

A NATUREZA JURÍDICA DAS REMESSAS FEITAS AO EXTERIORE M DECORRÊNCIA DO FENÔMENO *LOST IN HOLE* PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO ISS

Daniel Dix Carneiro

1. Introdução e delimitação do tema

Por ocasião do desenvolvimento das atividades de exploração e produção (E&P) de petróleo e gás natural, é muito comum que as concessionárias dos blocos exploratórios, ou mesmo as pessoas jurídicas que atuam exclusivamente na prestação de serviços para esta indústria, firmem com sociedades estabelecidas no exterior, contratos de prestação de serviços técnicos, que viabilizam a atividade de exploração, perfuração e prospecção dos poços, e envolvem a utilização de equipamentos apropriados, muitas vezes trazidos ao Brasil sob o amparo do regime aduaneiro especial denominado REPETRO¹, o qual possibilita a suspensão temporária dos tributos federais devidos, dentre outras operações, na importação equipamentos, partes e peças que garantam a operacionalidade dos bens utilizados na atividade de E&P².

1. O regime aduaneiro especial do REPETRO encontra-se atualmente previsto no Decreto n. 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) e regulamentado pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil n. 844/2008.

2. Relativamente ao ICMS deve-se observar o disposto no Convênio n. 130/2007. O referido diploma autoriza aos Estados reduzirem de base de cálculo desse tributo de forma que a carga tributária resultante seja de 3% (sem opção de crédito) ou de 7,5% (com opção de crédito), na importação de bens e equipamentos a serem aplicados nas fase de desenvolvimento e produção. Já no que se refere aos bens importados para serem empregados na fase de exploração, os Estados estariam autorizados a isentar ou reduzir a base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária seja de 1,5%, sem direito à apropriação de créditos.

Ocorre que em razão do difícil acesso quando da realização dos serviços e atividades de perfuração e exploração, no mais das vezes feitos sob grandes profundidades marítimas, muitos dos equipamentos, cuja propriedade pertence às sociedades estrangeiras prestadoras de serviço, acabam perecendo durante a sua utilização, seja por parte da concessionária ou da própria prestadora de serviços estabelecida no Brasil, fato que implica na exigência pelos titulares dos bens perecidos, situados no exterior, de contraprestação equivalente ao valor dos equipamentos porventura extraviados, fenômeno contratualmente denominado na indústria do petróleo e gás como *lost in hole charge*.

Diante deste cenário fático, o presente estudo pretende abordar a natureza jurídica do pagamento que deverá ser remetido ao exterior pelo contratante dos serviços vinculados à atividade de exploração e produção de petróleo, tendo em vista o extravio dos equipamentos (*lost in hole*) que lhe estavam cedidos pela sociedade contratada. A definição da natureza jurídica dessa remessa se revela de grande relevância para determinação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, devido sobre as importações dos serviços por contribuintes brasileiros e que são prestados pelos titulares dos bens perecidos, situados no exterior.

Deve ser ressaltado, que outras consequências relacionadas ao fenômeno do *lost in hole*, tais como: a incidência ou não do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, das Contribuições PIS/COFINS-Importação, e ainda a possível exigência por parte dos Fiscos Federal e Estadual daqueles tributos que foram eventualmente suspensos ou reduzidos quando da importação dos equipamentos sob o regime aduaneiro especial do REPETRO, não serão objeto dessa abordagem, de modo que merecem serem estudadas em outra oportunidade³.

3. Acerca de outros impactos tributários que a corréncia do *lost in hole* poderá ensejar, recomenda-se a leitura de JACOBINA, Rodrigo. Considerações tributárias relacionadas ao fenômeno do “lost in hole”. In: CARNEIRO, Daniel Dix e PEIXOTO,

2. Premissas consideradas acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O § 1º, do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003, abaixo reproduzido, inovou em relação à legislação anterior que regravava o Imposto sobre Serviços (Decreto-Lei n. 406/1968) ao prever a possibilidade de o referido tributo também alcançar as importações de serviços contratadas de fornecedores situados no exterior:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. (Grifo nosso)

Assim, com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, na hipótese de um contribuinte nacional promover a importação de serviços, o ISS será devido sobre a referida operação, bem como recolhido ao Município onde estiver estabelecido o importador/tomador do respectivo serviço, a quem, aliás, é atribuída a responsabilidade pelo seu recolhimento⁴. É o

Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos Tributários Relacionados à Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 209-225.

4. É digno de nota que o legislador transparece não ter sido técnico quando denominou o tomador do serviço proveniente do exterior como responsável tributário, pois tal condição parece induzir de forma equivocada à conclusão de que o prestador do serviço localizado no estrangeiro deve ser considerado como contribuinte, de forma que possa suportar o ônus tributário do ISS incidente sobre a operação, bem como receber o preço do serviço contratado, deduzido do valor do referido tributo, que deverá ser recolhido aos cofres do Município onde está localizado o tomador do serviço. Contudo, essa não se afigura a melhor exegese, pois o prestador do serviço domiciliado no exterior não pode ser considerado como contribuinte do ISS pela total falta de sujeição ao sujeito ativo (Município), não podendo sofrer as consequências de uma lei tributária vigente no Brasil. Pensar

que se pode deprender da leitura dos arts. 3º, inciso I, e 6º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar n. 116/2003, transcritos *in verbis* a seguir:

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;**

(...)

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

(...)

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o **tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;** (grifo nosso)

O referido diploma em comento (Lei Complementar n. 116/2003) preceituou ainda, em seu art. 7º, *caput*, que a base de cálculo do Imposto sobre Serviços será o preço cobrado pela prestação do serviço⁵.

Desta forma, caso ocorra a importação de um serviço constante da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 por uma Sociedade sediada

de modo diverso, seria admitir efeitos extraterritoriais em âmbito internacional a uma lei fiscal, fato que indubitavelmente atenta contra a soberania do país em que esteja estabelecido o prestador (Cf. CARNEIRO, Daniel Dix. *ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2009. p. 182-186).

5. Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

e domiciliada no Brasil (seja ela concessionária de bloco exploratório ou simples prestadora de serviço à indústria do petróleo e gás), ela será a responsável pelo recolhimento do ISS ao Município de seu domicílio, considerando para tanto o preço do serviço como base de cálculo do referido tributo.

Diante destes breves esclarecimentos, para que haja o correto deslinde da questão ora apresentada, faz-se mister que seja definido o conceito de preço do serviço para atendimento da legislação do ISS, analisando quais rubricas deverão necessariamente compor a base de cálculo do referido tributo.

3. Preço do serviço: conceito e seus elementos

A partir do art. 7º da Lei Complementar n. 116/03, o qual estabelece a base de cálculo do ISS como sendo o preço do serviço cobrado, a legislação de alguns municípios brasileiros, mediante verdadeira interpretação autêntica, acabam definindo quais fatores devem ser considerados pelos contribuintes na determinação do preço para fins de incidência do referido tributo. Nesse aspecto, veja-se o que dispõe as legislações dos municípios do Rio de Janeiro e de Macaé, dois pólos importantes para a indústria do petróleo no país:

Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei n. 691/1984):

Art. 16 - A base de cálculo é o preço do serviço.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, **considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto nesta Seção.**

Código Tributário do Município de Macaé (Lei Complementar n. 53/2005):

Art. 190. Considera-se preço de serviço, para efeito de cálculo do imposto, **tudo o que for cobrado em virtude de sua prestação, seja em dinheiro, bens, serviços ou direitos, na conta ou não, inclusive a título de reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza.**

§1º Incorporam-se na base de cálculo do preço do serviço os acréscimos e os **encargos de qualquer natureza, ainda que de responsabilidade de terceiros, bem como as vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços**, inclusive as relacionadas com a retenção periódica dos valores recebidos. (grifo nosso)

Pela leitura dos dispositivos acima transcritos, pode-se concluir que as referidas legislações municipais (carioca e macaense) consideram que o preço do serviço é o valor cobrado em virtude da prestação do serviço, assim considerado a contraprestação monetária pelo serviço contratado/tomado, abrangendo reembolsos, reajustes e dispêndios de qualquer natureza e que eventualmente são repassados ao contratante do serviço.

Numa primeira análise, as referidas disposições podem ensejar no entendimento por parte de algumas municipalidades, e em especial pelos Municípios do Rio de Janeiro e de Macaé, de que todo e qualquer dispêndio cobrado e vinculado a um contrato de prestação do serviço deverá ser incluído para fins de determinação da base de cálculo do ISS, o que poderia implicar no reconhecimento por parte dos tomadores de serviço do exterior, vinculados à exploração e produção de petróleo e gás, da incidência dessa espécie tributária sobre a remessa a ser feita título de ressarcimento pelo extravio dos equipamentos que lhe foram cedidos.

Contudo, tal interpretação não parece ser a mais correta, pois, em verdade, o que os legisladores municipais desejaram foi considerar como componentes da base de cálculo do ISS todos aqueles valores que podem e devem ser considerados como custo do serviço prestado, os quais necessariamente devem estar relacionados à atividade desempenhada pelo prestador. Nessa linha de raciocínio, são cristalinas as lições ministradas por Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem o preço do serviço possui

três elementos básicos, quais sejam: despesas de custo, demais despesas que também integram o custo e a margem de lucro:

(...) no cômputo do **preço do serviço** se incluem inúmeros valores já considerados na sua formação normal, como produto do custo, de outras despesas e do lucro. Em qualquer preço existem esses três elementos: **despesas de custo**, correspondentes às saídas de numerário ou de valores da empresa para a aquisição de bens (matéria-prima ou serviços) necessários à execução de sua atividade; **demais despesas**, seja de vendas (comissões, embalagens, fretes, etc.), de administração (aluguéis, consumo de luz, conservação, seguro, ordenados, etc.), financeiras (juros passivos, cobrança de títulos, etc.) ou tributárias (cargas fiscais que oneram a atividade da empresa); e **margem de lucro**⁶. (grifo nosso)

Desta forma, todos aqueles valores que não estejam diretamente relacionados à prestação do serviço e que não possam compor o seu custo, não deverão ser considerados na composição da base de cálculo do ISS.

Seguindo a orientação discorrida acima, a Secretaria Municipal Adjunta de Arrecadações da Prefeitura de Belo Horizonte, ao proferir resposta à consulta formal elaborada por contribuinte do ISS, já se posicionou no sentido de que as indenizações contratuais, assim como multa e juros moratórios não deverão integrar a base de cálculo do referido tributo, por mais que estejam relacionadas a uma prestação de serviços. É o que pode extrair da ementa abaixo transcrita:

ISSQN – COBRANÇA DE MULTA E JUROS MORATÓRIOS PELO PRESTADOR AO TOMADOR DE SEUS SERVIÇOS – NÃO INCIDÊNCIA. **Não integram a base de cálculo do imposto, por não constituírem preço dos serviços prestados, as importâncias cobradas pelo prestador ao tomador em função da**

6. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 522.

intempestividade no cumprimento da obrigação de o tomador pagar o valor do serviço no prazo de vencimento acordado”. (*Solução de Consulta n. 137/2003*) – (grifo nosso)

Pode-se bem concluir, portanto, que o aspecto quantitativo, a compor a base de cálculo do ISS (preço do serviço) deve obrigatoriamente guardar estreita relação com o aspecto material do fato gerador do tributo (prestação do serviço).

Nesse particular, em se tratando de prestação de serviço, há bons argumentos no sentido de que o imposto deverá ter como base de cálculo exclusivamente o preço do serviço, entendido este como a receita bruta auferida pelo prestador em razão da prestação do serviço, nela consideradas o custo, demais despesas integrantes do custo e a margem de lucro.

4. Da natureza jurídica das remessas em razão da perda dos bens

Uma vez determinado o conceito de preço do serviço, passa-se à análise da natureza jurídica da prestação devida pelos contratantes de serviços do exterior vinculados à atividade de exploração e produção de petróleo e gás, em razão da perda dos equipamentos durante o serviço de perfuração, a fim de se determinar se tal verba tem caráter indenizatório de reparação civil, ou de reembolso de despesas e, nesta última hipótese, se é cobrada em virtude da prestação do serviço, de forma a compor a base de cálculo do ISS devido na importação de serviços.

Aires Barreto entende que devem integrar a base de cálculo do ISS apenas as despesas que fazem parte da prestação de serviço, e que são arcadas pelo prestador como custo de sua atividade, sendo certo que aquelas que não estão intimamente ligadas à prestação e que são impropriamente chamadas como reembolsos de despesas não compõem o preço do serviço e conseqüentemente a base de cálculo do ISS, *in verbis*:

Despesas são apenas os desembolsos realizados em favor de quem as faz. São gastos com a própria atividade, realizados para que esta possa desenvolver-se e propiciar os proveitos (receitas) à vista dos quais se a explora. Só podem compor a base de cálculo do ISS as verdadeiras despesas, reembolsáveis ou não.

(...)

Em resumo, **integram a base de cálculo do ISS as despesas que fazem parte da prestação do serviço (despesas do prestador do serviço); não a integram as relativas a valores que não fazem parte de prestação de serviço (impropriamente chamadas também de despesas reembolsáveis)**⁷. (grifo nosso)

Fica claro, no entender do referido autor, que as despesas que fazem parte da prestação do serviço são os gastos que se traduzem como insumo para a prestação dos serviços, consideradas verdadeiros meios para o seu desempenho.

Este é o caso, por exemplo, das despesas com cópias e telefônicas incorridas pelos escritórios de advocacia no interesse de seus clientes, objetivando a prestação dos serviços de advocacia, gastos intimamente relacionados à prestação de serviços, devendo, no entender de Aires Barreto, compor a base de cálculo do ISS, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.

Por outro lado, demais despesas que têm causas não diretamente vinculadas à prestação de serviços não se enquadram no conceito de reembolso de despesas, apto a ensejar a incidência do ISS. Neste segundo grupo, poder-se-ia enquadrar as indenizações decorrentes da relação contratual, que se originam do inadimplemento contratual, ainda que no âmbito do contrato de prestação de serviços. Na esteira desse entendimento, são pertinentes ainda os ensinamentos de Sergio André Rocha:

7. BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 398.

Ora, se o custo e demais despesas operacionais compõem o preço do serviço, o seu reembolso caracteriza pagamento de preço e assim receita tributável.

Seguindo-se essa linha de entendimentos, somente **não seriam passíveis de tributação reembolsos referentes a despesas incorridas por conta e ordem de terceiros, não diretamente vinculadas à prestação de serviços.**

Nesses casos, o valor recebido a título de reembolso não representa um acréscimo ao patrimônio do prestador, mas sim sua recomposição⁸. (Grifo nosso)

Entretanto, tais distinções perdem substância diante da divergência doutrinária e jurisprudencial, até mesmo com relação à incidência do ISS sobre as despesas efetuadas em virtude das prestações de serviço, que se sujeitariam ao ISS, em tese, nos termos do já mencionado art. 16, § 1º do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro e art. 190, § 1º do Código Tributário de Macaé, face aos recentes precedentes do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

A Primeira e a Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça já se manifestaram pela não incidência do ISS sobre aqueles valores decorrentes de reembolso de despesas, tais como telefonemas, cópias reprográficas, transporte e hospedagem realizados no interesse de clientes. Vejam-se as ementas de acórdãos:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA DEVEDORA TRIBUTÁRIA. REEMBOLSOS DE IMPORTÂNCIAS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO SERVIÇOS PRESTADOS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. “A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o pres-

8. ROCHA, Sergio André. Aspectos Fiscais do Reembolso de Despesas e do Compartilhamento de Custos. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 132, 2006. p. 200.

tador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso. Precedentes: REsp n. 411.580/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16/12/02 e REsp nº 224.813/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 28/02/00” (Recurso Especial 618.772, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005).

2. Recurso especial improvido”. (*SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Segunda Turma. Min. Rel. João Otávio de Noronha. Recurso Especial nº 621.067/SP. Negado provimento por unanimidade. DJ. 25.04.2007*).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESAS DE VIAGEM, ALIMENTAÇÃO E ESTADA DE EMPREGADOS QUANDO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM OUTRA LOCALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN.

1. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, consoante disposto no art. 9º, *caput*, do Decreto-Lei no 406/68.

2. Destarte, o preço do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador, vale dizer, o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta.

3. Consectariamente, as despesas realizadas com viagens, alimentação e estada de funcionários, para prestação do serviço em localidade diversa do estabelecimento do prestador, **ostentam natureza indenizatória em virtude do repasse ao contratante para posterior reembolso**, não integrando a remuneração pelo serviço prestado, porquanto não realizadas em favor de quem as efetuou.

4. É cediço na jurisprudência da Corte que somente os gastos com a própria atividade são objeto de tributação pelo ISS, não podendo ser deduzidos para a apuração do resultado, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.

5. Outrossim, não podem ser considerados como referidos valores os recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador) de terceiro, cujo negócio é por aquele administrado, sob pena de não se distinguir o conceito de despesa com o de custo da prestação do serviço, e de valores pertencentes a terceiros.

6. Precedentes: REsp 411580/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 08/10/2002; REsp 618772/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Fal-

ção, DJ 19/12/2005; REsp 224813/SP, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 07/12/1999.

7. Recurso especial desprovido” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira turma. Min. Rel. Luiz Fux. Recurso Especial n. 788.594/MG. Negado provimento por unanimidade. DJ 08.03.2007) - (grifo nosso)

Em que pese a argumentação do Município de São Paulo ter sido no sentido de que os “*encargos e demais despesas necessários à execução do serviço, compõem seu e custo e integram o denominado preço do serviço, compondo, por isso, a base de cálculo do ISS*”, prevaleceu o argumento dos Ministros Relatores, para quem a base de cálculo do ISS “*é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso*”.

Feitas as devidas ponderações, pode-se dizer que há fundamentos jurídicos substanciais para sustentar que os valores remetidos pelos contratantes de serviços, seja o concessionário ou o próprio prestador domiciliado no Brasil, em razão do *lost in hole charge* não configuram reembolso de despesas apto a ensejar a incidência do ISS, uma vez que tais despesas não são gastos que viabilizam ou possibilitam a prestação do serviço, além de não estarem diretamente vinculados à prestação de serviços.

Deve ser ressaltado, por oportuno, que este mesmo raciocínio jurídico é aplicável na hipótese de ocorrência de perda de equipamento cedido por empresa prestadora de serviços nacional para a viabilização das operações de exploração e produção (*Upstream*).

Ainda que a legislação municipal aplicável exija a retenção do ISS pelo tomador dos serviços, é plenamente defensável a não inclusão da verba indenizatória denominada contratualmente como *lost in hole charge* na base de cálculo do ISS, com base nos mesmos fundamentos jurídicos acima apresentados.

Por não se tratar de preço do serviço, mas de prestação de natureza indenizatória, tem-se que sua cobrança não deve ocorrer através da emissão de nota fiscal de serviços, uma vez que o referido documento é hábil tão somente para suportar fiscalmente uma prestação de serviços.

Com o fito de viabilizar a referida prestação compensatória prevista contratualmente, basta que a contratante domiciliada no Brasil comunique formalmente à sociedade contratada situada no exterior acerca da ocorrência do evento denominado *lost in hole charge* e que tal fato enseje a aplicação da cláusula indenizatória prevista contratualmente. Nesse sentido, tem-se que o instrumento contratual pode ser considerado como documento jurídico hábil para que a sociedade contratada promova a cobrança da indenização, entretanto nada impede que ela emita uma nota de débito para este fim.

A distinção entre a *lost in hole charge* e o preço do serviço afigura-se clara, por dois motivos em especial: a) primeiramente, o contrato de prestação de serviços institui uma obrigação de fazer por parte da empresa contratada (situado no exterior), assim como o dever correspondente da sociedade contratante de remunerar a atividade nos termos contratados; b) por sua vez, a relação obrigacional envolvendo os equipamentos, estabelece a remuneração pela sua disponibilização para viabilizar a prestação de serviços, assim como o dever de zelar pelos mesmos, protegendo-o de danos ou mesmo da perda.

Assim, inicialmente, têm-se apenas as relações obrigacionais, que se regularmente desempenhadas, se resolvem com as contraprestações respectivas. No entanto, na hipótese da não observância da obrigação prevista no contrato por uma das partes, surge para aquela que descumpriu sua obrigação, um dever jurídico sucessivo denominado pelos civilistas como responsabilidade civil contratual, sendo elucidativas para o que se propõe as lições de Sergio Cavalieri Filho:

Embora não seja comum nos autores, é importante distinguir a obrigação da responsabilidade. Obrigação é sempre um dever jurídico originário; **responsabilidade é um dever jurídico sucessivo, conseqüente à violação do primeiro. Se alguém se compromete a prestar serviços profissionais a outrem, assume uma obrigação, um dever jurídico originário. Se não cumprir a obrigação (deixar de prestar os serviços), violará o dever jurídico originário, surgindo daí a responsabilidade, o dever de compor o prejuízo causado pelo não cumprimento da obrigação**⁹. (Grifo nosso)

Nesse aspecto, tem-se que na hipótese sob análise, quando da perda e ou extravio dos equipamentos cedidos durante a perfuração (chamados *lost in hole*), em razão dos riscos inerentes à atividade desempenhada, advém a responsabilidade estabelecida contratualmente para a contratante usuária do bem. Assim, uma vez violado o dever jurídico de restituir os equipamentos cedidos, pela ocorrência do evento ‘perda’ ou ‘dano’, surge para a contratada situada no Brasil responsabilidade contratual de compor o prejuízo auferido pela Sociedade titular do bem estabelecida no exterior, mediante o pagamento da *lost in hole charge* que busca a simples recomposição do seu patrimônio, restabelecendo-se o *status quo ante*.

Assim, por todos os ângulos que se analise a questão apreciada, as pessoas jurídicas nacionais possuem bons argumentos para não incluírem o valor a ser remetido às prestadoras de serviços no exterior, a título de ressarcimento pelas perdas dos equipamentos que lhe foram cedidos, na base de cálculo do ISS devido sobre os serviços dela tomados dessa última. Isso porque a denominada *lost in hole charge* se caracteriza como uma prestação de caráter indenizatório não vinculado à prestação do serviço contratado e ainda assim, mesmo que a referida remessa não fosse considerada como uma verba indenizatória, mas um reembolso de despesas, os contribuintes contratantes possuiriam ao seu favor, os precedentes

9. CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 5. ed. 3. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 24.

jurisprudenciais proferidos pelo STJ no sentido de que tais rubricas não devem integrar a base de cálculo do ISS.

5. Conclusões

O ISS deve ter como base de cálculo exclusivamente o preço do serviço, entendido como esse como a receita bruta, auferida pelo prestador em razão da prestação do serviço, nele consideradas o custo, demais despesas integrantes do custo e a margem de lucro, de modo que devem integrar a base de cálculo do referido tributo aqueles dispêndios que fazem parte da prestação do serviço (despesas do prestador do serviço). Nesse caso, aquelas despesas, que têm causas não diretamente vinculadas à prestação de serviços, não devem ser enquadradas no conceito de reembolso de despesas, apto a ensejar a incidência do ISS.

Recentes decisões do STJ consideraram que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso. Por outro lado, o contrato celebrado entre as partes institui duas relações obrigacionais distintas entre contratante domiciliado no Brasil e contratada situada no exterior, quais sejam: (i) uma prestação de serviços; e (ii) uma cessão de equipamentos, cada qual com deveres jurídicos distintos.

Tendo em vista a perda do equipamento, surge a responsabilidade contratual da contratante a recompor o prejuízo auferido pela contratada estrangeira, real proprietária do bem extraviado, mediante o pagamento da *lost in hole charge* que busca a simples recomposição do patrimônio, de forma a restabelecer o *status quo ante*. Desta forma, a verba a ser remetida para a contratada no exterior face à ocorrência do *lost in hole charge*, deve ser caracterizada como uma prestação de caráter indenizatório, não vinculada à prestação do serviço tomado, de forma que não deverá integrar a base de cálculo do ISS eventualmente devido.

Referências bibliográficas

BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

CARNEIRO, Daniel Dix. *ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2009.

CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 5. ed. 3. tir., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

JACOBINA, Rodrigo. Considerações tributárias relacionadas ao fenômeno do “lost in hole”. In: CARNEIRO, Daniel Dix e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). *Aspectos Tributários Relacionados à Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP Editora, 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

ROCHA, Sergio André. Aspectos Fiscais do Reembolso de Despesas e do Compartilhamento de Custos. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 132, 2006.