aspecto espacial em que aquela norma jurídica exarada pela autoridade competente terá vigência. Nesse sentido:

Isso porque as bases territoriais sobre as quais assenta-se a União abrangem a dos estados e, estes, por sua vez, compartilham a extensão geográfica de seu território com um bom número de municípios. Dada essa condição, os conflitos que entre eles possam surgir, não terão por fundamento o território, mas sim as materialidades constitucionalmente outorgadas para cada um.<sup>67</sup>

Diante disso, passa-se a analisar com mais objetividade as competências legislativas atribuídas ao Município, uma vez que, anteriormente, já foram ressaltadas as matérias que estão sob a competência privativa da União (legislar sobre matérias atinentes à Plataforma, proteger e preservar o meio ambiente nesta área). Este estudo tem por objetivo verificar se, de alguma forma, poderia o Município legislar sobre temas referentes à Plataforma Continental, instituindo impostos sobre esta área.

### 3.3. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, em 2000, o Brasil era composto por 5.561 municípios<sup>68</sup>, cada um deles com funções e competências muito bem delineadas pela Carta Magna de 1988.

---

<sup>67</sup> BRITTO, *op. cit.*, p. 156.

<sup>68</sup> Informação disponível em: <  
[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores\\_sociais\\_municipais/tabela1a.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm)>

Atualmente, os Municípios são constitucionalmente compreendidos como entes integrantes da República Federativa do Brasil, conforme art. 18, *caput*, da CF<sup>69</sup>. Isso implica no expresse reconhecimento da autonomia ao Município por meio de quatro capacidades: o autogoverno, auto-organização, autoadministração e autolegislação.

Todas essas capacidades possibilitam que o Município atue de maneira mais efetiva na busca de melhores condições para a população local, uma vez que é o ente federativo com maior proximidade das necessidades reais da população. Aliás, NOGUEIRA ressalta esta proximidade:

Ninguém mais interessado nos negócios locais do que os munícipes. Sentem pessoalmente os efeitos da sua organização ou desorganização - água, caminhos, escola, iluminação e energia, assistência pública, formação pré-militar, higiene, moral e culto religioso.<sup>70</sup>

Em atenção a tal circunstância, a Constituição Federal de 1988 destaca duas vezes entre as competências municipais a expressão *interesse local*:

Art. 30. Compete aos Municípios:  
 I - legislar sobre assuntos de interesse local;  
 II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;  
 III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;  
 IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual;  
 V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de **interesse local**, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

O termo utilizado na Constituição atual deriva da expressão anteriormente utilizada desde a primeira Constituição da República: *peculiar interesse*, se referindo a assuntos que seja de predominante interesse da localidade.

Assim, cabe ao Município legislar sobre temas que lhe são caros, sendo-lhes vedados, contudo, os assuntos que ultrapassam sua competência constitucionalmente estabelecida.

Ora, por tudo até o momento recorrido sobre a Plataforma Continental, é

---

<sup>69</sup> 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.

<sup>70</sup> NOGUEIRA, Ataliba. **Teoria do Município**. Revista de Direito Público, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 6, p. 7-21, out./dez., 1968, p. 13

indiscutível a constatação de que a Plataforma Continental ultrapassa, em muito, o interesse meramente local de qualquer município, sendo matéria relacionada com à própria soberania da República. Nesse sentido, valiosa é a lição de Celso Bastos:

É ainda indispensável, que a matéria tenha uma especial pertinência com o nível municipal. É dizer, não cabe pretender suplementar normas que nada tenham a ver com o Município. Dito em outras palavras, não pode a atividade supletiva incursionar por leis cujos interesses sejam manifestamente das alçadas Federal ou Estadual. Podemos dar como exemplo o dispor sobre: juntas comerciais, custas dos serviços forenses, organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis.<sup>71</sup>

Ainda, é necessário esclarecer em que medida atua a competência suplementar conferida ao Município conforme disposto no art. 30, II, da CF, ou seja, qual o limite para que o poder municipal possa complementar a legislação federal e estadual.

Em um primeiro momento, é necessário ressaltar que a racionalidade e os comandos constitucionais devem ser sempre analisados dentro da lógica do sistema. No presente caso, a Constituição inicialmente já reconhece a limitação municipal para decidir e legislar com base no interesse local. Ou seja, o comando posterior de legislar supletivamente só pode ser aplicado, dentro dos limites do interesse local, caso contrário, não existiria o sistema normativo, mas apenas comandos soltos.

Assim, a suplementariedade ocorre nos exatos termos do interesse predominante para a população que atua na localidade municipal. Com isso, não pode o Município, mesmo que a legislação seja omissa, suplementar o arcabouço normativo federal ou estadual que extrapolem o interesse da localidade.

Ademais, é cristalina a impossibilidade desta competência legislativa suplementar alcançar as matérias descritas no art. 22 da Constituição Federal, que tratam da competência privativa da União; entre elas se encontram: direito marítimo, águas e energia, jazidas, minas e outros recursos minerais, todos temas que se relacionam com a Plataforma Continental.

Destaque-se que o objeto do presente estudo não é possível legislação municipal sobre a Plataforma Continental. Mas a interpretação dos incisos I e II do

---

<sup>71</sup> BASTOS, Celso. O Município: sua evolução histórica e suas atuais competências, p. 63.

art. 30 da Constituição permite reforçar a argumentação desenvolvida de que a Plataforma Continental é tema caro à União, estando fora dos interesses meramente locais.

Por todo o exposto, é possível concluir que, partindo da análise dos poderes atribuídos constitucionalmente ao Município, a temática da Plataforma Continental extrapola o interesse local, não se enquadrando nos incisos I e II do art. 30 da CF.

Toda essa análise do poder legiferante do Município é essencial para se estudar a sua competência tributária, pois esta é consequência indissociável da capacidade do Município ou do Distrito Federal (em sua atuação enquanto município) de produzir suas próprias leis.

Ora, a competência tributária se revela como o campo que o Ente da Federação possui de criar, *in abstracto*, tributos por meio de lei, de modo a definir os sujeitos ativo e passivo, a hipótese de incidência, base de cálculo e suas alíquotas.

Em atenção ao princípio da estrita legalidade, exposto no art. 150, I, da Constituição Federal<sup>72</sup>, somente por meio de lei é possível instituir ou aumentar tributo, e cada ente que compõe a República Federativa do Brasil deve legislar dentro dos seus limites territoriais para instituir os impostos de sua competência. Desse modo:

Em outras palavras, a competência tributária remete à habilitação ou faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Essas pessoas, dotadas de competência plena, podem tanto tributar como aumentar a carga tributária (via aumento da alíquota ou da base de cálculo do tributo, ou ambas ao mesmo tempo), respeitadas as normas constitucionais; ou diminuí-la (adotando o procedimento), ou até suprimi-la, mediante a não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções.(MENG-HUNG, 2011)<sup>73</sup>

No tocante a quais matérias tributárias a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios teriam competência, a Constituição de 1988 foi taxativa, ressaltando somente a competência da União de instituir, por meio de Lei Complementar, impostos não previstos expressamente no art. 153 da CF. Logo, todos os outros

---

<sup>72</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>73</sup> MENG-HUNG, Tsai; MARAGNO, Luciano Chachin. **ISS**: Como definir o local da incidência do Imposto sobre Serviço. 2 Ed. São Paulo: IOB, 2011. pg. 51.

entes federativos só podem legislar nos expressos ditames previstos constitucionalmente.

O artigo 156 da Constituição Federal de 1988 prevê três impostos que são de competência municipal, quais sejam: (i) o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), (ii) o imposto *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 a cessão dos direitos a sua aquisição, e (iii) o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, que não sejam abrangidos pelo ICMS e que estejam previstos em Lei Complementar.

Essa capacidade municipal de instituir e cobrar os tributos de sua competência está resguardada no art. 30, inciso III, da Carta Magna e implica no uso das atribuições garantidas constitucionalmente dentro do seu próprio território.

Referente a cada uma dessas hipóteses, os Municípios podem, por meio de lei, instituir tais impostos que serão cobrados em seu território. Assim, o IPTU cobrado pelo Município do Rio de Janeiro, por exemplo, somente abarcará o imóvel situado no perímetro urbano localizado no território do município, não poderá atingir imóvel do Município de Niterói, por exemplo.

Nesse sentido, reforça-se a argumentação de que as competências municipais devem ser sempre analisadas conjuntamente, ou seja, o critério material que está sob competência do Município e se aquela hipótese situa-se nos limites territoriais de vigência da norma produzida pelo Município.

Convergindo tais informações para a área da Plataforma Continental, é possível concluir que o Município não tem competência tributária para instituir impostos sobre porção territorial que é alheia ao seu campo tributário, uma vez que a porção marítima encontra-se fora do seu território, logo, fora de sua competência tributária.

Entendimento diverso afrontaria o artigo 102 do Código Tributário Nacional<sup>74</sup>, já analisado, que prevê expressamente que a legislação tributária pode vigorar fora

---

<sup>74</sup> 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.

dos limites territoriais da pessoa jurídica de direito público interna que a editou, desde que a extraterritorialidade seja expressamente reconhecida por meio de convênios entre os participantes ou lei de norma geral expedida pela União.

Assim, existindo lei expressa da União reconhecendo a extraterritorialidade da competência tributária municipal para alcançar a porção territorial referente à Plataforma Continental, seria possível que os Municípios costeiros exigissem os impostos previstos no art. 156 da Constituição Federal sobre este território, o que não ocorre.

De posse de tais constatações, resta averiguar as características do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência municipal, em especial o local do seu fato gerador, para confirmar se o mesmo pode incidir sobre os serviços de exploração e produção de petróleo que ocorrem na Plataforma Continental.

#### **4. O ISSQN E OS SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO**

O sistema tributário brasileiro apresenta certa complexidade diante das múltiplas espécies tributárias, tais como impostos, contribuições e taxas, bem como da diversidade de Entes que os instituem, modificam e exigem.

Dentro desse leque de possibilidades, o setor petrolífero se submete, principalmente às seguintes exigências tributárias: Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

(COFINS), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS)<sup>75</sup>. Tais constatações foram obtidas por meio do estudo elaborado a pedido do Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES, já citado, para esclarecer o ambiente tributário do setor de Petróleo e Gás.

Entre os pontos conflituosos na exploração de petróleo destaca-se a insegurança quanto ao Município competente para exigir o ISS sobre os serviços que ocorrem na Plataforma Continental, ou seja, o Imposto sobre serviços prestados no âmbito da exploração e produção de petróleo no mar.

Assim, para se formar um raciocínio que permita constatar se existe alguma hipótese que admita a cobrança do ISS por parte do Município, é necessário, primeiramente, analisar o seu fato gerador e, em seguida, a localidade em que se considera ocorrido o fato gerador para fins de obediência ao princípio da territorialidade e a constatação do Município competente.

#### 4.1. O FATO GERADOR DO ISS

Fato gerador é a situação descrita por norma geral e abstrata que, ao tomar forma no mundo fático, origina a obrigação tributária. Assim, possui dois aspectos: a descrição por meio de lei e a realização da conduta descrita no mundo fenomênico.<sup>76</sup>

Alguns doutrinadores defendem que a expressão *fato gerador* leva a um entendimento equivocado focado unicamente na realização no plano fático da conduta tipificada. Assim, parte da doutrina prefere utilizar o conceito de hipótese de incidência ou hipótese tributária e não de fato gerador<sup>77</sup>.

Independentemente da nomenclatura usada, o ponto que merece atenção nesta divergência é o esclarecimento de que o fato gerador ou hipótese tributária não criam a obrigação tributária, mas sim a conduta, a concretização real da

---

<sup>75</sup> Panorama da Tributação Brasileira no Setor de Petróleo e Gás, disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Institucional/Apoio\\_Financeiro/Apoio\\_a\\_estudos\\_e\\_pesquisas/BNDES\\_FEP/prospeccao/chamada\\_ambiente\\_tributario\\_petroleo.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/Apoio_a_estudos_e_pesquisas/BNDES_FEP/prospeccao/chamada_ambiente_tributario_petroleo.html). Acesso em 25.05.2015

<sup>76</sup> MENG-HUNG, Tsai; MARAGNO, Luciano Chachin. **ISS: Como definir o local da incidência do Imposto sobre Serviço**. 2 Ed. São Paulo: IOB, 2011. p. 84

<sup>77</sup> Nesta linha doutrinária seguem Paulo Barros de Carvalho e Aurora Tomazini de Carvalho, por exemplo, conforme explicitado por HARADA, *op. cit.* p. 33-35.



situação descrita por meio da norma. Nesse sentido:

As diferentes denominações são irrelevantes. Não vemos razão para rejeitar a expressão positivada pelo legislador porque a confusão aventada não se justifica. É claro que não é o fato gerador que gera a obrigação tributária, da mesma forma que não é o código penal que gera o crime, mas a conduta do agente<sup>78</sup>.

No caso do ISSQN, a competência para o Município instituir tal imposto está prevista no art. 156, III, e §3º da Constituição Federal e se revela na ação de prestar serviços que não estejam abarcados pelo ICMS e que estejam previamente previstos em Lei Complementar.

Esta previsão constitucional foi cumprida por meio da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que regulamentou o ISS, estabelecendo suas alíquotas máximas e mínimas e definindo expressamente quais serviços estariam sob competência municipal. Assim dispõe o artigo 1º da Lei nº 116/2003:

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

§ 1o O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2o Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3o O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4o A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

O ISS incide sobre os mais diversos serviços constantes da lista anexa da referida Lei, que contém quarenta itens, subdivididos em outros subitens, de modo que não é possível deduzir a incidência deste Imposto pela natureza do serviço que for prestado. Ou seja, incide ISS desde a criação de programas de computadores (Item 1.04 da lista anexa à LC 116/2003<sup>79</sup>) até sobre serviços de demolição (Item

---

<sup>78</sup> HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 2ª ed. reform. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014. p. 36.

<sup>79</sup> 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.



7.04 da lista anexa à LC 116/2003)<sup>80</sup>.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou reconhecendo expressamente a taxatividade da lista anexa à LC 116/2003, de modo que os Municípios não podem interpretar de forma ampla os serviços ali descritos para exigir o ISS de situações que não estão expressamente previstas na Lei Complementar.

Nesse sentido, a Suprema Corte somente admite que se interprete extensivamente os casos que já estão descritos na lista anexa e são seguidos do termo *congêneres*<sup>81</sup>. Assim, o legislador municipal não pode inserir novo serviço na lista anexa, mas, se o tipo de serviço já estiver descrito na lei complementar e permitir uma interpretação ampliada, ou seja, vários serviços se relacionam aquela descrição, será possível abarcar outros serviços.

Os serviços relativos à exploração e produção de petróleo estão previstos no item 7.21, nos seguintes termos:

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.

As atividades de exploração e produção de petróleo, que se valem de tais serviços, são realizadas majoritariamente pela Petrobrás que, por cerca de quarenta e cinco anos, manteve o monopólio da exploração e produção de petróleo, que atualmente foi enfraquecido para se adotar os regimes de concessão, partilha de produção e cessão onerosa relacionados à exploração e produção de petróleo.

A Petrobrás, para atingir seu objetivo final de exploração e produção dos recursos petrolíferos se utiliza de uma modalidade de contratação regida pelo Decreto 2.745/98 – Regulamento do Procedimento Licitatório Simplificado da Petróleo Brasileiro S.A. Entre as exigências para se habilitar ao procedimento está a necessidade de apresentação de declaração expressa se comprometendo a responder pelas exigências de ordem fiscal e administrativa pertinentes ao objeto da licitação<sup>82</sup>. Ou seja, as prestadoras de serviços da Petrobrás responderão pelas

---

<sup>80</sup> 7.04 – Demolição.

<sup>81</sup> AI 823414 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 14/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-101 DIVULG 28-05-2013 PUBLIC 29-05-2013

<sup>82</sup> Informações obtidas por meio do Manual da Petrobrás para contratação (MPC).

obrigações tributárias advindas do contrato, entre elas, a obrigação referente ao ISSQN.

Ocorre que, para as prestadoras de serviço, não basta relacionar o serviço à previsão da LC 116/03, é necessário, primordialmente, saber quem é o sujeito ativo da relação tributária, aquele competente para exigir o ISS, possibilitando o pagamento correto da exação devida.

Tal problemática somente poderá ser elucidada pela delimitação do fato gerador, pois, constatado a ocorrência da hipótese tributária no mundo fenomênico, a localidade em que ocorreu tal fato revelará o Município competente.

Por ser de competência municipal, o ISSQN só deveria incidir sobre aqueles serviços executados dentro dos limites territoriais do Município. Assim, se determinado serviço de perfuração de poço para exploração de petróleo ocorre no bairro da Lapa, Município do Rio de Janeiro, este há de ter competência para cobrança do tributo pelo serviço prestado.

Ocorre que, ao transportar o mesmo serviço para a plataforma continental, ocorre um impasse, uma vez que a mesma não se localiza no território de nenhum município, conforme já amplamente demonstrado.

Contudo, com a intensificação da exploração e produção de petróleo, municípios costeiros têm atuado constantemente as empresas exploradoras de petróleo e prestadoras de serviço, exigindo a cobrança do ISSQN sobre serviços localizados em território alheio ao seu, chegando a situações de mais de um Município exigir o imposto sobre o mesmo serviço.

Tal situação ocorre em razão da Lei Complementar nº 116/2003 estabelecer que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador, logo, tira o foco do local onde o serviço é efetivamente prestado, no caso ora em análise, na Plataforma Continental, e transfere o fato gerador para a localidade em que o contribuinte possui sede ou filial<sup>83</sup>.

Ora, aceitar a adoção deste entendimento previsto na lei complementar do ISSQN teria o condão de reverter completamente a tese desenvolvida presente

---

<sup>83</sup> A conceituação mais aprofundada do termo estabelecimento prestador será feita adiante.

trabalho. Todo o raciocínio até aqui desenvolvido foi construído com base na análise da natureza jurídica da Plataforma Continental e da legitimidade exclusiva da União para atuar nesta porção marítima, de modo a refutar a possibilidade de competência municipal na área. Ocorre que, se o fato gerador do imposto sobre serviços, de competência municipal, deixa de ocorrer em território de competência da União e, por ficção jurídica, considera-se que o mesmo ocorreu em território municipal, não há o que se falar em incompetência do município em exigir esta exação.

Assim, é imperioso aprofundar os conceitos de local do prestador de serviço e confirmar se, de fato, a doutrina e a jurisprudência corroboram a imposição da Lei Complementar ou se, de outro modo, o fato gerador somente ocorre no local da prestação de serviço, permanecendo juridicamente plausível o raciocínio aqui defendido.

#### 4.2.O LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO X LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR

A discussão doutrinária e jurisprudencial sobre o critério espacial da prestação de serviços, para fins de incidência do ISSQN, não surgiu com o advento da Lei Complementar nº116/2003. Ela remonta a edição do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968<sup>84</sup>.

Este diploma normativo dispunha sobre o Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) e sobre o ISS. Ao estabelecer o que deveria ser considerado como local da prestação do serviço, estipulou a seguinte ordem: local do estabelecimento prestador, local do domicílio do titular e, no caso das construções civis, onde ocorreu a prestação.

Em muitas situações, tal definição não despertaria maiores discussões, pois o prestador de serviço abriria a empresa no Município X e lá mesmo executaria o trabalho de limpeza de piscinas, por exemplo. Nesta hipótese, o Município tributaria o serviço ocorrido dentro de sua jurisdição, pois possuía competência para exigir os valores, uma vez que o serviço encontrava-se previsto na lista anexa do Decreto-Lei, e o fato imponible ocorreu em seu território.

O conflito conceitual e doutrinário surge nas hipóteses em que a empresa

---

<sup>84</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

possui sede/estabelecimento em um município, mas presta o serviço efetivamente em outra localidade. Pelo disposto na alínea “a” do art. 12 do DL 406/68, o ISS deveria ser cobrado pelo município em que se localizava o estabelecimento da empresa.

Com base neste entendimento, vários empreendimentos passaram a criar formalmente suas empresas com sede nos municípios que ofereciam a alíquota mais vantajosa ou algum tipo de benefício fiscal para o ISS. E, tendo escolhido a localidade que melhor lhe conviesse, prestava efetivamente os serviços em qualquer outro município.

Óbvio que tal situação gerou verdadeira guerra fiscal entre os municípios<sup>85</sup>, que passaram, ao invés de agir cooperativamente em prol da República Federativa do Brasil, a competir entre si para atrair o maior número de empresas, mesmo que somente no papel.

Diante deste embate e dos diversos processos que movimentaram o Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça foi convocado a se manifestar sobre o tema, de modo que pacificou jurisprudência para definir que estabelecimento prestador deveria ser entendido como *“uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional”*<sup>86</sup>,

---

<sup>85</sup> Algumas considerações sobre esta realidade fiscal podem ser extraídas das seguintes notícias: <http://alfonsin.com.br/senado-aprova-projeto-que-amplia-base-do-iss-e-tenta-por-fim-guerra-fiscal/>; <http://www12.senado.gov.br/jornal/edicoes/2013/11/28/jornal.pdf>; <http://www.contabeis.com.br/artigos/938/a-guerra-fiscal-entre-os-municipios-pelo-iss/>. Acesso em 09.07.2015

<sup>86</sup> O Superior Tribunal de Justiça somente se manifestou de fato sobre o conceito de estabelecimento prestador com o advento da LC 116/2003, nos seguintes termos: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. **Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.** Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional 2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 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.

independentemente da nomenclatura adotada ser sede ou filial ou sucursal.

Neste sentido, relevante é a contribuição de BARRETO, que reconhece a necessidade de que o conceito de estabelecimento prestador seja sempre acompanhado do sentido da efetiva prestação do serviço previamente descrito na Lei, nestes termos:

Estabelecimento prestador é qualquer local em que concretamente, se der a prestação dos serviços. 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 no 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 se trata de matriz, ou sede, filial, sucursal, agência, loja, escritório ou qualquer outra denominação da espécie). (...)  
Estabelecimento prestador é, pois, o local em que a atividade (*facere*) é efetivamente exercida, executada, culminando com a consumação dos serviços.<sup>87</sup>

Com tal entendimento, combateu-se a criação de empresas cuja sede era mera fachada para aproveitar as melhores condições de pagamento do ISS, pois se passou a exigir um mínimo de condições e estruturas necessárias para a consecução dos objetivos do contrato social da empresa.

Ocorre que a grande discussão quanto ao estabelecimento prestador não se limitava à sua conceituação. A previsão do art. 12 do DL 406/68 e a definição por parte do STJ não impediram o alastramento da guerra fiscal dos municípios que, agora, tinham duas oportunidades para cobrança.

A primeira derivava do conceito elementar constitucional de que o município era competente para tributar os serviços ocorridos em seu território, logo, se, hipoteticamente, o serviço da empresa X era prestado no Município de Anápolis, este exigia o valor referente ao ISS. Ocorre que o estabelecimento prestador da

---

4. A recorrente deixou de combater o fundamento do acórdão recorrido para refutar a suposta violação dos princípios da bitributação e da segurança jurídica - que a autoridade apontada como coatora e o Município impetrado não compuseram a relação processual precedente. Incidência da Súmula 283/STF. Ademais, dos elementos mencionados pela Corte de Origem, não é possível precisar em que local eram prestados os serviços cuja tributação pelo ISS foi discutida no bojo da outra ação mandamental.

5. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

(REsp 1160253/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 19/08/2010)

<sup>87</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 316

empresa X estava situado no Município de Goiânia, então, com base no art. 12 do DL 406/68, o Município de Goiânia também autuava cobrando o valor do ISS sobre o serviço. Assim, as empresas se viram em constantes casos de bitributação, e o ramo petrolífero também.

Diante desta situação, o Superior Tribunal de Justiça precisou se posicionar para definir, de fato, qual o Município competente para cobrança do ISS, se aquele em que localizado o estabelecimento prestador ou se onde efetivamente o serviço foi realizado.

Por meio de jurisprudência reiterada<sup>88</sup>, o STJ entendeu que o disposto no artigo 12 do DL 406/68 possibilitava que um Município invadisse a competência de outro, pois tributava serviço que estava fora de seus limites territoriais. Nesse sentido, necessária a transcrição do seguinte aresto:

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.

(REsp 130.792/CE, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07/04/2000, DJ 12/06/2000, p. 66)

Assim, reconhecendo que o critério espacial do ISS só poderia ser

---

<sup>88</sup> TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO EFETIVA DOS SERVIÇOS COMO O DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADO. DL N. 406/1968 E LC N. 116/2003. CDA QUE NÃO CONTÉM TODOS OS ELEMENTOS DA OBRIGAÇÃO. EMPRESA QUE ATUA EM MAIS DE UM MUNICÍPIO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

- A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é o título executivo dos créditos da Fazenda Pública, constituído pela própria Administração, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, abrangendo o lançamento, a inscrição e a extração da dita Certidão, que instrumenta ou aparelha a execução fiscal; a CDA deve indispensavelmente trazer no seu próprio contexto todos os elementos da obrigação, entre os quais o seu legítimo credor ou ente tributante.

- No ISS, tributo municipal, o fato gerador ocorre no local da prestação do serviço, salvo se o prestador, não mantendo unidade de produção nesse local, realizar a prestação a partir da sua matriz, sediada em Município diverso, hipótese em que será a Municipalidade onde se acha instalada a sua direção-geral a competente para a exigência desse imposto.

- O contribuinte executado pode, em procedimento de exceção, obter a declaração de inexigibilidade de obrigação tributária, se a CDA que a instrumenta não revela a presença de todos os elementos desse dever jurídico, nos casos em que essa constatação é manifesta e reconhecida sem necessidade de instrução dilargada.

Recurso a que se dá provimento.

(REsp 1327993/PE, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/08/2012, DJe 04/09/2012)

reconhecido dentro dos limites territoriais do município em que o serviço era prestado, o julgado do STJ pacificou a jurisprudência, mesmo sendo o julgado contrário à específica disposição legal.

Em 31 de julho de 2003 foi aprovada a Lei Complementar nº116/2003, que revogou parcialmente o DL 406/1968 no tocante ao ISS. Sob a égide da nova lei, atualmente em vigor, e elaborada sob a perspectiva dos princípios constitucionais da Carta Magna de 1988, as discussões se mantiveram as mesmas, vez que a LC pouco mudou quanto ao local do fato gerador do ISS.

O artigo 146, I, da Constituição Federal<sup>89</sup> determina que cabe à Lei Complementar dispor sobre o conflito de competência entre os entes federativos, entre eles os municípios. Apesar do Decreto-lei 406/68 ter sido recepcionado pela Constituição de 1988 como norma com caráter de Lei Complementar, conforme reconhecido pela jurisprudência do STF<sup>90</sup>, os constantes debates em torno do critério espacial do fato gerador do ISS e a necessidade de ajustes da disciplina diante do reconhecimento constitucional do Município enquanto ente federativo levaram à promulgação da LC 116/2003.

Assim, o artigo 3º da Lei Complementar em exame adotou o critério misto em relação ao local do fato gerador do ISS, pois manteve o regramento do DL 406/68

---

<sup>89</sup> 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;

<sup>90</sup> Tal posicionamento pode ser exemplificativamente extraído das ementas abaixo:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. REVOGAÇÃO, PELA LEI Nº 2.080/93, DO ART. 29 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL. ISS DEVIDO PELAS SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. DECRETO-LEI Nº 406/68, ART. 9º, §§ 1º E 3º. Revogação que não teve o efeito de afastar a incidência, no caso, das normas sob enfoque, **do DL nº 406/68, que a jurisprudência do STF tem como recebido, no ponto, com o caráter de lei complementar, pela Constituição de 1988** (art. 146, III, a e d). Recurso conhecido e provido. (RE 224760, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 19/10/1999, DJ 19-11-1999 PP-00069 EMENT VOL-01972-04 PP-00768)

EMENTA: ICM. EXPORTAÇÃO DE CAFE EM GRAO. BASE DE CALCULO. QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO DO IBC. DL 406/68, ART. 2., PAR. 8.. CONVENIO ICM 66/88, ART. 11, EDITADO SOB INVOCAÇÃO DO ART. 34, PAR. 8., DO ADCT. PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA RECÍPROCA. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 149.922-2, declarou a inconstitucionalidade do art. 11 do Convenio ICM 66/88, porquanto a base de calculo em referencia **ja se achava disciplinada pelo art. 2., par. 8., do DL 406/68, recepcionado pela nova Carta com o caráter de lei complementar**, verificando-se, no ponto indicado, ultrapassagem do linde cravado pela norma transitoria e conseqüente invasão do princípio constitucional da legalidade tributaria. . Acertado entendimento do acórdão impugnado, suficiente para respaldar sua conclusão, dispensando-se, por isso, o exame da tese da imunidade tributaria reciproca. Agravo regimental improvido. (AI 138979 AgR, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 31/05/1994, DJ 25-11-1994 PP-32303 EMENT VOL-01768-02 PP-00354)



quanto ao local do estabelecimento prestador, mas estabeleceu um amplo leque de serviços que seriam exceção a tal regra, pois nos 21 incisos do art. 3º, o imposto seria devido no local da efetiva prestação dos serviços<sup>91</sup>.

Os serviços relacionados à exploração e produção de petróleo (item 7.21 da Lista anexa da Lei Complementar 116/03) não entraram nas exceções previstas, de modo que deveria ser considerado o município do local do estabelecimento prestador como competente para cobrar o ISS.

No tocante à Plataforma Continental, a lei é totalmente omissa, nada falando expressamente sobre esta porção marítima. Contudo, o § 3º do art. 3º da LC 116/03 destaca expressamente que “*Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.*” Ou seja, os serviços prestados em águas marítimas, tais como as águas sobrejacentes à Plataforma Continental, devem considerar o estabelecimento prestador para fins de fato gerador.

Ocorre que tal situação criou verdadeira ficção jurídica. Nas palavras de CRISTIANO CARVALHO, ficção jurídica é:

Um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra, à realidade jurídica institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma. A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o direito.<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup> 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: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – 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;

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 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.

<sup>92</sup> CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2008. p. 222 a 223.



Assim, a Lei Complementar criou hipótese totalmente separada da realidade e também em confronto com previsão constitucional, que outorgou aos Municípios a competência tributária para atuar nos limites do seu território, e não para, sob o disfarce de legislar sobre conflito de competência, usurpar competência alheia a sua. Neste ponto, necessário ressaltar que estamos tratando unicamente da tentativa municipal de legislar sobre fatos ocorridos fora do seu território, seja ele de outro município ou da União, com é o caso da Plataforma Continental.

Prevaler o local do fato gerador determinado pela Lei Complementar em exame seria conferir competência tributária para instituir e exigir tributos em razão da existência de um estabelecimento em determinado Município e não do ato de prestar serviços. Assim, estar-se-ia fugindo da materialidade atribuída aos municípios por meio do art. 156, III da Carta Magna.

Quanto a tal ponto, importante a contribuição de GENTILE<sup>93</sup>, que reconheceu, tanto no art. 12 do DL 406/68 quanto no art. 3º da LC 116/03, um descompasso com a previsão constitucional:

Desta forma, torna-se evidente o descompasso do artigo 12 do Decreto-Lei n. 406/1968, agora artigo 3º da Lei Complementar n. 116/2003, com a Constituição Federal. Isso porque uma vez determinados os critérios material e temporal, a identificação do local onde os serviços são prestados (critério espacial do ISS) deixa de ser uma tarefa árdua. Ao contrário, esse local só poderá traduzir naquele onde os serviços são efetivamente prestados, onde a obrigação de fazer é realizada.

Neste sentido, em atenção a toda a lógica jurídica já demonstrada, não é possível a cobrança do ISS tendo por base o local do estabelecimento prestador, por notório desacordo com o princípio da territorialidade basilar para a existência harmônica dos entes federativos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios,

Coadunando com este entendimento, que já prevalecia na vigência do Decreto-Lei nº 406/1968, com as devidas limitações, o Superior Tribunal de Justiça voltou a se manifestar sobre o tema, pela ótica da Lei Complementar e, acertadamente, manteve o posicionamento no mesmo sentido, qual seja, é competente o município em que se tiver a efetivação da prestação do serviço.

---

<sup>93</sup> GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação dos serviços**. 2010. 116 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp136674.pdf>. Acesso em 18.06.2015

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. DL N. 406/68. SUJEITO ATIVO DA EXAÇÃO. MUNICÍPIO COMPETENTE. LOCAL DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.060.210/SC. QUALIFICAÇÃO DO SERVIÇO. SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ firmou entendimento segundo o qual "o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município sede do estabelecimento prestador (art. 12) e que, **"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"** (REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008).

2. Consignaram as instâncias ordinárias que não se tratava de serviço de engenharia civil, mas mero serviço de pintura de sinalização de rodovias. A reversão do julgado demandaria incursão na seara fática dos autos, inviável na via estreita do recurso especial, ante o óbice da Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1505233/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2015, DJe 11/03/2015)<sup>94</sup>

O caso acima destacado se referia a contratos de *leasing*, em que, pela

---

<sup>94</sup> Apenas para corroborar tal jurisprudência, importante colacionar alguns arestos no mesmo sentido: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

**1. "O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados".**

2. Precedentes: EREsp 130.792/CE; Primeira Seção, Relator para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI; DJ de 12/6/2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ; Primeira Turma, Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI;

DJ de 1º/7/2005, p. 373; AgRg no Ag 607.881/PE; Segunda Turma, Relator Min. FRANCIULLI NETTO; DJ de 20/6/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ; Primeira Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJ de 29/11/2004, p. 239.

3. Assentado no acórdão recorrido que os serviços foram prestados em outro município, pelo que foi determinada a este a competência para tributar pelo ISSQN, não cabe ao STJ conhecer do recurso pelas alegações do agravante no sentido de que não ficou provado o lugar de prestação do serviço.

4. É que as questões que levam à nova incursão pelos elementos probatórios da causa são inapreciáveis em sede de recurso especial, consoante previsto na Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no Ag 762.249/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/09/2006, DJ **28/09/2006**, p. 210).

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. SÚMULA Nº 83/STJ.

**1. O município competente para a cobrança do ISS é aquele onde ocorre a prestação do serviço, ou seja, o local em que se concretiza o fato gerador e, não, onde se encontra a sede da empresa prestadora. Precedentes.**

2. "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida." (Súmula do STJ, Enunciado nº 83).

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 1153916/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/10/2009, DJe **08/10/2009**)

relevância do aspecto econômico da relação, deveria ser considerado que o serviço foi prestado pela unidade da empresa que tem o poder decisório de aprovar, aceitar, o financiamento, pois é nesta que o serviço é prestado.

Assim, resta plenamente demonstrada a razoabilidade de se considerar o município do local da prestação dos serviços como aquele legitimamente competente para exigir o ISS sobre os serviços ocorridos em seu território.

Atenta a esta realidade jurídica, já existe Projeto de Lei Complementar especificamente sobre os serviços de exploração e produção de petróleo, para que sobre estes serviços especificamente seja reconhecida a competência do Município em que se localizar a efetiva prestação de serviços. Por sua exposição argumentativa que aborda particularmente os serviços relacionados à exploração de Petróleo, tema do presente trabalho, é necessária análise mais detida do Projeto de Lei Complementar nº 437/2008.

#### 4.3. PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 437/2008

Conforme já visto, a lista de serviços anexa à Lei Complementar é taxativa, de modo que não podem ser inseridos, por mera analogia, serviços que não os constantes expressamente na lista. A única interpretação ampliadora viável, segundo entendimento do Supremo, é quando o serviço vem procedido da expressão *congênere*, pois, neste caso, a própria lei reconhece a ampliação da identificação do serviço.

Os casos de serviços referentes à exploração de petróleo, previstos no item 7.21 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, nesse sentido, devem ser analisados quanto aos serviços expressamente constantes na Lei.

O Projeto de Lei Complementar nº 437/2008 (PLP 437/2008), de autoria do Deputado Luiz Alberto – PT/BA foi apresentado em 01 de dezembro de 2008<sup>95</sup> e se encontra atualmente pendente na Coordenação de Comissões Permanentes da Câmara dos Deputados. No Relatório apresentado pelo Deputado Anthony Garotinho na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos

---

<sup>95</sup> Para maiores informações sobre o Projeto de Lei, é possível consultar o sítio eletrônico da Câmara dos Deputados: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=418276>. Acesso em 20.06.2015

Deputados, o Relator destaca mais pormenorizadamente quais os serviços que podem ser identificados no referido item da Lei Complementar.

Entre esses serviços, pode-se citar: testemunhagem, perfilagem, pesquisa ou exploração<sup>96</sup>, perfuração, amostragem lateral, Teste a cabo (TC), Teste de formação (TF) e Teste de Longa Duração (TLD). Assim, sob a ótica exata de quais serviços se referem à exploração de petróleo, é necessário identificar a localidade em que cada uma dessas atividades ocorrem.

O Relatório aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara objetiva inserir os serviços descritos no item 7.21 da lista anexa nas hipóteses de exceção do art. 3º da LC 116/03. Ou seja, apesar de atualmente tais serviços, pela interpretação seca da lei, supostamente serem tributados pelo ISS no Município do estabelecimento prestador, o projeto de lei objetiva que os serviços referentes à exploração de petróleo sejam exigidos no local da prestação do serviço, na esteira do entendimento já demonstrando no tópico anterior.

Ponto relevante da fundamentação apresentada no relatório do Deputado Anthony Garotinho é o fato de que, no caso dos serviços de exploração de petróleo, é a localidade da prestação de serviço que arca com os ônus da exploração, principalmente porque tal exploração possui grande impacto social e, principalmente, ambiental, conforme demonstram vários Relatórios de Impacto Ambiental (RIMA) elaborados pela Petrobrás<sup>97</sup>.

Ora, não faz qualquer sentido toda uma estrutura ser montada em determinada localidade a fim de que nela, *in loco*, sejam prestados determinados serviços e a tributação sobre tal atividade redunde em arrecadação para **outra Unidade em que nada há relativamente ao negócio jurídico, a Unidade que não suporta qualquer ônus social ou econômico conseqüentes da atividade, da mobilização de pessoal etc.**

Na verdade, a evolução dos fatos, da justiça tributária, da doutrina e da jurisprudência, já vem convergindo para entender que, sendo o serviço, por sua natureza, prestado necessariamente no Município

---

<sup>96</sup> Para maiores informações sobre os conceitos de pesquisa e exploração, ver: VASCONCELOS, Lorrane Oliveira. O IMPACTO DAS DEFINIÇÕES IMPRECISAS QUANTO À EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO EM TERRA E NA PLATAFORMA CONTINENTAL NO TOCANTE À TRIBUTAÇÃO DO ISS. **Caderno Virtual, volume 2, nº 31**. IDP, Brasília. 2015. Disponível em: <http://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/index.php/cadernovirtual/article/viewFile/1103/685>. Acesso em 20.06.2015

<sup>97</sup> BRASIL. Licenciamento Ambiental. Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/pt/sociedade-e-meio-ambiente/meio-ambiente/licenciamento-ambiental/>. Acesso em 20.06.2015.

onde se encontra o seu tomador, **sujeito ativo é o Município onde é efetivamente prestado o serviço, homenageando-se, pois, o princípio da territorialidade.** Esse é o entendimento predominante dos diversos Tribunais pátrios, mormente do Superior Tribunal de Justiça que inúmeras vezes vem se manifestando sobre a *quaestio*.

De fato, é notória a desarrazoabilidade jurídica de se exigir o ISS por município que nada tem a ver com a prestação do serviço de exploração de petróleo, auferindo receita sobre tal fato unicamente pela existência de um estabelecimento da empresa prestadora em seu território.

O referido PL 437/2008 não menciona, nem mesmo superficialmente, a Plataforma Continental, mas o raciocínio ali exarado é plenamente aplicável aos serviços de exploração de petróleo que ocorrem em tal porção marítima.

O raciocínio até aqui desenvolvido está claramente reconhecendo, primeiramente, que, pelo zelo ao princípio da territorialidade, os Municípios só podem exigir o ISS sobre os serviços prestados em seu território; segundo, que o serviço de exploração de petróleo, também por possuir o gravame de impactar fortemente a localidade em que se explora tal recurso, deveria ser incluído na exceção da regra do estabelecimento prestador.

Ora, se o serviço de exploração de petróleo, previsto no item 7.21 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, tem como critério espacial do fato gerador do ISS a localidade em que o serviço é efetivamente prestado e, nos casos de serviços prestados na Plataforma Continental, não se admite ingerência municipal, não há nenhuma base argumentativa para se exigir o ISS sobre tais serviços.

Por todo o exposto, é possível concluir que o art. 3º da LL 116/2003 encontra-se em desacordo com a competência conferida constitucionalmente aos municípios de tributarem o ISS sobre os serviços ocorridos unicamente em seu território, devendo ser aplicado o posicionamento jurisprudencial já consolidado para que tal dispositivo legal não seja aplicado.

Em não se aplicando a determinação de cobrança do ISS pelo município em que se localiza o estabelecimento prestador, o fato gerador do ISS nos serviços de exploração de petróleo que ocorrem na Plataforma Continental encontra-se conseqüentemente, alheio à competência do município, pois não é território do mesmo.

## **5. CONCLUSÃO**

A complexidade do tema do presente trabalho exige o aprofundamento de conceitos e doutrinas de distintos ramos do Direito, tais como o Direito Internacional Público, o Direito Constitucional e o Direito Tributário. Esta situação se deveu, principalmente, pela necessidade de se aclarar conceitos que eram centrais ao raciocínio, partindo desde as definições aplicáveis à Plataforma Continental até a competência municipal.

A primeira conclusão se refere à própria limitação do conceito de Plataforma Continental, como esta definição se formou e quais os poderes dos Estados

soberanos sobre tal porção marítima. Assim, foi possível constatar que o Brasil, de fato possui soberania sobre a Plataforma Continental para fins de exploração dos recursos, conforme expressamente disposto na Convenção de Montego Bay.

Diante deste Tratado Internacional, o Brasil adotou, em sua legislação, alguns parâmetros para orientar a exploração da área, destacando, constitucionalmente (art. 20, V, da CF) que os recursos da Plataforma Continental são de propriedade da União, tendo, esta, a competência para legislar, proteger e preservar a Plataforma. Neste liame, necessário destacar que, também constitucionalmente, foi possível reconhecer a competência da Justiça Federal para julgar as causas que envolver a porção marítima da Plataforma, demonstrando uma vez mais o interesse único da União neste ponto.

De posse de tais conclusões e aclarando a competência única da União sobre este território, foi necessário aprofundar a divisão de competências constitucionais entre os Entes federativos para entender se, em alguns aspectos, especificamente no campo da tributação, seria lógico se falar em competência estadual ou municipal.

A conclusão obtida não poderia ser outra: a de que os Estados e Municípios costeiros não detêm poderes de atuação na Plataforma Continental, uma vez que a mesma está alheia aos seus respectivos territórios. Pelo estudo realizado, resta demonstrado que o território não deve ser analisado pela ótica meramente espacial, geológica, mas pelo Ente federativo detentor da competência para legislar sobre tal porção territorial de acordo com as matérias e campos de atuação que lhe foram conferidos constitucionalmente.

Nesse sentido, o princípio da territorialidade se mostrou fulcral para a própria existência da Federação, pois atua, em sua acepção negativa, como limitação entre cada ente federativo para que se limitem aos seus próprios territórios.

Importante destacar que, de fato, existe um silêncio legislativo no tocante ao reconhecimento da Plataforma Continental como território da União, uma vez que atualmente não existem territórios federais. Contudo, o mesmo silêncio pode ser verificado na ausência de lei expressa do Poder Federal reconhecendo a Plataforma Continental como integrante do território de algum dos Estados Costeiros.

Por fim, adentrar a análise específica do ISS permitiu agrupar todas as



definições obtidas para entender o aspecto espacial da tributação municipal no tocante aos serviços de exploração de petróleo que ocorrem na Plataforma Continental.

Constatou-se a desarmonia do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 com a Constituição Federal, quando estabelece como local do fato gerador do imposto municipal o do estabelecimento do prestador, permitindo que, nas hipóteses em que o serviço é efetivamente prestado em outra unidade da federação, o município atue em território alheio ao seu.

Tal situação é reforçada quando a prestação de serviço de exploração de petróleo se realizar na Plataforma Continental, de modo que é inegável a incompetência do município costeiro de exigir as exações referentes ao ISS sobre os serviços de exploração de petróleo que não ocorrem em seu território.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 316

BONAVIDES, Paulo *apud* LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 17 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2013.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**: estudo sobre o critério espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária no exercício da competência tributária para arrecadar e instituir tributos. 2012. 195 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

BRASIL. Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDS. Panorama da Tributação Brasileira no Setor de Petróleo e Gás. 2012. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/aep\\_fep/chamada\\_publica\\_FEPProspect0111\\_Produto5.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/aep_fep/chamada_publica_FEPProspect0111_Produto5.pdf). Acesso em 20.06.2015

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar n.437/2008. Parecer do relator deputado Anthony Garotinho. Brasília, DF, 31 maio. 2010. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=418276>. Acesso em 20.06.2015

BRASIL. Conselho Nacional do Meio Ambiente. Resolução nº 344, de 25 de março de 2004. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res04/res34404.xml>>. Acesso em 06.06.2015.



BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 99, de 12 de março de 1990.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 1.530, de 22 de junho de 1995.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 28.840, de 08 de novembro de 1950.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.617, de 04 de janeiro de 1993.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010.

BRASIL. **Licenciamento Ambiental.** Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/pt/sociedade-e-meio-ambiente/meio-ambiente/licenciamento-ambiental/>. Acesso em 20.06.2015.

BRASIL. **Petrobrás.** Áreas de atuação: Pré-Sal. Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/areas-de-atuacao/exploracao-e-producao-de-petroleo-e-gas/pre-sal/>>. Acesso em: 03.05.2015.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2080. Requerente: Confederação Nacional do Transporte – CNT. Interessados: Governador do Estado do Rio de Janeiro e Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Relator atual: Min. Gilmar Mendes. Acompanhamento disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2080&classe=ADI-MC&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 11.06.2015.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal:** Parte Geral. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito:** o constructivismo lógico-semântico. 3 ed. ampliada e revisada. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito tributário.** São Paulo: Editora Noeses, 2008.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo.** 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

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. 2012. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, nº 40.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Proclamação nº 2667, 28 de setembro de 1945. Disponível em: < <http://www.presidency.ucsb.edu/ws/?pid=12332>>. Acesso em 04.06.2015

FIGUEIRÔA, Christiano Sávio Barros. **Limites exteriores da plataforma continental do Brasil conforme o direito do mar**. Brasília: FUNAG, 2014.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Parecer apresentado à ADI 2080**. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1781685>. Acesso em 09.07.2015

GENTILE, Bruna Pellegrino. **ISS e o local da prestação dos serviços**. 2010. 116 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp136674.pdf>. Acesso em 18.06.2015

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2ª ed. reform. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

HORTA, Raul Machado. **Organização Constitucional do Federalismo**. Revista de informação legislativa, v. 22, n. 87, p. 5-22, jul./set. 1985. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/181618>>. Acesso em 29.06.2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MARINHA DO BRASIL. Plano de Levantamento da Plataforma Continental Brasileira. Disponível em: <<https://www.mar.mil.br/secirm/leplac.html#meta>> Acesso em 06.06.2015.

MARMOR, Andrei. **Direito e interpretação**. 1ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

MARTINS, Eliane M. Octaviano; NETTO, Caio César Alvares Loro. Soberania e jurisdição marítima brasileira na zona pré-sal. **Portopédia**. Disponível em: <<https://portogente.com.br/portopedia/soberania-e-jurisdicao-maritima-brasileira-na-zona-pre-sal-79531>>. Acesso em 03.06.2015.

MENG-HUNG, Tsai; MARAGNO, Luciano Chachin. **ISS: Como definir o local da incidência do Imposto sobre Serviço**. 2 Ed. São Paulo: IOB, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 24ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

NOGUEIRA, Ataliba. Teoria do Município. Revista de Direito Público, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 6, p. 7-21, out./dez., 1968.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar**, 10 de dezembro de 1982. Disponível em: <[http://www.un.org/depts/los/convention\\_agreements/texts/unclos/closindx.htm](http://www.un.org/depts/los/convention_agreements/texts/unclos/closindx.htm)>. Acesso em 03.06.2015

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 419.

VASCONCELOS, Lorrane Oliveira. O IMPACTO DAS DEFINIÇÕES IMPRECISAS QUANTO À EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO EM TERRA E NA PLATAFORMA CONTINENTAL NO TOCANTE À TRIBUTAÇÃO DO ISS. **Caderno Virtual**, volume 2, nº 31. IDP, Brasília. 2015. Disponível em: <http://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/index.php/cadernovirtual/article/viewFile/1103/685>.