



Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Não Incidência de ISS Sobre a Cessão de Uso de Dados Sísmicos.

Letícia D' Aiuto de Moraes Ferreira Michelli

Rio de Janeiro
2013

LETÍCIA D'AIUTO DE MORAES FERREIRA MICHELLI

A Não Incidência de ISS Sobre a Cessão de Uso de Dados Sísmicos.

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Professores Orientadores:
Mônica Areal
Néli Luiza C. Fetzner
Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2013

A NÃO INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE A CESSÃO DE USO DE DADOS SÍSMICOS

Letícia D’Aiuto de Moraes Ferreira

Michelli

Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Pós-graduada em Direito Público e Privado pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Resumo: As operações relacionadas à indústria do petróleo vêm ganhando cada vez mais importância no cenário econômico nacional, principalmente pelos grandes valores financeiros que costumam movimentar. Assim, considerando sua grande complexidade e especialidade, ainda existem diversos pontos que merecem estudo mais aprofundado, especialmente no que tange a correta tributação destas operações. Considerando este panorama, o presente trabalho busca abordar a incidência do Imposto Sobre Serviços na atividade de aquisição e comercialização de dados sísmicos e os aspectos jurídicos mais importantes que tangem a questão.

Palavras-chave: Direito Tributário. ISS. Dados Sísmicos. Incidência.

Sumário: Introdução. 1. A Atividade de aquisição e comercialização de dados sísmicos. 2. A Lei Complementar n. 116/03 e as hipóteses de incidência de ISS. 2.1. Constitucionalidade da inclusão da cessão de direito de uso como fato gerador de ISS. 2.2. Da taxatividade da lista de serviços anexa à LC n. 116/03. 3. A não incidência de ISS sobre a cessão de uso de dados sísmicos. 3.1. Da ausência de previsão expressa da cessão de uso de dados sísmicos não exclusivos na lista anexa à LC n. 116/03. 3.2. Da impossibilidade de interpretação extensiva para inclusão da cessão de uso de dados sísmicos no âmbito de incidência de ISS. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca discutir a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre a cessão de dados sísmicos não-exclusivos, atividade definida na Portaria no. 188 da Agência Nacional do Petróleo (Portaria N. 188 ANP).

Tal atividade é de enorme relevância na indústria do petróleo, já que envolve a elaboração de pesquisas sísmicas, que integrarão um banco de dados da Empresa de Aquisição de dados e que serão posteriormente objeto de cessão de uso para as petrolíferas interessadas nestas informações. Tais dados são definidos pela Portaria N. 188 ANP como:

IV. 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.

Portanto, é através dos dados sísmicos que as empresas obtêm informações essenciais sobre os campos de petróleo a serem explorados, as quais influenciarão, inclusive, a tomada de decisões sobre os investimentos e projetos mais adequados àquela sociedade. Logicamente, tal atividade envolve grande monta de recursos e sua tributação desperta interesse dos Fiscos municipais, competentes para o recolhimento de ISS, gerando importantes discussões sobre o assunto.

É necessário, assim, analisar a natureza jurídica desta atividade, verificando se a aquisição de dados sísmicos é operação enquadrada em quaisquer dos itens da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, diploma regulamentador do ISS e se mencionada lista anexa possui rol taxativo ou exemplificativo, para definição sobre a incidência ou não deste imposto à hipótese.

Busca-se, desta forma, avaliar o correto enquadramento tributário da atividade de cessão de dados sísmicos não exclusivos, tendo-se em perspectiva o princípio da legalidade e

o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, além da compreensão sobre a abrangência e características da Lei Complementar n. 116/2003. Assim, será possível avaliar a existência de abusividade na cobrança de Imposto sobre Serviços na operação em questão.

Finalmente, discutir-se-á a existência de limitações à tributação pelo imposto sobre serviços, alertando sobre a inconstitucionalidade da cobrança deste sobre atividades que não configurem prestação de serviços e/ou que não estejam incluídas no rol na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. Procura-se demonstrar que a atividade de aquisição e comercialização de dados sísmicos não-exclusivos tem natureza de cessão de uso e que, desta feita, não pode sofrer tributação do imposto sobre serviços, sob pena de grave dano à proteção conferida aos contribuintes pela Constituição Federal.

1. A ATIVIDADE DE AQUISIÇÃO DE DADOS SÍSMICOS

A atividade de aquisição de dados sísmicos, aplicados à indústria do petróleo foi regulamentada pela Portaria n. 188 ANP. Tal diploma estabeleceu definições importantes acerca do tema, dentre as quais, o conceito de Empresa de Aquisição de Dados e de aquisição de dados:

- I. EAD (Empresa de Aquisição de dados) – São empresas especializadas em aquisição, processamento e venda de dados exclusivos e não exclusivos, que se refiram, exclusivamente, à atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural.
- II. 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.

Deste conceito, pode-se perceber que a atividade em questão envolve uma empresa que, uma vez autorizada pela ANP, fará todo o processo de obtenção, processamento e interpretação dos dados sísmicos envolvendo determinada área, avaliando o conteúdo técnico e científico obtido e emitindo os relatórios, mapas e documentos pertinentes a esta, de

maneira a esquadrihar a geologia e o potencial econômico de determinada região. Estes dados obtidos são denominados pela mencionada Portaria como “dados não exclusivos”.

Assim, todos os dados obtidos e a interpretação deles oriunda, passam a ser de propriedade da empresa de aquisição de dados sísmicos, integrando seu ativo realizável a longo prazo¹ e terão como destino a disponibilização a todas as empresas nacionais ou estrangeiras que tenham interesse em sua aquisição, através da outorga de licença de acesso ao banco de dados formado.

Tais dados estão sujeitos a um período de confidencialidade de 10 anos² contados a partir de sua obtenção. Durante este período, “os dados serão mantidos em sigilo, de forma que apenas a empresa de aquisição de dados responsável pela sua aquisição poderá vendê-los.”³, tendo acesso a estes somente a ANP.

Assim, a empresa de aquisição de dados disponibiliza toda a informação obtida e analisada para as empresas interessadas, que poderão, durante o tempo fixado em contrato, utilizá-los para avaliar futuros investimentos e pesquisas.

Interessa, portanto, averiguar qual seria a natureza da “disponibilização” de dados mencionada. Importante notar que a Portaria n. 188 ANP menciona por diversas vezes a “venda” de tais informações. No entanto, Ives Gandra, em importante parecer sobre o assunto⁴, defende que: “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.”

No mesmo sentido, em decisão jurisprudencial sobre a incidência de ISS na mencionada disponibilização, foi defendido que: “A existência de um prazo máximo de 10

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Empresa de aquisição de dados sísmicos, que cede seu uso para terceiros – Não-sujeição ao ISS – Aspectos constitucionais e de lei complementar. In: *Revista Forense*. Rio de Janeiro, vol. 383, p. 260, 2006.

² BRASIL. Portaria n. 188, de 18 de Dezembro de 1988. Disponível em <http://www.anp.gov.br/brasil-rounds/round1/Docs/LDOC11_pt.pdf> . Acesso em: 31 mar. 2013. Artigo 14.

³ Ibidem, Art. 1º, X.

⁴ MARTINS, op. cit. p. 262.

anos para a utilização dos dados cedidos pela apelante expõe a natureza do ajuste ora em discussão, onde não houve uma venda e sim uma cessão por tempo indeterminado.”⁵

Portanto, tem-se que o termo utilizado pela Portaria n. 188 ANP mostra-se equivocado, já que a empresa de aquisição de dados simplesmente concede uma licença remunerada para que terceiro tenha acesso e utilize as informações colhidas e avaliadas durante determinado período de tempo. Durante este tempo, entretanto, os dados continuam a ser propriedade da empresa de aquisição de dados e podem, inclusive, ser objeto de cessão também a outras sociedades interessadas nas informações. Não há, portanto, que se falar em venda de dados e sim de cessão de direito de uso destes.

A cessão de temporária e onerosa de uso é instituto classificado pela lei civil como forma de locação, já que o próprio Art. 565 do Código Civil de 2002 (CC/02) descreve que: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”. A própria Lei Complementar N. 116/03 inseriu o 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda, dentro do item 3. Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

Ressalte-se que o Ministro Gilmar Mendes, em decisão proferida em 2011 pela Segunda Turma na Rcl 8623 AgR causou grande perplexidade ao afirmar em seu voto que “a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar N. 116”.⁶ Nesta decisão, portanto o STF concluiu que a cessão de uso possuiria natureza distinta da locação de bem móvel.

⁵ BRASIL. Sétima Câmara Cível. Apelação Cível 0068922-52.2004.8.19.0001. Relatora: Desembargadora Maria Heriqueta Lobo. Disponível em: <<http://www.diariosoficiais.com/diario/d17s2/19-08-2011/212/tribunal-de-justica-do-estado-do-rio-de-janeiro-judicial-2-instancia>.> Acesso em 31 mar. 2013.

⁶ BRASIL. Segunda Turma. Rcl 8623 AgR/RJ. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Rcl%24%2ESCLA%2E+E+8623%2ENUME%2E%29+OU+%28Rcl%2EACMS%2E+ADJ2+8623%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a8wm4o7>. Acesso em 08 set 2013.

No entanto, tal interpretação não se mostra a mais acertada sobre a matéria, considerando que o art. 565 do CC/02 expressamente demonstra a existência da relação gênero – espécie entre a locação de bem móvel e a cessão de uso. Tal conceito da lei civil não pode ser alterado para fins de análise tributária, conforme determinado pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, especialmente considerando que a definição deste instituto será de essencial valia para que se determine se constitui ou não fato gerador de ISS, conforme determinado pelo art. 156, III da CFRB/88.

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 Lei Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Pelo exposto, respeitosamente discordando-se do posicionamento adotado pelo STF, e adotando-se o entendimento desposado por Ives Gandra e Hugo de Brito Machado⁷, no sentido de que a cessão de uso é espécie do gênero locação de bem móvel.

Considerando o enquadramento jurídico da atividade de cessão de uso de dados sísmicos como cessão de direito de uso, espécie do gênero locação de bens móveis, nos cabe agora investigar se tal instituto pode, de alguma forma, configurar prestação de serviços, considerando o objetivo geral do presente artigo de analisá-la como hipótese ou não de incidência de Imposto Sobre Serviços.

Para tanto, passa-se a analisar os principais aspectos da Lei Complementar N. 116/03, especialmente no que tange seu histórico e características, o fato gerador por ela descrito e existência ou não de taxatividade de sua lista anexa.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso*. Disponível em <http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=105>. Acesso em 08 set 2013.

2. A LEI COMPLEMENTAR N. 116/03 E AS HIPÓTESES DE INCIDENCIA DE ISS

O ISS possui previsão constitucional no art. 156, III que determina: "Compete aos Municípios instituir impostos sobre (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."

Durante muito tempo, ainda depois da elaboração da CFRB/88 continuou em vigor o Decreto Lei 406/68 que tratava de regulamentar as questões principais referentes ao ISS. Finalmente, em 31 de julho de 2003 foi publicada a Lei Complementar n. 116, a qual acabou por revogar diversos dispositivos do DL n. 406/68 e trouxe consigo nova lista anexa pra definição dos serviços sujeitos à incidência de ISS.

Tal lei trouxe também a definição do fato gerador do ISS, a ser lida em conjunto com o disposto no art. 156, III da CFRB/88:

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.

De acordo com o exposto acima, tem-se que a prestação de serviços é a atividade configuradora da hipótese de incidência do imposto em estudo; mas não basta ser prestação de serviços para termos o fato gerador: É necessário que o serviço em análise esteja descrito na lista anexa à LC n. 166/03.

Assim, caso a atividade não seja configurada como prestação de serviços e/ou a prestação em análise não esteja elencada no anexo, não há que se falar em incidência de ISS no caso.

Continuando a análise no que tange a cessão de uso de dados sísmicos, passa-se agora a verificar se tal hipótese pode configurar prestação de serviços ou se esta possui natureza distinta.

Conforme ensinado por Ives Gandra⁸, tem-se que:

A prestação de serviços se traduz em obrigação de fazer e a locação de bens configura prestação de dar.

A Teoria Geral do Direito das Obrigações deixa claro que há duas espécies de obrigações: a) obrigações em que a prestação consiste em dar alguma coisa (obrigação de dar) ; e b) obrigações nas quais a prestação consiste num fazer ou não faz algo em prol ou contra outrem (obrigação de fazer ou não fazer).

(...)

Prestar serviço significa servir, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração, que resulta na obrigação de fazer, portanto, não poderá ser confundido com simples “locação de serviços” do Direito Civil.

É certo que a prestação de serviços envolve a contratação de uma obrigação de fazer pelo contratado, que deverá executá-la nos termos e condições determinados pelo contratante, recebendo, para tanto, o valor pactuado.

Prestar serviços, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho⁹

É uma atividade reflexiva, reivindicando, a sua composição, o caráter da bilateralidade. Em vista disso, torna-se invariavelmente necessária a existência de duas pessoas diversa, na condição de prestador e tomador, não podendo cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo.

(...)

A incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de alguma coisa que já existe.

No caso da cessão de uso de dados sísmicos não-exclusivos, a Empresa de Aquisição de Dados faz, por sua conta e risco as aquisições de dados não exclusivos nas bacias sedimentares, procedendo de forma independente à coleta de dados, seu processamento e interpretação. Não há, neste caso, qualquer bilateralidade, qualquer ingerência por parte das empresas que futuramente adquirirão estes dados.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva (org), NASCIMENTO, Carlos Valder (org); MARTINS, Rógerio Gandra da Silva. *Tratado de Direito Tributário*. Vol 1. Rio de Janeiro. Saraiva. 2011, p. 692.

⁹ CARVALHO *apud* PAULSEN, p. 409.

Posteriormente, o produto já acabado, ou seja, os dados já finalizados serão disponibilizados da maneira que estiverem para as empresas interessadas, que analisarão a existência ou não do interesse em obter a licença de uso destes, mediante contrato de cessão.

Tem-se, portanto, a configuração de uma obrigação de dar bem móvel infungível durante tempo determinado, a qual não pode ser enquadrada no conceito de prestação de serviços a ensejar tributação pelo ISS.

Sobre tal questão, a decisão jurisprudencial do TJ/RJ já mencionada¹⁰ explicita que:

A cessão de uso dos dados obtidos pela empresa de pesquisa, por si só, não encerra a prestação de qualquer serviço, mas, em verdade, corresponde à permissão de utilização de determinado bem de seu ativo. Não há, portanto, um serviço prestado, mas, tão somente, a cessão de uso de um bem material.

2.1. CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DA CESSÃO DE DIREITO DE USO COMO FATO GERADOR DE ISS

A partir de todo o raciocínio desenvolvido até o presente momento, pode-se concluir que a cessão de direito de uso não pode ser enquadrada como forma de prestação de serviços.

No entanto, o legislador incluiu a cessão de uso e a locação de bens móveis como atividades ensejadoras do pagamento de ISS, a partir do momento em que incluiu o item 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres no anexo à LC n. 116/03.

Antes de se passar à análise da constitucionalidade da inclusão de tal item como hipótese de incidência de ISS, deve-se fazer um discurrer brevemente sobre o veto presidencial ao item 3.01- Locação de bens móveis.

¹⁰ BRASIL. Sétima Câmara Cível. Apelação Cível 0068922-52.2004.8.19.0001. Relatora: Desembargadora Maria Heriqueta Lobo. Disponível em: <<http://www.diariosoficiais.com/diario/d17s2/19-08-2011/212/tribunal-de-justica-do-estado-do-rio-de-janeiro-judicial-2-instancia.>> Acesso em 31 mar. 2013.

Quando da elaboração da LC N. 116/03, o Presidente da República¹¹ vetou o item 3.01 acima mencionado, justificando seu veto da seguinte forma:

Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:

O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF no 207). 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.

Assim, pelas razões expostas, entendemos indevida a inclusão destes itens na Lista de serviços.

Portanto, tem-se que o STF já havia declarado a inconstitucionalidade do dispositivo do DL n. 406/68 que previa a incidência de ISS sobre locação de bens móveis, tomando por base os seguintes argumentos:

a) as definições de locação de serviços e locação de bens móveis estão no Código Civil, e o legislador complementar, embora desnecessariamente fez constar de forma pedagógica no art. 110 do Código Tributário Nacional que a lei tributária não pode alterar os conceitos de direito privado; b) a consideração econômica não pode prevalecer contra o modelo constitucional do tributo.¹²

Assim, considerando que atividade de locação não poderia ser caracterizada como prestação de serviços pela lei tributaria para fins de incidência de imposto o STF firmou posição pela inconstitucionalidade do dispositivo.

¹¹ BRASIL. Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm> . Acesso em 08 set 2013.

¹² op. cit. p. 3.

Importante ressaltar que tal entendimento converteu-se posteriormente na Súmula Vinculante 31 a qual dispõe que: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza- ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Não obstante o cristalino entendimento sobre o assunto, novamente o legislador brasileiro entendeu por bem inserir itens na LC n. 116/03 que determinavam a tributação sobre a atividade de locação, em clara afronte ao determinado pelo constituinte.

O Presidente da República, vendo a situação absurda que novamente se formaria, entendeu por bem vetar o item 3.01, de maneira impecável. No entanto, tal veto deixou de fora os demais subitens, inclusive os referentes às atividades envolvendo locação e cessão de uso de bem móvel, conforme podemos perceber:

3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 – (VETADO)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.

3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

Tal situação gerou um grande espanto na doutrina. O raciocínio feito para o item 3.01 pode ser claramente estendido para os subitens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05 e a simples inclusão das atividades neles descritas não os torna passíveis de incidência pelo ISS, já que:

A expressão definidos em lei complementar não autoriza conceituar como serviço aquilo que não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direito. Em outras palavras, que a lei complementar possa, a seu talante, modificar a CF; que a limitação posta pela CF à competência municipal para só tributar atividades configuradoras de serviço, não tem a menor relevância; que pode ser desobedecida pela lei complementar. A lei complementar tem que se cingir a definir ou a listar atividades que, indubitavelmente configurem serviço. *Será inconstitucional toda e qualquer*

*legislação que pretenda ampliar o conceito de serviço constitucionalmente posto, para atingir quaisquer outros fatos. (grifo nosso)*¹³

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado.¹⁴ defende que:

Mesmo não alcançados pelo veto presidencial, os subitens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05 são desprovidos de validade, porque inconstitucionais, pela mesma razão que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista.

O subitem 3.02 contempla a cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda, que não envolve, está claro, prestações de fazer, mas simplesmente o consentimento no uso de bens imateriais, posto que essa é a natureza jurídica das marcas e dos sinais de propaganda.

Ainda refletindo a indignação doutrinária acerca da inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre cessão de direitos, Salvador Candido Brandão¹⁵ afirma a inconstitucionalidade da cobrança por ser a cessão de direito de uso de marcas uma forma de locação de bens moveis. O autor defende que o legislador complementar, ao estabelecer o subitem 3.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03 exorbitou sua tarefa de definir os serviços, aclarar e regular o estabelecido na CRFB/88, o que gerou alteração desmedida das demarcações constitucionais de competência tributaria e invasão da reserva legal disposta no art. 154, I da CFRB/88 acerca da competência da União para instituição de impostos sobre fatos não previstos na Constituição.

Fica evidente, assim, que ainda que o Constituinte tenha dado à Lei Complementar a tarefa de descrever e detalhar os serviços que seriam objeto de tributação pelo ISS, não é possível ao legislador ordinário enquadrar como serviço o que não possui tal natureza.

Ao descrever a cessão de uso e a locação como fatos geradores do ISS, o legislador ordinário exorbita a competência conferida pelo art. 156, III, distorce a natureza jurídica destas atividades, o que é expressamente proibido pelo art. 110 CTN e cria texto inconstitucional.

¹³ BARRETO *apud* PAULSEN, p. 412

¹⁴ MACHADO, *op. cit.* p. 8.

¹⁵ JÚNIOR BRANDÃO *apud* PAULSEN, p. 429

Corroborando o posicionamento acima exposto, Ives Gandra ensina que¹⁶:

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 de 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.

Existe, entretanto, parte da doutrina que entende pela constitucionalidade de tais subitens, como Kiyoshi Harada, que sustenta¹⁷:

Vários autores sustentam a intributabilidade da cessão de direitos, porque não há, nessa atividade, qualquer prestação de esforço pessoal para outrem, como observa José Eduardo Soares Melo, com apoio em Aires Fernandino Barreto.

(...)

No nosso entender, a cessão de direitos a que se refere o subitem sob comento não se confunde com a ampla obrigação de transferir créditos, pretensões, ações em suas modalidades das mais variadas, conhecidas no direito civil. É importante não confundir cessão de direitos com locação de bens móveis.

A cessão objetivada pelo ISS diz respeito ao direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, isto é, venda de serviços, consistentes na produção intelectual de marcas e sinais de propaganda. Há nesse tipo de cessão circulação de bem imaterial. Com a cessão, o cessionário (tomador de serviços) adquire não o domínio do suporte físico da marca ou do sinal, mas o domínio da obra intelectual do cedente (prestador de serviços), de sorte a ficar assegurado o uso exclusivo da marca ou sinal de propaganda.

Por meio de interpretação sistemática e não literal chega-se à conclusão de que a prestação de serviços especificados no item 3.02 caracteriza-se como venda de bem imaterial, passível de tributação pelo ISS.

Assim, ainda que não seja esta a posição aqui adotada deve-se analisar a taxatividade da LC 116/03. Isto porque, adotando o posicionamento divergente, ou seja, pela constitucionalidade da cobrança de ISS sobre as atividades descritas nos subitens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05, deve-se avaliar se a cessão de uso de dados sísmicos pode ser abrangida por alguns destes subitens e se seria possível o uso da analogia para determinar tal incidência.

¹⁶ MARTINS. op. cit, p. 263

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo. Atlas, 2008, p. 223.

2.2. DA TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LC N. 116/03

A CFRB/88 aprofundou sensivelmente o federalismo brasileiro, na medida em que concedeu aos municípios maior autonomia, inclusive no que tange os tributos de sua competência.

Ao determinar o texto constitucional que o ISS teria por fato gerador serviços de qualquer natureza, conforme o disposto em lei complementar parte da doutrina, como Geraldo Atalbia, entendia que o rol de serviços a ser determinado nesta lei deveria ser exemplificativo, cabendo a ela definir genericamente o que se deveria entender por serviços. Isto porque, para este entendimento, lei complementar somente poderia veicular matéria federal, ficando impossibilitada de formular regras para as demais entidades federativas, como regra.

Desta forma, à lei municipal de cada ente caberia prever de maneira mais detalhada e profunda todos os serviços tributados, de forma a preservar a preciosa autonomia municipal dada pela CFRB/88.

No entanto, prevaleceu posicionamento doutrinário que entendia pela limitação da autonomia municipal pela Lei Complementar n. 116/03 por expressa previsão constitucional neste sentido. O próprio constituinte remeteu à lei complementar a tarefa de designar os mencionados serviços, criando certa uniformidade no território nacional.

Ressalte-se que o entendimento pela taxatividade da lista já era adotado pelo STF desde 1974, quando da análise do disposto no DL n. 406/68¹⁸:

Cartões de crédito. Imposto de licença. A ele estão sujeitas as entidades que os emitem, face a natureza das operações que de sua expedição se originou. Ii. Aplicação do decreto-lei n.406/68, com a redação que lhe atribuiu o decreto-lei n.834/69, art.3, viii. Iii. A lista a que se referem o art.24, ii da constituição, e 8 do

¹⁸ BRASIL. Segunda Turma. RE 75952 / SP. Relator Min. Thompson Flores. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2875952%2EENUME%2E+OU+75952%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cmddmgr>. Acesso em 08 set 2013.

decreto-lei n. 83/69 e taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica. Iv. Recurso extraordinário não conhecido.

Assim, tem-se que a lista determinada pelo legislador municipal pode ser menor ou igual àquela determinada pela LC n. 116/03, mas nunca abranger serviços não mencionados por esta. Conforme ressaltado por Ives Gandra “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”.

Isto porque a previsão municipal ofenderia o princípio da legalidade tributária, disposto no art. 150, I CFRB/88 que impede a cobrança de tributo sem previsão autorizativa expressa em lei. Considera-se como lei, para este fim, aquela considerada como o mecanismo legislativo adequado para a veiculação da norma em questão.

Ademais, a criação de tributo sobre serviço não expressamente previsto pela lei violaria o disposto no art. 108 §1º do CTN, que veda o uso de analogia que resulte em exigência de tributo não previsto em lei.

Entretanto, ainda que a lista seja taxativa, o entendimento jurisprudencial é no sentido de existe a possibilidade de interpretação extensiva, dentro de cada item, de forma a possibilitar a tributação por ISS dos serviços relacionados àqueles previstos expressamente.

Neste sentido, confira-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no REsp 586739/MG¹⁹.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.

1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte.
2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de

¹⁹ BRASIL. Segunda Turma. REsp 586739 / MG. Relator Min Castro Meira. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=586739&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> . Acesso em 08 set 2013.

serviços apresentam expressões do tipo "congêneres", "semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", dentre outras tantas.

3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos.

4. A revisão do entendimento adotado no acórdão recorrido sobre a natureza dos serviços e sua inclusão no item 46 da Lista do ISSQN demandaria reexame fático-probatório, o que é vedado nesta Corte de Justiça.

5. Recursos especiais não conhecidos.

Nos ensina Cláudio Carneiro²⁰ que:

Dependendo da hipótese, não se configura o uso de analogia, mas sim de interpretação extensiva, autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo “congêneres”, “semelhantes”, “qualquer natureza”, “qualquer espécie”, entre outras.

Desta forma, não haveria ofensa ao art. 108 §1º do CTN acima mencionado, pois que o objetivo aqui não seria suprir lacuna e sim compreender o alcance e sentido da norma, através de interpretação extensiva.

Assim, deve-se agora passar à análise da possibilidade de cobrança de ISS sobre a cessão de direito de uso de dados sísmicos. Para tanto, partiremos do pressuposto já combatido da constitucionalidade da mencionada cobrança e verificaremos se: a) Há previsão expressa na lista anexa à LC 116/03 desta atividade e b) não havendo tal previsão, se seria possível aplicar a interpretação extensiva a outro item da lista de forma a compreender esta atividade.

3.A NÃO INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE A CESSÃO DE USO DE DADOS SÍSMICOS

Conforme exposto, a LC n. 116/03 trouxe consigo uma lista anexa na qual foram expostas todas as atividades que sofreriam a incidência tributária de ISS. Conforme

²⁰ CARNEIRO, Cláudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumem Juris. 2012, p.100.

entendimento do STF já mencionado, entendeu-se que tal lista somente poderia contemplar hipóteses de prestação de serviço, sendo inconstitucional a inclusão da locação como hipótese de incidência de ISS. Finalmente, demonstramos também que o STF e o STJ têm entendimento no sentido de que o rol da lista anexa é taxativo, podendo ocorrer interpretação extensiva de cada item, resguardada a pertinência.

Passa-se agora a verificar no caso concreto se a cessão de uso de dados sísmicos não exclusivos poderia ser considerada com hipótese de incidência de ISS à luz do disposto na LC n. 116/03 e sua lista anexa.

Assim, verificar-se-á se: a) Há previsão expressa na lista anexa à LC 116/03 desta atividade e b) não havendo tal previsão, se seria possível aplicar a interpretação extensiva a outro item da lista de forma a compreender esta atividade.

3.1 DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO EXPRESSA DA CESSÃO DE USO DE DADOS SÍSMICOS NÃO EXCLUSIVOS NA LISTA ANEXA À LC N. 116/03

Com relação à existência de previsão expressa da atividade de cessão de dados sísmicos na lista anexa à LC n.116/03, uma breve leitura dos itens listados é suficiente para percebermos que o legislador não citou em qualquer momento tal atividade. A única referência à cessão de uso é feita no item 3.02, que menciona a cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda, evidentemente distante da ideia de cessão de uso de dados sísmicos.

Assim, ausente previsão expressa da atividade na lista anexa à LC 116/03 e conforme o entendimento do STF acerca da taxatividade do mencionado rol, não pode o legislador municipal simplesmente inserir esta hipótese em diploma legal local, já que haveria patente invasão de competência.

Neste sentido foi o entendimento manifestado pelo TJ/RJ na apelação cível já mencionada:

A impossibilidade de ser aplicada a analogia para as hipóteses de incidência tributária, tal como a prevista pelo parágrafo 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional conduziu ao entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido da taxatividade da lista de serviços.

Ora, sendo taxativa a lista, o fato de não haver previsão de um determinado serviço torna inconcebível a incidência do imposto sobre serviços nas hipóteses estritamente tratadas nestes autos.

3.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA INCLUSÃO DA CESSÃO DE USO DE DADOS SÍSMICOS NO ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DE ISS.

Dando continuidade à análise, deve-se verificar a existência de qualquer atividade prevista na lista anexa à LC 116/03 que autorize interpretação extensiva a abarcar a cessão de uso de dados sísmicos não exclusivos.

Com relação à possibilidade de uso de interpretação extensiva para a atividade em questão, conforme demonstrado por Ives Gandra, “as possíveis pretendidas assemelhações – e com fantástica distância das operações mencionadas – são as seguintes, tomando por base a Lei Complementar 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, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração 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.

Mostra-se claro que, ainda que se faça um esforço para buscar no rol de serviços aqueles que mais se assemelhariam com a cessão de direito de uso de dados sísmicos, não é possível o emprego de interpretação extensiva a possibilitar a cobrança de ISS.

Isso porque a cessão de uso em questão não envolve pesquisa e desenvolvimento de qualquer natureza. A pesquisa é feita em etapa anterior e é feita de forma independente pela EAD, que solicita à ANP a autorização para levantar os dados referentes ao seu ponto de interesse; da mesma forma, a EAD faz para si própria todo o desenvolvimento e processamento dos dados obtidos. A tributação pelo ISS neste ponto revela-se impossível, já que não há prestação de serviços a si mesmo e que todos os dados obtidos ingressam e permanecem no ativo da sociedade.

Da mesma forma, a atividade em questão não se enquadra nos itens 7 ou 7.21. A redação dos mencionados itens menciona sempre a prestação de serviços, hipótese radicalmente diferente da cessão de direito de uso, conforme já sustentamos anteriormente. Ademais, a atividade aqui na maioria das vezes não envolve diretamente a exploração de petróleo como etapa da produção econômica e sim um momento bem anterior, de prévio estudo e análise das empresas Petrolíferas para verificar as condições geológicas do bloco e se há interesse na exploração deste.

Finalmente, a cessão de uso de dados sísmicos não exclusivos não envolve assessoria, compilação ou fornecimentos de dados, caracterizando trabalho muito mais complexo, que demanda diversas etapas e desenvolve-se de maneira independente. Toda a parte de compilação, interpretação e processamento dos dados é feita pela EAD por sua própria conta e risco e o produto final disso é o objeto de cessão de uso para as petrolíferas concessionárias.

Por todo o exposto no presente artigo, verifica-se que não há incidência de ISS sobre a atividade aqui estudada, seja por não configurar prestação de serviços, seja por não estar

listada na LC n. 116/03, sendo, inclusive, impossível a aplicação da interpretação extensiva de qualquer dos itens por absoluta dissidência com qualquer das hipóteses elencadas na lista.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou discutir e analisar a atividade de cessão de uso de dados sísmicos, suas particularidades e enquadramento jurídico, a fim de estudar a incidência ou não sobre tal hipótese.

Inicialmente, ressalta-se que tal atividade é regulada pela Portaria n. 188 ANP e é executada pelas chamadas empresas de aquisição de dados. Tais empresas pedem à ANP autorização para fazer a aquisição de dados não exclusivos nas bacias sedimentares, coletando os dados por procedimentos e tecnologias próprias. Tais dados consistem em informações sobre a geofísica, a geologia e a geoquímica dos sítios investigados, buscando fazer a mais precisa leitura do solo em questão.

Em seguida, as EADs fazem a interpretação e processamento dos dados, com seus próprios técnicos, estudando todas as informações obtidas, emitindo mapas, relatórios e documentos. Tais dados passam, então a fazer parte do ativo desta EAD, integrando seu banco de dados.

As EADs são obrigadas a disponibilizar tais dados não exclusivos para qualquer empresa nacional ou estrangeira que se interesse. Esta disponibilização é feita através de contrato de cessão de uso dos dados sísmicos obtidos e dos referidos relatórios e informações sobre eles.

A cessão de uso, assim, não envolve um fazer, mas tão somente um dar, uma disponibilização durante período de tempo determinado. Importante ressaltar que o mesmo

conjunto de informações pode ser cedida para várias empresas, que já tais informações são chamadas exatamente de não exclusivas por este motivo.

Assim, no que tange a incidência de ISS, pôde-se comprovar que, por toda a descrição da atividade, trata-se de instituto semelhante à locação de bens móveis e não à simples prestação de serviços, conforme defendido por grande parte da doutrina tributarista.

Ressaltou-se que o STF, em julgamento importantíssimo, entendeu ser inconstitucional a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, fato que deu origem, inclusive, à Súmula Vinculante 31. O próprio Presidente da República, reconhecendo a importância da posição jurisprudencial sobre o assunto vetou o item 3.01 da lista anexa à LC 116/03, que previa a locação de bens móveis como fato gerador de ISS.

No entanto, tal veto não compreendeu outros subitens que descreviam atividades envolvendo locação e cessão de uso, deixando grande perplexidade na doutrina e abrindo discussão sobre a constitucionalidade da incidência de ISS nestes casos, já que não haveria a configuração de prestação de serviços, fato gerador constitucionalmente previsto para o ISS.

Em paralelo, os tribunais superiores também afirmaram a taxatividade da lista anexa à LC 116/03, entendendo que o legislador municipal não poderia inserir no diploma legal local hipóteses não mencionadas expressamente em lei complementar. Por outro lado, entendeu-se pela possibilidade de interpretação extensiva de cada item, de acordo com a pertinência das atividades sob análise em cada caso concreto.

Assim, verificou-se que não há previsão expressa da cessão de uso de dados sísmicos não exclusivos na lista anexa à LC n. 116/03. O legislador não se preocupou em mencionar a atividade, o que torna incorreta a tributação pelo fisco municipal nestes casos.

Ademais, pôde-se constatar que não há sequer a possibilidade de interpretação extensiva da lista, já que não há pertinência da cessão de uso de dados sísmicos não

exclusivos com quaisquer outras atividades listadas, seja por seu procedimento diferenciado, seja por não configurar sequer prestação de serviços.

Por tudo exposto e analisado, pode-se concluir que a atividade sob estudo neste artigo, não está materialmente sujeita à cobrança de ISS, de acordo com o entendimento da doutrina majoritária e partindo-se dos pressupostos já amplamente firmados pelos tribunais superiores no que tange os limites de incidência deste imposto municipal, “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 consultante, mesmo após a cessão multidirecionada.”²¹

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires Fernandino *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2012.

BRASIL. Portaria n. 188, de 18 de Dezembro de 1988. Disponível em <http://www.anp.gov.br/brasil-rounds/round1/Docs/LDOC11_pt.pdf> . Acesso em: 31 mar. 2013. Artigo 14.

BRASIL. Sétima Câmara Cível. Apelação Cível 0068922-52.2004.8.19.0001. Relatora: Desembargadora Maria Henriqueta Lobo. Disponível em: <<http://www.diariosoficiais.com/diario/d17s2/19-08-2011/212/tribunal-de-justica-do-estado-do-rio-de-janeiro-judicial-2-instancia.>> Acesso em 31 mar. 2013.

BRASIL. Segunda Turma. Rcl 8623 AgR/RJ. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Rcl%24%2ESCLA%2E+E+8623%2ENUME%2E%29+OU+%28Rcl%2EACMS%2E+ADJ2+8623%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a8wm4o7>. Acesso em 08 set 2013.

BRASIL. Segunda Turma. RE 75952 / SP. Relator Min. Thompson Flores. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2875952%2ENUME%2E+OU+75952%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cmddmg> r. Acesso em 08 set 2013.

BRASIL. Segunda Turma. REsp 586739 / MG. Relator Min Castro Meira. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=586739&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO> . Acesso em 08 set 2013.

²¹ GANDRA, op cit p 273.

BRASIL. Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm> . Acesso em 08 set 2013.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Lumem Juris. 2012.

CARVALHO *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008.

JUNIOR BRANDÃO, Salvador Candido *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso*. Disponível em <http://qiscombr.winconnection.net/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=105>. Acesso em 08 set 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Empresa de aquisição de dados sísmicos, que cede seu uso para terceiros – Não-sujeição ao ISS – Aspectos constitucionais e de lei complementar. In: *Revista Forense*. No. 383. Rio de Janeiro, p. 260, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org), NASCIMENTO, Carlos Valder (org); MARTINS, Rogério Gandra da Silva. *Tratado de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Saraiva. 2011.