

# ISS e as prestadoras de serviços offshore na exploração e produção de petróleo e gás natural

por Marcus Vinicius Buschmann

Com o crescente mercado de extração e exploração de petróleo e gás natural, as empresas responsáveis pelos blocos de exploração necessitam de serviços terceirizados para munir as plataformas, navios e demais embarcações ou ilhas artificiais.

Dessa forma, ocorrerá um natural crescimento no número de empresas prestadoras de serviços *offshore*.

Com o crescimento desse mercado e sua conseqüente manifestação de capacidade contributiva, e por questão de garantir o princípio da igualdade tributária, os entes federativos irão despertar interesse em tributar as atividades *offshore*.

O problema não surge na apreciação do dever de tributar, mas do fato de como tributar de acordo com a Constituição, a Lei

e a interpretação dos Tribunais Superiores deste País.

Neste texto analisaremos, em síntese, o poder municipal de tributar serviços de qualquer natureza e as operações *offshore* das prestadoras de serviços.

A Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso III, prevê a possibilidade de o município tributar os serviços de qualquer natureza; o Decreto-Lei nº 406/68, cumprindo a função de norma geral de direito tributário e eliminando conflitos de competência (art. 146 da CF), define em seu artigo 12 que é considerado o local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

Nesse sentido, no caso das prestadoras de serviços *offshore*, o município competente para exigir o pagamento do ISS seria o município onde existe o estabelecimento ou onde se localiza a sua sede.

Porém, a aplicação do determinado no Decreto-Lei foi interpretada diferentemente pelo Superior Tribunal de Justiça, que fez prevalecer o princípio constitucional<sup>1</sup> implícito<sup>2</sup>, de que o município tem o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território<sup>3</sup> e, em face da aplicação preceptiva do princípio fundamental da redução das desigualdades sociais e regionais<sup>4</sup>, decidiu que o município competente para exigir o pagamento do ISS é o município onde ocorre a prestação do serviço.

Assim sendo, afastando a interpretação literal do artigo 12

1 Apesar de a decisão não mencionar a aplicação da interpretação conforme a Constituição do DL 406/68, acreditamos que este deve ter sido o entendimento seguido, pois, como o afirmado por Hugo de Brito Machado in *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 293. "Generalizar o entendimento contrário à norma do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68 implica afirmar sua inconstitucionalidade, o que não é correto, pois tal norma resolve, e muito bem, o conflito de competência entre municípios."

2. Art. 3º, inciso III, da CF/88.

3. RESP 115279/RJ – Recurso Especial - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJ 01/07/1999 – pg. 00163.

4. RESP 41.867/RS – Recurso Especial – Rel. Min. Demócrito Reinaldo – DJ 25/04/1994 pg. 09208 - RSTJ Vol.:00062 pg. 00409.

5. AGA 196490/DF – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento – Rel. Min. Eliana Calmon – DJ 29/11/1999 pg. 00153.

## ...as empresas offshore devem levar ao Poder Judiciário o questionamento dessas leis municipais e as exigências de pagamento de ISS abusivas

do DL 406/68<sup>5</sup>, o STJ tem decidido que onde ocorre a prestação do serviço é que deve ocorrer a exigência de pagamento do ISS<sup>6</sup>.

Pelo afirmado, questiona-se qual seria o município competente para cobrança do ISS das prestadoras de serviços *offshore*.

Pelo entendimento literal da lei, seria o município onde se localiza o estabelecimento; pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, seria o local da prestação do serviço, o que no caso das *offshore* seria o Oceano Atlântico.

Os municípios poderão tentar traçar projeções marítimas de seus municípios, assim como o ocorrido na apuração dos *royalties*<sup>7</sup>, para efeito de aplicação de sua competência tributária.

Todavia, cabe lembrar que não existe mar territorial municipal.

O mar territorial é um bem da União Federal<sup>8</sup>, sendo sua competência legislativa exclusiva; entretanto, a União não possui competência tributária para exigir o ISS.

Além disso, os serviços poderão ser prestados na zona econômica exclusiva, além do mar territorial.

Assim, a lei municipal somente pode agir no espaço municipal – que não invade o mar territorial, bem da União Federal. A lei municipal não possui extraterritorialidade.

Deste modo, seguindo o exposto, as prestadoras de serviços *offshore* deverão se resguardar das pretensões municipais, pois poderão estar à beira de uma guerra fiscal contra o contribuinte, que terá du-

pla, tripla ou quádrupla exigência fiscal do ISS.

Cada município poderá determinar em sua lei municipal que o tributo seja devido pelo fato de o estabelecimento se encontrar em seu território, conforme o entendimento literal do artigo 12 do DL 406/68, ou pelo fato de o serviço prestado estar ocorrendo nas projeções marítimas do município, aplicando o entendimento do STJ<sup>9</sup>.

As empresas prestadoras de serviços *offshore* devem estar atentas, pois com certeza vários municípios irão tributá-las indevidamente.

A tributação das *offshore* pelo local do serviço prestado com certeza agride e viola o texto constitucional.

Assim sendo, as empresas *offshore* devem levar ao Poder Judiciário, com a correta medida judicial, o questionamento dessas leis municipais e as exigências de pagamento de ISS abusivas.

Dessa forma, as empresas evitarão os pagamentos indevidos de tributo, cuja devolução é sempre demorada e prejudicial às finanças das empresas. ■



Marcus Vinicius Buschmann  
Advogado, Professor e Mestre em Direito Tributário

6. ERESP 130792/CE – Embargos de Divergência no Recurso Especial – Rel. Min. Ari Pargendler – DJ 12/06/2000 pg. 00066.

7. Por exemplo, a Lei 9.478/97, no Art. 49, inciso II, alínea *b*, determina que os valores do *royalty* excedentes a 5% da produção sejam distribuídos aos municípios produtores (porém quais são os municípios que podem ser considerados produtores? Qual o critério espacial?); em contradição a alínea *a* do mesmo inciso, que, mais especificadamente, atribui a distribuição dos valores aos estados produtores *confrontantes* (a mesma pergunta: o que pode ser considerado confrontante, qual o critério espacial, tendo em vista que os estados-membros também não possuem mar territorial?).

8. Art 20, inciso VI da CF/88.

9. Como pretende o município do Rio de Janeiro com o decreto nº 19.386-N, promulgado no dia 1º de janeiro de 2001, que determina a cobrança do ISS do setor bancário, conforme os julgados do STJ.