RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.
Ano I, v.1, n.1, jan/julho 2021. | submissão: 21/02/2021 | aceito: 23/02/2021 | publicação:25/02/2021

Carga tributária nas empresas de prestação de serviços *offshore: o iss nas prestações de serviços offshore*

Carga tributária nas empresas de prestação de serviços offshore: o iss nas prestações de serviços offshore

ALEX PORTO ALEGRE DE ALMEIDA

RESUMO

Com a crescente expansão do mercado da extração e produção de petróleo e gás natural e a consequente manifestação de potencial contributivo, surgem diversas correntes no tocante à tributação de tal atividade, no que se refere ao poder dos Municípios de tributar serviços de qualquer natureza prestados em suas projeções marítimas. Será demonstrado o que significa o termo *offshore*, e um breve histórico do ISS e, faz-se uma comparação do que trata a Lei Maior brasileira. Também é verificado o artigo 12 do Decreto Lei 406/68, cuja disciplina foi mantida na Lei Complementar nº 116/2003, que define como o local da prestação de serviço o estabelecimento prestador, com exceções nos casos de construção civil. Tal divergência apresentada resulta na disputa fiscal entre Municípios, uns exigindo o tributo pelo fato do estabelecimento prestador estar em seu território, conforme interpretação do art. 12 do DL 406/68, outros, pelo fato do serviço prestado estar sendo efetivamente prestado em suas projeções marítimas, se aplicando o entendimento do STJ (Local da efetiva prestação do serviço). Diante da explanação, deve-se perguntar: é possível cobrar o ISS nas prestações de serviço *offshore* por Município? Visto que o mar territorial é um bem exclusivo da União Federal? Ao concluir que os serviços realizados em águas marítimas, ou seja, serviços *offshore* não podem constituir hipótese de incidência do ISS, visto que as águas marítimas não compõe o território do Município, onde é competência exclusiva da União, que por sua vez, não tem competência tributária para ser sujeito ativo de hipótese tributária ao qual o critério material já é utilizado para exigência de outra exação.

Palavras Chave: ISS, *Offshore*, Inconstitucionalidade.

INTRODUÇÃO

Com a crescente expansão do mercado da extração e produção de petróleo e gás natural e a consequente manifestação de potencial contributivo, daí, surgem diversas correntes no tocante à tributação de tal atividade, no que se refere ao poder dos Municípios de tributar serviços de qualquer natureza prestados em suas projeções marítimas.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

O presente estudo é quanto aos objetivos, uma pesquisa de característica exploratória, quanto aos procedimentos, de fontes de papel, quanto ao objeto, é uma pesquisa bibliográfica.

No capítulo primeiro, será demonstrado o que significa o termo *offshore*, e um breve histórico do ISS e, fazem uma comparação do que trata a Lei Maior brasileira, em seu artigo 156, inciso III, o Município detêm a competência de tributar os serviços de qualquer natureza, é verificado o artigo 12 do Decreto Lei 406/68, cuja disciplina foi mantida na Lei Complementar nº 116/2003, define como o local da prestação de serviço o estabelecimento prestador, com exceção nos casos de construção civil, cuja a cobrança do ISS será feita onde ocorrer a efetiva prestação.

Já o capítulo segundo, traz o entendimento da cobrança de instituição do ISS nas operações realizadas em águas marítimas e, demonstra o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que decidiu que o Município competente para exigir o pagamento do ISS é aquele onde ocorrem efetivamente as prestações de serviços *offshore* ora abordadas. Tal divergência apresentada resulta na disputa fiscal entre Municípios, uns exigindo o tributo pelo fato do estabelecimento prestador estar em seu território, conforme interpretação do art. 12 do DL 406/68, outros, pelo fato do serviço prestado estar sendo efetivamente prestado em suas projeções marítimas, se aplicando o entendimento do STJ (Local da efetiva prestação do serviço). Diante da explanação, deve-se perguntar: é possível cobrar o ISS nas prestações de serviço *offshore* por Município? Visto que o mar territorial é um bem exclusivo da União Federal?

Por tratar-se de litígios entre entes federativos, ao qual se vê grande interesse dos Municípios, em relação à arrecadação de tributos e da inexistência de jurisprudência que defina a forma de tributação das operações realizadas em águas marítimas, cabe verificar a constitucionalidade da referida cobrança, devido ao grande relevância deste setor na economia brasileira.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

1 - *OFFSHORE*

Rosenba apud Moraes e Trisciuzzi (2008, p. 4) comenta que as empresas *offshore* assim são chamadas por geralmente estar previsto na legislação dos países a vedação a que tais empresas realizem negócios dentro da própria jurisdição do país em que fora constituída – daí o termo *offshore*, que em inglês significa "fora das fronteiras", pois as empresas, por lei, devem praticar negócios apenas em outras jurisdições que não aquela em que fora constituída.

Na contramão do conceito ora exposto, Rodrigues e Silva (2012, p. 68) descrevem o tipo de atividades realizadas no regime *offshore*, ao qual se enquadram as empresas petrolíferas que exploram atividades de extração e produção de petróleo e gás natural em áreas marítimas.

Traremos a este trabalho o enfoque concernente ao imposto sobre serviço de qualquer natureza, sua competência tributária, seu fato gerador nas prestações de serviços em alto mar, ou seja, nas operações *offshore*.

2- IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido com ISS ou ISSQN, advém de uma modificação de grande proporção pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º. 12.1965, no Sistema Tributário Brasileiro, proporcionando aos Municípios, em seu artigo 15, a capacidade de cobrar os tributos sobre a prestação de serviços.

Logo, se faz necessário efetuar uma breve síntese, no que se refere ao critério espacial do ISS, ao qual traremos o exposto no Decreto Lei nº 406/68, em seu artigo 12, como segue:

> Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:
>
> a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

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

Verifica-se que a referida Norma trata o critério espacial do ISS o local onde a prestação de serviço foi efetivamente realizada, ou seja, o território municipal onde ocorre a efetiva prestação.

Neste entendimento, o Superior Tribunal de Justiça, proferiu o seguinte entendimento:

> Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da Prestação de Serviço. Precedentes
>
> I- Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços – importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como o critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se revele o teor do art. 12, alínea *a,* do Decreto-lei 406/68.
>
> II- Embargos Rejeitados. (STJ, 2000, p.66)

Visualizado o tema pelo STJ, vislumbra-se que o texto apresentado acima está em perfeita harmonia com a Constituição Federal de 1988, onde cabe ao Município onde ocorreu, de fato, a prestação do serviço a competência de cobrança do tributo ISS.

No entanto, a Lei Complementar nº 116/2003, que é o diploma legal que regulamenta o referido tributo, em seu artigo 3º, parte "*a",* trata como devido ao Município onde está o estabelecimento do prestador como segue:

> "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 (...)".

Vale salientar que o mesmo art. 3º, parte "*b"*, prevê a hipótese de incidência no local onde os serviços foram executados, listando os incisos I a XXII.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Porém, segundo Pires *et al* (2011, p. 100-101) muitos Municípios simplesmente ignoraram o que está previsto na norma legal complementar e passaram a exigir o ISS sobre todos os serviços prestados em seu território, independentemente do local do estabelecimento prestador.

Não obstante, as legislações municipais que tratam da matéria, os tomadores dos serviços eram obrigados a recolher o tributo (ISS) dos prestadores de outros Municípios, que por sua vez, eram obrigados ao recolhimento por seu Município de domicílio. Vislumbrando-se um caso específico de bitributação, conforme consta no art. 164, inciso III do CTN.

Ainda neste contexto, explica Susy Gomes Hoffman:

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

Neste sentido, verifica-se também o não cumprimento do princípio da territorialidade exposto por Carvalho, como segue:

> 'Vê-se, na disciplina do Texto Constitucional, a preocupação sempre presente de evitar que a atividade legislativa de cada uma das pessoas políticas interfira nas demais, realizando a harmonia que constituinte concebeu. É a razão de ter-se firmado a diretriz segundo a qual a legislação produzida pelo ente político vigora em seu território e fora dele, tão-somente nos escritos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem. Nessa linha de raciocínio, as normas jurídicas editadas por um Estado são vigentes para colher fatos que aconteçam dentre de seus limites geográficos, o mesmo ocorrendo com os Municípios e com a própria União'. (CARVALHO, 2002, p. 85-86, *apud,* Pires *et al*, 2011, p.102-103).

Ainda neste pensamento, Pires *et al* (2011, p. 102) afirma que, pelo Princípio da Territorialidade, as normas legais tributárias somente vigoram no território ao qual o ente político as edite.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Neste sentido, o STJ pronunciou-se como segue:

> TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68
> Embora a lei considere o local da prestação de serviço, o estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo o território se realizou o fato gerador.
> É o local da prestação do serviço que indica o município competente para imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.
> A Lei municipal não se pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não se pode ter voga.
> Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente. (STJ, 1995, p.162).

Já Márcio Branco verifica o aludido tema sem dar margem à dúvida:

> Relativamente aos serviços executados a bordo de plataformas de exploração ou de produção de petróleo, situadas nas regiões marítimas (mar territorial, zona contígua, zona econômica exclusiva e plataforma continental brasileira), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador(art. 3.º, § 3.º da Lei Complementar n.º 116/03).
> Veja-se que os dispositivos acima põem abaixo a pretensão de alguns municípios de estenderem sua competência tributária às regiões marítimas com base em critérios outros, como, por exemplo, coordenadas geográficas. (BRANCO, 2005, p. 526-527).

Neste contexto, segundo legado teórico de Carneiro (2011, p. 347) a bitributação, que é a cobrança de um tributo por dois ou mais entes políticos distintos sobre o mesmo fato gerador, se trata de uma prática vedada a luz do Direito Brasileiro, já que é uma invasão de competência tributária, o que viola a Carta Magna brasileira.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Como um exemplo deste panorama, é verificada a instituição do ISS pelo Município de Niterói:

> "O Município de Niterói, onde se concentra grande parte de atividades em terra voltadas para o setor de Petróleo e Gás, alterou sua legislação para efetuar, a partir de 2009, a cobrança do ISS pelo critério do local da prestação dos serviços.
> Evidentemente, os serviços ligados à execução de obras e montagens eletromecânicas de plataformas e outras embarcações já estão sujeitos ao imposto do local dos serviços(...) estabelecidos em outros Municípios, como Rio de Janeiro ou São Paulo, por exemplo, estarão não apenas ao ISS do local de suas bases, mas também sofrerão retenção do ISS niteroiense,(...)" (PIRES, *et al* , 2011, p. 110-111).

Pires *et al* (2011, p. 111), verifica que a legislação niteroiense (Lei nº 2.628/2008) não limitou-se em estabelecer a simples ocorrência da prestação do serviço em seu território municipal para a incidência do ISS e sim, a mera contratação do serviço por tomador domiciliado em Niterói, mesmo que o serviço seja executado em lugar distinto de seu domicílio tributário, ensejando a obrigatoriedade de recolhimento do referido tributo ao Município em questão. Não obstante, o referido Município também adotou o critério exposto na Lei Complementar nº 116/2003, aplicável aos casos das empresas estabelecidas em Niterói e que prestam serviços fora do Município.

Assim prevê o a Lei nº 2.628/2008, em seu artigo 68 , incisos I e III, como segue:

> I- Em qualquer caso, quando o serviço for concretizado em seu território, ou seja, nele seja prestado, executado, entregue ou consumido, ou, ainda, quando nele se situar o tomador ou contratante;
> (...)
> III- se for o caso, quando o local do estabelecimento prestador estiver situado em Niterói ou, na falta deste, o seu domicílio.

Contudo, a lei niteroiense (Lei nº 2.628 de 30/12/2008) aplica em bases universais sua competência de cobrança do ISS, visto que a norma que trata a matéria impõe a tributação pelo serviço prestado, a vinculação da fonte pagadora e, o estabelecimento prestador, sendo necessário apenas um destes elementos estarem ligados diretamente ao referido Município.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Neste contexto, o Município de Macaé, prevê em sua Lei Complementar nº 053/2005, também adota o critério do local da prestação de serviço em seu território, elucida detalhadamente no artigo 172, parágrafos 1º ao 4º a incidência do ISS para os fatos geradores explicitados a seguir:

> Art. 172 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços elencados no Anexo I desta Lei (...):
> **§ 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 de serviços integrante desta Lei, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.
> **§ 3º.** O imposto 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.

Ainda verificando o Município de Macaé, o art. 174 da Lei Complementar, editada pelo ente político, traz o entendimento do artigo 4 da Lei Complementar nº 116/2003 no que se refere ao local da prestação do serviço, como se vê a seguir:

> Art. 174 Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Assim sendo conclui-se que a cobrança por parte dos Municípios de Niterói e Macaé, dota-se de inconstitucionalidade no que se refere às prestações de serviço *offshore*, visto que pela hierarquia das Leis, o legislador infraconstitucional não pode instituir tributo que não seja previsto na Carta Magna brasileira. Tanto Niterói, quanto Macaé, valem-se das normas instituídas pelo Decreto Lei nº 406/68, artigo 12, como base legal de cobranças de ISS abusivas, mesmo sabendo que a Lei Complementar nº 116/2003, revogou o referido Decreto Lei, trazendo a luz do estabelecimento prestador a incidência do ISS e, na falta deste, o domicílio do prestador.

3- A COMPETÊNCIA DE INSTITUIÇÃO DO ISS NAS OPERAÇÕES *OFFSHORE*

Com o crescente mercado de extração e exploração de petróleo e gás natural, onde no ano de 2008 o setor petrolífero anunciou a necessidade de contratação de embarcações e sondas de perfuração, se viu a necessidade das empresas responsáveis pelos blocos de exploração na contratação de serviços terceirizados para manter as plataformas, navios e demais embarcações ou ilhas artificiais em pleno funcionamento. Logo, ocorreu um crescimento significativo em relação às empresas prestadoras de serviço *offshore.*

Neste sentido, há necessidade de verificar a constitucionalidade das cobranças de ISS nas operações *offshore*, visto que atualmente existem grandes divergências em relação a cobranças indevidas de ISS, pois como é sabido, muitos municípios cobram indevidamente o tributo, por considerar que a faixa do mar territorial faz parte constante de seu território.

Para a definição de competência de instituição do ISS, a Constituição Federal de 1988 incumbiu aos Municípios, à competência de cobrança do referido tributo, logo, se faz necessária análise dos limites desta competência, visto que é de suma importância a avaliação deste assunto, pois se tem verificado uma enorme divergência de interpretação das normas legais que tratam da aludida matéria.

Isto exposto, ressalta-se que o Município é detentor da capacidade de instituição do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) em seu território, conforme consta na Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso III. No entanto, é possível

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

cobrar o ISS nas prestações de serviço *offshore* por Município? Visto que o mar territorial é um bem exclusivo da União Federal?

De acordo com Pires *et al* (2011, p. 113) com base na jurisprudência do STJ sobre o Decreto Lei nº 406/68, existem Municípios que defendem a aplicação das projeções dos limites municipais para a divisão dos *royalties* do petróleo como base da competência tributária municipal em águas marítimas, no entanto, a Constituição Federal é expressamente direta no que se refere ao direito dos Municípios, conforme está previsto no artigo 20, parágrafo 1º.

Ainda neste sentido, é questionável a aplicabilidade deste entendimento, visto que o Mar territorial é bem exclusivo da União Federal (CF/88 art. 30, VI), sendo inadmissível tal analogia para o Município efetuar a cobrança do ISS nas prestações de serviços em águas marítimas.

Neste entendimento, Buschmann (*http://www.bea.adv.br/publico/pubmvb/018.pdf*) explana que este tipo de cobrança vai de encontro com a Norma Constitucional e, ainda, o aludido autor ressalta que não há mar territorial municipal e, como explanado anteriormente, o mar territorial é de competência legislativa exclusiva da União.

Ainda que coubesse o que está disposto no art. 3º, § 3º, da Lei Complementar 116/2003, pode-se considerar a inconstitucionalidade do referido parágrafo, pois não cabe ao legislador complementar dispor sobre competência tributária dos Municípios não prevista na Constituição Federal.

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro proferiu sentença no sentido da não incidência do ISS sobre as prestadoras de serviços *offshore* da Petrobras ao qual encontrava-se em litígio com o Município de Quissamã, como segue:

> **"PROCESSO CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. MEDIDA CAUTELAR DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS. DEFERIMENTO DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. LIMINAR. PRETENSÃO CAUTELAR DE MUNICÍPIO**

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

> **QUE PLEITEIA QUE A PETROBRAS TRAGA AOS AUTOS DOCUMENTOS RELATIVOS A CONTRATOS MANTIDOS COM FORNECEDORES, A FIM DE QUE SE VERIFIQUE A OCORRÊNCIA DE FATOS GERADORES DE ISSON.**
> Além do ser duvidosa a juridicidade da via eleita pelo Município para obter informações sobre operações "offshore" da referida estatal, a liminar deferida merece reforma, de plano, porque sua concessão dependia do reconhecimento de aroma de bom direito, inexistente nos autos.
> As projeções territoriais das linhas demarcatórias do IBGE não tornam a plataforma marítima — em que a PETROBRAS exerce suas atividades exploratórias — uma extensão do território dos Municípios costeiros, influenciando, tão-somente, na fixação do valor de indenizações e royalties" tal como estabelecido na Lei n° 7525/86. Recurso provido de plano.".
> **(TJRJ – 18ª Câm. Civ. – Liminar – Proc. 2005.002.18931 – rel. Des. MARCO ANTONIO IBRAHIM – Mun. Quissamã X Petrobras).**

Assim, a afirmação de projeção de mar territorial municipal, se faz nula, pois fere o princípio da territorialidade previsto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 102, tal medida teria efeito, caso a União celebrasse convênio com os Municípios costeiros para fins de cobrança do referido tributo.

No entanto, o Município de Macaé se garantiu do entendimento do STJ (com base no Decreto nº 406/68) e editou a Lei Complementar nº 053/2005, em seu art. 176, inciso I, ao qual segue:

> **Art. 176.** São também considerados locais de serviços para efeito de incidência do ISSQN:
> **I -** a plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva do Município de Macaé, incluídas nestes as projeções aérea e marítima de sua área continental;

Verifica-se que a norma do Município já prevê a incidência do ISS nas operações em águas marítimas, o que é inconstitucional, visto que a legislação municipal não é dotada de extraterritorialidade.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Assim sendo, o professor Manoel Gonçalves Filho, demonstra em seu parecer juntado à ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade) face ao Conselho de Política Fazendária do Ministério da Fazenda – CONFAZ o seguinte:

> 7. O mar territorial no direito brasileiro, está exclusivamente no domínio espacial do Poder central, ou seja, do Estado brasileiro. Não se inclui no território de qualquer Estado, nem de qualquer Município.
> A Constituição não o diz expressamente, mas demonstra claramente. Realmente, ela não deixa campo para outro Poder que não o federal, ao dispor sobre o que concerne ao mar. A demonstração é fácil. Compete à União, privativamente, legislar sobre direito marítimo (art. 22, I). Compete à polícia federal exercer as funções de polícia marítima (art. 144, § 1.º, III). A Justiça federal julgar os crimes cometidos a bordo de navios (art. 109, IX). Etc.
> 8. Acrescente-se que à União é atribuída pela Carta a titularidade sobre o mar territorial. Ou seja, sobre seus recursos. Com efeito, o art. 20, VI inclui o mar territorial entre os bens da União (Cf. meus Comentários à Constituição de 1988. São Paulo, Saraiva, 1ª ed. 1990, p. 152. 2ª ed. 1997, p. 148) (STF, 2002, p.29).

Logo, entende-se que a legislação municipal, que se submete aos princípios estabelecidos na Lei Maior, é aplicada com base nos mesmos fundamentos. Os poderes da União são soberanos e nacionais, enquanto os dos Municípios referem-se aos interesses locais, conforme consta no art. 30, inciso I da própria Constituição Federal. A plataforma continental, o mar territorial e a zona econômica exclusiva não se enquadram entre os assuntos dessa natureza e, portanto, não abrange a incidência da legislação municipal.

Não obstante, foi afirmado neste estudo, que a Carta Magna, estabelece limites às competências tributárias de cada ente tributante. Vislumbrou-se, com isso, afirmar que cada regra de atribuição de competência tributária exerce função dupla, ao passo que, ao prever as situações em que determinada competência pode ser exercida, estabelece que toda e qualquer situação não prevista dentro de seu campo de incidência encontra-se excluída da tributação.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Para Marcelo Caron Batista, mesmo que seja enseje à materialidade do imposto municipal, fato ocorrido fora dos limites geográficos do Município insere-se na competência tributária da União Federal, conforme ensina o tributarista:

> Defende-se, pois, ainda que mediante rápida análise do tema, que o legislador da União pode, entendendo oportuno, porque somente a ele a compete, instituir ISS sobre a prestação de serviços em águas marítimas, sendo vedado ao Município fazê-lo, sob pena de inconstitucionalidade (...). (BAPTISTA, 2005, p. 546)

Assim, ao estabelecer que os Municípios e o Distrito Federal possuam competência para instituir imposto sobre prestação de serviços, determina a Constituição Federal, simultaneamente, que inexiste competência a qualquer outro ente federado para ser o sujeito ativo na hipótese de incidência cujo critério material é o ora estudado, ainda que se fale no aspecto espacial águas marítimas, tornando inconstitucional a cobrança do ISS para os serviços executados em águas marítimas.

CONCLUSÃO

Depois de verificadas as mais distintas correntes no que se refere à matéria ora estudada, faz-se necessário saber se, efetivamente, há tributação concernente aos serviços executados em águas marítimas, conhecidos comumente como *offshore*. Antes, porém, fica entendido e demasiadamente conclusiva a resposta que se busca ao questionamento aludido no início desta pesquisa, é preciso ratificar as doutrinas aqui encontradas para o fundamento desta conclusão.

Primeiramente, fica explícito que o Decreto Lei nº 406/68, em seu artigo 12, define a hipótese de incidência do tributo ISS o local da efetiva prestação do serviço, como base de cobrança do ISS (seja estabelecimento em terra ou local da efetiva prestação no mar). A regra editada pelo DL 406/68 foi posteriormente adotada pela Lei Complementar nº 116/2003, onde o Município poderá determinar em sua lei municipal que o tributo seja devido pelo fato do estabelecimento se encontrar em seu território.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Foi verificado, entretanto, dos pressupostos aqui enredados, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está em harmonia com a Constituição Federal, pois consolida a interpretação de que um Município não pode cobrar um tributo cujo o fato jurídico tributário, que é a prestação de serviços em seu domínio territorial (art. 156, III, DA CF/88) ocorra fora dos seus limites.

Assim sendo, não há previsão Constitucional que dê ao Município competência tributária para impor normas sobre as atividades exercidas em águas marítimas (fora de seu domínio territorial).

Cabe salientar ainda que, a tributação pelo local da prestação de serviço, embora esteja em acordo com a jurisprudência do STJ, tratando-se das prestações de serviço *offshore*, fere o disposto na Carta Magna brasileira, haja vista que não há como beneficiar-se de quaisquer critérios que não estejam constitucionalmente previstos para traçar projeções marítimas dos Municípios.

Deve-se considerar que os fundamentos aqui expostos, não integram o território do Município o mar territorial, a zona econômica exclusiva ou a plataforma continental, não poderia o tal ente federativo tributar fatos ocorridos em suas projeções marítimas, ferindo o princípio da territorialidade previsto no artigo 102 do CTN, já que sua competência tributária é exercida somente nos seus limites territoriais.

Assim conclui-se que os serviços realizados em águas marítimas, ou seja, serviços *offshore* não podem constituir hipótese de incidência do ISS, visto que as águas marítimas não compõe o território do Município, onde é competência exclusiva da União, que por sua vez, não tem competência tributária para ser sujeito ativo de hipótese tributária ao qual o critério material já é utilizado para exigência de outra exação.

REFERÊNCIAS

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

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

_____. Superior Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.080-3/RJ (Medida Cautelar). Confederação Nacional do Transporte – CNT e Governador do Estado do Rio de Janeiro e Outro. Relator: Min. Sydney Sanches, 6 de fevereiro de 2002. Unânime. Diário de Justiça da União, 22/03/2002, p.29.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 54002/PE. Relator: Min. Demócrito Reinaldo. 05 de abril de 1995. Unânime. Diário de Justiça da União, 08/05/1995, p. 162. Disponível em: http:/www.gdt-rio.com.br/reunioes2006/aguasmaritimas.ppt. - Acesso em: 21/10/2012.

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

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

BRANCO, Marcio. A nova sistemática de tributação dos serviços internacionais e a importação de serviços na indústria do petróleo. ***In:*** **Estudos e pareceres: direito do petróleo e gás**. RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org). Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
BRASIL, Constituição da república Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal do < http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm> Acesso em 28 jun. 2012.

BUSCHMANN, Marcus Vinicius < http://www.bea.adv.br/publico/pubmvb/018.pdf> Acesso em 15/10/2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** - 2009 – Rio de Janeiro – 10ª edição – Editora Forense, 2009.

HOFFMANN, Susy Gomes. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. ***In:*** **Estudos e pareceres: direito do petróleo e gás**. RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

NITERÓI, Lei nº 2.628 de 30 de Dezembro de 2008. Altera a Lei nº 2597, de 30 de setembro de 2008 e dá outras providências. Poder Executivo, Niterói, RJ, 2008.

MACAÉ, Lei Complementar nº 053 de 30 de setembro de 2005. Institui o código Tributário do Município de Macaé. Poder Executivo, Macaé, RJ, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário –** 2010 – São Paulo – 31ª edição – Malheiros Editores, 2010.
MORAES, M. C. C.; TRISCIUZZI, C. R. F. Benefícios Empresariais de Implantações *Offshore*: Caso Brasil – Uruguai. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 8, 2008, Gramado. **Anais...** Rio de Janeiro: UERJ, 2008, p. 4.

PIRES, Adilson Rodrigues *et al.* **Aspectos Tributários relacionados à indústria do Petróleo e Gás** – 2011- São Paulo – MP Editora – 2011.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

TJRJ – 18ª Câm. Civ. – Liminar – Proc. 2005.002.18931 – rel. Des. MARCO ANTONIO IBRAHIM – Mun. Quissamã X Petrobras**.** Disponível em <http://www.gdt-rio.com.br/reunioes2006/aguasmaritimas.ppt> Acesso em 15/10/2012.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.