

RECEBIDO EM: 04/02/2016

APROVADO EM: 20/06/2016

# OS CONCEITOS DE MAR TERRITORIAL E DE ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA E SUAS INFLUÊNCIAS SOBRE A COBRANÇA TRIBUTÁRIA DO ISS

*THE CONCEPTS OF TERRITORIAL SEA AND EXCLUSIVE  
ECONOMIC ZONE AND THEIR INFLUENCES ON ISS TAX  
COLLECTION*

*Daniel Vieira Marins*

*Mestre e Doutorando em Direito pela UERJ (Finanças Públicas, Tributação & Desenvolvimento). Pós-graduado em Direito Público pela UFF*

*Gustavo da Gama Vital de Oliveira*

*Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ*

*Doutor em Direito Público pela UERJ*

*Procurador do Município do Rio de Janeiro. Advogado*

SUMÁRIO: Introdução; 1 O mar territorial e a zona econômica exclusiva: conceitos e aspectos legais; 2 As hipóteses de incidência dos impostos e a sua aplicação no mar territorial e a zona econômica exclusiva; 3 O Imposto sobre Serviços (ISS): “local da prestação do serviço” *versus* “local do estabelecimento” do prestador de serviço; 4 Conclusão; Referências.

**RESUMO:** Este artigo demonstra que os conceitos de mar territorial e de zona econômica exclusiva são importantes para compreender a polêmica referente aos conflitos entre Municípios na cobrança do ISS. No texto, os autores defendem que a tese do “local da prestação do serviço” deve ser rejeitada em favor do local em que é estabelecida a sede ou filial da empresa que presta o serviço em área marítima. Por fim, é destacado que o domicílio, ao ser usado como um parâmetro para se exigir o ISS, protege a segurança jurídica do contribuinte, a elaboração e a previsibilidade do orçamento municipal. Além disso, valoriza-se o papel da lei complementar.

**PALAVRAS-CHAVE:** Federalismo Fiscal. Competência Tributária. Mar Territorial. Zona Econômica Exclusiva.

**ABSTRACT:** This article demonstrates that the concepts of territorial sea and exclusive economic zone are important to understand the controversy regarding the conflicts between Municipalities in the collection of ISS. In the text the present authors defend that the thesis of the “place of service execution” must be rejected in favor of the place in which it is established the headquarters or the branch of the company that provides the service in maritime area. Finally, it is highlighted that the domicile used as a parameter to require the ISS protects not only the legal security of the taxpayer but also the development and the predictability of the municipal budget. More than that, it appraises the role of complementary law.

**KEYWORDS:** Fiscal Federalism. Tax Competence. Territorial Sea. Exclusive Economic Zone.

## **INTRODUÇÃO**

Principalmente em razão das lucrativas atividades da chamada “indústria do petróleo”, diversos Municípios têm buscado exercer sua competência tributária sobre serviços executados em áreas marítimas. Para tanto, os Municípios da costa brasileira vêm exigindo o Imposto sobre Serviços (ISS) sobre as prestações de serviços realizadas no mar territorial, ou mesmo na zona econômica exclusiva, desde que próximas ou em área frontal ao seu território. Contudo, outros Municípios, em cujo território estas mesmas empresas prestadoras de serviço são estabelecidas, também têm cobrado o ISS, com base na localização da pessoa jurídica que realizou o serviço (matriz ou filial da empresa).

O fundamento da exigência do ISS sobre os serviços efetivados no mar territorial ou na zona econômica exclusiva pelos Municípios próximos destes locais tem sido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, em inúmeros julgados, destacou o “local do serviço” como regra capaz de definir qual o Município é o competente para cobrar o imposto. A tese do STJ, no entanto, não é pacífica, uma vez que, em recentes julgados, tem-se retornado a destacar o local da sede ou da filial da prestadora de serviços (domicílio fiscal) como o elemento principal para se saber qual o Município é o competente para exigir o ISS.

Os entendimentos favoráveis à importância da identificação do “local do serviço” para a cobrança do ISS enfrentam um sério obstáculo quando se deparam com os serviços efetuados no mar territorial e na zona econômica exclusiva. Nestes casos, qual o Município seria o competente para cobrar o ISS? Aquele mais próximo do serviço prestado na área marítima? Aquele posicionado frontalmente ao local marítimo em que o serviço é realizado? Ou aquele que sofre os principais impactos ambientais e socioeconômicos do serviço?

Paralelamente, ainda cabe se indagar: afinal, a quem pertence o mar territorial e a zona econômica exclusiva? Pertencem a um ente específico (a União), a nenhum deles ou à República Federativa? Poderiam o mar territorial e a zona econômica exclusiva serem considerados extensões territoriais dos Municípios? E, em sendo a resposta positiva, caso existam, quais seriam os critérios?

A questão do “local da prestação do serviço”, ao envolver áreas marítimas, não pode ignorar as noções básicas do que significam as expressões “mar territorial” e “zona econômica exclusiva”. Somente a partir da busca das suas características e definições é que se pode enfrentar o

tema do “local da prestação do serviço” *versus* “local do estabelecimento” do prestador de serviço no âmbito da cobrança do ISS.

## **1 O MAR TERRITORIAL E A ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA: CONCEITOS E ASPECTOS LEGAIS**

Segundo a Lei nº 8.617/1993 (que dispõe sobre o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental), entende-se como mar territorial a faixa de doze milhas marítima de largura, medidas a partir da linha de baixa-mar do litoral continental e insular, tal como indicada nas cartas náuticas de grande escala, reconhecidas oficialmente no Brasil (art. 1º, *caput*). Paralelamente, conceitua-se a zona econômica exclusiva brasileira como a faixa que se estende das doze às duzentas milhas marítimas, contadas a partir das linhas de base que servem para medir a largura do mar territorial (art. 6º).

Tanto no que tange ao mar territorial, quanto no que se refere à zona econômica exclusiva, a República Federativa do Brasil estende a sua soberania, abarcando o espaço aéreo sobrejacente ao mar territorial, bem como ao seu leito e subsolo (art. 2º da Lei nº 8.617/1993). Ademais, a soberania nacional também abarca a zona econômica exclusiva para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais das águas sobrejacentes ao leito do mar, do leito do mar e seu subsolo, e no que se refere a outras atividades com vistas à exploração e ao aproveitamento da zona para fins econômicos (art. 7º da Lei nº 8.617/1993). Por fim, o País exerce direitos de soberania sobre a plataforma continental, para efeitos de exploração dos recursos naturais (art. 12 da Lei nº 8.617/1993).

Os parâmetros técnicos para a aplicação efetiva da Lei nº 8.617/1993, de modo que se saiba quais as aéreas marítimas fazem parte do mar territorial e da zona econômica exclusiva, são fixados através das chamadas Linhas de Base Normais, tal como indicadas nas cartas náuticas de grande escala publicadas pela Diretoria de Hidrografia e Navegação da Marinha do Brasil, segundo o art. 2º do Decreto nº 4.983/2004. Este mesmo diploma legal, expedido pelo Poder Executivo na forma do art. 84, inciso IV, da CR/88, informa qual é o sistema geodésico de coordenadas geográficas utilizado como referência (art. 3º), e ressalta que as Linhas de Base Retas e Normais, conforme definidas no Decreto nº 4.983/2004, devem ser exclusivamente usadas como origem para o traçado dos limites exteriores do mar territorial, da zona contígua, da zona econômica exclusiva e da plataforma continental, cujos conceitos estão especificados na Lei nº 8.617/1993 (art. 4º do Decreto nº 4.983/2004).

No âmbito do Direito Internacional Público, o mar territorial e a zona econômica exclusiva foram objeto da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982 (“*United Nations Convention on the Law of the Sea*”), documento que afirma que a soberania de um Estado costeiro se estende para além do seu território e águas interiores, alcançando um “cinturão” adjacente de mar, chamado de mar territorial<sup>1</sup>. Assim, a soberania de cada Estado se estende para o espaço aéreo sobre o mar territorial, bem como para o seu leito e subsolo<sup>2</sup>, sendo que cada Estado tem o direito de estabelecer a largura do mar territorial até um limite não superior a 12 milhas náuticas<sup>3</sup>.

Quanto à zona econômica exclusiva, dispõe a “*United Nations Convention on the Law of the Sea*” (UNCLOS) que o Estado terá direitos de soberania para fins de exploração e aproveitamento, conservação e gestão dos recursos naturais, vivos ou não-vivos, de águas sobrejacente ao fundo do mar e do leito marinho e seu subsolo, e no que diz respeito a outras atividades para a exploração econômica e a exploração da zona, tais como a produção de energia a partir da água, correntes e ventos<sup>4</sup>. Além disso, a zona econômica exclusiva não deve ultrapassar 200 milhas náuticas a partir das linhas de base, a partir das quais se mede a largura do mar territorial<sup>5</sup>.

As definições técnica e política, com apoio, inclusive, na legislação nacional e em tratados internacionais, são essenciais para evitar conflitos não só entre Estados de uma Federação, como, também, entre países vizinhos.

Neste aspecto, é de grande valia se recordar da recente decisão da Corte Internacional de Justiça, proferida em 27 de janeiro de 2014, que

- 1 Article 2: 1. The sovereignty of a coastal State extends, beyond its land territory and internal waters and, in the case of an archipelagic State, its archipelagic waters, to an adjacent belt of sea, described as the territorial sea. (UNCLOS, Article 2, n° 1. Section 1 - General Provisions; Part II - Territorial Sea and Contiguous Zone).
- 2 Article 2: 2. This sovereignty extends to the air space over the territorial sea as well as to its bed and subsoil. (UNCLOS, Article 2, n° 2. Section 1 - General Provisions; Part II - Territorial Sea and Contiguous Zone).
- 3 Article 3: Every State has the right to establish the breadth of its territorial sea up to a limit not exceeding 12 nautical miles, measured from baselines determined in accordance with this Convention. (UNCLOS, Article 3. Section 2 - Limits of the territorial sea; Part II - Territorial Sea and Contiguous Zone).
- 4 Article 56: 1. In the exclusive economic zone, the coastal State has: (a) sovereign rights for the purpose of exploring and exploiting, conserving and managing the natural resources, whether living or non-living, of the waters superjacent to the seabed and of the seabed and its subsoil, and with regard to other activities for the economic exploitation and exploration of the zone, such as the production of energy from the water, currents and winds; (UNCLOS, Article 56. Part V - Exclusive Economic Zone)
- 5 Article 57: The exclusive economic zone shall not extend beyond 200 nautical miles from the baselines from which the breadth of the territorial sea is measured. (UNCLOS, Article 56. Part V - Exclusive Economic Zone)

resolveu o conflito entre as Repúblicas do Chile e do Peru, redefinindo a área dos mares territoriais e das zonas econômicas exclusivas de ambos os países, pondo fim a uma controvérsia de mais de cinquenta anos<sup>6</sup>. O problema envolvia, justamente, a definição de quem tinha soberania sobre uma “zona de interseção” que mesclava as 200 milhas náuticas das zonas econômicas exclusivas dos dois países, existente em razão da diferença entre a utilização do paralelo global que divide os Estados (posição do Chile) e a utilização de uma linha equidistante entre as nações (posição do Peru).

## 2 AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DOS IMPOSTOS E A SUA APLICAÇÃO NO MAR TERRITORIAL E A ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA

Uma vez que o mar territorial e a zona econômica exclusiva são espaços em que a República Federativa do Brasil exerce sua soberania, indaga-se: ocorrendo o fato gerador de algum dos impostos descritos nos artigos 153 e seguintes da Constituição Federal, seria devida a sua exigência pelo fisco?

Quanto aos impostos federais, não haveria razão para se vedar a aplicação da lei tributária. Por mais que se utilize a ideia de território nacional, quando se trata do exercício da competência tributária, se o Estado brasileiro dispõe em lei que o mar territorial e a zona econômica exclusiva são espaços sobre os quais se estende a sua soberania e se a própria

6 A origem econômica da disputa envolve a atividade de pesca, em razão dos barcos que partiam de Arica, no Chile, e de Ilo, no Peru. Para informações pormemorizadas, leia-se o seguinte trecho da decisão da Corte Internacional de Justiça: “In order to determine the extent of the agreed maritime boundary, the Court first examines the relevant practice of the Parties in the early and mid-1950s, more specifically their fishing potential and activity. It observes that the information referred to by the Parties shows that the fish species which were being taken in the early 1950s were generally to be found within a range of 60 nautical miles from the coast. The Court further observes that the catch figures indicate that the principal maritime activity at that time was fishing undertaken by small vessels. It also takes note of the orientation of the coast in this region, and the location of the most important relevant ports of the Parties at the time. [...] In that context, the Court recalls that boats departing from Arica (a Chilean port situated just 15 km to the south of the seaward terminus of the land boundary) to catch the above-mentioned species, in a west-north-west direction, in the range of 60 nautical miles from the coast, which runs essentially from north to south at this point, would not cross the parallel beyond a point approximately 57 nautical miles from the starting-point of the maritime boundary. The orientation of the coast turns sharply to the north-west in this region (see sketch-map No. 2), such that, on the Peruvian side, fishing boats departing seaward from Ilo (situated about 120 km north-west of the seaward terminus of the land boundary), in a south-west direction, to the range of those same species would cross the parallel of latitude at a point up to approximately 100 nautical miles from the starting-point of the maritime boundary.” (INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE. *Maritime Dispute (Peru v. Chile)*. No. 2014/2. 27 jan. 2014, p. 3) Disponível em: <<http://www.icj-cij.org/docket/index.php?p1=3&p2=3&k=88&cas e=137&code=pch&p3=6>>. Acesso em 23 mar. 2014. Para melhor visualização da controvérsia, recomenda-se a visualização do mapa relativo aos limites marítimos questionados na demanda. Disponível em: <[https://commons.wikimedia.org/wiki/File:ICJ\\_Peru\\_Chile\\_judgment\\_map2.png](https://commons.wikimedia.org/wiki/File:ICJ_Peru_Chile_judgment_map2.png)>. Acesso em 23 mar. 2014.

República firma um tratado multilateral, coordenado pela Organização das Nações Unidas, asseverando que o mar territorial e a zona econômica exclusiva são áreas de exercício da soberania pelos Estados costeiros, como é que se poderia negar a aplicação da lei tributária nacional aos fatos com repercussão jurídica e econômica ocorridos nestes locais?

Entender o contrário seria negar a razão de ser do tratado multilateral celebrado sobre o tema, além de negar vigência a uma lei específica sobre a definição de mar territorial e zona econômica exclusiva (que é o caso da Lei nº 8.617/1993), o que não se coaduna com as interpretações possíveis na esfera do Direito Internacional Público e do Direito Constitucional.

Logo, se reconhece que o Código Tributário Nacional deve ser aplicado a todos os fatos ocorridos nestas duas áreas de exercício de soberania do Brasil e interpretado de modo a dar efetividade à Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982 e à legislação especial, que cuida, objetivamente, do mar territorial, da zona contígua, da zona econômica exclusiva e da plataforma continental.

A questão se torna um pouco mais complexa quando nos dirigimos aos tributos estaduais e municipais. De início, revela-se plenamente viável que se desenvolva raciocínio lógico-jurídico no sentido de que, como o tratado foi celebrado pela República Federativa, seus efeitos seriam imediatos em relação aos entes da Federação, em especial por não trazer qualquer prejuízo ao exercício de competências dos Estados e Municípios. Pelo contrário, a Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982 acaba por conferir maior segurança aos entes da Federação, pois adere a critérios reconhecidos na esfera internacional e que deverão ser respeitados por todos os entes federativos de igual maneira.

Paralelamente, haja vista que compete privativamente à União legislar sobre direito marítimo (art. 22, inc. I, da CR/88) e que são bens da União os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva e o mar territorial (art. 20, inc. V e VI, da CR/88), de fato, somente o Congresso Nacional poderia editar uma lei tratando do conceito e aspectos do mar territorial e da zona econômica exclusiva, tal como feito com a Lei nº 8.617/1993.

Contudo, quando se depara com a estrutura legal do ICMS e do ISS e com a natureza de cada um destes impostos, nota-se que a mera menção à convenção em debate e à Lei nº 8.617/1993 não elucida as dúvidas envolvendo o tema.

O primeiro problema decorre de matéria já levada ao Poder Judiciário: em que local ocorrem os fatos geradores do ICMS e do ISS, quando o serviço é prestado em unidade situada no mar territorial e na zona econômica exclusiva? Deve-se considerar o local de “execução” do serviço ou se pode utilizar de outros critérios?

O segundo problema deriva da própria competência para se exigir o tributo: se os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva e o mar territorial (art. 20, inc. V e VI, da CR/88) são bens da União, poderiam Estados e Municípios exigir tributos sobre fatos realizados nestas áreas?

As leis complementares do ICMS e do ISS tentam resolver o conflito existente. A Lei Complementar nº 87/1996 dispõe que o ICMS incide sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (art. 1º, § 1º, inc. II), de modo que, sob esta ótica, se o serviço é prestado no mar territorial ou na zona econômica exclusiva, maiores ainda seriam as razões para o Estado exigí-lo. É acrescentado ainda que o local da prestação do serviço, para os efeitos da cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, é do estabelecimento ou do domicílio do destinatário na hipótese de se tratar de serviços prestados ou iniciados no exterior (art. 11, inc. IV).

Em contrapartida, a Lei Complementar nº 116/2003 dispõe que o ISS também incide sobre “o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País” (art. 1º, § 1º), acrescentando ainda que 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” (art. 3º, *caput*). Somando-se a isso, de acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei Complementar nº 116/2003, 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.

Como os serviços objetos do ICMS são apenas os de “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 1º da LC nº 87/1996), pouquíssimas serão as situações que envolverão a incidência

do ICMS sobre serviços no mar territorial e na zona econômica exclusiva, daí o porquê da própria legislação complementar se focar nas operações envolvendo a “indústria do petróleo”, esta sim muito presente nestas áreas marítimas<sup>7</sup>. Por outro lado, o ISS, que incide sobre serviços de qualquer natureza, é objeto de diversas disputas e diferenças de interpretação, as quais já geram a chamada “guerra fiscal” entre Municípios.

### **3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS): “LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO” VERSUS “LOCAL DO ESTABELECIMENTO” DO PRESTADOR DE SERVIÇO**

O ponto nodal da controvérsia envolve a seguinte indagação: qual o Município será o competente para exigir o ISS sobre os serviços realizados no mar territorial ou na zona econômica exclusiva? Seria o Município em que a empresa prestadora possui domicílio fiscal? Ou seria o Município mais próximo do local do serviço, ou aquele que sofre as principais consequências econômicas e ambientais derivadas da prestação do serviço?

Como se sabe, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é vacilante sobre o tema. Em abril de 2013, por exemplo, o Tribunal proferiu decisão no sentido de que, para fins de definição do lugar do fato gerador do ISS e do Município competente para exigí-lo, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador (art. 12 do DL 406/68 e 3º da LC 116/03)<sup>8</sup>. Ocorre que, ao mesmo tempo, muitos outros julgados, ao debater a matéria, mencionam o REsp nº 1117121/SP (rel. Min. Eliana Calmon), julgado em 14.10.2009, pela Primeira Seção, como

7 Neste sentido, veja-se os seguintes dispositivos legais da Lei Complementar nº 87/1996, que tratam da circulação de mercadorias de derivados de hidrocarbonetos: “Art. 2º O imposto incide sobre: [...] § 1º O imposto incide também: [...] III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

8 Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. MUNICÍPIO COMPETENTE. LOCAL DO SERVIÇO. ESTABELECIMENTO PRESTADOR. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO RITO DO ART. 543-C DO CPC (RESP 1.060.210/SC). 1. Para fins de definição do lugar do fato gerador do ISS e do município competente para exigí-lo, a Primeira Seção, em sede de recurso especial repetitivo (REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 05/03/2013), entendeu que o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador (art. 12 do DL 408/68 e 3º da LC 116/03). 2. No caso dos autos, é cediço que a CESGRANRIO, prestadora dos serviços relativos à realização do ENADE, contratados pelo INEP, não está estabelecida no território do recorrente, mas, sim, na cidade do Rio de Janeiro, o que denota a incompetência do Distrito Federal para exigir o imposto em questão. 3. Agravo regimental não provido. (STJ, AgRg no AREsp 150904/DF, rel. Min. Benedito Gonçalves - Primeira Turma, unânime, j. em 21.03.2013, DJe 02.04.2013)

parâmetro para solucionar as controvérsias sobre a exigência do ISS<sup>9</sup>, decisão esta que dá ênfase ao local da “efetiva” prestação do serviço, em detrimento do domicílio da matriz ou da filial da empresa prestadora do serviço. Entretanto, cumpre destacar que os julgados que, com fulcro no art. 543-C do CPC, têm aplicado o precedente do REsp nº 1117121/SP (rel. Min. Eliana Calmon), em sede de recurso repetitivo, ignoram o fato deste julgamento ter se referido à construção civil<sup>10</sup>, situação considerada especial desde o Decreto-lei nº 406/1968.

A solução da controvérsia, portanto, poderia ser a aplicação direta do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 que, reitera-se, afirma que 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, salvo nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º em debate. Paralelamente, o art. 3º, § 3º, da mesma lei estabelece que se considera 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.

Como o serviço é prestado no litoral, muitas vezes próximo a plataformas que podem ser vistas da costa a olho nu, diversos Municípios têm se utilizado do entendimento do STJ concernente à aplicação do

9 Veja-se como exemplo, e sempre com fulcro no art. 543-C do CPC, os seguintes julgados que cuidam desde a prestação de serviços técnicos profissionais até a administração de cartões de crédito, a prestação de serviços de vigilância e segurança privada, e a prestação de serviços de manutenção e aluguel de maquinaria e equipamentos para indústrias: *AgRg no Ag 1304453/MG*, rel. Min. Benedito Gonçalves – Primeira Turma, j. em 08.02.2011, DJe 11.02.2011; *REsp nº 1170222/RJ*, rel. Min. Benedito Gonçalves – Primeira Turma, j. em 15.03.2011, DJe 24/03/2011; *AgRg no Ag 1367775/SP*, rel. Min. Herman Benjamin – Segunda Turma, j. em 17.03.2011, DJe 04.04.2011; *AgRg no Ag 1318064/MG*, rel. Min. Humberto Martins – Segunda Turma, j. em 05.04.2011, DJe 13.04.2011.

10 Ementa: TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. 1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra “b” do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003). 3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS. 4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência. 5. Recurso Especial conhecido e provido. 6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008. (STJ, RESP nº 1117121/SP, rel. Min. Eliana Calmon - Primeira Seção, unânime, j. em 14.10.2009, DJe 29.10.2009)

parâmetro do “local do serviço” para exigir o ISS sobre operações realizadas por prestadoras de serviços com sede em outra localidade.

Frise-se que o STJ já proferiu decisão no sentido de que, embora o mar territorial seja da União, o transporte aquaviário realizado no referido local tem a incidência do ISS, uma vez que se trata de imposto da competência do Município, tributando os serviços de transporte municipal (RESP nº 649027, rel. Min Luiz Fux)<sup>11</sup>.

Em linha semelhante, vale mencionar decisão monocrática proferida pelo Ministro Luís Roberto Barroso, no RE 823790, em outubro de 2014. A decisão invocou o precedente do STF na ADIN 2080, na qual o STF deixou de conceder medida cautelar para suspender os efeitos do art. 194, §5º, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que reconhece a competência tributária do Estado e dos Municípios 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.*” Na análise inicial do RE 823790, assim asseverou o Ministro Luís Roberto Barroso

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.

Por fim, saliente-se que a presente ação visa tão somente à possibilidade de ser deferido ao Município de Itapemirim o acesso a documentos aptos a permitir investigação acerca da natureza dos serviços prestados pela recorrente. Assim, o julgamento deste recurso extraordinário

11 Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MULTA POR EMBARGOS PROTELATÓRIOS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. ISS. TRANSPORTE MARÍTIMO. INCIDÊNCIA. 1. O Recurso Especial não é servil ao reexame do contexto fático-probatório dos autos, por força do óbice contido na Súmula 07/STJ. 2. O serviço de transporte marítimo, in casu a condução da tripulação das embarcações fundeadas na Baía de Todos os Santos, nos sentidos mar-terra e terra-mar para os portos de Salvador a Aratu, enquadra-se na hipótese do item 97 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68 e item 96 da Lista anexa à Lei Municipal nº 4.279/90. Trata-se de serviço estritamente municipal, sujeito, portanto, à incidência do ISS, aliás, como analogicamente se infere do outro serviço semelhante previsto no art. 87 da citada Lista. 3. Deveras, é cediço em doutrina que: “Embora o mar territorial seja da União, o transporte aquaviário realizado no referido local terá a incidência do ISS, pois se trata de imposto da competência do Município, tributando os serviços de transporte municipal.” 4. Atestado pelo aresto recorrido que à época do fato gerador da obrigação em questão, possuía estabelecimento em Salvador, compete a esta entidade federada a exação. Tanto mais que o fundamento assentado é insindivível pelo Eg. STJ (Súmula 07). 5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (STJ, Proc. nº 200400408891, RESP nº 649027, rel. Min Luiz Fux – Primeira Turma, unânime, j. em 22.03.2005, DJ 25.04.2005, p. 240)

não implica, por si só, a cobrança automática do tributo, cabendo à Fazenda Municipal comprovar, a partir de então, a efetiva prestação de serviços capazes de implicar a cobrança do ISS<sup>12</sup>.

Por outro lado, seria cabível cogitar de tese contrária aos julgados citados, considerando que o mar territorial em si, tal como a zona econômica exclusiva, não seria, realmente, extensão do território do Município. Poder-se-ia considerar, como visto acima, que ambos pertencem e são áreas de exercício da soberania nacional, foco da República Federativa como um todo, e não dos entes subnacionais, de acordo com a interpretação conjunta (a) dos art. 22, inc. I, e art. 20, inc. V e VI, da CR/88; (b) da Lei n° 8.617/1993, em especial seus artigos art. 1° *caput*, 2°, 6° e 12; e (c) da Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982 (*“United Nations Convention on the Law of the Sea”*), principalmente seus artigos 2°, 3°, 56 e 57.

Em todo caso, ainda que pudesse ser adotada a premissa de que o mar territorial e a zona econômica exclusiva pertencem à República Federativa do Brasil, e não a um Município ou Estado específico, é reconhecido que o Imposto sobre Serviços será devido, tendo-se que saber, apenas, qual o Município teria competência para tanto.

A resposta que traz maior segurança jurídica para o contribuinte e para os próprios Municípios reside em conhecida legislação: no art. 3° da Lei Complementar n° 116/2003. O local do estabelecimento do prestador de serviço é o único elemento universal em todas as prestações de serviço, sejam elas realizadas no território do continente, seja praticado no mar territorial ou na zona econômica exclusiva. Aliás, quer se preste o serviço em terra, em rios ou lagos, quer se desenvolva o serviço no subsolo (*v.g.*, apoio à mineração) ou no espaço aéreo (*v.g.*, aviões comerciais), somente o critério do local do prestador de serviço é seguro o suficiente para regular a relação jurídico-tributária do ISS. O art. 3°, §3°, da LC 116/03 também estabeleceu de forma clara que se considera 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.

Neste ponto, excelente argumentação favorável à utilização do local do estabelecimento do prestador de serviço como parâmetro (elemento de

---

12 STF, RE 823790. Rel. Ministro Roberto Barroso, julgado em 16.10.2014, publicado no DJ-e 207 divulgado em 20.10.2014 e publicado em 21.10.2014.

conexão) de exigência do ISS foi desenvolvida por João Guilherme Sauer<sup>13</sup>, que tratou do tema da seguinte maneira:

A questão é: as circunstâncias de a legislação dos Municípios só poder vigor nos seus territórios e de estes se delimitarem geograficamente implicam somente serem válidas normas, emanadas das municipalidades em cujos territórios os serviços sejam *fisicamente* prestados, que definam essas mesmas municipalidades como sujeitos ativos do ISS sobre eles incidente?

6. Penso que esta é uma típica questão de *conflito de leis* e, observados certos temperamentos, pode ser encarada do mesmo ângulo e sob os mesmos princípios que regem os conflitos entre leis de nações diferentes, isto é, os dos chamados Direito Internacional Privado (DIP).

[...]

7. Isso de modo algum quer dizer, repito, que o fator *território* não deva ser levado em conta pelo legislador complementar, ao editar normas gerais com vistas a dirimir conflitos de competência. Conflitos de leis no espaço se verificam, precisamente, porque há fenômenos juridicamente regrados que espalham suas diferentes dimensões por territórios diversos. Por isso, como doutrinou Savigny, a maneira de solucionar o problema em estudo, no Direito moderno, passa pela formulação da pergunta: qual é, em cada caso dado, o *direito territorial* aplicável?

À resposta a essa pergunta se chega, justamente, pelo emprego da técnica consagrada pelo DIP para tanto: a escolha de um critério ou elemento de conexão.

[...]

Ora, a pessoa que presta serviços no desempenho de uma atividade econômica, profissional, tem uma sede: o seu domicílio, que, para esse fim, é o lugar em que ela a exerce (Código Civil de 2002, artigo 72) e, se ela a exercer em mais de um lugar, cada um deles será seu domicílio, no que toca às relações que lhe corresponderem (Código Civil de 2002, artigo 72, parágrafo único). *Mutatis mutandis*, os

13 SAUER, João Guilherme. ISS, Sujeito Ativo e "Local da Prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 196, p. 87, 90 e 92-93, jan. 2012.

princípios são os mesmos no tocante às pessoas jurídicas (Código Civil de 2002, artigo 75, inciso IV, parágrafo 1º)”

As principais virtudes da utilização do domicílio do prestador de serviço (sede ou filial) como parâmetro essencial de exigência do ISS são (i) a proteção da segurança jurídica do contribuinte, uma vez que as pessoas jurídicas, para desenvolverem suas atividades privadas, necessitam de um ordenamento jurídico que lhes ofereça previsibilidade<sup>14</sup>, o que não ocorre, atualmente, haja vista o posicionamento instável do STJ sobre a matéria; (ii) a imposição de um termo final à “guerra fiscal” entre Municípios quanto aos serviços prestados no mar territorial e na zona econômica exclusiva, fato este que prejudica a própria elaboração dos orçamentos pelas administrações locais; e (iii) o prestígio da lei complementar já existente, a qual prevê o domicílio do prestador do serviço como elemento para se caracterizar onde o imposto será devido.

Aliás, cuidando da importância da legislação complementar, assim se manifestou Gustavo da Gama Vital de Oliveira<sup>15</sup>, com base no art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Do ponto de vista do Direito Financeiro, prestigiar o critério de solução de conflitos da lei complementar traz maior segurança jurídica também para a consolidação das finanças públicas de cada ente político. O modelo orçamentário é baseado principalmente no planejamento da expectativa de receita pública que o ente político espera arrecadar em cada exercício financeiro.

Vale dizer, a partir de prismas diversos (segurança jurídica do contribuinte, previsibilidade orçamentária municipal e respeito à lei complementar), verifica-se que o domicílio do prestador do serviço é o parâmetro que melhor compatibiliza os dispositivos constitucionais sobre o mar territorial e a zona econômica exclusiva, além do tratado multilateral e da legislação ordinária específica sobre o tema.

---

14 Sobre o tema, consulte-se RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte*. (Legalidade, Não surpresa e Proteção à Confiança Legítima). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

15 OLIVEIRA, G. G. V.. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 197-210.

#### 4 CONCLUSÃO

A definição e os limites dos conceitos do mar territorial e da zona econômica exclusiva envolvem uma lei nacional (Lei nº 8.617/1993) que atende aos dispositivos constitucionais (art. 20, inc. V e VI, e art. 22, inc. I, da CR/88) e concretiza o tratado multilateral, coordenado pelas Nações Unidas, assinado pela República Federativa do Brasil (Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982 – “*United Nations Convention on the Law of the Sea*”).

Compreendida a noção de mar territorial e zona econômica exclusiva, verifica-se que a tese do “local da prestação do serviço”, muitas vezes sustentada em julgados do STJ, além de não resolver o problema, sequer poderia ser aplicada. Daí, apenas o critério do local do estabelecimento do prestador de serviço teria a capacidade de, além de ser compatível com a natureza do mar territorial e zona econômica exclusiva, ainda evitar conflitos entre Municípios.

Ao mesmo tempo, o local do estabelecimento do prestador de serviço se revela em um excelente elemento de conexão, nas palavras de João Guilherme Sauer, haja vista que o domicílio é um parâmetro reconhecido, inclusive no Direito Internacional Privado, como válido e suficiente para legitimar o elo jurídico existente entre os sujeitos (no caso em debate, entre sujeito tributário ativo e o sujeito passivo).

Somando-se a isso, o domicílio possui três virtudes que o tornam ainda mais interessante sob a ótica da pacificação social e da preservação do federalismo fiscal nas situações envolvendo a exigência do ISS: (i) há a proteção da segurança jurídica do contribuinte, uma vez que as pessoas jurídicas, para desenvolverem suas atividades privadas, necessitam de um ordenamento jurídico que lhes ofereça previsibilidade, o que não ocorre, atualmente, haja vista o posicionamento instável do STJ sobre a matéria; (ii) impõe-se um termo final à “guerra fiscal” entre Municípios quanto aos serviços prestados no mar territorial e na zona econômica exclusiva, fato este que, além de gerar bitributação, prejudica a própria elaboração dos orçamentos pelas administrações locais; e (iii) se prestigia a lei complementar já existente, a qual prevê o domicílio do prestador do serviço como elemento de conexão para se caracterizar para qual Município o imposto será devido (vide art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003).

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição Federal*. Art. 20, inc. V e VI; art. 22, inc. I; art. 84, inc. IV. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 4.983/2004*. Art. 2º; art. 3º; art. 4º. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Decreto/D4983.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D4983.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 87/1996*. Art. 1º, § 1º, inc. II; art. 11, inc. IV. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 101/2000*. Art. 12. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 116/2003*. Art. 1º, § 1º; art. 3º, caput, e § 4º. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.617/1993*. Art. 1º, caput; art. 2º; art. 4º; art. 6º; art. 7º; art. 12. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8617.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8617.htm)>. Acesso em: 24 mar. 2014.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Constituição Estadual*. Art. 194, § 5º. Disponível em: <<http://www.alerj.rj.gov.br/processo6.htm>>. Acesso em: 4 fev. 2016.

INTERNATIONAL COURT OF JUSTICE. *Maritime Dispute (Peru v. Chile)*. *The Court determines the course of the single maritime boundary between Peru and Chile*. No. 2014/2. Press Release. Holanda (Países Baixos). 27. jan. 2014. Disponível em: <<http://www.icj-cij.org/docket/index.php?p1=3&p2=3&k=88&case=137&code=pch&p3=6>>. Acesso em: 23 mar. 2014.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (UNITED NATIONS).

*Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982 (United Nations Convention on the Law of the Sea – UNCLOS 1982)*. Art. 2; art. 3; art. 56; art. 57. Disponível em: <[www.un.org/Depts/los/convention\\_agreements/texts/unclos/unclos\\_e.pdf](http://www.un.org/Depts/los/convention_agreements/texts/unclos/unclos_e.pdf)>. Acesso em: 24 mar. 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. (Legalidade, Não surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SAUER, João Guilherme. ISS, Sujeito Ativo e “Local da Prestação”. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 196, jan. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário nº 823790/ES*. Rel. Ministro Roberto Barroso, j. em 16.10.2014, publicado no DJ-e 207 divulgado em 20.10.2014 e publicado em 21.10.2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1304453/MG*. Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. em 08.02.2011, publicado no DJe 11.02.2011.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1318064/MG*. Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. em 05.04.2011, publicado no DJe 13.04.2011.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1367775/SP*. Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. em 17.03.2011, publicado no DJe 04.04.2011.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 150904/DF*. Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, unânime, j. em 21.03.2013, publicado no DJe 02.04.2013.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial nº 649027/BA*. Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, unânime, j. em 22.03.2005, publicado no DJ 25.04.2005.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial nº 1117121/SP*. Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, unânime, j. em 14.10.2009, publicado no DJe 29.10.2009.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial nº 1170222/RJ*. Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. em 15.03.2011, publicado no DJe 24.03.2011.

