

15/12/2009

EDIÇÃO Nº 422 - 2ª QUINZENA DE DEZEMBRO/2009.

Direito Marítimo, Portuário, Aduaneiro, Logística e Comércio Exterior

*André Gomes de Oliveira e
Thalles Paixão **



O Reconhecimento, pelo Superior Tribunal de Justiça, da ilegalidade da incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre o afretamento de embarcações: Uma Mensagem de Esperança e Segurança Jurídica para o Final de Ano

O final de ano certamente será mais festejado pelas empresas que desenvolvem a atividade de afretamento de embarcações, seja a casco nu, ou por tempo e viagem.

Isto porque, como recentemente noticiado, o STJ pronunciou-se, através do Resp nº 1.054.144, no sentido de reconhecer a ilegalidade da cobrança do ISS sobre operações de afretamento de embarcações. A partir disso, os contribuintes que desenvolvem tais atividades poderão, agora com mais segurança, pleitear judicialmente o não pagamento do imposto em questão e até mesmo a restituição daquilo que fora indevidamente recolhido nos últimos cinco anos. Eis a ementa do referido precedente:

“TRIBUTÁRIO – ISSQN – AGENCIAMENTO MARÍTIMO E AGENCIAMENTO, CORRETAGEM OU INTERMEDIÇÃO NO AFRETAMENTO DE NAVIOS – ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA – ANÁLISE DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS: DESCABIMENTO.

- 1. Descabe ao STJ, em sede de recurso especial, analisar possível ofensa a dispositivos constitucionais.*
- 2. No agenciamento marítimo ou de navios, a empresa de agenciamento atua em nome do armador (responsável pelo navio) e contrata os serviços portuários de que necessitam esses navios em águas brasileiras, provendo-lhes todas as necessidades. Essas funções não estão abrangidas pelos serviços especificados no item 50 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68. Precedentes desta Corte (REsp 271.676/RS e REsp 246.082/RJ).*
- 3. Impossibilidade de enquadrar o agenciamento marítimo no mencionado item através de interpretação extensiva porque os serviços previstos na lista não possuem natureza análoga aos serviços questionados.*
- 4. Indevida a cobrança do ISS sobre agenciamento marítimo até o advento da LC 116/2003, quando foi expressamente incluído o serviço no item 10.06.*
- 5. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, o contrato de afretamento de navios pode-se dar em três modalidades:
a) afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;
b) afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;*

Conselho Editorial da coluna Direito Marítimo, Portuário, Aduaneiro, Logística e Comércio Exterior

c) *afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens.*

6. *Os contratos de afretamento a casco nu, por natureza, assemelham-se aos contratos de locação e os navios, por força do art. 82 do Código Civil/1916, são considerados bens móveis. Assim, aplicável em tese o item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 (com a redação dada pela LC 56/87), que prevê a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis.*

7. *Entretanto, o STF, no julgamento do RE 116.121-3/SP, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da exigência, restando assentado que a cobrança do ISS sobre locação de bem móvel contraria a Lei Maior e desvirtua institutos de Direito Civil.*

8. *Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos, não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68. Portanto, igualmente não tributável o agenciamento, a corretagem ou a intermediação no afretamento de navios.*

9. *Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido para conceder a segurança."*

A importância desse posicionamento está em que, em um contexto no qual as decisões judiciais nem sempre refletem o que se entende por ser a melhor técnica tributária, a decisão acima representa um sinal de esperança para outros setores que igualmente tenham os seus negócios afetados por exigências tributárias ilegítimas.

A verdade é que, no caso sob análise, os vícios são de tal ordem, que outra não poderia ter sido a decisão.

Primeiro, diante da falta de previsão expressa e individualizada do afretamento como um serviço na lista anexa ao Dec. Lei nº 406/68 (alterado pela LC nº 116/03)¹, que, como já não mais se discute na doutrina e na jurisprudência, deve ser interpretada de forma taxativa. Assim, a tentativa de enquadramento da atividade em questão sob o item "outros", ou de submetê-la a hipóteses distintas expressamente elencadas, mas que com ela não guardam relação, revela-se como um exercício desesperado de busca por amparo legal que a toda evidência inexistente.

Nesse sentido, numerosos são os precedentes dos tribunais superiores:

Supremo Tribunal Federal

"EMENTA: AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES BANCÁRIAS. A lista de serviços anexa à lei complementar n. 56/87 é taxativa. Não incide ISS sobre serviços expressamente excluídos desta.** Precedente: RE n. 361.829, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006. Agravo regimental a que se nega provimento." (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 590.329/MG, Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Ministro Relator Eros Grau, publicado em 08.09.2006) – Grifamos

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. **LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO.**

I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

¹ Isto porque, o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988 outorgou aos Municípios a competência para a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, **desde que definidos em lei complementar**, e não sobre todo e qualquer serviço:

"Art. 156. **Compete aos Municípios instituir impostos sobre:**

(...)

III - **serviços de qualquer natureza**, não compreendidos no art. 155, II, **definidos em lei complementar.** (...) – Grifamos

III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

IV. - RE conhecido e provido." (Recurso Extraordinário nº 361.829/RJ, Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Ministro Relator Carlos Velloso, publicado em 24.02.2006) – Grifamos

Superior Tribunal de Justiça

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. **SERVIÇOS BANCÁRIOS. NÃO-INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS DO DL Nº 406/68, ALTERADO PELO DL Nº 834/69 E PELAS LCS NºS 56/87 E 116/03. TAXATIVIDADE. INCABÍVEL APLICAÇÃO ANALÓGICA. PRECEDENTES DESTA CORTE E DO STF.**

1. Agravo regimental contra decisão que proveu recurso especial, a fim de afastar a incidência do ISS.

2. O acórdão a quo entendeu pela incidência do ISS nos serviços bancários do ora agravado.

3. **Pacífico o entendimento nesta Corte Superior e no colendo STF no sentido de que a "lista de serviços" prevista no DL nº 406/68, alterado pelo DL nº 834/69, é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista subordinar-se à lei municipal. Vastidão de precedentes.**

4. Agravo regimental não-provido." (Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 920.998/SC, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Relator José Delgado, publicado em 04.10.2007) – Grifamos

"TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL Nº 406/68. CARÁTER TAXATIVO. SERVIÇOS BANCÁRIOS POR ELA NÃO ESPECIFICADOS. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 557, § 1º-A, DO CPC. APLICAÇÃO.

I - A jurisprudência desta Corte entende que a Lista Anexa ao Decreto-lei nº 406/68 tem natureza taxativa, razão pela qual os serviços bancários por ela não especificados não estão sujeitos ao pagamento de tributo.

Precedentes: REsp nº 1.837-0/SP, Relator Ministro Vicente Cernicchiaro, DJ de 10/09/1990; REsp nº 32.979-0/MG, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 02/08/1993; REsp nº 30.193-6/RS, Relator Ministro César Asfor Rocha, DJ de 09/05/1994; REsp nº 102.291/SP, Relator Ministro José Delgado, DJ de 18/11/1996; REsp nº 41.848/MG, Relator Ministro Peçanha Martins, DJ de 09/06/1997; REsp nº 192.635/RJ, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 31/05/1999; AGREsp nº 73.913/MG, Relatora Ministra Laurita Vaz, DJ de 14/04/2003 E REsp nº 436.109/SC, RELATOR Ministro Garcia Vieira, DJ de 18/11/2002.

II - Como demonstram os precedentes acima colacionados, o entendimento firmado nesta Corte acerca da matéria permite o julgamento monocrático do feito.

III - Agravo regimental improvido." (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 916.785/MG, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Relator Francisco Falcão, publicado em 31.05.2007) – Grifamos

O Egrégio Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro também já teve a oportunidade de manifestar o seu entendimento nesse mesmo sentido, em caso análogo ao sob análise:

EMENTA

"ISS – INSTITUIÇÃO FINANCEIRA

Não incidência do imposto sobre a prestação dos serviços de administração de fundos de investimento financeiro, bem como de corretagem de operações em Bolsas, de colocação de títulos e de intermediação com repasse, executados por instituição financeira autorizada a funcionar pelo Banco Central, tendo em vista a exceção prevista, respectivamente, nos itens 44 e 46, da Lei Complementar nº 56/87. Recurso Voluntário provido. Decisão por maioria."

VOTO VENCEDOR

"AS EXCLUSÕES DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREVISTAS NOS SERVIÇOS PREVISTOS NOS INCISOS XLIV E XLVI DO ARTIGO 8º DA LEI 691/84

(...) Discute-se nestes autos, a possibilidade da lei municipal, especificamente na parte em que contém a lista de serviços, divergir da listagem contida no Decreto-lei nº 406/68, recepcionado como lei complementar (então em vigor à época dos fatos atuados).

Nesta seara, de acordo com a jurisprudência pacífica dos tribunais superiores, **não é arriscado afirmar que a lista de serviços contida no Decreto-lei nº 406/68 é taxativa e constitui numerus clausus dentro do ordenamento jurídico para abrigar os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS que, a contrário sensu, não estando expressamente enumerados na lista, colocam-se fora do campo de incidência do imposto.** (...)

Ora, a prevalecer a irrestrita autonomia municipal no campo tributário, de nada, absolutamente nada adiantaria a listagem prevista na lei complementar, interpretação em relação a qual guardo rejeição de destaque. (...)

Se trata, isto sim, e este deve ser o enfoque, de correta aplicação de regras que compõem o sistema jurídico, sistema que deve ser ordenado, onde cada norma jurídica tenha o seu lugar específico e o seu poder normativo, todas devendo estrita obediência ao texto constitucional.

A busca incessante por arrecadação deve cessar, sempre que se contraponha à Constituição, ou, no caso, também a dispositivo recepcionado como lei complementar. (...)

Isso posto, sendo incompatível a prevalência de item da lista municipal sobre aquela contida na lei complementar. DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto, nesta parte, reformando a decisão recorrida. (Recurso Voluntário nº 6.394, Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, Conselheiro Relator Sandro Machado dos Reis, Acórdão nº 8.344, julgado em 05.05.2005) – Grifamos

Segundo, persiste a ilegalidade de tal cobrança, ainda que a lista de serviços expressamente fizesse alusão ao afretamento como uma atividade idônea a ensejar a incidência do ISS. De fato, na medida em que o afretamento, tal qual decidido pelo STF quanto à locação de bens móveis (Rext nº 116.121-3²), consiste em negócio jurídico que encerra uma obrigação de dar, e não de fazer, não se verifica, na hipótese, a materialidade que, segundo definiu o direito privado e ao amparo da Constituição – cujos conceitos não se podem alterar pela legislação tributária (artigo 110, do CTN³), impõe a legítima incidência do ISS.

Ressalte-se, ainda, que a ilegalidade a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre contratos que encerram uma obrigação de dar e não um "facere" é de tal sorte evidente, que o item que, no projeto que culminou na Lei Complementar 116/03, impunha a tributação da locação de bens imóveis foi vetado pelo Exmo. Sr. Presidente da República, acatando proposição do próprio Ministério da Fazenda, com fundamento nas seguintes razões:

"Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços

"3.01 – Locação de bens móveis. (...)

Razões do veto

"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

² "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."

³ "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."

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."

Como se vê, como muito bem reconhecido pelo STJ, é manifestamente ilegal a pretensa tributação, pelo ISS, da atividade de afretamento de embarcações, eis que não só não se encontra prevista a sua incidência sobre essa atividade, como também dúvidas inexistem de que o afretamento de embarcações não consiste em prestação de serviço, vez que inequivocamente encerra uma obrigação de dar, e não de fazer.

O que se mostra incontestável, na hipótese de afretamento a casco nu, comportaria, todavia, e apenas se superada a falta de previsão expressa na lista de serviços tributáveis pelo ISS, uma avaliação mais detida em relação às demais modalidades de afretamento, por tempo e viagem, diante da complexidade dos contratos em questão, que acabam por envolver não somente a cessão da posse de uma embarcação, mas serviços diversificados e cessão de mão de obra. No entanto, na medida em que já consagrada pela jurisprudência a impossibilidade de segregação das várias atividades de um contrato para, assim, legitimar a incidência de tributos, desconsiderando-se, portanto, a sua natureza própria, também sob esse aspecto se deve considerar como ilegal a pretensa incidência do ISS sobre o afretamento por tempo e viagem, como enfrentou e assim decidiu o próprio STJ no julgado antes referido.

Castro, Barros, Sobral, Gomes Advogados
andre.oliveira@cbsg.com.br e thalles.paixao@cbsg.com.br

André Gomes de Oliveira
Sócio Responsável pelo Departamento Tributário do Escritório Castro, Barros, Sobral, Gomes Advogados

Thalles Paixão
Advogado Tributarista Associado ao Escritório Castro, Barros, Sobral, Gomes Advogados

Conselho Editorial da coluna Direito Marítimo, Portuário, Aduaneiro, Logística e Comércio Exterior