



## O IMPACTO DAS DEFINIÇÕES IMPRECISAS QUANTO À EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO EM TERRA E NA PLATAFORMA CONTINENTAL NO TOCANTE À TRIBUTAÇÃO DO ISS

Lorrane Oliveira Vasconcelos<sup>1</sup>

**Resumo:** O presente trabalho objetiva analisar as atividades de exploração petrolífera na terra e na plataforma continental com foco nos serviços que constituem hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), disposto no art. 156, III, da Constituição Federal. Foi objeto de estudo o arcabouço normativo que ampara a exploração de petróleo no Brasil, principalmente as divergências conceituais entre pesquisa e exploração e suas aplicações no mar e na terra. Após essa análise, foram explorados os impactos das imprecisões conceituais na tributação do ISS. Verificou-se que atualmente a jurisprudência pátria tem sido favorável à cobrança do ISS nas operações que ocorrem na Plataforma Continental, em frontal conflito com o Art. 3º, § 3º, da Lei Complementar nº 116/2003, e negligenciando o fato da plataforma continental ser bem da União, conforme art. 20, V, da CF. Método: Foi realizado um mapeamento das definições de exploração e de investigação na plataforma continental para averiguar possíveis inseguranças jurídicas. O principal problema foi averiguar se determinada exploração de petróleo em terra, ocorrida em território municipal, logo, hipótese de incidência do ISS, se diferenciaria da exploração na plataforma continental, ocorrida em terreno da União, fora da competência tributária do Município. Conclusão: A nítida impossibilidade de cobrança do ISS sobre os serviços dedicados à exploração petrolífera que ocorrem na plataforma continental Brasileira, tendo em vista a ausência de competência municipal sobre tais fatos geradores ocorridos em território da União.

**Palavras-chave:** Plataforma Continental, exploração, petróleo, ISS, serviços e Município.

**Abstract:** This paper aims to analyze the oil exploration activities on land and on the continental shelf with a focus on services that constitute the tax incidence hypothesis on services of any nature (ISS), required by art. 156, III, Federal Constitution. It was an object of

---

<sup>1</sup> 1Graduanda em Direito na Universidade de Brasília (UnB). Endereço eletrônico para correspondência: Lorrane.oliveira2010@gmail.com

study the Regulatory Law that supports the oil exploration in Brazil, especially the main differences between exploration and exploitation and its applications at sea and on land. After this review, the impacts of misconceptions in the taxation of ISS were explored. It was found that currently the jurisprudence has been favorable to the levy of ISS operations that occur on the Continental Shelf, in front conflict with Art. 3, § 3 of LC n. 116/2003, and neglecting the fact of the continental shelf be ownership of the Union as art. 20, V, CF. Method: A mapping was performed in the operating settings and research on the continental shelf to investigate possible legal uncertainties. The main problem was to find out whether an oil exploration on land held in municipal territory, so case of incidence of ISS, would differ from the operation on a shelf, which took place on land of the Union, outside the taxing power of the municipality. Conclusion: The clear impossibility of ISS taxation on services devoted to oil exploration occurring in the Brazilian continental shelf, in view of the absence of municipal jurisdiction over such events that occurred in the Union.

## INTRODUÇÃO

O contínuo e expressivo crescimento da exploração petrolífera no mar brasileiro 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 quem é legítimo para cobrá-los engloba as indagações que permeiam o setor. Nesse sentido, é relevante analisar o contexto dessa conexão entre a exploração de petróleo e o direito tributário e, de modo preliminar se, no tocante às atividades de pesquisa e exploração de petróleo: a) a legislação brasileira possui definições claras quanto aos termos pesquisa e exploração; b) em quais pontos é necessária uma diferenciação entre as atividades petrolíferas em terra (*onshore*) e no mar (*offshore*, principalmente na plataforma continental); c) se as atividades de pesquisa e exploração *offshore* constituem hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

O desafio legislativo de se delimitar com clareza as situações e atividades que poderão ser alcançadas pela incidência de determinados impostos em uma indústria em constante mudança gera impactos no planejamento econômico e tributário das empresas que atuam na área, pois, além da carga tributária, precisam despender volumosas quantias para discussão das questões administrativa e judicialmente, conforme demonstra os diversos precedentes citados ao longo do presente trabalho.

A exploração de petróleo tem se firmado ano após ano como uma das atividades mais rentáveis e importantes do mundo, razão pela qual se mantém como uma indústria foco de diversos estudos. 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>2</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>3</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 que, tanto para as empresas brasileiras que atuam no setor de petróleo e gás, quanto para os países que já se atentam para o potencial econômico da área, esteja bem estabelecido conceitos como pesquisa, exploração, lavra e produção, com parâmetros claros que possa distingui-los. O Brasil precisa, até mesmo para uma fiscalização efetiva na área que cada parte saiba seu campo de atuação e as respectivas consequências, sob pena de, por exemplo, se deparar com empresas que de fato estejam explorando os recursos do país, tendo como fachada mera pesquisa, estudo dos recursos.

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 contrataram o Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES para realizar estudos sobre o impacto da carga tributária na área, analisando especificamente cada norma que gera questionamentos no setor, entre elas a insegurança jurídica quanto à tributação do ISS<sup>4</sup>.

A análise da tributação do ISS se dá em razão, principalmente, do local da prestação dos serviços. Como o presente trabalho analisará as atividades de pesquisa e exploração

---

<sup>2</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: 11.08.2014

<sup>3</sup> Para mais informações, ver: Relatório técnico 17 – Marco Legal sobre mineração marinha, Ministério de Minas e Energia, julho de 2009. Disponível em: <[http://mme.gov.br/sgm/galerias/arquivos/plano\\_duo\\_decenal/geologia\\_do\\_brasil/P08\\_RT17\\_Marco\\_Legal\\_sobre\\_Mineralogia\\_Marinha.pdf](http://mme.gov.br/sgm/galerias/arquivos/plano_duo_decenal/geologia_do_brasil/P08_RT17_Marco_Legal_sobre_Mineralogia_Marinha.pdf)>. Acesso em: 20.01.2014

<sup>4</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).

ocorridas na plataforma continental, verificou-se que existem divergências normativas e doutrinárias quanto à possibilidade de incidência do ISS, tendo em vista se tratar de território da União e não território municipal.

Para tanto, uma análise mais detalhada do arcabouço legislativo referente aos conceitos de pesquisa e exploração no que se refere ao petróleo tanto em terra quanto no mar é necessária. Ou seja, averiguar se as leis pátrias de fato possuem definições capazes de distinguir pesquisa de exploração. A necessidade de analisar tais conceitos provém, essencialmente, do impacto de tais atividades para fins tributários, especificamente, para a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Ademais, a clareza conceitual se torna basilar para segurança jurídica, uma vez que traz a previsibilidade necessária para que o jurisdicionado<sup>5</sup> saiba com certeza o seu âmbito de ação e suas respectivas consequências.

No caso específico do Direito Tributário, a existência de imprecisões conceituais fere frontalmente o princípio da estrita legalidade<sup>6</sup>. Como se sabe, a legalidade é princípio basilar do direito público, de modo que os agentes públicos devem sempre se pautar apenas pelo estabelecido em lei, não podendo agir livremente nas hipóteses que a lei não proíba, uma vez que, ao contrário do que ocorre no direito privado, não prospera a máxima “tudo aquilo que não é proibido, é permitido”. Na tributação, tal princípio vai além da mera legalidade, convertendo-se no princípio da legalidade estrita, em que, para além da previsão legal geral, é preciso a definição clara do tributo, do sujeito passivo, dos fatos geradores, do local da prestação, enfim, todas as características que permitam estabelecer com clareza qual situação está inserida no campo de incidência de qual tributo e qual não está<sup>7</sup>.

O que se constatou na legislação do petróleo é uma verdadeira imprecisão de conceitos, bem como algumas omissões que podem até mesmo inviabilizar a pesquisa e a exploração dos recursos naturais não-vivos. Por exemplo, a legislação, em geral, inclusive aquela aplicável à mineração, entende a pesquisa como atividade distinta da exploração, com objetivos e procedimentos totalmente desvinculados das ações exploratórias/lavratórias. Tanto

---

<sup>5</sup> O termo jurisdicionado será aqui empregado como aquele (pessoa física, jurídica, estrangeiro, entidades, etc.) que se submetem à determinada jurisdição, ou seja, ao poder do Estado de aplicar o direito ao caso concreto como forma de distribuição de justiça.

<sup>6</sup> Sobre o tema, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 155 e 156; UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, páginas 9-11.

<sup>7</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário de direito tributário**. Página 140.

o é que o Código de Minas e o próprio Decreto-Lei nº 3.236/1941<sup>8</sup> destacam fases distintas, conforme depreende-se da leitura de seus artigos<sup>9</sup>.

No entanto, a Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997, Lei do Petróleo, não traz os mesmos conceitos para os termos pesquisa e exploração. A nova Lei indica a lavra ou produção como a atividade típica de exploração, enquanto que o termo pesquisa seria sinônimo de extração ou lavra nos textos legais acima referidos. O Artigo 6º, incisos XV e XVI dispõe que:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

(...)

XV - Pesquisa ou Exploração: conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural;

XVI - Lavra ou Produção: conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação;

Tais definições “técnicas”, como a própria lei supõe, de fato se mostraram ao longo da pesquisa dissociadas da realidade, uma vez que, tanto nacional, quanto internacionalmente, conforme será adiante demonstrado, a distinção basilar entre a pesquisa e exploração reside na finalidade da atividade, enquanto aquela objetiva fins meramente científicos e não comerciais, esta anseia pelo próprio fim industrial/comercial.

Ora, tal esclarecimento direcionado à finalidade e exata delimitação dos conceitos é de crucial importância para o Direito Tributário que institui tributos para atividades específicas

---

<sup>8</sup> Institui o regime legal das jazidas de petróleo e gases naturais, de rochas betuminosas e piro-betuminosas e dá outras providências.

<sup>9</sup> Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967: *Art. 14 Entende-se por pesquisa mineral a execução dos trabalhos necessários à definição da jazida, sua avaliação e a determinação da exequibilidade do seu aproveitamento econômico.* § 1º *A pesquisa mineral compreende, entre outros, os seguintes trabalhos de campo e de laboratório: levantamentos geológicos pormenorizados da área a pesquisar, em escala conveniente, estudos dos afloramentos e suas correlações, levantamentos geofísicos e geoquímicos; aberturas de escavações visitáveis e execução de sondagens no corpo mineral; amostragens sistemáticas; análises físicas e químicas das amostras e dos testemunhos de sondagens; e ensaios de beneficiamento dos minérios ou das substâncias minerais úteis, para obtenção de concentrados de acordo com as especificações do mercado ou aproveitamento industrial.* (...) *Art. 28. A autorização de lavra só poderá ser requerida se a jazida estiver convenientemente pesquisada, e está sujeita às limitações de área estipuladas para a pesquisa.* *Parágrafo único. A autorização perdurará enquanto a lavra fôr mantida em franca atividade.* Decreto-Lei nº 3.236, de 07 de maio de 1941: *Art. 6º. A pesquisa das jazidas de petróleo e gases naturais compreende estudos geológicos e geofísicos, excavações, sondagens, análises químicas e ensaios de tratamento.* (...) *Art. 17. O requerimento de autorização de lavra, dirigido ao Presidente do Conselho Nacional do Petróleo, indicará a área necessária aos trabalhos e às servidões que se fizerem mister, e será instruído com a planta da área requerida e a prova da capacidade financeira do requerente.* *Parágrafo único. Se o requerente não for o pesquisador, deverá ainda instruir o requerimento com o documento de que trata o nº III do artigo 7º.*

de industrialização, a exemplo do Imposto sobre Produtos Industrializados, e outros para serviços como os de pesquisa, ISS.

Para além da dicotomia pesquisa/exploração, será necessário também identificar se a normatização brasileira se preocupou em distinguir as atividades petrolíferas que ocorrem em terra daquelas que ocorrem no mar, especificamente na plataforma continental brasileira. Tal diferenciação se mostra necessária tendo em vista principalmente as implicações na seara tributária, uma vez que as pesquisas e/ou explorações ocorridas em terra, estariam também sob jurisdição dos Estados-membro e Municípios com seus respectivos impostos, enquanto que aquelas ocorridas na plataforma continental se submeteriam somente ao poder da União<sup>10</sup>.

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, nada referente aos termos pesquisa e exploração foram diferenciados das atividades terrestres. Ademais, a lei, apesar de não repetir expressamente que a área da plataforma continental é bem da União, demonstra em todo o seu texto o monopólio da União sobre a área, não pairando dúvidas sobre a propriedade dos bens, conforme será adiante confirmado.

Nesse sentido, mantém-se quanto à tributação, o mesmo arcabouço normativo das atividades petrolíferas em terra. Tal omissão legislativa se mostra extremamente danosa no que se refere à tributação pelo ISS. Ora, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme definido na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, é de competência municipal ou do distrito federal, ou seja, somente os serviços elencados na lista anexa da referida lei e que efetivamente se localizem em território municipal poderia ser fato gerador do ISS.

Assim, a exploração petrolífera na terra poderia ser hipótese de incidência do ISS (caso enquadrada em todos os demais requisitos para tal), o que aumentaria o custo da exploração, enquanto que a exploração na plataforma continental não teria a incidência do referido imposto, acrescentando uma vantagem a essa modalidade de exploração.

---

<sup>10</sup> A Constituição Federal é expressa ao estabelecer a Plataforma Continental, a Zona Econômica Exclusiva e o Mar Territorial como bens da União, conforme art. 20, incisos V e VI:

*Art. 20. São bens da União: (...) V - os recursos naturais da plataforma continental e da zona econômica exclusiva; VI - o mar territorial; Ademais, o Decreto-Lei nº 3.236/41, acima citado, assim dispõe sobre o monopólio da União: Art. 1º. As jazidas de petróleo e gases naturais existentes no território nacional pertencem à União, a título de domínio privado imprescritível. Parágrafo único. Ficam de nenhum efeito os manifestos e registros de jazidas de petróleo e gases naturais que, porventura, hajam sido efetuados.*

Ainda, a cobrança por parte dos municípios costeiros de atividades de pesquisa ou exploração de petróleo que ocorram na plataforma continental fere frontalmente o pacto federativo, uma vez que o município finda por invadir territórios e serviços que são de competência da União.

Ocorre, contudo, que este entendimento não tem sido pacífico nos tribunais brasileiros. Enquanto alguns se posicionam pela não incidência de impostos municipais e estaduais em área da União<sup>11</sup>, outros entendem ser possível a cobrança de tributos pelos municípios e estados confrontantes<sup>12</sup>.

Assim, de posse dessas análises legislativas e buscando delimitar o conceito mais adequado para a indústria do petróleo no que se refere às definições de pesquisa e exploração, será necessário enfatizar em que medida tais imprecisões impactam o Direito Tributário, especificamente quanto à tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Para tanto, será necessário abordar as características das atividades de pesquisa, bem como as características da atividade de exploração, de modo a criar parâmetros distintivos entre ambas (I) e analisar os reflexos na impossibilidade de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza na exploração de petróleo na plataforma continental (II).

## **I. A NECESSIDADE DE PARÂMETROS CLAROS QUE DIFERENCIEM A ATIVIDADE DE PESQUISA DA ATIVIDADE DE EXPLORAÇÃO**

### **I.1 - A ATIVIDADE DE PESQUISA E SEU CARÁTER INVESTIGATIVO E NÃO COMERCIAL COMO TRAÇO DISTINTIVO COM A EXPLORAÇÃO**

---

<sup>11</sup> TJES, Classe: Remessa Ex-offício, 24990099194, Relator: JORGE GÓES COUTINHO, Órgão julgador: TERCEIRA CÂMARA CÍVEL, Data de Julgamento: 16/12/2003, Data da Publicação no Diário: 22/12/2003; ADI 1600, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2001, DJ 20-06-2003 PP-00056 EMENT VOL-02115-09 PP-01751; TJRJ, Classe: Agravo de Instrumento, 2005.002.18931, Relator: MARCO ANTONIO IBRAHIM, decisão monocrática, Data: 05/09/2006, Data da Publicação no Diário: 01/12/2006; e REsp 54002/PE, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/04/1995, DJ 08/05/1995, p. 12309.

<sup>12</sup> AgRg no Ag 484123/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/04/2003, DJ 09/06/2003, p. 187; EDcl no REsp 61595/RJ, Rel. Ministro ALDIR PASSARINHO JUNIOR, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/1999, DJ 21/06/1999, p. 106; REsp 839471/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 27/08/2009; e 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.

Diante de tais situações que evidenciam a atual situação de insegurança jurídica, é necessário que as leis brasileiras não apenas definam com precisão a atividade de pesquisa da atividade de exploração, mas esclareçam as características intrínsecas de cada uma para estabelecimento dos parâmetros distintivos. Assim, serão analisados estudos internacionais na área, bem como a distinção entre os posicionamentos internacionais e o direito interno para fins de definição do termo pesquisa.

Toda atividade industrial ou comercial, em geral, necessita de estudos e análises prévias que demonstre a viabilidade do projeto ou sua completa impossibilidade. É impossível simplesmente obter um resultado lucrativo ou vantajoso sem antes despende o devido tempo às etapas de investigação e estudo.

Com uma atividade extremamente complexa como a exploração de petróleo não seria diferente. De fato tal atividade exige um longo período de análise para comprovação da viabilidade da exploração. Este período é, geralmente, reconhecido como a fase de pesquisa. No campo do petróleo, especificamente, os gastos com a pesquisa inicial pode corresponder a cerca de 50% de todo o investimento no setor<sup>13</sup>, ou seja, para as empresas que atuam na área, a fase de pesquisa corresponde a quase metade de todo o montante empregado pela indústria. Nesse sentido, é importante para todos os que trabalham no setor de pesquisa e exploração de petróleo que esta fase esteja bem delimitada pela lei.

Ademais, empresas estrangeiras também buscam atuar na área, e, diante da falta de definição da atividade de pesquisa ou até mesmo da incompatibilidade da definição interna com o posicionamento da comunidade internacional, tal atuação pode se tornar embaraçosa.

A despeito das diversas nuances específicas que a pesquisa tenha em diferentes campos, pode-se defini-la com a investigação que objetiva acrescentar novo conhecimento a determinado campo científico<sup>14</sup>. Assim, esta atividade está vinculada ao aprofundamento do saber em determinada área, à ampliação de informações que toda a comunidade da área possui sobre diverso campo do saber.

---

<sup>13</sup> Para maiores dados sobre os investimentos no setor, conferir: <<http://www.jb.com.br/economia/noticias/2014/04/02/incremento-na-producao-de-petroleo-fomenta-pesquisa-e-inovacao/>>. Acesso em 23.03.2014.

<sup>14</sup> Segundo Parecer da Fundação de Amparo à Pesquisa de São Paulo, pesquisa é “*toda investigação original que vise a contribuir para a constituição de uma ciência*”. SANTOS, Luis Henrique Lopes. **Sobre a integridade da Pesquisa**. São Paulo, 2011. In: <http://www.fapesp.br/6566>.

Especificamente quanto ao campo de pesquisa marítima, que engloba a análise de recursos vivos e não-vivos, as direções trazidas pela Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar (CNUDM) ou *United Nations Convention on the Law of the Sea (UNCLOS)*<sup>15</sup> são de extrema importância pois externam os desígnios de mais de 160 países que assinaram o Tratado de Montego Bay em 1982, inclusive o Brasil que o adotou em seu direito interno<sup>16</sup>.

A Convenção utiliza os conceitos de pesquisa e investigação como sinônimos, diferenciando-os do conceito de exploração em razão da ausência da finalidade comercial ou industrial, conforme se extrai dos seguintes trechos:

Any fundamental or applied research and related experimental work, conducted by States and their juridical and physical persons, as well as by international organizations, which does not aim directly at industrial exploitation but is designed to obtain knowledge of all aspects of the natural processes and phenomena occurring in the ocean space, on the seabed and subsoil thereof, which is necessary for the peaceful activity of States for the further development of navigation and other forms of utilization of the sea and also utilization of the airspace above the world ocean.<sup>17</sup>

The possibility of immediate utilization of industrial research for economic purposes, while scientific research, which did not involve the same restraints on time and efficiency for the sake of public results, yielded data which were accessible to all, were not of a secret nature and were public property.<sup>18</sup>

A Convenção sobre o Direito do Mar, como um todo, buscou definir e explicitar conceitos que orientariam a conduta dos diversos países no tocante às atividades no Mar, ou seja, para todos aqueles países que ratificaram o Tratado, deveriam prevalecer esses conceitos, o que manteria certa unidade nas atividades marinhas.

Além das orientações constantes da Convenção, diversos estudos das Organizações das Nações Unidas e de diversos países concluem pela ausência de fins econômicos para as atividades de pesquisa, conforme seguintes estudos:

Marine Scientific research could be defined as an activity that involves collection and analysis of information, data or samples aimed at increasing humankind's knowledge of the environment, and is not undertaken with the intent of economic gain.<sup>19</sup>

<sup>15</sup> Para maiores informações sobre a Convenção, ver: [http://www.un.org/depts/los/convention\\_agreements/convention\\_overview\\_convention.htm](http://www.un.org/depts/los/convention_agreements/convention_overview_convention.htm).

<sup>16</sup> Decreto-Lei nº 1.530, de 22 de junho de 1995.

<sup>17</sup> Terceira Conferência sobre Direito do Mar, Terceiro Subcomitê – A/AC.138/SC.III/L.31.

<sup>18</sup> Terceira Conferência sobre Direito do Mar, Terceiro Subcomitê – A/CONF.62/C.3/SR.13.

<sup>19</sup> Study of the Relationship between the Convention on Biological Diversity and the United Nations Convention on the Law of the Sea with Regard to the Conservation and Sustainable Use of Genetic Resources on the Deep Seabed – UNEP/CBD/SBSTTA/8/INF/3/Rev.1.

Although both terms are not defined by the UNCLOS, marine scientific research is generally understood to have a non-commercial purpose while bioprospecting activities are commercially oriented.<sup>20</sup>

Esta última citação traz considerações sobre a bioprospecção que, apesar de não ser o tema central do presente trabalho, ressalta o caráter puramente científico e acadêmico da pesquisa. De fato, a bioprospecção é um método de “*avaliar e explorar a diversidade de vida de um local com o objetivo e encontrar recursos genéticos e bioquímicos para fins medicinais e comerciais*”. Ou seja, focado em recursos vivos e que tem um fim especificamente comercial, razão pela qual simplesmente não é utilizado o termo pesquisa para tais atividades.

A despeito dessas definições e construções oriundas da comunidade internacional, na legislação brasileira, a pesquisa adquire contornos eminentemente comerciais, em que tal estudo é realizado com o fim de exploração do produto. Esta é claramente o exposto pelo artigo 14 do Código de Mineração, já citado.

O Decreto-Lei 3.236/41, apesar de não explicitar em seu texto o caráter comercial da pesquisa, destaca em seu art. 5º que o Código de Minas será utilizado para regular as pesquisas e explorações de petróleo e gás natural naquilo que não for modificado. Ou seja, percebe-se aqui também uma junção de conceitos e definições entre os dois textos legais, podendo-se concluir que, pelo Decreto-Lei nº 3.236/41, a pesquisa também visaria o fim comercial da exploração do petróleo.

A Lei do Petróleo também utiliza pesquisa e exploração como sinônimos, destacando a natureza comercial da atividade no plano interno. Neste ponto é necessário destacar uma vez mais a ausência de diferenciação entre pesquisas ocorridas em terra daquelas que se situam no mar.

Diante de todo o exposto, verifica-se um esforço por parte de diversos países e da própria ONU para que o termo pesquisa não tenha fins comerciais/industriais. Ao passo que a legislação brasileira orienta a pesquisa nas atividades petrolíferas e minerárias pelo caráter comercial. Obviamente que a pesquisa no plano interno deveria ser sinônimo de investigação científica e não de exploração, não somente para que cumprisse a orientação do Tratado de Montego Bay, ratificado pelo Brasil, mas principalmente para seguisse o seu conceito

---

<sup>20</sup> GREIBER, Thomas. **Access and Benefit Sharing in Relation to Marine Genetic Resources from Areas Beyond National Jurisdiction: A possible Way Forward**. Bonn: Editora, December 2011.

clássico, podendo atuar tanto internamente, como internacionalmente, pelos mesmos parâmetros conceituais para esta atividade.

Assim estabelecido o conceito de pesquisa como atividade eminentemente científica, que objetiva expandir e aprofundar o conhecimento humano sobre determinada área, é necessário estabelecer as características da atividade de exploração para diferenciá-la com clareza dos processos de pesquisa ou investigação científica.

## I.2 – O CONCEITO DE EXPLORAÇÃO COMO ATIVIDADE INDUSTRIAL E COMERCIAL OBJETIVANDO O LUCRO

A exploração, para os diversos agentes que atuam no setor, é a fase em que efetivamente já ocorreu a identificação, delimitação e análise das reservas petrolíferas, ou seja, já se concretizou o potencial econômico da área. Assim, é o estágio mais importante para as empresas que investiram na pesquisa e, a partir da exploração, poderão receber o retorno financeiro esperado.

Para que o termo exploração fique bem caracterizado ao longo do presente trabalho será necessário identificar suas nuances também na área da mineração que, até 1940, possuía a mesma base legislativa que o petróleo, e se as definições internas encontram conectividade com os estudos realizados pela comunidade internacional.

No campo da mineração, lavra é correspondente à exploração, sendo empregadas como sinônimos. No campo petrolífero, lavra é sinônimo de produção, entendida como *conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação*, ou seja, já é a exploração comercial do petróleo, enquanto que o termo exploração é o *conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural*<sup>21</sup>, ou seja, a atividade inicial de pesquisa.

A despeito desta confusão de conceitos, os estudos destacados anteriormente, principalmente oriundos de outros países, esclarecem que a exploração consiste na utilização do bem para fins comerciais, com todas as suas consequências, principalmente com a

---

<sup>21</sup> Lei nº 9.478/1997, artigo 6º, incisos XV e XVI.

respectiva incidência tributária sobre o produto comercial, seja o produto industrializado, seja o mero serviço exploratório.

O que não se pode aceitar como sinônimos é uma atividade científica de uma atividade comercial. No plano internacional tal diferenciação traz enormes responsabilidades, por exemplo, uma empresa estrangeira que queira realizar pesquisas na plataforma continental brasileira deverá providenciar os respectivos requerimentos junto aos órgãos competentes ao passo que para realizar algum tipo de exploração, no caso do petróleo na plataforma, deverá passar por um procedimento de licitação totalmente diferenciado, instituído pela Lei nº 12.351/2010<sup>22</sup>.

Assim, essa confusão conceitual na legislação pátria finda por passar a imagem para a comunidade internacional de que não se distingue com clareza tais atividades. Pode-se afirmar, então, que, ao mesmo tempo em que o Brasil reconhece o caráter científico da pesquisa e o caráter comercial da exploração por meio da ratificação do Tratado de Montego Bay, utiliza conceitos diversos em outros instrumentos normativos, tais como o Código de Minas e a Lei do Petróleo.

Apenas para ressaltar que na realidade as ações de pesquisa e de exploração são bem distintas, pode-se citar os antigos “*contratos de risco*” realizados pela Petrobrás em 1975. Tais contratos surgiram em razão da crise do Petróleo ocorrida no início da década de 70, em que o Brasil constatou a fragilidade de sua matriz energética, ainda completamente dependente da tecnologia e exploração de petróleo no plano internacional<sup>23</sup>.

Para suprir a vulnerabilidade de investimentos nos setores *upstream*<sup>24</sup>, o Brasil, por meio da Petrobrás, opta por contratar empresas privadas, principalmente internacionais, que tenham tecnologia para desenvolver sua exploração petrolífera e diminuir a dependência do país da produção internacional. Estes contratos de risco possibilitavam uma expansão da pesquisa no setor, que ficava a cargo das empresas privadas, sem, contudo, atingir a fase de exploração. Ou seja, as empresas contratadas iniciavam as investigações e estudos para

---

<sup>22</sup> Para mais informações sobre os contratos de concessão instituídos pela nova Lei ver: <<http://jus.com.br/artigos/5521/a-natureza-juridica-da-concessao-para-exploracao-de-petroleo-e-gas-natural>>.

<sup>23</sup> COSTA, Maria D' Assunção. **Comentários à Lei do Petróleo**. Páginas 30 e 35.

<sup>24</sup> Setores *upstream*: engloba as atividades de exploração, desenvolvimento e produção. Setores *middle stream*: etapa de refino. *Downstream*: compreende as fases de transporte e distribuição dos derivados de petróleo e gás natural. Para maiores informações sobre o assunto, ver: <<http://www.fat.uerj.br/intranet/disciplinas/Processos%20Organicos%20II/Petroleo/industria%20de%20petroleo%20-%20parte%203.pdf>>

verificar a viabilidade da exploração dos recursos e a Petrobrás mantinha o monopólio completo da extração de petróleo<sup>25</sup>.

Estes contratos, apesar de não serem mais permitidos, tendo em vista o monopólio da União na pesquisa e na lavra de Petróleo, são elucidativos quanto à distinção das etapas de pesquisa e exploração. Eles demonstravam que a fase de pesquisa poderia ser realizada por empresas privadas, enquanto que a fase de exploração se manteria sob o domínio da Petrobrás.

Não há o que se falar, portanto, que as fases de pesquisa e exploração podem ser utilizadas como sinônimos, conforme estipulado na Lei do Petróleo, sendo necessário, desde já, uma distinção clara na legislação entre atividades meramente científicas e atividades comerciais e/ou industriais.

Pode-se concluir, diante do exposto, que a despeito da pesquisa ser mundialmente entendida como uma atividade meramente acadêmica, o direito pátrio a utiliza com o fim econômico de exploração das reservas petrolíferas. Ao passo que a exploração, que, verdadeiramente objetiva a utilização econômica e industrial do bem, na Lei do Petróleo é utilizada, equivocadamente como sinônimo de pesquisa.

Diante dos esclarecimentos conceituais, resta averiguar se tanto a pesquisa quanto a exploração constituem hipótese de incidência do ISS, seja nas atividades em terra ou nas atividades na Plataforma Continental.

## **II. A IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA NA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO NA PLATAFORMA CONTINENTAL.**

O Sistema Tributário Brasileiro apresenta certa complexidade diante das múltiplas modalidades de tributação, 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 espécies tributárias: Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da

---

<sup>25</sup> Op. cit. Páginas 35 e 36.

Seguridade Social (COFINS), Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Contribuição para Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Como indicado anteriormente, a análise será direcionada para a incidência do ISS sobre as atividades de pesquisa e exploração, pois neste imposto fica mais evidente a necessidade de tratamento diferenciado para a pesquisa e a exploração tanto *onshore* quanto *offshore*.

## II.1 – A NECESSIDADE DE DEFINIÇÃO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PARA INCIDÊNCIA DO ISS

O ISS está previsto no art. 156, III, da Constituição Federal e foi regularizado por meio da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Por ser um imposto de competência municipal, também existe regulamentação por meio de leis e decretos municipais<sup>26</sup>. 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.

---

<sup>26</sup> A título exemplificativo, pode-se citar: Decreto nº 53.151/2012 do Município de São Paulo; Decreto nº 10.514/1991 do Município do Rio de Janeiro; e Decreto nº 13.314/2007 do Município de Vitória – Espírito Santo.

O ISS incide sobre os mais diversos serviços constantes da lista anexa da referida Lei, não podendo delimitar sua incidência pela natureza do serviço, ou seja, incide ISS sobre a criação de programas de computadores (Item 1.04 da lista anexa à LC 116/2003) e também sobre serviços de demolição (Item 7.04 da lista anexa à LC 116/2003). Nesse sentido, um parâmetro basilar para delimitar a incidência do ISS é o local do fato gerador.

Por ser de competência municipal, o ISS 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<sup>27</sup> 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. Com a intensificação da pesquisa e exploração em razão do Pré-Sal, municípios costeiros tem atuado com a cobrança de impostos localizados em território alheio ao seu, chegando a situações de mais de um Município exigir o imposto sobre o mesmo serviço.<sup>28</sup>

Ademais, pela análise da LC 116/2003, verifica-se que não existe nenhuma previsão de incidência do imposto sobre a área da plataforma continental, de modo que a sua cobrança fere frontalmente o princípio da legalidade estrita, atuando o Município fora dos exatos termos da Lei.

Para definição do local da prestação do serviço, a Lei estabelece que o serviço será considerado prestado no local em que se localizar o prestador, não se podendo determinar tal localização, será considerado prestado o serviço no domicílio do prestador. O local da prestação, assim, é onde efetivamente o contribuinte prestou o serviço, a localidade em que, de maneira permanente ou temporária, ele realizou a atividade pela qual foi contratado. Este estabelecimento do prestador abarca todo o maquinário e pessoal necessário para que o serviço seja prestado<sup>29</sup>.

Assim, se a atividade de pesquisa ou exploração, considerando todo o arcabouço material e pessoal para a prestação do serviço, está ocorrendo na plataforma continental, ele

---

<sup>27</sup> Tal serviço está previsto no item 7.21 do anexo à Lei Complementar nº 116/2003: 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.*

<sup>28</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).

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Página 309.

não pode estar sob jurisdição municipal para fins de incidência do ISS. Contudo, este não tem sido o entendimento jurisprudencial, que se posicionou com base em construção doutrinária, não por preceito legal, que os serviços prestados na plataforma podem ser tributados pelo ISS<sup>30</sup>.

A plataforma continental, conforme previsão expressa na Constituição Federal, é bem da União. Tal conceito de bem não se confunde com o direito de propriedade da União como em relação a um prédio, mas reflete em verdadeiro território federal, uma vez que a área da plataforma continental não integra, por total ausência de previsão legislativa, o território estadual ou municipal. Tal questão foi analisada em Parecer Técnico requerido por empresa que atua no setor de construção civil, executando obras e serviços marítimos de dragagens em rios e na plataforma continental. No Parecer, de autoria do Jurista Ives Gandra Martins é importante destacar:

Há que se distinguir claramente o que seja "propriedade" da União ou dos Estados, de imóveis que se encontram nos territórios municipais, matéria que diz respeito ao direito de propriedade, e "território" que pertença exclusivamente à União ou aos Estados, como ocorre com a plataforma continental ou com o leito dos rios navegáveis, e que não estão dentro do município. Tais "territórios" não se confundem com os prédios de uma repartição federal ou estadual, visto que são áreas fora do "território" dos Municípios. Em outras palavras, os leitos dos rios estaduais e a plataforma marítima não são territórios municipais onde se encontrem bens da União ou dos Estados, mas território da União e dos Estados, sem nenhuma participação dos Municípios. (...) O mar territorial, por exemplo, é de 200 milhas, desde 25 de março de 1970, e pertence exclusivamente à União. É território da União, não pertencendo, sob nenhum aspecto, aos municípios limítrofes, pois onde começa a plataforma, termina a área do município. O mesmo se diga dos leitos dos rios, em que o território municipal chega até onde começa o território da União. Sendo, pois, rios e mares territórios dos Estados e da União, sobre eles não têm os Municípios qualquer competência ou "jurisdição" administrativa, pois sua ação não pode transcender seus próprios limites territoriais.<sup>31</sup>

Importante ressaltar que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 9º, inciso IV, proíbe que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrem imposto sobre serviços uns dos outros, o que efetivamente ocorre no presente caso, em latente afronta ao pacto federativo. Ora, se o serviço se desenvolve em terreno da União, o serviço está sob competência federal, quando o Município costeiro tributa tal serviço como sendo seu, ocorre nítida usurpação do serviço da União, afrontando o pacto federativo.

<sup>30</sup> Cf.: EDcl no REsp 61595/RJ, Rel. Ministro ALDIR PASSARINHO JUNIOR, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/04/1999, DJ 21/06/1999, p. 106; REsp 839471/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 27/08/2009.

<sup>31</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **Serviços de construção civil prestados em territórios da União ou dos Estados não estão sujeitos ao ISS - Parecer.**

Assim, a princípio, teríamos que as atividades de pesquisa e exploração na plataforma continental não teriam incidência do ISS por se localizarem fora da jurisdição municipal, ao passo que as mesmas atividades ocorridas em terra, dentro de área municipal, seriam abarcadas pela tributação pelo ISS.

Diante desta conclusão, é importante averiguar, ainda, se tanto a atividade de pesquisa quanto a atividade de exploração, tendo em vista seus traços distintivos, configuram fato gerador para fins de tributação pelo ISS em terra.

## II.2 A ACESSORIEDADE DOS SERVIÇOS DE PESQUISA E IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA TAMBÉM NAS ATIVIDADES *ONSHORE*

Destacada a ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança do ISS nas atividades de pesquisa e exploração no mar, em específico na plataforma continental, diante da usurpação de competência exclusiva da União, é necessário averiguar se tanto a pesquisa quanto a exploração são hipótese de incidência do ISS em terra.

Para tanto, é importante, primeiro, averiguar a característica residual do ISS em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como o conceito de atividade-fim utilizado pelos Tribunais brasileiros para caracterizar a incidência do ISS.

O ISS, em geral, costuma ser estudado em contraposição ao IPI<sup>32</sup>, uma vez que, se o serviço prestado tiver natureza industrial, de transformação de um bem em outro diverso, não será hipótese de incidência do ISS, mas sim do IPI. Assim, no sistema tributário brasileiro, ou incide o ISS ou incide o IPI, razão pela se entende que um imposto é residual em relação ao outro.

De fato, a tributação pelo ISS se dá com uma análise global do serviço prestado, ou seja, não se destaca o serviço unicamente, mas a contribuição do serviço na produção como um todo. Assim, apesar do serviço gráfico estar inserido na lista de serviços tributáveis pelo

---

<sup>32</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi, e TAVARES, Adriana Clemente de Souza. **A não-incidência do ISS sobre a Fabricação de módulos para Plataformas de Petróleo.** in RDDT195:124. Página 129.

ISS, quando este serviço ocorre na confecção de sacos de papel, por exemplo, não ocorrerá a incidência do ISS, pois é um mero acessório do produto industrializado final<sup>33</sup>.

Ou seja, para que ocorra a tributação pelo ISS, é necessário que a atividade-fim seja o serviço *stricto sensu*, não um acessório do produto final.

Em razão disto, é a atividade-fim que sempre será analisada para efeito de análise da hipótese de incidência tributária, e nunca as atividades-meio que não poderão ser tributadas por quaisquer espécies tributárias, justamente porque não configuram o negócio jurídico em si, mas apenas um meio de se chegar a ele.<sup>34</sup>

Como já analisado no decorrer do presente trabalho, as atividades de pesquisa no campo do petróleo adquirem contornos industriais/comerciais, uma vez que visam a exploração de um recurso não-vivo. De fato, a pesquisa é compreendida como uma “fase” na exploração do petróleo, ou seja, um estágio que possibilita que o recurso seja explorado e produzido em larga escala.

Ora, se a jurisprudência pátria entende que o ISS só incide quando a atividade-fim, ou o objetivo final do serviço não for uma atividade industrial, o que, de fato ocorre com a pesquisa no setor do petróleo, por óbvio que o mesmo não pode incidir sobre a atividade de pesquisa.

Nesse sentido, para as atividades *onshore*, afasta-se a análise do local do fato gerador, como ocorre nas atividades *offshore*, para se analisar a essência do serviço prestado, se de natureza industrial ou não. Se o serviço final não tiver natureza industrial, não pode incidir ISS, mas sim IPI, como ocorre com a exploração de petróleo, que tem uma fase anterior, a fase da pesquisa, que não é objeto de incidência do ISS.

Assim, é possível vislumbrar que o estabelecimento de parâmetros distintivos entre pesquisa e exploração impacta fortemente a tributação do ISS em terra, uma vez que, caso a pesquisa venha a se desenvolver para o estágio de exploração do petróleo, seja em terra, seja na Plataforma, esta será mero acessório do produto final, também não sendo devida a incidência do ISS sobre os serviços de pesquisa iniciais que ocorrem em terra.

---

<sup>33</sup> REsp 395633/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/11/2002, DJ 17/03/2003, p. 212.

<sup>34</sup> Op. Cit. Página 130.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, pode-se concluir: i) que a legislação brasileira não possui definições precisas sobre os termos pesquisa e exploração, utilizando-os, até mesmo, como sinônimos; ii) que a comunidade internacional, em específico, a Organização das Nações Unidas, utiliza como parâmetro distintivo entre os termos a finalidade industrial e comercial existente na exploração; e iii) que as atividades petrolíferas que ocorrem na plataforma continental não podem ser hipótese de incidência do ISS por se localizarem em território da União.

## BIBLIOGRAFIA

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.
- \_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967.
- \_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 1.530, de 22 de junho de 1995.
- \_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 3.236, de 7 de Maio de 1941.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 12.351, de 22 de Dezembro de 2010.
- \_\_\_\_\_. Lei nº 12.352, de 22 de dezembro de 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COSTA, Maria D'Assunção. **Comentários à Lei do Petróleo**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2000.
- ESPÍRITO SANTO. Decreto nº 13.314, de 11 de maio de 2007.
- GREIBER, Thomas. **Access and Benefit Sharing in Relation to Marine Genetic Resources from Areas Beyond National Jurisdiction: A possible Way Forward**. Bonn: Editora, December 2011.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. **serviços de construção civil prestados em territórios da União ou dos Estados NÃO estão sujeitos ao ISS - Parecer**. Disponível em: < [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/imagens\\_gandra/doc/parecer/publi/0420-99.doc](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/imagens_gandra/doc/parecer/publi/0420-99.doc)>. Acesso em 22.06.2014.
- PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8ª Edição. São Paulo: Livraria do Advogado, 2013.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi, e TAVARES, Adriana Clemente de Souza. **A não-incidência do ISS sobre a Fabricação de módulos para Plataformas de Petróleo**. in RDDT195:124. Página 129.

RIO DE JANEIRO. Decreto nº 10.514, de 08 de outubro de 1991.

SANTOS, Luis Henrique Lopes. **Sobre a integridade da Pesquisa**. São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.fapesp.br/6566>>. Acesso em 12.02.2014.

SÃO PAULO. Decreto nº 53.151, de 17 de maio de 2012.

Tribunal Internacional sobre Direito do Mar. disponível em: <<http://www.itlos.gov>> Acesso em: 10.05.2014

\_\_\_\_\_. International Tribunal for the Law of the Sea. Hamburgo, Alemanha, 2002. CATÁLOGO.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.