EMPRESA DE AQUISIÇÃO DE DADOS SÍSMICOS, QUE CEDE SEU USO PARA TERCEIROS – NÃO SUJEIÇÃO AO ISS – ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E DE LEI COMPLEMENTAR — PARECER.

CONSULTA

A consulente formula-me, através de seu eminente advogado Dr. Wanderley Lobianco, as seguintes questões:

"*1- ESCLARECIMENTOS PERTINENTES*

1.1 Sede

A Consulente mantém sua sede na Capital, possuindo filial em Município, localidade na qual ajusta contratos com empresas que cuidam da prospecção de petróleo, especialmente na plataforma continental brasileira.

1.2 Características da Atividade da Consulente

1 STRECK, op. cit., p. 643.

A atividade da Consulente consiste na comercialização de direitos que são de sua titularidade, a propósito de dados sísmicos[1] na modalidade multiclientes, tudo segundo a Portaria n. 188 da Agência Nacional de Petróleo — ANP, que aos mesmos se refere como "dados não exclusivos"[2].

Inobstante o fato de a Consulente concentrar suas atividades na comercialização de dados multicliente ou não exclusivos, casos há em que a mesma, por ser uma EAD — Empresa de Aquisição de Dados[3] exerce seu mister a propósito de dados exclusivos[4], também denominados proprietários, o que se dá quando é contratada por uma Concessionária[5], *e.g., a Petrobrás, para adquirir para esta os dados em sua área de concessão, matéria que não será objeto de exame neste parecer solicitado.*

Assim, para alcançar seu desiderato, a Consulente contrata diversos agentes terceirizados, os quais lhe prestam os serviços necessários, todos de natureza indireta e com o recolhimento do ISS, quando e onde de direito.

Os dados são coletados mediante levantamentos promovidos pela Consulente, de acordo com autorizações e licenciamentos dos órgãos públicos pertinentes, tais como: Marinha, IBAMA e ANP.

Aliás, os dados em causa, na modalidade multiclientes (não exclusivos) integram o ativo realizável a longo prazo da Consulente, cujo destino será a oferta ao mercado, de forma customizada, de acordo com a solicitação do cliente.

1.3 Local da Atividade

A atividade de aquisição[6]*/comercialização de dados sísmicos é desenvolvida pela Consulente na plataforma continental brasileira, em profundidades variáveis conforme suas características.*

O local de exercício da atividade de aquisição de dados sísmicos marítimos é estabelecido pela ANP, por meio da prévia definição de blocos de pesquisa, submetidos a licitação.

1.4 Recolhimento do ISS na filial

Em decorrência da perplexidade legal que envolve a matéria, isto é, inexistência de expressa previsão na lei, "ad cautelam", a Consulente sempre recolheu aos cofres do Município, no qual mantém sua filial, o ISS à alíquota de 2% (alíquota local), com redução da base de cálculo em 50%, incidentemente sobre os valores de seus contratos de venda de dados sísmicos já processados, providência adotada em qualquer tipo de contrato, em razão de qualquer modalidade de dados (multicliente ou proprietário).

1 Por definição da Portaria n. 188 da ANP: "DADOS: São dados geofísicos, geológicos e geoquímicos adquiridos através de aquisições específicas e procedimentos posteriores, aplicados à atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural."

2 Por definição da Portaria n. 188 da ANP: "DADOS NÃO EXCLUSIVOS: São dados adquiridos por EAD (Empresa de Aquisição de Dados) que obteve autorização da Agência Nacional do Petróleo para realizar tal operação em área que seja ou não, objeto de contrato de concessão."

3 Por definição da Portaria n. 188 da ANP: "EAD (Empresa de Aquisição de Dados) São empresas especializadas em aquisição, processamento, interpretação e venda de dados exclusivos e não exclusivos, que se refiram, exclusivamente, à atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural."

4 Por definição da Portaria n. 188 da ANP: "DADOS EXCLUSIVOS: São dados cuja aquisição foi realizada por CONCESSIONÁRIA em sua área de concessão, através de EAD por ela contratada ou por meios próprios."

5 Por definição da Portaria n. 188 da ANP: "CONCESSIONÁRIAS: São empresas que firmaram contrato de concessão para a exploração e produção de óleo ou gás natural."

6 Por definição da Portaria n. 188 da ANP: "Aquisição: Operação destinada à coleta de dados por métodos, procedimentos e tecnologias próprias ou de terceiros, destinados à realização das atividades autorizadas nos termos desta Portaria."

2 — A CONSULTA

2.1 À vista dos elementos acima, cotejados com o sabido conhecimento do ilustre Professor quanto à matéria tributária em questão, busca-se saber:

a) Sob a égide do Decreto-Lei n. *406, de 31 de dezembro de 1968, as atividades de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos desenvolvidas pela Consulente na modalidade multicliente, constituem fato gerador de Imposto Sobre Serviços?*

b) O advento da Lei Complementar n. *116, de 31 de julho de 2003, alterou a situação tributária das atividades de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos desenvolvidas pela Consulente, na modalidade multicliente, constituindo essas atividades fato gerador do ISS?*

c) Há no diploma mencionado na alínea "a" acima, previsão de incidência do Imposto Sobre Serviços sobre as atividades da Consulente?

d) Caso haja previsão legal de incidência do Imposto Sobre Serviços na atividade desenvolvida pela Consulente, como se define a situação tributária sob o aspecto do local de execução da atividade, que se dá no mar territorial?

e) Como têm-se posicionado os Tribunais brasileiros quanto à legitimidade dos Municípios para a cobrança do Imposto Sobre Serviços executados no mar territorial e, portanto, fora dos limites municipais?

f) Obedece ao Princípio da Legalidade a cobrança de Imposto Sobre Serviços em razão da atividade de aquisição/comercialização de dados sísmicos, na modalidade multicliente, desenvolvida pela Consulente ao longo da plataforma continental brasileira?

g) Consideradas as características da modalidade multicliente, qual o reflexo da legislação do Imposto Sobre Serviços sobre a mesma?

h) A aquisição pela Consulente, para seu ativo realizado a longo prazo, de dados sísmicos não exclusivos constitui fato gerador do Imposto Sobre Serviços?

i) No caso da alínea anterior, que repercussão tem o fato de que a atividade se desenvolve na plataforma continental e, portanto, fora dos limites de qualquer município, porque em águas da União?

j) As atividades de aquisição/comercialização de dados sísmicos podem ser consideradas "serviço", na acepção legal do termo?

k) As listas de serviços que integram a legislação do Imposto Sobre Serviços, mesmo as anteriores à Lei Complementar n. *116, de 31 de julho de 2003, tinham ou têm caráter taxativo?*

l) Outras atividades econômicas, ainda que possam ser consideradas como serviços, se não tiverem previsão em lei complementar, poderão constituir fato gerador do Imposto Sobre Serviços?

m) A atividade de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos enquadra-se nas disposições dos itens 2, 7.21 e 17.0 1, da lista anexa à Lei Complementar n. *116, de 31 de julho de 2003?*

n) As listas de serviços que integravam a legislação do Imposto Sobre Serviço, anteriores à LC 116/03, contemplavam atividade que se pudesse associar à de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos?

o) Sob o aspecto constitucional, a propósito do desenvolvimento da atividade de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos, qual a situação tributária da Consulente?

p) Quais os efeitos da Lei Complementar n. *116, de 31 de julho de 2003, sobre as atividades desenvolvidas pela Consulente em momento anterior à sua vigência?*

Sendo óbvio que o Insigne Professor, por seu reconhecido conhecimento da matéria, muito ainda tem a considerar a propósito do tema da presente consulta, aguardamos seu abalizado incremento à consulta ora formulada".

RESPOSTA

Algumas questões preliminares faz-se necessário esclarecer, antes de responder à série de perguntas formuladas pela consulente.

Responderei, nos exatos termos solicitados e à luz do tratamento que vem sendo dado

pela consulente, ou por entidades que desempenham atividades semelhantes, que se utilizam de dados sísmicos, tanto na prospecção e obtenção, como na comercialização para diversos clientes, que, de rigor, constitui uma cessão de uso, configuração jurídica que me parece a mais adequada, nada obstante a consulta não se referir à cessão de uso, mas simplesmente à aquisição e comercialização de dados[1].

É que, para mim – numa leitura pessoal da questão – não há como se possa considerar, no que concerne aos dados de disponibilização não exclusiva, que ocorra "alienação" de informações e pesquisas, mas sim cessão de uso, visto que os dados continuam no ativo da consulente e, portanto, não são "vendidos".

E, nesta hipótese, não vejo como considerar que tal cessão de uso – ou o termo semelhante que se utilizar –, possa equivaler àquele negócio jurídico a que faz referência a Portaria n. 188 da ANP, que declara que as EADs são empresas especializadas em aquisição, processamento e "venda" de dados exclusivos e não exclusivos, os quais se referem, somente, à atividade de exploração de petróleo e gás natural[2].

Não há venda de tais dados não exclusivos, mas, apenas, cessão por tempo determinado ou indeterminado, visto que os dados, se vendidos fossem, não poderiam continuar no ativo da consulente, e tampouco ser vendidos a outrem.

Não se trata, como já decidiu a Suprema Corte, de hipótese similar aos programas de "software", em que os denominados "programas de prateleira", comercializados em pacotes-mercadorias, estariam sujeitos ao ICMS e os de uso exclusivo, ao ISS. Nestes casos, vende-se o programa (serviço e material necessário), enquanto no programa exclusivo, presta-se apenas o serviço de destinação única ao que o recebe, com o que houve por bem o STF distinguir as duas modalidades de venda[3].

1 *Na definição de EAD, da Portaria n. 188, considera-se "venda" de dados a "cessão" de uso para variados "cessionários", considerando tais operações como "venda de dados não exclusivos". Leia-se: "DADOS NÃO EXCLUSIVOS: São dados adquiridos por EAD (Empresa de Aquisição de Dados) que obteve autorização da Agência Nacional do Petróleo para realizar tal operação em área que seja ou não, objeto de contrato de concessão."*

2 J. M. Sidou lembra que: "A compra e venda (emptio venditio), em direito romano, era um contrato consensual, bilateral, de boa fé e do ius gentium. Surgiu posteriormente à troca e consistia na transferência definitiva da posse de uma coisa, mediante um pagamento em dinheiro (pretium), por alguém na condição de vendedor (venditor), a alguém na condição de comprador (emptor). Resumia-se numa troca de uma coisa por um preço, mas transcendia a ela porque, além de transferir direitos, engendrava obrigações, tendo em vista o mecanismo do crédito"e acrescenta: "Três eram os elementos do contrato de compra e venda: res, pretium e consensus, tal como no moderno direito, com variações quanto a cada um" (Enciclopédia Saraiva de Direito, p. 464 a 466).

3 Assim decidiu o STF que: "Tributário. Estado de São Paulo. ICMS. Programas de Computador (Software). Comercialização. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado 'de prateleira', e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido";

"I. (...) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ('software'): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de

Na operação em questão, não. A aquisição de dados representa a verdadeira aquisição de direitos sobre as pesquisas e investigações e quem os detém – como os direitos autorais – não pode vendê-los mas apenas ceder seu uso.

Ora, a cessão de uso de dados não corresponde a qualquer prestação de serviços, mas exclusivamente à concessão de permissão de utilização daquele bem – pertencente ao que cede – a terceiros, ao ponto de continuar no ativo, embora realizável a longo prazo – lançamento contábil sobre o qual não me deterei aqui porque fora do objeto da consulta. Corresponde, pois, não a um serviço prestado, mas a cessão de uso de um bem imaterial.

Ora, sobre tal tipo de cessão de uso, locação, arrendamento ou instituto jurídico semelhante, já se posicionou o Supremo Tribunal Federal que não há serviço, mas apenas entrega de um bem imaterial, e esta hipótese – não prevista na Constituição Federal- não poderia ser incorporada, por analogia, na materialidade do tributo municipal – ISS.

Decidiu o STF que:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO

RELATOR: MIN. OCTÁVIO GALLOTTI

REDATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO

RECORRENTE: IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA

ADVOGADO: JOSÉ EDGARD DA SILVA

RECORRIDO: PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS

ADVOGADO: HELOISA HELENA SÉRVULO DA CUNHA

TRIBUTO — FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior, dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável — artigo 110 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário pela letra "c", e, por maioria, em dar-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão "locação de bens móveis", contida no item 78 do § 3° do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei n. 3.750, de 20 de dezembro de 1971 do Município de Santos/SP.

Brasília, 11 de outubro de 2000.

CARLOS VELLOSO — PRESIDENTE

MARCO AURÉLIO — REDATOR PARA O ACÓRDÃO"[1].

É de se lembrar, ainda, que o Presidente Lula vetou o inciso 3.01 da Lei Complementar

computador' 'matéria exclusiva da lide', efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado 'software de prateleira' (off the shelf) – os quais, materializando o "corpus mechanicum" da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio" (O ISS e a LC 116, ed. Dialética, São Paulo, 2003, p. 154/155).

n. 116/03, tendo recebido de especialistas severa crítica por não ter vetado os demais incisos desse item da lista de serviços, por serem tão inconstitucionais como o inciso vetado.

Lê-se nas razões do veto que:

"(...) O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a 'terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.' Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis"[1],

e entre as críticas formuladas lê-se o seguinte:

"Em que pese a louvável atitude do Presidente da República, melhor teria feito se tivesse vetado todo o item 3 da lista, pois, embora a decisão do Supremo Tribunal Federal tenha se limitado, por motivos estritamente processuais, à declaração da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, os seus fundamentos, em parte reproduzidos nas razões de veto acima transcritas, indicam claramente que todos os "serviços" constantes do item 3 da lista são inconstitucionais, já que não se trata de serviços.

O Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, assim o fez porque a locação, que implica, em última análise, uma obrigação de dar, não pode ser considerada uma espécie de serviço, que é obrigação de fazer.

Portanto, a inconstitucionalidade do item é claramente perceptível por meio da mera leitura do item 3, pois, se a locação de bens não é espécie do gênero serviço, é evidente que os "congêneres" da locação de bens não podem ser, igualmente, considerados serviço"[2].

Parece-me, pois, que, no caso em que os dados disponibilizados são cedidos a muitos clientes e continuam no ativo da consulente, não haveria qualquer prestação de serviços, mas apenas locação ou cessão de uso de dados sísmicos, o que vale dizer, sobre tal modalidade de cessão não haveria incidência nem de ISS, nem de ICMS.

O fato de a terminologia da Portaria n. 188 não falar em "cessão", mas em "venda", não altera a natureza da operação, que é de cessão de uso e não de venda, com o que, efetivamente, há de prevalecer, não a incorreta formulação do ato administrativo, mas a correta estruturalidade ôntica da operação, que não é de venda, mas de cessão de uso[3].

Apesar de ser esta a minha convicção pessoal, responderei a questão, também por outra leitura, que é a prevalecente entre os operadores do setor e que demonstra que, se correto for o tratamento legislativo ofertado à operação, nem assim os Municípios — que pretendem impor ISS sobre tais cessões, à luz de uma incorreta visão de prestação de serviço- têm razão, pois o local pretendido do fato de

7 Supremo Tribunal Federal, Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, D.J. 25.05.2001, Ementário N. 2032-4, 11/10/2000, Tribunal Pleno.

1 O ISS e a LC 116, ob. cit. p. 116.

2 Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros, O ISS e a LC 116, ob. cit. p. 116/7.

3 O artigo 4° do CTN tem a seguinte redação: Art. 4° A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II — a destinação legal do produto da sua arrecadação" (grifos meus).

imposição não se configura, nem há hipótese, na lista, para a operação.

É que tais dados — com terceirização de equipamentos de empresas que pagam ISS pelos serviços prestados à consulente-, quando levantados, não têm qualquer destinação definitiva, passando, portanto, a integrar, uma vez obtidos, o ativo da consulente. Em outras palavras, enquanto obtendo os dados sísmicos a consulente "presta um serviço a si mesma", "pro domo sua" e à falta de terceiros nesta relação primeira, não há ISS a ser cobrado. E, quando, em havendo clientes, cede o uso de tais direitos que lhe pertencem, por não ser a cessão "prestação de serviços", mas, de rigor, uma locação de "bem imaterial", também o ISS não é devido por força da jurisprudência do STF.

O segundo aspecto preliminar a ser examinado é o que diz respeito ao local de prestação de serviços, à luz do D.L. n. 406/68, L.C. n. 56/87, L.C. n. 116/03 e jurisprudência do STJ.

Esta última foi conformada, à luz de uma "rebeldia" do eminente Ministro Demócrito Reinaldo que, ao arrepio de nosso regime jurídico, transformou-se, indevidamente, em legislador positivo, e acrescentou, às hipóteses de imposição no local de prestação de serviços, outras não constantes do D.L. n. 406/68 e das leis posteriores. Substituiu, portanto, o Poder Judiciário, ilegitimamente, as funções pertinentes ao Congresso Nacional.

É interessante notar que S.Exa. — a quem rendo sempre minhas homenagens de ínclito magistrado que foi- não escondeu que estava assumindo a posição de legislador positivo, pois declarou, em seu voto condutor de orientação daquela Corte, que:

"Embora a lei considere ...",

o que vale reconhecer que, não obstante nada constar do D.L. n. 406, decidira acrescentar a nova hipótese ao elenco daquelas em que o lugar da prestação atrairia a incidência, por não lhe parecer justo que ali não estivesse prevista. Sua decisão, pois, teve o propósito de alterar a lei[1].

Em outras palavras, o critério pessoal de justiça e não a função de intérprete da lei é que conformou a jurisprudência do STJ. O STF, por outro lado, não declarou a inconstitucionalidade da L.C. n. 56/87, aprovada não por maioria absoluta, como determinava a Constituição, mas por singelo acordo de lideranças, com a confissão expressa do presidente do Congresso Nacional. Com efeito, meu saudoso e particular amigo, Humberto Lucena afirmou que, por não ser possível a presença dos congressistas no Parlamento, decidiu aprovar a lei complementar por acordo de lideranças, nada obstante o art. 52 da Constituição Federal, na redação da época, exigir maioria absoluta, com contagem de voto por voto dos parlamentares[2].

1 "Tributário. ISS. Sua exigência pelo município em cujo território se verificou o fato gerador Interpretação do art. 12 do Decreto-Lei n 406/68.

Embora a Lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decr. n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o município competente para imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o Princípio Constitucional implícito que atribui aquele (município) o poder de tributar as prestações em seu território.

A Lei Municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de Município onde não se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente" (REsp.54002/PE, publ. no DJ em 08/05/95, Exmo. Min. Relator Demócrito Reinaldo, 1ª. Turma) (grifos nossos).

2 Escrevi sobre a matéria: "A inconstitucionalidade da nova lista de serviços do ISS: A Lei Complementar n. 56/87 não foi votada por maioria absoluta do Senado Federal, mas teve apenas a instituí-la os votos da liderança.

Lê-se no Diário do Congresso a seguinte declaração: 'Ordem do dia — O Sr. Presidente (Humberto Lucena) item 1: Votação: em turno único, do projeto de lei da Câmara n.46, de 1987- Complementar, na

O direito, todavia, como dizia Hart, é definido menos pelos doutrinadores, menos pelos políticos, menos pelas leis e mais pelos julgadores, entre os quais a Suprema Corte é a que fala por último, tendo, como dizia, Oscar Corrêa, ínclito magistrado do Pretório Excelso, o direito de "errar por último".

Para Hart:

"A supreme tribunal has the last word in saying what the law is and, when it has said it, the statement that the court was "wrong" has no consequences within the system: no one's rights or duties are thereby altered. The decision may, of course, be deprived of legal effect by legislation, but the very fact that resort to this is necessay demonstrates the empty character, so far as the law is concerned, of the statement that the court's decision was wrong. Consideration of these facts makes it seem pedantic to distinguish, in the case of a supreme tribunal's decisions, between their finality and infallibility. This leads to another from of the denial that courts in deciding are ever bound by rules: 'The law (or the constitucion) is what the court say it is"[1].

casa de origem, de iniciativa do Sr. Presidente da República, que dá nova redação à lista de serviços a que se refere o artigo 8 do DL n. 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências, tendo Parecer, proferido em plenário, favorável ao projeto e contrário às emendas apresentadas.

Passa-se à votação da matéria, que, nos termos do inc. II, letra 'a', do art. 322 do Regimento Interno, depende, para a sua aprovação, do voto favorável da maioria absoluta da composição da Casa, devendo ser feita pelo processo nominal. Tendo havido, entretanto, acordo entre as lideranças, a matéria será submetida ao Plenário simbolicamente.

Em votação o projeto, ressalvados os destaques e as emendas requeridos' (os grifos são meus) ('Diário do Congresso Nacional', 2-12-87, Seção 2, pg. 3468). Reza o art. 50 da EC n. 1 /69 que: 'Art. 50. As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias'.

Sobre exigir tal artigo a aprovação da maioria absoluta, vale dizer de 280 congressistas, nas duas Casas Legislativas, utiliza-se o constituinte de advérbio cuja força não se pode desconsiderar. Fala o constituinte que 'somente' serão aprovadas as leis complementares, se tiverem a maioria absoluta dos votos de seus membros.

Ao fazer o constituinte menção a que 'somente' nesta hipótese pode ser uma lei complementar aprovada, à evidência, considera que, fora esta hipótese, em nenhuma outra hipótese pode haver sua aprovação. "Somente" quer dizer apenas, exclusivamente, a não ser naquela hipótese. É advérbio que elimina qualquer veleidade interpretativa. Torna sem campo de atuação o intérprete que pretenda levantar teorias ou formular concepções ousadas sobre 'exceções à exclusividade'. 'Somente' quer dizer que, fora da hipótese mencionada, nenhuma outra é admissível.

Ora, o constituinte faz questão de informar que apenas nestas circunstâncias pode ser a lei complementar aprovada e em nenhuma mais.

E qual é a hipótese?

A hipótese é de que a maioria absoluta dos membros da Câmara e do Senado votem.

Ora, no momento em que o constituinte faz menção a que a maioria absoluta dos membros deve votar para que uma lei complementar vigore no mundo do Direito, à evidência fulmina a possibilidade de adoção dos votos de lideranças. O líder não é uma entidade coletiva. O líder pode representar os membros do Congresso, mas não é o próprio membro do Congresso. Vota em seu nome, mas não no dos outros. E o texto constitucional exige que o membro do Congresso, ele — e somente ele — possa votar, porque o seu voto tem que ser contado, apurado para que a maioria absoluta seja detectada.

Para a aprovação de lei complementar proíbe a Constituição Federal se adote o artifício, a ficção do voto de liderança, posto que a lei complementar, sendo uma lei de explicitação da Constituição, exige 'quorum' qualificado. Cada congressista não mais representa o seu partido, mas representa a Nação que deseja ver um princípio constitucional veiculado com a complementação necessária" (Repertório IOB de Jurisprudência, maio 1988, 2ª. quinzena, n. 10/88, p. 148).

Tais considerações objetivam demonstrar que a jurisprudência do STJ antes da L.C. n. 116/87, criou fantástico problema em virtude de uma injurídica e injusta tributação, todos os Municípios se julgando com o duplo direito de tributar os serviços, quer no domicílio do estabelecimento prestador, quer no local da prestação, gerando inúmeros conflitos judiciais e imensa insegurança jurídica.

Exatamente, para atalhar o caos gerado é que a L.C. n. 116/03 veio para definir, com clareza, todas as hipóteses de serviço em que o tributo é devido no local da prestação –"numerus clausus"-, dispondo que os demais serviços enumerados em uma extensa lista, devem ser tributados no domicílio do estabelecimento prestador[1].

7 The concept of Law, Ed. Clarendon Law Series, Oxford University Press, New York, 1961, London, p. 138.

1 Está o artigo 3° da L.C. n. 116/2003 assim redigido: "Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no sub-item 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa; (...) *IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;*

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no sub-item 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no sub-item 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo sub-item 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele

No caso concreto da consulente, o tributo — a meu ver, sequer devido nas hipóteses de cessão de uso de dados sísmicos, visto que se trata, não de prestação de serviços, mas de hipótese assemelhada à locação — é recolhido no domicílio de seu estabelecimento. É de se lembrar, também, que sua utilização dar-se-á em plataformas marítimas continentais.

Um terceiro aspecto é relevante acentuar.

A lista de serviços é taxativa. Já decidiu o STF, ainda à luz dos D.Ls. 406/68 e 833/68, que não tem caráter exemplificativo[1].

À época, mantive divergência com Geraldo Ataliba, que entendia ser a lista exemplificativa até porque, para ele, a lei complementar poderia veicular matéria apenas federal e não poderia impor regras às demais entidades federativas, exceção feita aos conflitos de competência e às limitações constitucionais ao poder de tributar, normas de natureza explicitadora. Eu, todavia, defendia a tríplice função da lei complementar e, por decorrência, a taxatividade da lista de serviços.

Terminou prevalecendo a tese que outros tributaristas e eu, à época, defendíamos — entre os quais Gilberto de Ulhôa Canto, Ruy Barbosa Nogueira e Alcides Jorge Costa- na Suprema Corte, o que levou a sucessivos alargamentos da lista, sempre por lei complemen-

estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo sub-item 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênere a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo sub-item 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

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

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

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no sub-item 20.01."

1 Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado lembram que: "Com o advento da Constituição Federal de 1988, que avançou sensivelmente rumo ao federalismo, conferindo maior autonomia aos Municípios, doutrinadores de respeito passaram a defender a não exaustividade da lista de serviços. Para eles, caberia à lei complementar definir, genericamente, o que se deve entender por serviço, com algumas referências específicas a título de exemplo, mas não definir taxativamente, pois isso implicaria malferimento à autonomia municipal Não havia, porém, consenso a esse respeito, e muitos sustentaram a taxatividade da lista, sob o argumento de que "a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar defina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar."

A jurisprudência, examinando a questão, acolheu esse segundo entendimento, segundo o qual a lista é taxativa. Como anota Misabel Abreu Machado Derzi, "(...) prevaleceu, na jurisprudência de nossos tribunais superiores, a posição restritiva à autonomia municipal, que qualificou a lista de serviços de taxativa, abrigando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS. Mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores posicionaram-se em favor da taxatividade da lista de serviços. Defenderam esse último ponto de vista, Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, José Afonso da Silva, Ives Gandra Martins, Gilberto de Ulhôa Canto e outros (...).

Jurisprudência recente do STF tem confirmado esse entendimento da taxatividade da lista de serviços e da incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias, ainda que acompanhadas de prestações de serviços, não relacionados naquela lista" (O ISS e a LC 116, ob. cit. p. 144/5).

tar, mesmo quando formalmente inconstitucional, como ocorrera com a L.C. n. 56/87.

Já à época o STF declarou nitidamente que a lista era taxativa[1].

Bernardo Ribeiro de Moraes assim sobre ela se referiu:

"Todavia, tendo em vista os termos constitucionais de discriminação de rendas, uma regra é indiscutível: a lista de serviços do legislador ordinário municipal pode ser igual ou menor do que a lista baixada por lei complementar, mas jamais poderá ser maior, abrangendo mais serviços do que os previstos na legislação complementar.

Devemos ver que, no caso do legislador ordinário municipal definir a hipótese de incidência do ISS com apresentação de sua lista de serviços, contendo atividades em menor número, se algum serviço constante da lista (baixada por lei complementar) deixar de figurar na relação municipal, inexistirá incidência fiscal para os serviços não previstos pelo legislador ordinário. O Município não poderá exigir o ISS para a respectiva atividade. Da mesma forma, se a lei ordinária municipal contiver em sua lista de serviços atividades não previstas na lei complementar, as mesmas não poderão ser válidas para efeito de incidência do ISS, visto a lei municipal, nesta parte, contrariar a lei complementar. O Município, neste caso, não teria competência tributária para legislar sobre tais atividades, e, portanto, não tem condições de exigir o ISS"[2].

Ora, em todas as listas de serviços, desde o D.L. n. 406/68 —que ganhou eficácia de lei complementar, por força do princípio da recepção- até a lei complementar n. 116/03, não há menção nem a obtenção de dados sísmicos, nem a cessão de uso de tais dados, em clara demonstração de que tais atividades não estão sujeitas ao ISS.

As possíveis pretendidas assemelhações –e com fantástica distância das operações mencionadas- são as seguintes, tomando por base o D.L. n. 406/68 e a L.C. n. 116/03, por sua identificação, lembrando-se que se trata, em parte, de serviços prestados por terceiros e que —na obtenção de dados para seu ativo- dela não cuidar as hipóteses mencionadas:

"D.L. 406/68:

....

22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (VETADO);

...

24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza;

...

35. Pesquisa, perfuração, cimentação, perfilagem, (VETADO), estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e explotação de petróleo e gás natural;

...";

"L.C. n. 116/03:

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

...

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

...

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretação, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e explotação de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

...

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens

1 *STF, R.E. 75.952-SP, RTJ 63:1980.*

2 Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços, Ed. Revista dos Tribunais, 1975, p. 156.

desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

...".

Nenhuma delas é semelhante à operação em questão, seja no que diz respeito à obtenção de dados para seu ativo, seja na cessão de uso de direitos que detém. A meu ver, a cessão de uso de dados sísmicos não representa trabalho de assessoria, de pesquisa, de processamento de dados ou de nada mencionado nos referidos itens. No caso específico da consulta, toda a parte terceirizada, o recolhimento é feito quando e onde de direito pelas empresas contratadas. Assim, nada obstante não haver clara menção na legislação das referidas operações, sempre que a consulente trabalha com dados adquiridos de terceiros, o ISS é pago no lugar e no tempo devidos pelos que prestam tais serviços.

Por esta razão, na modalidade multi-cliente, não há comercialização, mas cessão de uso de dados, pois estes continuaram no ativo da consulente e, portanto, a cessão não representa qualquer espécie de serviço prestado, mas operação assemelhada à locação de bens móveis[1].

Não há, pois, em face da taxatividade da lista, como enquadrar a consulente, no caso de cessão a "clientes não exclusivos", como sujeita ao ISS, pela natureza da operação (cessão de uso, assemelhada à locação).

Até mesmo quando faz as próprias prospecções para obtenção de dados para eventual utilização futura, esta atividade não pode ser considerada serviço porque não é para terceiro, mas "pro domo sua". E como ninguém pode prestar "serviço" a si mesmo, não há incidência de ISS nesta hipótese.

Dois últimos aspectos merecem consideração.

O primeiro deles diz respeito aos serviços realizados na plataforma continental. Ela não pertence aos Municípios ou aos Estados. Está entre os bens da União.

Já no passado, repetidas vezes, decidiu, o Poder Judiciário, que não poderiam, as demais entidades federativas, estender sua "manus" impositiva sobre atuação fora de sua competência territorial.

Lê-se, por exemplo, as seguintes decisões:

"Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). Construção de Plataforma de Petróleo. Atividade que conquanto se divida em diversos serviços e etapas contratualmente previstos, revela-se desenvolvimento de um todo, uno e indivisível para fins de tributação, revelando uma empreitada (construção civil) por preço global.

Circunstância de ser a obra em alto mar, fora dos limites do Município exequente, que lhe retira a competência de exigir o ISS, mes-

1 Júlio Maria de Oliveira e Márcio Roberto Alabarce escreveram: "b) Item 3 — Serviços prestados mediante locação, cessão de direito e congêneres; tais como cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, "stands", quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversão, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza, locação, sub-locação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhados ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, cessão de andaimes, palcos coberturas e outras estruturas de uso temporário. Nesse particular, convém observar que o texto aprovado pelo Senado Federal admitia a cobrança do imposto sobre a locação de bens móveis. Esse dispositivo foi vetado pelo Presidente da República ao argumento de que o STF decidiu por sua inconstitucionalidade, o que significa que tal atividade não mais estará sujeita à tributação pelo imposto. Ainda assim, pelas mesmas razões que levaram o Plenário do STF (em controle difuso) a declarar a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, é de se questionar a incidência do ISS sobre a "exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, "stands", etc", pois todas essas atividades, essencialmente, envolvem uma locação, ou seja, uma obrigação de dar. Mesmo no tocante à cessão de direito de uso de marcas e o direito de passagem ou permissão de uso de rodovias, ferrovias, não se tem qualquer prestação de serviço, mas, simplesmente, a cessão de um direito.

mo que haja em terra, nos seus limites territoriais, canteiro de apoio para atividades e serviços destinados a serem empregados no todo.

Recurso provido para desconstituir o título executivo e extinguir a execução" (grifos nossos)[1];

"Ação ordinária — Inexistência de Relação Jurídica — incidência de ICMS — contrato de afretamento de apoio à Petrobrás.

O afretamento de embarcação para apoio ao serviço da Petrobrás na Plataforma Continental Brasileira, não se caracteriza como contrato de serviços de transporte, face à característica própria do serviço.

O campo de incidência do ICMS não pode ser ampliado, alcançando a Plataforma Continental, cujo domínio é da União.

Decisão declarando inexistir obrigação tributária face à ausência de relação jurídica nos citados contratos fazendo incidir o ICMS sem apoio legal. Recurso conhecido, negando-se provimento ao apelo, prejudicada a remessa necessária, a unanimidade"[2] *(grifos nossos).*

Cheguei a dar parecer abordando a natureza jurídica dos afretamentos de embarcações para servir plataformas de exploração de petróleo em bens da União, propugnando pela não-incidência do ICMS ou ISS, à luz da jurisprudência anterior.

No entanto, na ADIMC n. 2080-3-RJ, o STF conceceu liminar sob o fundamento de que os conceitos de domínio e território não se confundem, podendo, portanto, o Município tributar operações na plataforma continental, considerada essa plataforma como prolongação do território dos municípios costeiros:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 2.080-3 RIO DE JANEIRO (Medida Cautelar)

RELATOR: Min. Sydney Sanches

REQUERENTE: Confed. Nac. do Transp. — CNT

ADVOGADOS: ANTONIO NABOR AREIAS BULHÕES E OUTRO

REQUERIDO: GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

REQUERIDA: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

EMENTA: — DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS E MUNICÍPIOS SOBRE A ÁREA DOS RESPECTIVOS TERRITÓRIOS, INCLUÍDAS NESTES AS PROJEÇÕES AÉREAS E MARÍTIMA DE SUA ÁREA CONTINENTAL, ESPECIALMENTE ASCORRESPONDENTES PARTES DA PLATAFORMA CONTINENTAL, DOMAR TERRITORIALE DAZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO § 5° DO ARTIGO 194 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO E DO § 4° DO ARTIGO DA LEI ESTADUAL N *2.657, DE 26.12.1996, QUE REGULA O ICMS NAQUELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO.*

1. Alegação de que tais normas violam os artigos

20, V e VI, 22, I, 155, II, 150, VI, 146, I, III, "a" e 155, § 2, *XII, "d", da Constituição Federal.*

2. Fundamentação consideravelmente abalada com as objeções da ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA e do GOVERNADOR DO ESTADO, que, a um primeiro exame, demonstraram a inocorrência de qualquer das violações apontadas na inicial. Medida cautelar indeferida. Plenário. Decisão unânime.

ACÓRDÃO:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal

1 AC n 1994.001.03454, publ. no DJ em 19/04/2001, Exmo. Des. Rel. Binato de Castro, 18 Câmara Cível.

2 Remessa "ex-officio" 110 024890227580, datado de 07/03/95, Exmo. Des. Relator José Eduardo Grandi Ribeiro, "juris" informatizada Saraiva.

Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em indeferir a medida cautelar. Votou o Presidente, o Senhor Ministro MARCO AURELIO. Falou Pelo requerido, o Procurador do Estado do Rio de Janeiro, o Dr. EMERSON BARBOSA MACIEL. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro CELSO DE MELLO.

Brasília, 06 de fevereiro de 2002.

MARCO AURÉLIO — PRESIDENTE

SYDNEY SANCHES-RELATOR"[1].

Também já se posicionou neste sentido o Superior Tribunal de Justiça[2].

No caso, todavia, parece-me que a matéria afasta-se da temática polêmica daquelas operações, em face de, na obtenção dos dados sísmicos, os serviços de terceiros na plataforma continental, terem recolhimento do tributo municipal, e na obtenção de tais dados pela consulente para seu ativo não haver serviço prestado a terceiros. Tais dados, na linha da consulta formulada, têm seu uso cedido a terceiros,que por sua vez, os utiliza na plataforma continental para a exploração de petróleo ou gás[3].

Nada obstante as duas decisões mencionadas neste parecer, entendo ferir as mesmas o

1 COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA, D.J. 22.03.2002, EMENTÁRIO N. 2 O 6 2 - 1, 06/02/2002, Tribunal Pleno.

2 Leia-se: "RESP 649027 / BA — RECURSO ESPECIAL n. 2004/0040889-1
Relator(a): Ministro LUIZ FUX (1122) |
Órgão Julgador: T1 — PRIMEIRA TURMA
Data do Julgamento: 22/03/2005
Data da Publicação/Fonte: DJ 25.04.2005 p. 240
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 insindicável pelo Eg. STJ (Súmula 07).

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Francisco Falcão" (Site STJ).

3 Escrevi: "Ora, a plataforma continental é um bem da União, segundo o art. 20, inc. VI, da CF, pois pertence a seu território. É bem da União. Não é bem dos Estados, nem bem dos Municípios.

Desta forma, qualquer execução de transporte entre um Estado e a União, ou um Município e a União, por não ser interestadual ou intermunicipal, não está sujeito ao ICMS.

Mesmo que o afretamento, objeto da presente consulta, fosse apenas "transporte de pessoas ou coisas" entre o Município ou o Estado e o território da União, não haveria a possibilidade de incidência

princípio da isonomia e da livre concorrência, como já escrevi:

"Anoto, de início, para a resposta às diversas questões levantadas, que a consulente observa que: "É de ser registrado, finalmente, que quando se trata de afretamento de embarcação estrangeira é pacífico o entendimento da PETROBRÁS e das autoridades Estaduais e Municipais de que não há incidência dos tributos objeto da presente consulta".

Como se percebe, a mesma atividade exercida pelas empresas filiadas à consulente, quando exercida pelas empresas estrangeiras na plataforma continental, está fora do campo de tributação do ICMS e do ISS, visto que tais empresas atuam em território da União, que não pertence nem aos Estados, nem aos Municípios.

Desta forma, se prevalecesse a tese sustentada pelos Fiscos Municipais e Estaduais, de tributar as tarefas pormenorizadamente descritas na consulta, quando realizadas pelas empresas brasileiras filiadas à consulente, em território nacional, estar-se-ia diante de um "protecionismo às avessas". Com efeito, enquanto as empresas estrangeiras que prestam os mesmos serviços de afretamento em território nacional não pertencente aos Estados e Municípios, mas à União, estariam a salvo de qualquer tributação, as nacionais sofreriam esses ônus, tornando, inclusive, inviável a concorrência em licitação, pois os custos das empresas estrangeiras seriam menores do que os das empresas brasileiras, sujeitas a ICMS e ISS"[1].

A matéria, todavia, para efeitos de minha inteligência sobre a questão é irrelevante, por não haver serviço prestado para si mesmo e por ser a cessão de uso autêntica locação de bem imaterial[2].

O terceiro e último aspecto é que tem a ANP poder normativo, como o tem a ANATEL, duas únicas agências reguladoras com poder dessa natureza, por força da Constituição, que o outorgou, além das Casas Legislativas, ao Executivo (lei delegada e medida provisória), à Justiça do Trabalho e a essas duas agências (artigos 21, inc. XI e 177, § 2°, inc. III da C.F.)[3].

do ICMS, visto que não se trata nem de serviço de transporte intermunicipal, nem interestadual" (Revista dos Tribunais, ano 5, n. 21, out/Dez. de 1997, p. 74).

1 Revista dos Tribunais, n. 21, ob. cit. p. 68/9.

2 Clelio Chiesa lembra sobre cessão de uso o seguinte: "Destarte, o Congresso Nacional não pode, ainda que seja a pretexto de editar normas gerais sobre o ISSQN por meio de lei complementar, pretender ampliar o conceito constitucional de prestação de serviço com o fito de alcançar situações que não configuram uma obrigação de fazer. Os conceitos constitucionais não podem ser objeto de redimensionamento pelas leis infraconstitucionais, sob pena de se esvaziar o texto constitucional.

Parece-nos que o único reparo que deve ser feito à atitude do Presidente, é que deveria ter vetado todos os itens que fazem previsão de tributação de contratos de locação e cessão de direito de uso, pois tais situações não se enquadram na definição de prestação de serviços para efeito de tributação por meio do ISSQN" (O ISS e a LC 116, ob. cit. p. 71).

3 Os dois artigos têm a seguinte dicção: "Art. 21. Compete à União:

XI — explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;(Redação dada pela Emenda Constitucional n° 8, de 15/08/95:)";

"Art. 177. Constituem monopólio da União: I. a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II — a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III — a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV — o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

Todas as demais agências regulatórias têm apenas papel de agilizar a ação do setor, mas não possuem poder normativo, outorgado, pelo Constituinte, à Anatel e ANP.

Daí resulta que as Portarias da ANP têm força legal, desde que não contrariando a lei e a Constituição, muito embora, ao tratarem a cessão de uso como se alienação fosse, não tenham hospedado o instituto jurídico correspondente à relação jurídica em questão[1].

O certo é que, tendo o poder normativo decorrencial, é de se convir que a definição de suas relações não pode ser alterada por conveniências tributárias, visto que, ao regular relações próprias de direito econômico com implicações contratuais pertinentes ao direito privado e administrativo, sua conformação jurídica não deve e nem pode ser alterada por leis impositivas municipais, risco de invadir competências, o que é vedado pelos arts. 109 e 110 do CTN, assim redigidos:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias"[2].

V — a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.

§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

§ 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

....

III — a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)*".

1 Com efeito, lê-se no inc. II do art. 4º da Portaria 188/98 que: "**Art. 4º**. As EAD, quando autorizadas a realizar a aquisição de dados, estarão sujeitas às seguintes disposições:

I. A Agência Nacional do Petróleo poderá enviar um representante para acompanhar o desenvolvimento das operações de aquisição dos dados, cabendo às EAD arcar com as despesas de acomodação e alimentação;

II. As EAD estão obrigadas a colocar à venda os dados não exclusivos que forem adquiridos, processados, reprocessados e interpretados para qualquer empresa nacional ou estrangeira que tenha interesse na sua aquisição;

III. As EAD deverão informar a Agência Nacional do Petróleo sobre a identidade dos compradores de dados não exclusivos no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados da operação de venda;

IV. As EAD se obrigam a informar mensalmente a Agência Nacional do Petróleo sobre o progresso das operações de aquisição, processamento, reprocessamento e interpretação dos dados não exclusivos, justificando eventuais atrasos que ocorram em relação ao cronograma estabelecido;

V. As EAD ficam obrigadas a ceder gratuitamente para a Agência Nacional do Petróleo, a totalidade dos relatórios ou quaisquer outros documentos referentes aos dados não exclusivos, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias contados da data da conclusão do trabalho de aquisição, processamento, reprocessamento ou interpretação dos mesmos", operação que, de rigor, não é venda, mas cessão de uso, pois continuará a cedente a manter os dados e a cedê-los para tantas quantas forem as empresas que os desejarem.

2 Cristiano Carvalho assim comenta o art. 110: "Na esteira do artigo anterior, esse dispositivo especifica ainda mais as limitações inerentes à legislação tributária. Ao passo que os institutos de direito privado não se confundem com os efeitos que as normas tributárias lhe atribuem, ao mesmo tempo não podem estas últimas alterar a essência daqueles primeiros. Insistindo na característica de superposição do Direito Tributário, o máximo que a norma tributária pode fazer é atribuir a obrigação de pagar algum tributo em

Isto significa dizer que, também por este prisma, ao tentarem definir um tipo de relação, só possível de definido ser pela ANP, houve inequívoca exorbitância da função legislativa por parte de alguns municípios, objetivando aplicar critérios de integração analógica vedados — para efeitos impositivos- pelo § 1° do artigo 108 da CTN, assim redigido:

"§ 1° O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei"[1] *(grifos meus).*

Qualquer que seja o ângulo pelo qual se examine a matéria, é de se convir que: a) não há incidência do ISS na modalidade de cessão de uso para multiclientes, por não ser a cessão de uso (semelhante à locação) serviço sujeito ao ISS, nem ser a ativação de dados no patrimônio consulente — dados por ela obtidos para seu ativo — serviço prestado a terceiros e, portanto, não sujeito ao ISS, nos termos da legislação da ANP. Esta operação, portanto, não corresponde à prestação de serviços[2].

Isto posto, passo a responder às diversas questões:

a) Entendo que a "comercialização" de dados sísmicos marítimos desenvolvida pela consulente, na denominada "modalidade multicliente", materialmente não está sujeita ao ISS, de acordo com a jurisprudência do STF, visto que não há prestação de serviço na cessão de uso de tais dados para as empresas que os desejarem, permanecendo no ativo realizável a longo prazo da consulente, mesmo após a cessão multidirecionada.

É necessário esclarecer que, quando os dados são obtidos mediante levantamento promovido pela consulente de acordo com as autorizações e licenciamentos de órgãos públicos, tais como Marinha, Ibama e ANP, não há qualquer prestação de serviços porque a pretendida prestação de serviços para si mesmo não é fato gerador do ISS. Só nas hipóteses de terceirização é que se poderia falar em prestação de serviços, sendo, nesta hipótese o tributo recolhido pelo prestador.

A matéria, todavia, que se coloca, reside no fato de que, nas cessões de tais dados obtidos diretamente ou através de terceiros, na modalidade multicliente, o ISS não poderia ser nunca devido, pois, a cessão de uso equipara-se

conseqüência do acontecimento de alguma situação já regulada pelo direito privado. Não pode, contudo, alterar institutos, conceitos ou formas de direito ativado de forma a instituir tributação" (Comentários ao CTN, MP Editora/APET, São Paulo, 2005, p. 918).

1 Sérgio Feltrin Corrêa lembra que: "À luz do disposto no § 1° não cabe exigir tributo algum não contemplado em lei, estendendo-se essa vedação de forma lógica a quaisquer penalidades.

Defrontando-se o intérprete com situação que não caiba na moldura anteriormente ressaltada, deverá buscar abrigo nos princípios gerais de direito tributário.

Para que qualquer ente público tenha condições de exigir ou aumentar tributos é indispensável a existência de lei. É exigência contida no ar. 150, I da CF.

Trata-se de determinação representativa de sólida garantia para o Fisco, bem como para o contribuinte. Além dela, inúmeras outras disposições versam no sentido de atingir o necessário equilíbrio nessas relações, sendo exemplo as respeitantes ao princípio de igualdade, de ampla defesa e o da irretroatividade da lei (CF, at. 5°, caput, XXXVI e LV). A proteção visada, contudo, nestes não cessa. Cabe considerar que a CF estabelece diversos princípios, como sejam, da capacidade contributiva (art. 145, § 1°), da isonomia (art. 150, II), da anterioridade (art. 150, III, b), de proibição de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, mediante tributos entre Estados ou Municípios, excetuado o pedágio pelo uso de vias cuja responsabilidade de conservação seja do Poder Público (art. 150, V), dentre outros mais, compondo enfim um sólido conjunto" (Código Tributário Nacional — Comentado, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 463).

2 *Reza o artigo 21 da lei federal n. 9478/97 que: "Todos os direitos de exploração e produção de petróleo e gás natural em território nacional, nele compreendidos a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, pertencem à União, cabendo sua administração à ANP".*

à locação de bens móveis, com jurisprudência já firmada no STF[1].

O recolhimento que a consulente faz no Município —se devido fosse, que não é, a meu ver, pois cessão de uso não é serviço- seria correto, visto que é lá que se operacionaliza referido procedimento. À luz do D.L. 406/68, na hipótese, todavia, não se caracterizaria a incidência do ISS, conforme jurisprudência citada no corpo deste parecer[2].

b) A L.C. n. 116/2003 não prevê, como não previa o D.L. n. 406/68, expressamente, a hipótese de "prospecção para obtenção de dados sísmicos na plataforma continental".

No direito tributário, todavia, não há hipótese de incidência por integração analógica, por força do art. 108 § 1°.

Por outro lado, nas operações multi-clientes, em que há cessão de uso, esta sim, equiparada à locação, o STF já decidiu pela não-incidência.

E, neste particular, há de se admitir a integração analógica entre cessão de uso e locação, visto que o art. 108 inciso I assim redigido está:

"Art. 108 Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I. a analogia"[3].

Vale dizer, para a interpretação tributária a assemelhação é possível, MENOS PARA GERAR IMPOSIÇÃO FISCAL.

Em face do exposto, não há como admitir a incidência do ISS.

c) Não há previsão da incidência do ISS, na operação mencionada na letra "a", nem nos D.L. 406 e 834, nem nas LCs. 56/87 e 116/03, pois a cessão de uso prevista, por ser locação de bem imaterial, macula a Constituição. Não há, por outro lado, serviço para si mesmo e o serviço terceirizado tem o tributo pago pelos prestadores, muito embora seja na plataforma continental o local da sua prestação.

d) Como já disse, entendo não haver incidência do ISS, na operação multicliente, por haver uma cessão de uso de dados sísmicos[4].

1 O Min. José Celso no RE 116.121-3-SP lembra que: "Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO ("Revista de Direito Tributário", vol. 38/196), que a qualificação da "locação de bens móveis", como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do 182, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico — considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material — não envolve a prática de atos que consubstanciam um "praestare" ou um "facere" (RE 116.121-3-SP, STF).

2 É de se lembrar que o ICMS também não é devido pois a alienação de um bem imaterial (direito do autor por exemplo) não é alienação de mercadoria e o ICMS pelo artigo 155 inciso II da C.F. apenas incide sobre: "II — operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*).

3 P.R. Tavares Paes lembra que: "A analogia não cria uma nova norma, mas, ao contrário, não faz mais que aplicar um princípio jurídico já contido em uma norma expressa de lei; é evidente que a aplicação analógica de uma norma tributária não institui um novo tributo, mas apenas aplica um tributo já existente, segundo os princípios que lhe são próprios" (Comentários ao CTN, 3ª. ed., Saraiva, 1986, p. 120).

4 O Ministro Marco Aurélio no RE 116.121-3, assim se manifestou: "Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, ai, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito: "Art. 110 A lei tributária

Para mim, como já escrevi no passado, entendo que se serviço fosse, a atividade explorada — a obtenção de dados na plataforma continental- não estaria sujeita ao ISS de qualquer município, pois fora da área de atuação de seu poder impositivo. Não se pode desconhecer, todavia, a posição do STF na ADIN 2080, que depende ainda de decisão definitiva, pois tomada em medida cautelar integrada à referida ação direta.

e) A matéria é polêmica ainda no que diz respeito a essa questão.

Como enunciei no corpo do parecer, há decisões entendendo que os Municípios não podem exigir o tributo sobre serviços prestados em bens da União, e há liminar concedida pelo STF de que serviços prestados na plataforma continental podem ser sujeitos à imposição municipal. De observar que esta decisão ainda não é definitiva.

Por outro lado, sobre a atividade específica ainda não há jurisprudência formada, em face de não estar mencionada nas diversas listas de serviços (obtenção de dados sísmicos)[1].

f) Decididamente, não. No direito tributário, como já escrevi, há três princípios que são fundamentais para efeitos impositivos. A tipicidade fechada, a estrita legalidade e a reserva absoluta da lei formal. Assim me manifestei:

"Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas — e principalmente — o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da "lex scripta", peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da "lex stricta", própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obri-

não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita" (STF, 11/10/2000, Tribunal Pleno).

1 *Leia-se parecer meu sobre a matéria publicado na Revista dos Tribunais n. 21 (já citada).*

gação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "numerus clausus" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponível, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)"[1].

Como se percebe no caso, não há previsão legal para a operação mencionada — que de rigor não é prestação de serviços — pois que a lista de serviços desde o D.L. n. 406/68 é taxativa, conforme a doutrina e a jurisprudência do STF.

g) Como já expliquei, no corpo do presente parecer, na modalidade de dados disponibilizados não exclusivos, que continuam no ativo da consulente, a cessão de uso assemelha-se à locação de bens que não é prestação de serviços, segundo jurisprudência do STF, sendo a integração analógica permitida por força do artigo 108 inciso I do CTN. Não há, pois, a possibilidade de cobrança do ISS. E na obtenção direta pela consulente (aquisição conforme a Portaria da ANP N. 188), como tais "serviços", seriam "serviços para si mesmo", não estão sujeitos ao ISS. Por fim, mesmo à luz da LC. n. 116/03, como, de resto, das demais listas veiculadas por legislação pretérita, as operações de obtenção não pertenciam à lista de serviços, não podendo ser integradas analogicamente à mesma, por vedação do § 1° do artigo 108 do CTN.

h) Não. A aquisição, entendida como obtenção de dados sísmicos, não é prestação de serviços. E enquanto aquisição propriamente dita de dados pertencentes a terceiros, tal operação não consta das diversas listas. Na terceirização, tendo sido o tributo recolhido por terceiros, nada obstante exploração na plataforma continental, não terá a consulente que recolhê-lo, quando tais dados são incorporados a seu ativo, visto que são dados obtidos "pro domo sua". Mantém-nos no ativo, para eventual disponibilização futura, não havendo pois, prestação de serviços para si mesmo[2].

E, por fim, tendo sido o tributo pago pelos terceirizados e representado a cessão de um bem imaterial (dados sísmicos) de um titular para outro, mera operação assemelhada à locação e não uma prestação de serviços, não vejo como tributar tal ato.

i) Como já demonstrei, nas respostas anteriores, entendo que, se devido fosse o tributo que não é, à falta de expressa previsão legal na lista e o fato de serem os dados obtidos fora da área dos municípios, no caso de prospecção terceirizada nenhum tributo devido seria aos municípios. A tendência jurisprudencial, todavia, é no sentido de outorgar competência aos Municípios. No caso, todavia, os tributos são pagos na terceirização e não há tributo a ser pago na "prestação de serviços" para si mesmo. Lembro que se tais dados fossem obtidos por empresas estrangeiras, atuando sem sede no Brasil, nenhum tributo também devido seria aos municípios brasileiros, o que implicaria, certamente, em descompetitividade para empresas nacionais, em nível de livre concorrência, ao serem estas obrigadas a pagar tributos não pagos pelas em-

1 Curso de Direito Tributário, Co-edição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58.

2 *Francisco Rezek escreve sobre a plataforma continental: "Sobre essa plataforma e seu subsolo o Estado costeiro exerce direitos soberanos de exploração dos recursos naturais, e assim sucedia mesmo na época em que a largura dos mares territoriais variava entre 3 e 12 milhas – e em que, por isso, a maior parte da plataforma jazia sob águas de alto mar" (Direito Internacional Público, curso elementar, 10ª. ed., Ed. Saraiva, 2005, p. 313).*

presas estrangeiras. O princípio da isonomia restaria ferido[1].

j) Como já respondido anteriormente, aquisição e alienação de bens imateriais não é prestação de serviços, não sendo, na concepção legal do termo, tipo de atividade sujeita ao ISS.

k) Sim. Tanto a doutrina, como a jurisprudência já se manifestaram a respeito.

l) Não. Sendo a lista taxativa, o fato de não haver previsão na lista, tornou o serviço fora da imposição municipal. Só o serviço que estiver, expressa e claramente, conformado na lista, pode ser objeto de imposição municipal[2].

m) Como já disse no corpo do parecer, não. Estão os itens 2, 7.21 e 17.01 da lista complementar à L.C. n. 116/03 assim veiculados:

"2 – *Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.*

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

...

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

...

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretação, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e explotação de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

...

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares".

1 Escrevi: "Fosse correta a tese defendida pelos Fiscos Estaduais e Municipais — que parecem objetivar retirar das empresas nacionais a competitividade, além de promover a geração de empregos fora do país e desemprego dentro — haveria tratamento absolutamente desigual entre pessoas jurídicas que atuam na mesma atividade, pois as empresas estrangeiras não seriam tributadas e as nacionais sim, no afretamento de embarcações para a Petrobrás.

À evidência, tal desigualdade disciplinar impositiva, não tem guarida na Constituição Federal.

Reza o artigo 150 inciso II que: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; ...".

Ora, a instituição de tratamento desigual entre empresas que se encontram em situação absolutamente igual — prestando serviços, não elencados na lista de serviços, para a Petrobrás, em território da União, que não pertence a Estados nem a Municípios —, com a não-tributação das empresas estrangeiras e a tributação sobre as empresas brasileiras, fere, macula, viola o art. 150 inciso II" (Revista dos Tribunais n. 21, ob. cit. p. 69/70).

2 Sobre o tipo de serviço prestado definido em lei complementar, Bernardo Ribeiro de Moraes escreve: "Assim, 'definidos em lei complementar' quer dizer estabelecidos em lei complementar, isto é, fixados, indicados, arrolados, em lei complementar. Compete à lei complementar estabelecer quais as atividades que devem ser tidas como serviços, para efeito de incidência do ISS. Ao estabelecer o rol dos serviços, a lei complementar não pode violar o Estatuto Supremo que lhe é superior. Ao estabelecer, de forma precisa, não genérica, os serviços oneráveis pelo ISS, a lei complementar deve obedecer fielmente à discriminação constitucional de rendas tributárias. Aliomar Baleeiro, utilizando expressão mais feliz e menos discutida, ao conceituar a hipótese de incidência do ISS, diz que os serviços de qualquer natureza devem estar 'previstos em lei complementar'. O Decreto-lei n. 406, de 31-12-1968, utiliza a expressão 'serviço constante da lista anexa' (art. 8 ao conceituar a incidência do ISS" (Doutrina e prática do imposto sobre serviços, Revista dos Tribunais, 1975, p. 107).

Nenhum deles, nenhum prevê a atividade em questão, sobre ser a obtenção de dados para seu ativo, serviços não prestados a terceiros e a cessão de uso destes direitos, locação de bem imaterial que o STF entende não estar sujeita ao ISS.

n) A resposta é idêntica ao do quesito anterior.

o) Como já expus, no corpo do parecer, não vejo como haver qualquer incidência de ISS sobre a atividade da consulente, seja na modalidade multi-cliente (cessão de uso), seja na obtenção dos dados para seu ativo. Nem é devido o ICMS por não configurar operação de circulação de mercadorias (bens materiais).

Se devido fosse, que não é, entendo que a forma de recolhimento do ISS da consulente seria correta, o que se admite apenas para argumentar, como se cessão de uso de bens imateriais ou a prestação de serviço para si mesmo fossem fatos geradores do ISS.

p) A L.C. n. 116/03 veio apenas explicitar, em nível legislativo, os princípios constitucionais que desde a E.C. n. 18/65 conformam o ISS, tornando mais claras as operações de prestação de serviços, o fato gerador e o local de prestação de serviços em lista que tem sido alargada —de tempos em tempos- por lei complementar.

De qualquer forma, não muda em nada – para efeitos da consulta- o fato de que, a consulente, não presta serviços e apenas cede o uso, operação não de prestação de serviços, sobre este tipo de "aquisição" não estar previsto na lista de serviços. A um, porque se terceirizado, os terceiros recolhem o tributo. A dois, porque quando os obtém para eventual futura utilização, se serviço estivesse prestando, estaria prestando "pro domo sua", o que vale dizer, operação não tributável. A três, porque se serviço houvesse, sua obtenção estaria sendo realizada na plataforma continental, fora da área de imposição municipal, nada obstante ser esta matéria do ponto de vista jurisprudencial, no momento, desfavorável e dependente de decisão final do STF. A quatro, porque se serviço tributado fosse, as empresas concorrentes estrangeiras não pagariam o tributo, impondo descompetitividade tributária, um protecionismo às avessas às empresas brasileiras e violando o princípio da isonomia[1]. A cinco, porque –e aí a jurisprudência é favorável à consulente- cessão de bem imaterial (dados sísmicos) é equiparada a locação de bem imaterial e, portanto, fora do campo de incidência do ISS. Na cessão de uso, não há prestação de serviço, mas apenas locação de bem.

São estas as considerações que faço a respeito das questões formuladas, salvo melhor juízo.

São Paulo, 26 de Julho de 2005.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Emérito da Universidade Mackenzie, da UNIFMU e Presidente do Centro de Extensão Universitária

1 Escrevi: "É de se lembrar que o inciso II faz menção ao princípio da equivalência, que é mais abrangente do que o da isonomia, como já demonstrei em estudo anterior. Não contente em assegurar tratamento não diferenciado, a fim de espancar dúvidas, reiterou, o legislador supremo, que o princípio da equivalência veicula a *proibição* de qualquer distinção em razão da ocupação ou função, acrescentando que a isonomia independe da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos·

Em outras palavras, não há, no direito brasileiro, a possibilidade de tratamento diferenciado entre empresas nacionais e estrangeiras, que prestem o mesmo tipo de serviço para empresa brasileira no território nacional" (Revista dos Tribunais n. 21, ob. cit. p. 70).