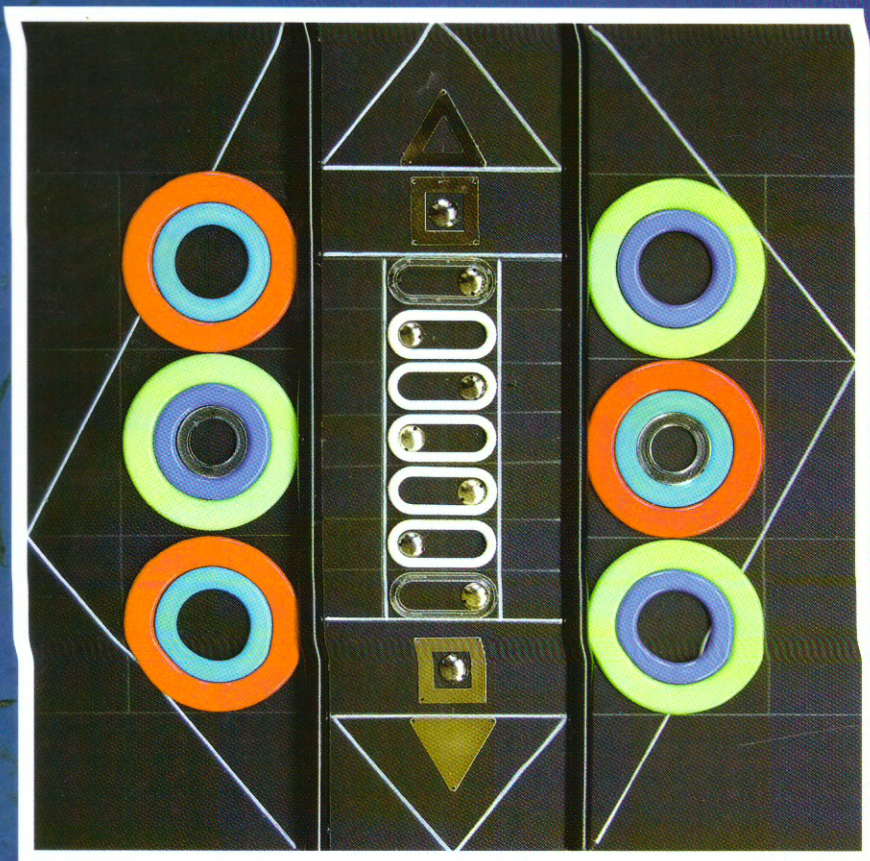


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

173

(FEVEREIRO - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Fernando Durão
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alessandro Mendes Cardoso - A eficácia do ato declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconhecendo a pacificação jurisprudencial 7

André Folloni - Embargos à execução, necessidade de penhora e efeitos do recebimento: relações entre a Lei n. 11.382 e a Lei n. 6.830

1. Introdução. 2. O prazo para ajuizamento dos embargos à execução fiscal. 3. A necessidade de penhora para o recebimento dos embargos à execução fiscal. 4. O efeito do recebimento dos embargos no processo de execução fiscal. 5. Conclusões. 14

Carlos Soares Antunes e Carlos Marcelo Gouveia - A constituição de créditos declarados em DCTF com "exigibilidade suspensa"

I - Introdução. II - A constituição do crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação. III - A execução do crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação. IV - Do crédito sujeito ao lançamento por homologação, informado em DCTF na condição de "exigibilidade suspensa", motivada por depósito. V - A necessidade de constituição do crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação, informado em DCTF até 2005 na condição de "exigibilidade suspensa", motivada por liminar ou antecipação dos efeitos da tutela. VI - Conclusão. 32

Diego Sales Seoane - As diferentes modalidades de depósito judicial e a constituição do crédito tributário

1. Introdução. 2. Direito, linguagem e a constituição do crédito tributário. 3. Considerações gerais sobre decadência no Direito Tributário. 4. O depósito judicial e a constituição do crédito tributário - uma análise sob o enfoque do entendimento do Superior Tribunal de Justiça. 5. Conclusões. 41

Fabio Artigas Grillo - Execução fiscal de crédito tributário objeto de recurso fazendário nos tribunais superiores: um caso concreto

I. Introdução. II. O caso concreto e o *descaso* fazendário com a legislação aplicável. III. Eficácia das decisões e devolutividade dos recursos interpostos perante os tribunais superiores. IV. A execução fiscal e os atributos do crédito exequível. V. A alternativa aplicada ao caso concreto: ação cautelar incidental no STF a despeito das previsões legais expressas. VI. Conclusões. 50

Gabriel Lacerda Troianelli - Compensação não declarada: inaplicabilidade do parágrafo 12 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 a declarações de compensação apresentadas até 30 de dezembro de 2004

1. Introdução. 2. A impossibilidade jurídica de considerar não declaradas compensações declaradas entre 1º de outubro de 2002 e 30 de dezembro de 2004. 3. Conclusão: homologação tácita das compensações efetuadas antes de 30 de dezembro de 2004 consideradas não declaradas pela autoridade. 65

Guilherme Soares Diniz - Drawback - suspensão para fornecimento no mercado interno: natureza jurídica, requisitos e condições

1. Introdução. 2. A natureza jurídica do drawback-suspensão. 3. O drawback-suspensão para fornecimento no mercado interno: requisitos. 4. Conclusões. 75

Hugo de Brito Machado - Não incidência do ISS no afretamento de embarcações

1. Introdução. 2. O âmbito de incidência do ISS. 3. Natureza jurídica do afretamento de embarcações. 4. Manifestações jurisprudenciais. 5. Conclusões. 85

Ives Gandra da Silva Martins - Norma antielisão e o princípio da legalidade 95

Não Incidência do ISS no Afretamento de Embarcações

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado insistentemente que a maior dificuldade na disciplina jurídica da relação tributária decorre do fato de ser essa relação extremamente conflituosa. De um lado o Fisco sempre sedento de recursos financeiros, nenhum respeito tem pelo Direito, dedicando todos os seus esforços a seu único objetivo que é o aumento da arrecadação. Do outro lado o contribuinte, que em face da atitude do Fisco não acredita nas leis, que entende somente serem aplicadas *contra* ele, buscando formas de contornar os seus dispositivos para reduzir o ônus tributário.

Aos que se dedicam ao estudo do Direito Tributário, portanto, cabe a difícil tarefa de defender a preservação dos conceitos utilizados nas normas jurídicas, pois sem essa preservação o conhecimento do Direito torna-se praticamente impossível, em face do caos que se instaura na denominada Ciência Jurídica.

A ordem jurídica, ou conjunto sistematizado de normas jurídicas, pressupõe a existência de hierarquia entre as normas que o compõem. E o critério hierárquico é na verdade um dos meios de superação das antinomias entre essas normas. Entretanto, se uma norma de categoria hierárquica inferior puder alterar ou de qualquer forma desconsiderar um conceito utilizado em norma hierarquicamente superior, esse critério de superação de antinomias estará inteiramente inutilizado. O sistema jurídico já não será um sistema e o ordenamento não será uma ordem, mas uma total desordem incapaz de preservar a segurança e a justiça que são os dois valores essenciais e universais a cuja preservação o Direito se destina.

No que diz respeito ao Direito Tributário, cujo objetivo fundamental é a limitação do Poder de Tributar, a destruição do sistema jurídico, com a implantação da desordem, retira a efetividade das denominadas garantias constitucionais que consubstanciam limitações ao poder de tributar, fazendo em última análise com que a relação jurídica volte a ser uma relação simplesmente de poder. Não obstante, na relação tributária o desrespeito aos conceitos jurídicos, que destrói a efetividade das garantias constitucionais, infelizmente é



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

muito mais frequente do que pode parecer. Daí o interesse no trato de questões como a de que cuidaremos no presente estudo, no qual vamos demonstrar que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza não incide no afretamento de embarcações. Interesse que é maior pelo fato de estar a questão em debate no Judiciário, já tendo o Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Turma, acolhido a tese que sustentamos, afirmando que esse imposto não incide sobre afretamento de embarcações.

Começaremos estudando o âmbito constitucional do Imposto em questão, especialmente no que diz respeito ao conceito jurídico de *serviço*, demonstrando que ao fazer a partilha das competências tributárias a Constituição Federal deixa delimitada desde logo a situação de fato da qual se poderá utilizar o legislador na definição da hipótese de incidência desse imposto. Depois examinaremos a natureza jurídica do afretamento de embarcações, demonstrando que o mesmo não cabe no conceito de serviço. Em seguida faremos ligeira incursão na jurisprudência sobre o assunto para, afinal, firmarmos as nossas conclusões.

2. O Âmbito de Incidência do ISS

2.1. O âmbito constitucional dos tributos

O âmbito constitucional de um tributo pode ser definido como a matéria de fato da qual dispõe o legislador para a sua instituição. Ao atribuir competência às diversas pessoas jurídicas de Direito Público interno para a instituição de tributos, a Constituição define o âmbito dentro do qual o legislador da pessoa jurídica titular da competência tributária pode definir a hipótese de incidência do tributo que institui.

A identificação do âmbito constitucional de cada tributo é da maior importância para que se possa verificar se o legislador, ao instituir um tributo, pautou-se dentro dos limites constitucionalmente fixados para o poder de tributar. Nos ordenamentos jurídicos de Estados com poder político descentralizado, como o nosso, isto é ainda mais importante, especialmente quando a Constituição adota o regime de competências tributárias privativas, regime do qual decorre a impossibilidade da incidência de mais de um tributo sobre o mesmo fato, salvo nos casos estabelecidos pela própria Constituição.¹

Para que seja efetiva a limitação decorrente da definição de âmbitos constitucionais para os tributos, o legislador deve evitar, nessas definições, o uso de conceitos imprecisos. Seja como for, como assevera com toda razão Adriano Soares da Costa,

“as normas constitucionais possuem uma densidade semântica mínima, que deve ser cuidadosamente respeitada, porque a vivência republicana impõe cada vez mais uma crescente redução do *quantum* despótico (Pontes de Miranda) em favor de uma sociedade aberta de intérpretes que constroem historicamente um Estado Democrático de Direito”.²

¹ É o que demonstramos em nosso artigo “Restauração, Conservo e Beneficiamento de Produtos: Impossibilidade de incidência do IPI e do ISS sobre o Mesmo Fato”, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 128, maio de 2006, Dialética, São Paulo, pp. 26 a 38.

² Adriano Soares da Costa, “Breves Notas sobre a LC 11.603 e as Cláusulas Gerais: os Limites da Taxatividade”, em Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores), *ISS - LC 116/2003 à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 2ª edição, Pet/MP, São Paulo, 2008, p. 443.

2.2. Outras denominações

Ao cuidar das limitações constitucionais ao poder de tributar, a doutrina geralmente se reporta ao que denominamos âmbito constitucional do tributo, embora utilize terminologia diversa. Alguns tributaristas se referem a *regra matriz* de incidência.³ Outros preferem a expressão perfil constitucional.⁴ E às vezes se referem também a *norma-padrão de incidência*. Ou dizem que a Constituição delimitou o *campo tributável*.⁵

Seja como for, certo é que nos ordenamentos jurídicos como o nosso, quando a Constituição Federal atribui competências tributárias à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, na regra atributiva de competência delimita os fatos que podem ser utilizados pelo legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público para definir a hipótese de incidência dos tributos que institui. E essa delimitação é da maior importância em face da supremacia constitucional.

2.3. Os conceitos utilizados na regra da Constituição Federal

Para que seja efetiva a supremacia constitucional, todavia, é importante o respeito que o legislador infraconstitucional deve ter pelos conceitos utilizados nas regras da Constituição. Aliás, sem o respeito pelos conceitos utilizados em regras de hierarquia superior não se pode nem mesmo cogitar de hierarquia entre normas do sistema jurídico.

Um exemplo que gostamos de utilizar, como examinamos este assunto, deixa nossa tese fora de qualquer dúvida. A Constituição Federal estabelece que “a casa é o inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial”. Se a lei pudesse alterar o conceito de *casa*, estabelecendo que como tal se consideram *as edificações que tenham pelo menos dois mil metros quadrados de área construída, e piso de mármore ou de granito*, certamente a garantia constitucional em referência estaria praticamente destruída.

É da maior evidência, portanto, que a lei ordinária não pode alterar os conceitos utilizados nas regras da Constituição. No âmbito do Direito Tributário, todavia, talvez em face da voracidade fiscal a exigir avanços por parte do legislador, e da ainda incipiente doutrina jurídica cuidando das garantias constitucionais do contribuinte, o professor Rubens Gomes de Sousa cuidou de incluir no Código Tributário Nacional a norma que está em seu art. 110, explicitando a impossibilidade de alteração, pela lei, de conceitos utilizados pela Constituição.

³ Paulo de Barros Carvalho, “A Regra Matriz de Incidência do Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros”, em Eurico Marcos Diniz de Santi, *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Saraiva, São Paulo, 2008, p. 535.

⁴ Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Botallo, “A Não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal)”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 140, Dialética, São Paulo, maio de 2007, p. 92.

⁵ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 25ª edição, Malheiros, São Paulo, 2009, p. 513.

2.4. A norma do art. 110 do Código Tributário Nacional

Na verdade, a norma do art. 110 do Código Tributário Nacional não passa de simples explicitação do princípio da supremacia constitucional. Pudessemos a lei ordinária alterar os conceitos utilizados nas normas da Constituição, poderia o legislador ordinário, por essa via alterar a Constituição, modificando o sentido e o alcance de qualquer de suas normas. Sobre o assunto já escrevemos:

“Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que ‘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’. Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.

Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de Direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do CTN.

Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado.

Admitir que a lei ordinária redefine conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas.”⁶

Essa questão é analisada com acuidade por Valdir de Oliveira Rocha que, depois de transcrever a norma do art. 110 do Código Tributário Nacional, assevera:

“Resta saber se a lei tributária poderá, então, alterar o conteúdo e o alcance dos conceitos jurídicos que não são do direito privado (ou nesse campo não se encontram devidamente elaborados). Se o conceito se encontra (expressa ou implicitamente), determinado pela própria Constituição, com mais razão não há que se admitir sua alteração pela lei tributária, para definir ou limitar competências. Se, de outro modo, o conceito jurídico é usado pela Constituição ainda que indeterminadamente, isto é, com um núcleo conceitual (de determinação) e um halo conceitual (de indeterminação), há de se admitir a sua determinação pelo legislador complementar (em certas circunstâncias) ou ordinário, mas não a sua alteração para ‘definir’ ou ‘limitar’ (ampliando ou estreitando) competências. Alterar, mesmo que determinando, já não é conferir determinação ao conceito, é modificá-lo.”⁷

⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 22ª edição, Malheiros, São Paulo, 2003, pp. 101/102.

⁷ Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, pp. 22/23.

O art. 110 do Código na verdade reflete a notável visão do grande Mestre Rubens Gomes de Sousa, que já à época em que produziu o anteprojeto desse importante diploma legal, quando no Brasil a doutrina do Direito Constitucional era ainda quase nenhuma, cuidou de preservar a supremacia constitucional, com esse dispositivo que tem prestado relevantes serviços na formação do pensamento jurídico nacional, como reconhece Feltrin Corrêa ao afirmar “que o legislador atuou com particular sabedoria ao registrar e impor as limitações constantes do art. 110. Ora, sendo impossível redefinir por lei conceitos postos em sede constitucional, risco não haverá de ver-se a Carta sem cautelas e processos que lhe são próprios, alvo de alterações.”⁸

Cuida-se de norma que em sede de teoria jurídica pode ser considerada desnecessária, mas na prática tem-se revelado de grande utilidade. Não fora ela, a doutrina e a jurisprudência no Brasil talvez tivessem claudicado em tema de tanto relevo. Aliás, o que apontamos como equívoco, vale dizer, a consideração do art. 110 do Código Tributário Nacional como norma que impede a alteração de conceitos da Constituição pelo legislador ordinário, bem revela a sua necessidade. Sem aquele fruto da notável visão de Gomes de Sousa, talvez tivesse prevalecido a ideia de que o legislador ordinário pode alterar, para fins tributários, os conceitos de Direito Privado, mesmo quando utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

Hoje já não se pode ter dúvida de que o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que na verdade resulta a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia.

Neste sentido é a lição autorizada de Valdir de Oliveira Rocha que, referindo-se ao art. 110 do Código Tributário Nacional, ensina:

“Este artigo do Código, aliás, contém preceito meramente didático (e nem por isto inútil). Tanto isso é verdadeiro que não pode, *em sua essência* (ainda que em suas palavras possa), ser revogado por outra norma geral em matéria de legislação tributária contida em lei complementar, porque resulta implícita na Constituição.”⁹

A rigor e em síntese, a inalterabilidade dos conceitos utilizados na Constituição resulta simplesmente da necessidade de se fazer efetiva a supremacia constitucional. Ou, de um modo mais geral, a hierarquia do sistema normativo, pois sem o respeito pelos conceitos albergados em norma superior, vale dizer, se tais conceitos pudessem ser alterados pela norma inferior, não se poderia mesmo falar em hierarquia.

2.5. Questionamento em torno do conceito de serviço

O conceito de serviço também já rendeu oportunidade para questionamentos que envolvem a norma do art. 110 do Código Tributário Nacional e, assim, a questão da

⁸ Sergio Feltrin Corrêa, *Código Tributário Nacional Comentado*, RT, São Paulo, 1999, p. 468.

⁹ Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, p. 24.

supremacia constitucional a impedir a mudança de conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias.

O legislador não pode, a seu livre alvedrio, definir o que se deve entender por serviço. Trata-se de um conceito utilizado pela Constituição, devendo o intérprete buscar o seu conteúdo e seu alcance em outras fontes, não podendo a lei tributária definir serviço livremente, para com isto fazer incidir o imposto sobre algo que na verdade não é serviço.

Assim, por exemplo, não pode o legislador definir como serviço o transporte de carga própria. Neste sentido vale a solução adotada pela jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos e do Supremo Tribunal Federal a propósito do antigo Imposto sobre Transporte Rodoviário, cuja hipótese de incidência era definida como a prestação do serviço daquele tipo de transporte.

Sobre o assunto então escrevemos, explicando que a tese adotada pelos referidos tribunais consistia em que a palavra serviço indica uma relação com outrem, e por isto mesmo ninguém presta serviço a si próprio. Aquela jurisprudência, todavia, foi superada através de Emenda Constitucional que suprimiu a palavra serviço, passando a ser o transporte, e não o serviço de transporte, o âmbito constitucional daquele imposto, e desta forma restou superada a inconstitucionalidade do dispositivo da lei ordinária questionado.¹⁰

Importante insistirmos, porém, neste ponto: serviço é um conceito utilizado pela Constituição. Não pode, portanto, ser modificado pelas regras de hierarquia inferior. Essa tese, aliás, já foi acolhida pelo Supremo Tribunal Federal, como será demonstrado ao cuidarmos das manifestações jurisprudenciais. E sendo assim, temos de enfrentar a questão de saber o que devemos entender por *serviço*.

2.6. O que é serviço

A palavra *serviço* tem diversos significados.¹¹ É fácil de se ver, todavia, que a ideia central, essencial, expressa nessa palavra, é a de trabalho, ou atividade desenvolvida para atender a necessidade de alguém.

Enquanto objeto de um contrato, a prestação de serviço envolve a ideia de prestação de atividade.

2.7. Distinção essencial entre prestação de serviço e locação de coisa

O que importa ao tema objeto deste estudo, na verdade, é a distinção que existe entre a prestação de serviços e a locação de coisas. Na prestação de serviços tem-se o desempenho de uma atividade, que interessa ao tomador do serviço, enquanto na locação de coisa tem-se a entrega de uma coisa para uso do locatário. A distinção essencial entre a prestação de serviços e a locação de coisas está em que, na primeira, a necessidade do tomador dos serviços é atendida pela própria atividade de quem presta o serviço, enquanto na locação de coisas o que atende a necessidade do locatário não é a atividade do locador, mas a coisa que este lhe põe à disposição.

¹⁰ Cf. Hugo de Brito Machado, *Legislação Tributária Federal*, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 94.

¹¹ Veja os diversos significados da palavra serviço no *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia de Ciências de Lisboa e da Fundação Calouste Gulbenkian, Editorial Verbo, Lisboa, 2001, p. 3.400.

Se considerarmos que no Direito das Obrigações têm-se como espécies distintas a obrigação de dar e a obrigação de fazer, diremos que no contrato de prestação de serviços a obrigação assumida pelo prestador é uma obrigação de *fazer*, enquanto no contrato de locação de coisa a obrigação assumida pelo locador é uma obrigação de *dar*.

2.8. O âmbito constitucional do tributo e a lei complementar

No presente estudo suscitamos, ainda, duas questões. Uma é a de saber se pode a lei complementar ampliar o âmbito constitucional do tributo, como fez, aliás, a Lei Complementar nº 116/2002, que em alguns dos itens da Lista de Serviços tributáveis pelos Municípios incluiu fatos que não constituem serviços. E a outra é a de saber se a lista de serviços estabelecida pela Lei Complementar é ou não taxativa.

A nosso ver, a primeira dessas duas questões há de ter resposta negativa. A lei complementar não pode ampliar o âmbito constitucional do tributo. Pode, sim, completar a definição do seu âmbito de incidência, mas apenas afastar as imprecisões, sem de nenhum modo ampliar a competência de qualquer das pessoas jurídicas de Direito Público para instituir o tributo. E a segunda há de ter resposta afirmativa. A lista de serviços é taxativa, conforme, aliás, já reconheceu a jurisprudência.

3. Natureza Jurídica do Afretamento de Embarcações

3.1. Em que consiste a natureza jurídica

Quando cogitamos da *natureza jurídica* de alguma coisa estamos querendo saber quais prescrições jurídicas são a ela aplicáveis. Em outras palavras, estamos querendo saber como o Direito trata essa coisa. O que ela é para o Direito. Qual o seu *regime jurídico*. Aliás, a importância prática da definição da natureza jurídica de qualquer coisa reside especialmente na definição do seu regime jurídico fundamental.

Realmente, se algo tem a natureza jurídica de contrato, sabe-se que os princípios jurídicos relativos aos contratos são aplicáveis. É certo que o regime jurídico específico de qualquer coisa pode ser diverso. Aliás, a diversidade do regime jurídico é que lhe confere especificidade. Mas a definição da natureza jurídica de uma categoria jurídica qualquer, presta-se para indicar o feixe de normas que, em princípio, a ela se aplica, sem prejuízo da posterior identificação de normas jurídicas que lhe conferem especificidade dentro da categoria à qual pertence.

Assim, se entendermos que a natureza jurídica do afretamento de embarcações é de prestação de serviços, teremos de concluir que ao contrato de afretamento são aplicáveis as normas que regem o contrato de prestação de serviços. E se entendermos que a natureza jurídica do afretamento de embarcações é de locação de coisas, teremos de concluir que a esse contrato se aplicam as normas que regem o contrato de locação.

3.2. Definições legais

A Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, que dispõe sobre a ordenação do transporte aquaviário, define as espécies de afretamento de embarcações; assim: (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 armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado, e (c) afretamento por viagem é o contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte da embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens.¹²

Em face dessas definições resta-nos verificar se esses contratos podem ter, ou não, o regime jurídico do contrato de prestação de serviços. Em outras palavras, resta-nos verificar se na execução desses contratos ocorre, ou não, a prestação de serviços sobre a qual incide o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

3.3. *Regime jurídico do afretamento de embarcações*

Nos arts. 565 a 578 do Código Civil, encontramos o regime jurídico dos contratos de *locação de coisas*. E nos arts. 593 a 609, do mesmo Código, encontramos o regime jurídico dos contratos de prestação de serviços que não estejam sujeitos à legislação trabalhista ou a leis especiais.

O art. 565 diz que na locação de coisas uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso de coisa não fungível, mediante certa retribuição. E isto nos basta para concluirmos que, no afretamento de embarcações, ao menos no afretamento a casco nu, o que se tem é realmente um contrato de locação de coisa.

Nas modalidades de afretamento por tempo, e de afretamento por viagem, a rigor tem-se um contrato complexo, pois o fretador coloca à disposição do afretador não apenas uma coisa, mas também pessoas que na mesma trabalham. Não se pode, porém, ver no mesmo um contrato de prestação de serviços, até porque o mais importante nele não é o trabalho das pessoas e sim a coisa, vale dizer, a embarcação.

Não temos dúvida, portanto, de que o afretamento de embarcações tem o regime jurídico dos contratos de locação de coisa, com modificações específicas estabelecidas pela lei especial. E mesmo que se entenda não se tratar de locação de coisa, não poderemos nunca considerar que se trata de prestação de serviços. Teremos de considerar que se trata de um contrato típico, complexo, com regime jurídico próprio.

E se o afretamento de embarcações é uma atividade típica que não pode ser enquadrada no regime da locação de coisas, ainda que a consideremos prestação de serviço - o que admitimos apenas para efeito de argumentação - certo é que essa atividade não consta da lista de serviços tributáveis estabelecida pela Lei Complementar nº 116/2002, não podendo, por tal razão, ser tributada pelos Municípios.

4. Manifestações Jurisprudenciais

Antes da Lei Complementar nº 116/2002, já constava da lista de serviços que os Municípios podem tributar, a locação de bens móveis, e o Supremo Tribunal Federal já decidira pela constitucionalidade dessa tributação, como foi demonstrado

¹² Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, art. 2º, incisos I, II e III.

em seu voto pelo Ministro Octávio Gallotti, relator do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, que nesse julgado restou vencido, pois prevaleceu o entendimento do Ministro Marco Aurélio.¹³ Mas, a partir desse julgamento, a Corte Maior passou a entender que o ISS não incide sobre os contratos de locação. O acórdão então proferido está assim resumido:

“Ementa: 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 - art. 110 do CTN.”¹⁴

A partir de então, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza não pode incidir sobre os contratos de locação de bens móveis, posto que essa atividade não se compreende na expressão *serviços de qualquer natureza*, definidora do seu âmbito constitucional. Neste sentido, aliás, terminou a Corte Maior aprovando a Proposta de Súmula Vinculante nº 35, enunciando a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre as operações de locação de bens móveis, que não se confundem com a prestação ou locação de serviços.¹⁵

Especificamente sobre a questão do afretamento de embarcações, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro decidiu pela incidência do imposto, mas o Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Turma, acolheu recurso da empresa interessada. Ao fazê-lo adotou duas teses, a saber: a de que o navio é um bem móvel para fins tributários e assim, em face da orientação do Supremo Tribunal Federal, não se pode admitir o ISS sobre a locação de embarcações; e ainda a de que, mesmo nas modalidades de afretamento nas quais existe, além da locação da embarcação, a prestação de uma diversidade de serviços, o imposto não incide porque é inadmissível o desmembramento de tais atividades albergadas por esse contrato complexo, e porque a específica atividade de afretamento não consta da lista de serviços tributáveis pelos Municípios.¹⁶

É indiscutível a consistência das teses que afirmam a não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre o afretamento de embarcações. O navio realmente é um bem móvel e a locação de bens móveis não pode ser considerada serviço. Por outro lado, mesmo nas modalidades de afretamento nas quais estão incluídos alguns serviços, é evidente a impossibilidade de desmembramento destes, até porque seria impraticável a determinação do valor do imposto, visto como no contrato de afretamento não se faz a separação que seria necessária para se identificar a base de cálculo do imposto. E ainda porque em tais contratos é inegável a

¹³ STF, RE 116.121-SP, rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.2000, DJU de 25.5.2001, entre outros.

¹⁴ STF - Pleno, RE 116.121-3/SP, rel. para o acórdão Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.2000, DJU de 25.5.2001, íntegra do acórdão na Revista Tributária e de Finanças Públicas, ABDT/RT, São Paulo, julho/agosto de 2001, pp. 255/271.

¹⁵ Cf. Revista Dialética de Direito Tributário nº 171, Dialética, São Paulo, dezembro de 2009, pp. 204/205.

¹⁶ STJ, Primeira Turma, REsp 1.054.144-RJ, rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 17.11.2009, <http://www.conjur.com.br>.

predominância da locação do bem móvel, que não cabe de nenhum modo no conceito de serviço.

5. Conclusões

Diante do que foi exposto podemos firmar com segurança as seguintes conclusões:

1ª) A atribuição constitucional de competência tributária envolve sempre uma limitação ao poder de tributar, de sorte que o legislador, ao instituir o tributo, não pode ultrapassar o âmbito constitucional que fica definido na regra atributiva de competência.

2ª) Ao atribuir aos Municípios a competência para tributar serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, a Constituição limitou a liberdade do legislador municipal na instituição desse imposto, cuja hipótese de incidência não pode abranger a locação de coisas, nem pode abranger atividades, ainda que entendidas como serviços, se não estiverem estabelecidas na lei complementar a que se refere o dispositivo constitucional atributivo de competência aos Municípios.

3ª) O afretamento de embarcações submete-se ao regime da locação de coisas e por isto mesmo não pode ser tributado pelos Municípios.

4ª) Ainda que se possa considerar que o afretamento de embarcações não é locação de coisas, mas prestação de serviços, é inadmissível sua tributação pelos Municípios porque essa atividade não consta da lista de serviços tributáveis aprovada pela Lei Complementar nº 116/2002.