

Acórdão nº 19.245

Sessão do dia 23 de outubro de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 23/12/2025

RECURSOS VOLUNTÁRIO E “EX OFFICIO” Nº 19.488

Recorrentes: 1º) BOURBON OFFSHORE MARÍTIMA S.A. (DELBA MARÍTIMA
NAVEGAÇÃO S.A.)

2º) COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS

Recorridos: 1º) COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS
2º) BOURBON OFFSHORE MARÍTIMA S.A. (DELBA MARÍTIMA
NAVEGAÇÃO S.A.)

Relator: Conselheiro IURI ENGEL FRANCESCHUTTI

Representante da Fazenda: TIAGO CAMPOS SILVA

**ISS – RECURSO DE OFÍCIO – AFRETAMENTO
A CASCO NU – NÃO INCIDÊNCIA**

Não incide o ISS no afretamento de embarcações a casco nu, por se tratar de atividade caracterizada como locação de bem móvel puro e simples, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa SMF nº 15/2012. Recurso de Ofício improvido. Decisão unânime.

**ISS – AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO POR
TEMPO – NÃO INCIDÊNCIA**

No afretamento de embarcação por tempo o fretador mantém a posse e gestão náutica do navio, constituindo atividade complexa, mista, que compreende tanto a locação de embarcação como a prestação de serviços, razão pela qual resta afastada a aplicação da Súmula Vinculante 31 do STF. Ainda que os itens da lista de serviços comporte interpretação extensiva, o serviço de afretamento de embarcação, em qualquer de suas modalidades, não se enquadra no item 3 do art. 8º da Lei nº 691/1984, não se sujeitando, assim, ao pagamento do ISS, consoante reiterada jurisprudência do STJ.

Acórdão nº 19.245

**ISS – RESPONSABILIDADE – CADASTRO DE
PRESTADORES DE SERVIÇOS – ARTS. 14,
XXII E 14-A DA LEI N° 691/1984 – RETENÇÃO
DO IMPOSTO – AFASTAMENTO**

A exigência do Imposto Sobre Serviços com fundamento nos arts. 14, inciso XXII e 14-A, do CTM, deve ser afastada, em conformidade com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.167.509/SP, sob o rito da repercussão geral (Tema 1.020). Aplicação do art. 82-A, § 2º, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Recurso Voluntário provido. Decisão por maioria.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 418/423, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se da análise de Recurso Voluntário interposto por BOURBON OFFSHORE MARÍTIMA S.A. (atual denominação de DELBA MARÍTIMA NAVEGAÇÃO S.A.), em fls. 374/387, em face da decisão do titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, de fls. 361/365, que julgou parcialmente procedente a impugnação parcial apresentada, cancelando o item 2 e mantendo os itens 1, 4, 5 e 6 do Auto de Infração nº 107.936, não tendo sido o item 3 objeto de impugnação. Em face da parcela da decisão que cancelou o item 2, a autoridade julgadora *a quo* interpôs Recurso de Ofício.

A Representação da Fazenda pede licença para transcrever o relatório da lavra do parecerista da instância *a quo* (fls. 361/362):

Trata-se de impugnação contra auto de infração lavrado em desfavor da empresa em epígrafe.

O auto de infração apresenta seis itens.

Acórdão nº 19.245

O primeiro item do auto de infração fala sobre o recolhimento a menor do ISS incidente sobre serviços de afretamento de embarcações, discriminados no item 3º do art. 8º da Lei 691/84 e escriturados como não tributáveis.

O segundo item do auto de infração relata a falta de recolhimento do ISS incidente sobre serviços de aluguel de embarcações, discriminados no item 3º do art. 8º da Lei 691/84 e escriturados como não tributáveis.

O terceiro item do auto de infração informa sobre a falta de retenção do ISS incidente sobre serviços de vigilância e de segurança prestados por estabelecimento situado em outro Município.

O quarto item do auto de infração fala sobre a falta de retenção do ISS incidente sobre serviços de treinamento prestados por estabelecimento situado em outro Município e não cadastrado no CEPOM.

O quinto item do auto de infração fala sobre a falta de retenção do ISS incidente sobre serviços de manutenção e conservação (subitem 14.01 da lista de serviços) prestados por estabelecimento situado em outro Município e não cadastrado no CEPOM. O item do auto de infração foi retificado, conforme termo de fls. 14.

O sexto item do auto de infração fala sobre a falta de retenção do ISS incidente sobre serviços de manutenção e conservação (subitem 14.01 da lista de serviços) prestados por estabelecimento situado em outro Município e não cadastrado no CEPOM.

A impugnação, apresentada no dia 24 de junho de 2009 (fls. 23/43), não alcança o auto de infração em sua totalidade, na medida em que o terceiro item não foi atacado.

Quanto ao primeiro item do auto de infração, a defendant fez uma longa explanação sobre as regras que norteiam o ISS, notadamente sobre a natureza taxativa da lista de serviços. Alegou que as operações de afretamento de embarcação não estão incluídas dentre os serviços passíveis de tributação pelo ISS e, mais ainda, disse que as operações nem mesmo poderiam estar enquadradas em lista de serviço, na medida em que não possuem a natureza de serviço.

A defendant afirmou que as operações de afretamento de embarcação incluídas no primeiro item do auto de infração implicaram em muito mais que a simples entrega da embarcação, não autorizando que as operações venham a ser confundidas com meras locações previstas no item 3º do art. 8º da Lei 691/84. Disse que respondeu por tripular e operar as embarcações, além de colocar as últimas ao dispor do afretador.

Acórdão nº 19.245

Sobre o segundo item do auto de infração, a defendant afirmou que os valores relacionam-se na sua totalidade com operações de afretamento de embarcações a casco nu. Alegou que as operações não estão incluídas na lista de serviços, na medida em que o afretamento de embarcações a casco nu importa em outras obrigações além daquelas decorrentes dos contratos de simples locação.

Afirmou que, se por absurdo as operações forem tomadas por simples locação, ainda assim não teria o ISS incidido sobre as prestações, na medida em que as operações de simples locação foram excluídas da lista de serviços.

Quanto aos quarto, quinto e sexto itens do auto de infração, todos relacionados a serviços prestados por estabelecimentos não cadastrados no CEPOM, a defendant alegou que as operações não sofreram a incidência do ISS instituído pelo Município do Rio de Janeiro.

Discorreu sobre o princípio da territorialidade, para afirmar que a legislação tributária do Município do Rio de Janeiro não pode fazer surtir efeitos fora de território do Município. Lembrou que os serviços foram prestados por estabelecimentos situados fora do Município do Rio de Janeiro.

Falou da LC 116/03, que deita normas gerais pertinentes ao ISS, para lembrar que o ISS instituído por determinado Município incide sobre os serviços prestados por estabelecimento situado no seu território, com exceção feita para alguns determinados serviços, que são alcançados pelo imposto quando prestados no território do Município.

No caso presente, a defendant alegou que os serviços prestados pelos estabelecimentos não cadastrados no CEPOM figuram dentre aqueles que sofrem a incidência do ISS instituído pelo Município onde situado o estabelecimento prestador. Disse que os tais estabelecimentos estavam situados fora do território do Município do Rio de Janeiro, razão porque não incidiu o ISS instituído pelo mesmo Município do Rio de Janeiro.

Afirmou que o Município do Rio de Janeiro afrontou o princípio da territorialidade e a LC 116/03, quando publicou dispositivo de lei que caminha no sentido de exigir ISS sobre serviço prestado por estabelecimento situado fora de seu território e que sofreu a incidência do imposto instituído pelos Municípios de situação dos estabelecimentos.

Em atendimento ao que determina o art. 86 do Decreto nº 14.602/96, o autor do procedimento pronunciou-se a fls. 341/344.

Acórdão nº 19.245

Em 30/06/2020, na decisão de fls. 365, o titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, com base no parecer de fls. 361/364, julgou parcialmente procedente a impugnação parcial apresentada, cancelando o item 2 e mantendo os itens 1, 4, 5 e 6 do Auto de Infração nº 107.936. Em face da parcela da decisão que cancelou o item 2, a autoridade julgadora a quo interpôs Recurso de Ofício. Consigne-se que o item 3 do Auto de Infração não foi objeto de impugnação.

Em fls. 373, consta que a ciência em relação à decisão do titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários se deu em 21/07/2020, por meio da entrega de correspondência com Aviso de Recebimento. A Recorrente, por sua vez, afirmou em sua peça de recurso (fls. 375) que foi pessoalmente cientificada da decisão da CRJ em 30/07/2020.

Não consta dos autos a data em que apresentado o recurso ao órgão competente.

Por meio de sua peça de Recurso Voluntário, a Recorrente reiterou as suas alegações em relação à parcela mantida do Auto de Infração, vale dizer, seus itens 1, 4, 5, e 6. A esse respeito, informou que haveria, ainda, dois aspectos a serem analisados nos itens mantidos no Auto de Infração.

A Recorrente sustentou em sua peça de recurso que a cobrança veiculada por meio do item 1 do Auto de Infração não deveria prosperar sob as alegações, em síntese, de que:

– inexiste previsão legal, sob a égide da Lei Complementar nº 116/2003 e da Lei nº 691/1984, que dê respaldo à incidência do ISS sobre a atividade de afretamento de embarcação, uma vez que tanto a lista prevista na Lei Complementar como aquela constante do Código Tributário Municipal são taxativas e não admitem interpretação extensiva ou emprego de analogia para fazer incidir o imposto sobre hipótese não contemplada;

– a jurisprudência tanto do STF quanto do STJ consagra o caráter taxativo da lista de serviços;

– a decisão recorrida manteve equivocadamente a classificação da atividade de afretamento de embarcações desenvolvida pela Recorrente no item 3 do art. 8º da Lei nº 691/84, correspondente ao item 3 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003;

– o afretamento de embarcação não pode ser equiparado a “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres” e, tampouco, a qualquer outro serviço tributável previsto no taxativo rol legal, uma vez que se trata de figura específica do Direito Marítimo, disciplinada no Código Comercial (art. 566 e seguintes) pelo que, juridicamente, possui identidade própria, sequer apresentando natureza análoga ou congênere ao serviço de locação de bens móveis;

– o art. 2º da Lei nº 9.432/1997 define as modalidades de afretamento em afretamento a casco nu (inciso I), afretamento por tempo (inciso II) e afretamento por viagem (inciso III);

Acórdão nº 19.245

– os contratos de afretamento podem ser celebrados sob modalidades que envolvem a transferência ou não da gestão náutica e comercial da embarcação, não consistindo em mera disponibilização das mesmas aos afretadores;

– o afretamento compreende diversas atividades-meio interligadas, as quais são executadas com a finalidade de apresentar as embarcações em plenas condições de navegabilidade, sendo certo que as referidas atividades não possuem caráter autônomo, tendo o propósito de viabilizar o desempenho da atividade-fim, qual seja, o afretamento de embarcação, não sendo remuneradas de forma isolada;

– os contratos objeto de fiscalização que deram ensejo à lavratura do item 1 foram celebrados pela Recorrente sob a modalidade *time charter*, vale dizer, afretamento por tempo determinado;

– nessa modalidade, as embarcações permanecem na posse do fretador (neste caso, a Recorrente), a quem compete a gestão náutica, que compreende a obrigação de armar e tripular as referidas embarcações, mantê-las e conservá-las adequadamente aparelhadas, a fim de que se apresentem em estado de navegabilidade, bem como capacitadas para o emprego em operações no mar territorial brasileiro;

– a obrigação do fretador no contrato de afretamento por tempo não traduz, isoladamente, uma obrigação de fazer, ou uma obrigação de dar. Trata-se, em verdade, de um contrato complexo, que envolve uma série de preparativos para adequação da embarcação e preparação da tripulação e, após, a entrega física da nave ao afretador;

– ainda que admitida a premissa da autoridade fiscal de que o afretamento de embarcações consistiria em um serviço prestado mediante locação de bens móveis, o óbice oposto pela Súmula Vinculante nº 31 do STF seria intransponível, na medida em que, por meio dessa súmula, o STF asseverou ser inconstitucional a exigência de ISS sobre locação de bens; e que

– o STJ entende que não incide ISS sobre nenhuma das modalidades de afretamento (a casco nu, por tempo ou por viagem).

No que se refere aos itens 4, 5 e 6, a Recorrente sustentou que as respectivas cobranças não deveriam prosperar sob as alegações, em síntese, de que:

– a cobrança do ISS sobre os serviços tomados de prestadores que não estão localizados no Município do Rio de Janeiro pelo fato destes não possuírem cadastro no CEPOM extrapola a sua competência territorial, estipulada pelo Código Tributário Nacional e pela Lei Complementar nº 116/03 nos termos estabelecidos pelo art. 146, da Constituição;

– o critério de interpretação do surgimento da obrigação tributária, denominado de aspecto espacial, diz respeito ao local de concretização do fato gerador e decorre do princípio da territorialidade da lei tributária, o qual determina a lei aplicável às situações levando em consideração o local de ocorrência do fato gerador;

Acórdão nº 19.245

– a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 3º, considera como regra geral para determinação do local de ocorrência do fato gerador do ISS o local do estabelecimento do prestador do serviço ou, na sua falta, o local do seu domicílio, definindo, assim, a competência impositiva em matéria de ISS para os municípios;

– somente nas hipóteses excepcionais previstas nos incisos do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 o imposto será devido no local do estabelecimento tomador. Apenas nesses casos o município em cujo território é prestado o serviço passa a ter competência impositiva para exigência do ISS;

– os serviços tomados pela Recorrente e objeto dos itens 4, 5 e 6 do Auto de Infração não estão incluídos nas referidas exceções, conforme se verifica na descrição do próprio Auto de Infração;

– a Lei nº 691/1984, ao criar a regra de retenção do ISS inerente ao CEPOM (Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios), acabou por extrapolar a competência que lhe foi atribuída pela legislação complementar que, por expressa previsão constitucional, estabeleceu regras para dirimir conflito de competência entre os entes da federação;

– o descumprimento de obrigação acessória não pode servir de suporte jurídico para transferir a competência tributária, tal como pretendeu a Fiscalização através do lançamento que é combatido;

– a discussão acerca da constitucionalidade das normas municipais que estabeleceram a obrigatoriedade de cadastramento de empresas prestadoras situadas em outros municípios teve repercussão geral reconhecida pelo STF.

Ao final da peça de recurso, a Recorrente protestou, em homenagem ao princípio da verdade material, pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a prova documental complementar que porventura venha se mostrar necessária ao deslinde do presente processo.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento dos Recursos de Ofício e Voluntário.

É o relatório.

Acórdão nº 19.245

V O T O
Conselheiro **RELATOR**
(Vencedor quanto ao Recurso Voluntário)

RECURSO DE OFÍCIO

No item 2, objeto do recurso de ofício, exige-se ISS sobre “serviços de aluguel de embarcações”. Tal exigência, como muito bem observado pela CRJ e pela d. Representação da Fazenda, estava relacionada à atividade de afretamento de embarcações a casco nu, hipótese em que o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, nos termos do inciso I do art. 2º da Lei nº 9.432/1997.

Em outras palavras, trata-se de mera locação de bem móvel, desacompanhada de qualquer serviço, a atrair a incidência da Súmula Vinculante nº 31 do STF e, consequentemente, afastar a exigência de ISS.

Correta, assim, a decisão da CRJ, razão pela qual NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Já no item 1 do Auto de Infração, exige-se ISS sobre a atividade de afretamento por tempo, isto é, quando a embarcação permanece na posse do afretador (a Recorrente), a quem compete a operação náutica por meio da sua tripulação, nos termos do inciso II do art. 2º da Lei nº 9.432/1997, ou seja, “a obrigação de armar e tripular as referidas embarcações, mantê-las e conservá-las adequadamente aparelhadas, a fim de que se apresentem em estado de navegabilidade, bem como capacitadas para o emprego em operações no mar territorial brasileiro” (fl. 379/380).

Trata-se, segundo entendo, de contrato complexo, que envolve tanto a locação do navio como a prestação de serviços.

Duas controvérsias são instauradas a partir daqui. A primeira é saber se tal atividade poderia, em teoria, ser objeto de tributação pelo ISS, em virtude do entendimento fixado pelo STF na Súmula Vinculante nº 31. A segunda é saber se tal atividade estaria enquadrada no item 3 do art. 8º da Lei nº 691/1984, como indicado no Auto de Infração.

A Súmula Vinculante nº 31 do STF dispõe que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Acórdão nº 19.245

Posteriormente, por meio do julgamento do Tema 212, o STF esclareceu que “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços.”

E inúmeros julgados se seguiram naquela Corte sobre a possibilidade de incidência de ISS em contratos mistos, quando não há segregação clara entre a locação de bens móveis e o serviço, seja no que diz respeito ao objeto, seja no que diz respeito ao preço. A título ilustrativo, confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO.

A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. Agravo regimental conhecido e não provido.

(Rcl 14290 AgR, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22-05-2014)

Nessa mesma linha, aliás, é o § 1º do art. 2º da IN SMF nº 15/2012, ao dispor que, “...considera-se locação de bens móveis pura e simples aquela desacompanhada de qualquer prestação de serviço.”

Claro está, portanto, que, potencialmente, não existe, em teoria, óbice constitucional à tributação pelo ISS de contratos mistos, que envolvam locação e serviços, como é o caso do afretamento por tempo.

Vencida essa primeira etapa, resta saber se o afretamento por tempo pode ser enquadrado no item 3 do art. 8º da Lei nº 691/1984, como indicado no Auto de Infração.

Ao apreciar o Tema 296, concluiu o STF que “é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.”

Acórdão nº 19.245

Na realidade, tal conclusão reflete entendimento já prevalente naquela Corte há muitos anos, no sentido de que comportam “interpretação ampla os seus tópicos” (vide RE 361829, Relator Ministro CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13-12-2005).

Mas o que significa interpretar extensivamente cada tópico da lista? Em essência e sem ignorar a riqueza de trabalhos acadêmicos envolvendo tal matéria, significa extrair do texto uma interpretação que alcance outras atividades que não apenas aquelas expressamente (textualmente) listadas, mas que tenham relação de identidade com aquilo que está contido no texto legal, sem implicar numa construção analógica (por mera semelhança de alguns elementos, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN). Na prática, entretanto, nem sempre é fácil definir até onde exatamente vai a interpretação extensiva e onde começa a analogia.

Um bom exemplo de interpretação extensiva ocorreu quando o STJ concluiu que seria possível tributar outras atividades bancárias que não apenas aquelas expressamente mencionadas no item 96 do Decreto-lei nº 406/1968, com a redação dada pela LC nº 56/1987 (Súmula 424). A lei enumerava uma série de atividades bancárias típicas:

96. Instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central: fornecimento de talão de cheques; emissão de cheques administrativos; transferência de fundos; devolução de cheques; sustação de pagamento de cheques; ordens de pagamento e de crédito, por qualquer meio; emissão e renovação de cartões magnéticos; consultas em terminais eletrônicos; pagamentos por conta de terceiros, inclusive os feitos fora do estabelecimento; elaboração de ficha cadastral; aluguel de cofres; fornecimento de segunda via de avisos de lançamento de extrato de contas; emissão de carnês (neste item não está abrangido o ressarcimento, a instituições financeiras, de gastos com portes do Correio, telegramas, telex e teleprocessamento, necessários à prestação dos serviços);

Na ótica do STJ, o simples fato de uma atividade bancária típica não estar expressamente mencionada nessa listagem (até porque poderia eventualmente ser desenvolvida após a edição da lei) não afastava a incidência do ISS, pois da interpretação extensiva do referido dispositivo se extraía a ideia de que a intenção do legislador foi alcançar todas as atividades bancárias.

Examinando especificamente o caso do afretamento, em todas as suas modalidades, incluindo por tempo, o STJ tem entendido que ele não está contido na Lei Complementar nº 116/2003 (ou no Decreto-lei nº 406/1968), como se infere dos seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CPC/2015. APLICABILIDADE. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO POR TEMPO. CONTRATO COMPLEXO, QUE ENVOLVE LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DE DESMEMBRAMENTO PARA EFEITOS FISCAIS. ILEGITIMIDADE

Acórdão nº 19.245

DA TRIBUTAÇÃO. MULTA PREVISTA NO ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o agravo interno.

II - O afretamento por tempo é aquele em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado. Tais contratos integram o rol das espécies contratuais complexas, em que há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço, não sendo possível os seus desmembramentos para efeitos fiscais, revelando-se, por conseguinte, incabível a tributação pelo ISS. Precedentes.

III - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improviso do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

IV - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp n. 2.116.637/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 16/5/2024.)

Do qual se extrai a seguinte passagem no voto:

A matéria já foi examinada por esta Corte, tendo sido firmada a compreensão segundo a qual "os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que "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" (REsp n. 1.054.144/RJ, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/11/2009, DJe de 9/12/2009.) Na mesma linha: [...]

Escorreito o posicionamento do tribunal no sentido de que "o Superior Tribunal de Justiça ao analisar a questão reconheceu a complexidade dos contratos de afretamento por tempo, uma vez que envolvem além da locação do bem a prestação de alguns serviços, mas entendeu que estes não podem ser desmembrados para efeitos fiscais e, portanto, não são passíveis de incidência de ISSQN"

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. CONTRATO DE AFRETAMENTO MARÍTIMO POR PERÍODO DETERMINADO. ISS. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

Acórdão nº 19.245

1. O acórdão encontra-se em sintonia com a jurisprudência do STJ que se firmou no sentido de reconhecer a ilegalidade da tributação de ISS às operações de afretamento de embarcações, em qualquer de suas modalidades.

2. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.889.346/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/11/2021, DJe de 10/12/2021.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ISSQN. CONTRATO DE AFRETAMENTO POR TEMPO DE EMBARCAÇÃO. AVENÇA COMPLEXA. DESMEMBRAMENTO PARA EFEITOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE. LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI 406/68.

1. Conforme dito anteriormente, o Tribunal a quo, constatando que o contrato firmado era de afretamento por tempo, negou provimento à Apelação do ora agravante, haja vista a ausência de previsão de tal serviço na lista anexa do Decreto-Lei 406/68. Incidência da Súmula 83/STJ.

2. "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". (REsp 792.444/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 26/9/2007, p. 207.)

3. Ademais, é inviável rever as conclusões do acórdão recorrido de modo diverso sem a análise das cláusulas contratuais e demais provas dos autos. Incidência das Súmulas 5 e 7 do STJ.

4. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.756.960/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 26/4/2021, DJe de 1/7/2021.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973 NÃO CONFIGURADA. ISS. AFRÉTAMENTO DE NAVIO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO DO AUTOR AFERIDO MEDIANTE A ACURADA ANÁLISE DAS PROVAS CARREADAS AOS AUTOS. MODIFICAÇÃO DO JULGADO QUE REQUER O REVOLVIMENTO DE PROVAS, DEFESO EM RESP. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DE NITERÓI/RJ A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Acórdão nº 19.245

1. Não restou demonstrada a alegada violação do art. 535, II do CPC/1973, tendo em vista o fato de que a lide foi resolvida nos limites propostos e com a devida fundamentação. As questões postas a debate foram decididas com clareza, não tendo havido qualquer vício que justificasse o manejo dos Embargos de Declaração. Observe-se, ademais, que o julgamento diverso do pretendido, como na espécie, não implica ofensa à norma ora invocada.

2. O Tribunal de origem valeu-se da acurada análise dos autos para extrair suas conclusões, asseverando que se trata de questões exclusivamente de direito, que independe de dilação probatória. 3.

Dessa forma, contrastando as alegações da parte recorrente com o que foi decidido pelo Tribunal de origem, é de se consignar que a modificação do acórdão recorrido, a fim de se acolher a alegação da suposta ausência de prova do direito líquido e certo demanda nova incursão no conteúdo probatório dos autos. Contudo, o reexame de provas é defeso em Recurso Especial. Precedentes: AgInt no AREsp. 983.182/SP, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 24.5.2017; AgInt no AREsp. 902.897/RS, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 3.4.2017; AgRg no Ag 1.378.589/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 13.9.2011.

4. Segundo entendimento consolidado nesta Corte Superior, é ilegítima a incidência do ISS em relação ao afretamento de embarcação. Precedentes: AgRg no REsp. 1.413.650/RJ, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 16.9.2015; AgRg no REsp. 1.512.344/RJ, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 26.5.2015.

5. Agravo Interno do Município de Niterói/RJ a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.386.783/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 12/12/2017, DJe de 18/12/2017.)

Ainda, confiram-se as seguintes decisões monocráticas no mesmo sentido:

[...] Em que pesem os fundamentos do acórdão recorrido, no sentido de entender que caberia ao contribuinte autuado demonstrar que os valores constantes da base de cálculo do ISSQN não dizem respeito tão somente à atividade de prestação de serviços, o que houve, na prática, foi o desmembramento do contrato complexo para efeitos fiscais a fim de tributar os serviços. Contudo, tal entendimento destoa de orientação já consolidada do âmbito do STJ no sentido de que "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos, não podem ser desmembrados para efeitos fiscais e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". (REsp 792.444/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 26/9/2007, p. 207.). Nessa linha, inviável a posição adotada pelo aresto combatido que concluiu pela possibilidade desmembramento do contrato para fins de atrair a incidência de ISS somente com relação à prestação de serviços. [...]

Acórdão nº 19.245

(REsp n. 2.004.251, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 03/08/2022.)

[...] Ainda que superado o referido impedimento, destaco que a orientação adotada pela Corte de origem, no sentido de reconhecer a ilegalidade da tributação de ISS às operações de afretamento de embarcações, em qualquer de suas modalidades, encontra perfeita harmonia à jurisprudência do STJ acerca do tema. [...]

(AREsp n. 1.491.542, Ministro Gurgel de Faria, DJe de 20/10/2020.)

De fato, examinando os subitens do item 3 do art. 8º da Lei nº 691/1984, verifica-se que nenhum deles, nem de longe, se amolda à situação sob exame (como ocorria, por exemplo, com os serviços bancários):

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

3.01 - Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.02 - 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.

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

3.04 - Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

Enquadrar o afretamento a tempo nesse dispositivo exigiria, assim entendo, o emprego da analogia (o que é vedado) e não mera interpretação extensiva.

Não se desconhece a existência de alguns precedentes desse C. Conselho em que se reconheceu a incidência de ISS sobre o contrato de afretamento por tempo.

Por exemplo, no acórdão 17.986, o i. Conselheiro Presidente, Dr. Fernando Miguez Bastos da Silva, em seu voto vencedor, adotou, como razões de decidir, a promoção da d. Representação da Fazenda, então elaborada pela Dra. Rachel Guedes, na qual reconhece os julgados do STJ em favor dos contribuintes, mas pontua, com muita propriedade, que haveria uma certa sinalização, nos julgados mais recentes daquele Tribunal, em se limitar a não incidência do ISS aos afretamentos a casco nu, fazendo referência ao AgRg no REsp 1.512.344 e ao AgRg no REsp 1.413.650, ambos de 2015.

Essa sinalização, entretanto, que em 2015 talvez fizesse sentido, parece não ter se concretizado. Nos 6 julgados anteriormente mencionados, fica claro o posicionamento do STJ a respeito, a alcançar todas as modalidades de afretamento.

Acórdão nº 19.245

Em resumo, portanto, entendo que a tributação seria constitucionalmente possível, mas não há previsão legal para tanto, situação semelhante a que ocorreu com a franquia antes da LC nº 116/2003:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS CONTRATOS DE FRANQUIA APÓS A VIGÊNCIA DA LC 116/2003. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO STF (TEMA 300 - RE 603.136/RJ). AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 603.136/RJ, sob a sistemática da repercussão geral, firmou a tese de que "É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003)" (Tema 300 /STF).
2. No recurso especial provido pela decisão agravada, o Município de São Paulo/SP referiu-se tão somente à incidência do ISS após a entrada em vigor da Lei Complementar 116/2003, ficando mantido o entendimento firmado pelo acórdão recorrido quanto ao reconhecimento da inexigibilidade do ISS sobre atividades de franquia durante a vigência da Lei Complementar 56/1987, visto que essa atividade não se enquadrava na lista de serviços anexada à norma.
3. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt nos EDcl no AgInt nos EDcl no REsp n. 1.719.189/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 5/6/2023, DJe de 22/6/2023.)

Por sua vez, os itens 4, 5 e 6 do Auto de Infração tratam da exigência de ISS sobre serviços tomados pela Recorrente de prestadores que não estão localizados no Rio de Janeiro e não possuem cadastro no CEPOM, em virtude da responsabilidade, nesta hipótese, atribuída ao tomador pela retenção do imposto, a teor da conjugação do art. 14-A com o art. 14, inciso XXII, todos da Lei nº 691/1984.

Sucede que o STF, quando do julgamento do Tema 1020, concluiu ser "incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município, impondo-se ao tomador o recolhimento do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória". Do voto então proferido, destaca-se o seguinte trecho:

A norma, ao estipular a "penalidade" de retenção do ISS pelo tomador dos serviços, nos casos em que o prestador, situado em outro Município, não observar a obrigação acessória de cadastramento na Secretaria Municipal, opera verdadeira modificação do critério espacial e da sujeição passiva do tributo, revelando duas impropriedades formais: a usurpação da competência legislativa da União, a quem cabe editar a norma geral nacional sobre a matéria, e a inadequação do móvel legislativo, considerada a exigência constitucional de veiculação por lei complementar.

Acórdão nº 19.245

A d. Representação da Fazenda reconhece a existência de tal entendimento, proferido em sede de repercussão geral, bem como que a legislação municipal foi modificada pelo art. 35 da Lei Complementar Municipal nº 235/2021, para afastar a exigência de retenção do imposto pelo tomador em tal situação.

Entretanto, pondera a d. Representação da Fazenda que, na ausência de comando que imponha a aplicação retroativa da norma revogada, deve prevalecer, para o período pretérito (tal como o dos fatos tratados neste Auto de Infração), os dispositivos da norma revogada, nos termos do art. 144 do CTN.

Entendo que a revogação dos artigos 14-A, e 14, inciso XXII, pela Lei Complementar nº 235/2021 apenas expurgou os enunciados viciados do texto legal, visando a compatibilizar a legislação municipal com o entendimento do STF, de modo a não restarem dúvidas sobre a inexigibilidade do cadastro e da retenção.

Por força da regra constante do Regimento Interno deste Conselho (art. 82-A, § 2º), deve ser reconhecida a inconstitucionalidade da exigência, nos termos do que decidido pelo STF em repercussão geral. Nesse sentido, aliás, já decidiu esse E. Conselho, como se observa do acórdão 18.368, julgado em 2023:

ISS – RESPONSABILIDADE – CADASTRO DE PRESTADORES DE SERVIÇO – ARTIGOS 14, XXII E 14-A DA LEI N° 691/1984 – RETENÇÃO DO IMPOSTO PELA FAZENDA MUNICIPAL – RESTITUIÇÃO A exigência do Imposto Sobre Serviços com fundamento nos artigos 14, inciso XXII e 14-A, do CTM, deve ser afastada, em conformidade com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.167.509/SP, sob o rito da repercussão geral (Tema 1.020), com vistas a reconhecer o direito do prestador do serviço à restituição do imposto indevidamente retido pela Fazenda Municipal. Aplicação do art. 82-A, § 2º, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes. Recurso Voluntário provido. Decisão unânime.

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo a decisão da CRJ na parte em que havia cancelado o item 2 do Auto de Infração, e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, cancelando os itens 1, 4, 5 e 6 do Auto de Infração.

VOTO VENCIDO
Conselheiro **RAFAEL GASPAR RODRIGUES**

Ousou-se discordar parcialmente do duto Conselheiro Relator, apesar de seu substancioso voto, pelos motivos que adiante se declinam. Tal divergência restringe-se, vale deixar claro *ab initio*, ao cancelamento do item I do Auto de Infração, defendida no voto vencedor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.245

O cerne da discussão é de fácil entendimento, ainda que as implicações jurídicas sejam muitas e nem sempre simples. Cinge-se a controvérsia acerca da incidência do ISSQN nos serviços prestados no âmbito dos conhecidos contratos de afretamento de embarcações por tempo.

Pois bem, como bem apontado no voto vencedor, é indene de dúvidas, há tempos, que a jurisprudência pacífica, tanto do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, quanto do Superior Tribunal de Justiça, aponta para a não incidência, com fulcro na alegada falta de previsão legal e no argumento de serem contratos complexos, que não poderiam ser desmembrados para fins tributários. Este signatário discorda, contudo, *data maxima venia*, dos fundamentos assumidos pelas decisões judiciais – como já se teve a oportunidade de defender, inclusive, em trabalho acadêmico publicado há mais de dez anos¹.

Ocorre que, ao sentir deste julgador administrativo, as atividades desenvolvidas pela Recorrente nada mais são do que serviços de apoio marítimo à exploração e exploração de petróleo. Tal impressão se reforça pelo fato que, no próprio cadastro da sociedade junto à Receita Federal, sua atividade principal é a de “navegação de apoio marítimo” (código 50.30-1-01).

Pois bem, partindo dessa premissa, entende este conselheiro que há, de fato, previsão legal de incidência do imposto municipal sobre os serviços prestados. Veja-se o que prevê o item 7.21 da lista anexa à LC nº 116/2003:

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretação, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais. (Os grifos não são do original).

E nem tampouco o fato de, inequivocamente, se tratar de um contrato complexo (já que reúne obrigações de dar e fazer) pode configurar óbice à tributação pelo ISSQN. O que mais seria o contrato de *franchising*, senão uma reunião de obrigações tais como, comumente, cessão de direitos, treinamento de pessoal, manutenção de equipamentos, exclusividade para compra e venda de mercadorias, entre outras? Ainda assim, o Pretório Excelso firmou entendimento, na tese exarada do tema 300 de repercussão geral, pela incidência do ISS sobre os contratos de franquia.

Ressalte-se, por fim, que entende este julgador que a alteração da capituloção legal do serviço prestado pelo Recorrente ora proposta não configuraria cerceamento do direito de defesa, já que o contencioso administrativo se instaurou e desenvolveu orbitando a controvérsia acerca da incidência do imposto nos contratos de afretamento por tempo. Foi disso que o contribuinte sempre se defendeu, colacionando substanciosas razões. E é disso que ora se discorda.

¹ RODRIGUES, R. G. Questões Controvertidas Acerca da Tributação pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nos Serviços de Apoio Marítimo Relacionados à Exploração do Petróleo. In: VIII Seminário Nacional de Melhores Práticas e Propostas de Gestão da Arrecadação e do Gasto Municipal (SENAM) / VII Encontro sobre Julgamento Administrativo Tributário (EJUMT), 2015, São Paulo. GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL E TRIBUTOS MUNICIPAIS. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 5.

Acórdão nº 19.245

Por esses motivos, outra opção não restou, senão a de divergir em parte do douto Conselheiro Relator, motivo pelo qual se votou pelo PROVIMENTO apenas PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, mantendo-se o item I do Auto de Infração.

VOTO VENCIDO

(Quanto ao Recurso Voluntário)

Conselheiro **MARCIO BRENO OLIVEIRA CORREA**

ITEM 1 DO AUTO DE INFRAÇÃO

Peço vênia para discordar do entendimento perfilhado pelo ilustre Relator.

O serviço objeto do **item 1 do Auto de Infração** diz respeito ao afretamento de embarcação por tempo, modalidade que, nos termos do art. 2º, II, da Lei nº 9.432/1997, consiste no “*contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado*”.

Nesse modelo contratual, o afretador assume o uso e a operação comercial da embarcação durante o período ajustado, mas a posse direta e a gestão náutica permanecem com o armador, que se responsabiliza pela tripulação, armamento, manutenção e conservação do navio. Diferencia-se, portanto, do afretamento a casco nu, no qual o afretador recebe a embarcação desarmada e sem tripulação, assumindo integralmente sua operação.

Assim, é incontroverso que o afretamento por tempo envolve não apenas a disponibilização do bem, mas também a execução de serviços náuticos especializados, o que afasta o enquadramento como locação pura e simples de bens móveis, sem risco de violação à Súmula Vinculante nº 31 do STF.

A natureza mista do contrato, que envolve, em parte, locação de bens, não impede a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, reconheceu que a presença de elementos de locação ou cessão de bens dentro de uma relação contratual não afasta, por si só, a caracterização de prestação de serviços.

Recorde-se, nesse sentido, que, no julgamento da **ADI 4.784/DF**, o Plenário do STF fixou a tese de que “é constitucional a cobrança do ISS sobre o contrato de franquia postal”, entendimento que reafirma a possibilidade de incidência do imposto sobre atividades complexas de natureza mista.

Acórdão nº 19.245

Veja-se que o contrato de franquia postal representa uma relação complexa, que abrange não só a cessão do direito de uso de marca, mas diversas outras obrigações a serem cumpridas pelos contratantes. A unidade contratual desse conjunto de obrigações é intrínseca, de modo que não é possível, para fins de incidência do ISS, realizar o fracionamento entre aquelas “de dar” e as “de fazer”. Assim, as relações jurídicas submetidas à incidência do ISS podem possuir natureza complexa, sem que isso impeça a configuração da materialidade do imposto.

De igual modo, no **AgReg na Reclamação 14.290**, de 2014, o Supremo afastou a aplicação da Súmula Vinculante 31 em caso de locação de **maquinário acompanhada da disponibilização de mão de obra para operá-lo**, reconhecendo que **a presença de equipamentos locados não descaracteriza a prestação de serviços**. Para a Corte, “A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional.”

Ainda, na **ADI 5.869**, o STF considerou que a cessão de espaço para sepultamento abrange o serviço de custódia dos restos mortais, constituindo atividade mista sujeita à tributação pelo ISS. Em seu voto, o relator, ministro Gilmar Mendes, observou que a previsão de incidência do ISS sobre a cessão de uso de espaços em cemitérios, conforme prevista na lei, não pode ser reduzida a uma mera obrigação de dar, no sentido de locação do espaço físico puro e simples. “A atividade abarca também a custódia e a conservação dos restos mortais, que indubitavelmente se enquadram no conceito tradicional de serviços”.

Nessa ordem de ideias, com apoio na jurisprudência do STF para casos semelhantes, o simples fato de o contrato de afretamento por tempo envolver a cessão temporária de embarcação não impede a incidência do ISS, pois o **núcleo da obrigação é a prestação de serviços de navegação, operação e gestão náutica**.

O item 3 do art. 8º da Lei Municipal nº 691/1984, com redação da Lei nº 3.691/2003, contempla essa atividade, e a Instrução Normativa SMF nº 15/2012 estabelece que apenas a locação de bens móveis desacompanhada de qualquer prestação de serviço se encontra excluída da tributação. Além disso, a **Lei Complementar 116/2003**, que sucedeu o Decreto-Lei nº 406/1968, ampliou a abrangência da lista de serviços, de modo que, em seu item 3, passou a prever expressamente a **tributação sobre serviços prestados mediante locação**, o que evidencia a intenção legislativa de admitir o imposto sobre atividades em que a locação se apresenta como **elemento instrumental** da prestação. Essa redação moderna reflete a compreensão de que a tributação recai sobre o aspecto econômico preponderante da prestação, e não sobre a mera forma jurídica do contrato.

Acórdão nº 19.245

Nesse ponto, não é demais lembrar que o § 5º do art. 1º, do Regulamento do ISS, preconiza que “*para fins de incidência do imposto, os fatos geradores encontram-se previstos nos itens da lista de serviços constante do caput, assumindo os subitens caráter meramente exemplificativo*”.

Por conseguinte, o **afretamento por tempo** enquadr-se na hipótese de incidência do ISS, pois envolve a prestação de serviços de natureza náutica, operacional e de gestão, compatíveis com o item 3 da lista anexa à LC nº 116/2003. Também a jurisprudência administrativa deste Conselho (Acórdão nº 14.653, de 4 de setembro de 2014) já reconheceu que “a atividade de afretamento de embarcações tripuladas, por não caracterizar locação de bens móveis pura e simples, está sujeita à tributação do ISS, porquanto não alcançada pela Súmula Vinculante 31”.

Nesse contexto, e em consonância com o **Tema 296 da repercussão geral do STF**, segundo o qual a lista de serviços é taxativa, mas admite interpretação extensiva para alcançar atividades inerentes às descritas, não há óbice à manutenção da tributação.

ITENS 4, 5 E 6 DO AUTO DE INFRAÇÃO

No que se refere aos **itens 4, 5 e 6 do Auto de Infração**, relativos à falta de retenção de ISS por ausência de inscrição do prestador no **Cadastro de Empresas Prestadoras de Outros Municípios – CEPOM**, as exigências foram constituídas de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores. Embora os dispositivos da Lei nº 691/1984 que disciplinavam o CEPOM tenham sido posteriormente revogados pela Lei Complementar Municipal nº 235/2021, a lei revogadora, conforme bem pontuou a douta Representação da Fazenda, não possui efeito retroativo.

Cumpre analisar, contudo, sobre esse tema, a alegação de que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o **Recurso Extraordinário 1.167.509/SP (Tema 1020)**, teria declarado a inconstitucionalidade do CEPOM, o que impediria a exigência combatida pelo Recurso Voluntário. Essa interpretação, conforme se verá nas linhas subsequentes, não procede, porque o julgamento teve por objeto lei **do Município de São Paulo**, e não a do Município do Rio de Janeiro.

Mesmo em sede de repercussão geral, a tese firmada vincula casos idênticos apenas quando há correspondência direta entre a lei julgada inválida e o caso concreto. Com efeito, o STF, até o momento, vem rejeitando a chamada **transcendência dos motivos determinantes**, conforme reiterado na **Rcl 8.168/SC** (Rel. orig. Min. Ellen Gracie, Red. p/ acórdão Min. Edson Fachin, Plenário, 19/11/2015) e na **Rcl 22.012/RS** (Rel. Min. Dias Toffoli, Red. p/ acórdão Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, 12/9/2017). Assim, os **fundamentos** de uma decisão não se projetam automaticamente para outras leis, ainda que semelhantes à declarada inconstitucional.

Por essa razão, ainda que se entenda que a declaração de inconstitucionalidade em recurso extraordinário com repercussão geral possua efeitos vinculantes e eficácia erga omnes, cumpre ter em mente que a parte da decisão do STF que opera tais efeitos não são seus fundamentos, **mas sim a parte dispositiva do acórdão**.

Acórdão nº 19.245

Anote-se, pela relevância, que os **fundamentos** dos ministros, embora possam levar a um mesmo resultado (declaração de inconstitucionalidade), nem sempre são idênticos. Então, não haveria, nesses casos, como tomar como referência vinculante os fundamentos, já que podem ser diversos para cada ministro do STF.

No caso do citado **Recurso Extraordinário 1.167.509/SP**, a **parte dispositiva** tem o seguinte teor: *"o Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.020 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, para declarar incompatível com a Constituição Federal a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração local, instituída pelo Município de São Paulo em desfavor de prestadores de serviços estabelecidos fora da respectiva área, imputada ao tomador a retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória, assentada a inconstitucionalidade do artigo 9º, cabeça e § 2º, da Lei nº 13.701/2003, com a redação decorrente da Lei nº 14.042/2001, nos termos do voto do Relator, ...".*

Perfilhamos, pois, que o melhor entendimento, em nome da segurança jurídica, deve ser no sentido de que a parte da decisão que vincula a administração pública é seu **dispositivo**.

Dessa forma, enquanto não houver pronunciamento específico e definitivo do Supremo Tribunal Federal sobre a **lei do Município do Rio de Janeiro** que instituiu o CEPOM, não cabe, data vénia, a este Egrégio Conselho de Contribuintes afastar sua aplicação.

Lado outro, sob o prisma do **consequencialismo jurídico** (conforme arts. 20 e 21 da LINDB), também seria temerário adotar, sem base normativa bem definida, a teoria da transcendência dos motivos determinantes para aplicar ao Município do Rio de Janeiro os efeitos de decisão proferida pelo STF em relação ao município de São Paulo. Tal postura implicaria, em última análise, reconhecer a nulidade retroativa da lei carioca e admitir o dever de o Município vir a restituir todos os valores retidos com fundamento no CEPOM, o que acarretaria impacto fiscal relevante para as finanças municipais, contrariando o dever de prudência e de preservação do interesse público que orienta a atuação da Administração Tributária.

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, mantendo-se a tributação incidente sobre o afretamento por tempo, por se tratar de prestação de serviços complexa e mista, alcançada pelo item 3 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003 e do art. 8º da Lei nº 691/1984, bem como a exigência fiscal relativa às retenções do ISS com base na legislação do CEPOM vigente à época dos fatos.

É como voto.

Acórdão nº 19.245

DECLARAÇÃO DE VOTO
Conselheiro **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

Acompanhei o voto do i. Conselheiro Relator IURI ENGEL FRANCESCUCCI pelo provimento do Recurso Voluntário, não obstante, no que se refere ao item 1 do Auto de Infração, julguei oportuno registrar as razões pelas quais alterei meu entendimento quanto à questão ali controvertida.

Em seu substancioso voto, o i. Conselheiro Relator colacionou precedente deste E. Conselho de Contribuintes – em que votei pela manutenção de exigência fiscal atinente ao *afretamento de embarcação por tempo* –, fazendo o seguinte destaque:

Por exemplo, no acórdão 17.986, o i. Conselheiro Presidente, Dr. Fernando Miguez Bastos da Silva, em seu voto vencedor, adotou, como razões de decidir, a promoção da d. Representação da Fazenda, então elaborada pela Dra. Rachel Guedes, na qual reconhece os julgados do STJ em favor dos contribuintes, mas pontua, com muita propriedade, que haveria uma certa sinalização, nos julgados mais recentes daquele Tribunal, em se limitar a não incidência do ISS aos afretamentos a casco nu, fazendo referência ao AgRg no REsp 1.512.344 e ao AgRg no REsp 1.413.650, ambos de 2015.

Essa sinalização, entretanto, que em 2015 talvez fizesse sentido, parece não ter se concretizado. Nos 6 julgados anteriormente mencionados, fica claro o posicionamento do STJ a respeito, a alcançar todas as modalidades de afretamento.

Assiste razão ao i. Conselheiro Relator quando afirma que a orientação firmada pelo C. Superior Tribunal de Justiça findou por consolidar-se, de lá para cá, no sentido da impossibilidade de tributação pelo ISS sobre qualquer das modalidades de afretamento de embarcações.

Os fundamentos utilizados nas decisões colacionadas pelo Relator, oriundas de ambas as Turmas de Direito Público do STJ, apresentam-se sob duas óticas distintas: a primeira, diz com a impossibilidade de desmembramento de contrato complexo para efeitos fiscais a fim de tributar pelo ISS os serviços envolvidos no afretamento de embarcações por tempo; a segunda, refere-se à impossibilidade de tributação da atividade de afretamento de embarcações por esta não constar relacionada na lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Com relação ao primeiro dos fundamentos, não restei convencido de sua higidez porquanto, ao meu sentir, tal entendimento sobre a impossibilidade de desmembramento de contrato complexo como justificativa para afastar a tributação do ISS estaria a colidir com o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 603.136 (Tema 300 da Repercussão Geral), referente à tributação da atividade de franquia, como bem lembrou o i. Conselheiro RAFAEL GASPAR RODRIGUES, em seu voto divergente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.245

Por outro lado, com referência ao segundo dos fundamentos, que se escora na ausência de previsão da atividade de afretamento de embarcações na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, curvo-me, diante do atual cenário jurisprudencial, ao entendimento já consolidado pelo STJ, por enxergar como multíssimo improvável qualquer reconsideração por parte daquele nobre Sodalício ou mesmo uma eventual superação do entendimento pelo STF.

Saliento, ademais, que tal entendimento consolidado no STJ, sob ambos os fundamentos, também já segue espelhado e consolidado no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (vide Apelação [0180910-48.2022.8.19.0001](#), julgada em 15/10/2025; Apelação 0091172-49.2022.8.19.0001, julgada em 07/08/2025; Apelação 0024081-02.2015.8.19.0028, julgado em 22/06/2022; Apelação 0003855-97.2020.8.19.0028, julgada em 03/02/2022).

Ainda no que se refere à ausência de previsão da atividade de afretamento de embarcações na lista de serviços tributáveis pelo ISS, o i. Conselheiro Relator suscitou a semelhança de tal situação com aquela que ocorreu na atividade de franquia, quando realizada antes do advento da LC nº 116/2003, tendo o STJ fixado a inexigibilidade do ISS sobre atividades de franquia durante a vigência da Lei Complementar nº 56/1987, porque tal atividade não se enquadrava na lista de serviços anexa (REsp 1.131.872/SC)).

Vale registrar que este E. Conselho de Contribuintes também se rendeu, no caso dos contratos de franquia celebrados sob a égide da LC nº 56/1987, ao entendimento consolidado do STJ², conforme revela o Acórdão nº 17.773, de 12/08/2021, cuja ementa seguiu vazada nos seguintes termos:

ISS – SERVIÇOS POSTAIS E TELEMÁTICOS – AGÊNCIAS FRANQUEADAS – ENQUADRAMENTO COMO ADMINISTRAÇÃO DE BENS E NEGÓCIOS DE TERCEIROS – LEI COMPLEMENTAR Nº 56/1987 – TRIBUTAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA Os serviços postais e telemáticos prestados por empresas franqueadas dos Correios sob a égide da LC nº 56/1987, em que pese enquadrados pelo Fisco como administração de bens e negócios de terceiros, não sofrem a incidência do ISS, em observância ao princípio da legalidade tributária. Aplicação do entendimento firmado pelo STJ no REsp 1.131.872-SC, sob o rito repetitivo. Decisão unânime.

Peço vêrias, por fim, para manifestar minha discordância em relação ao entendimento do i. Conselheiro RAFAEL GASPAR RODRIGUES no que tange ao novo enquadramento proposto para as atividades praticadas pela Recorrente, a saber no subitem 7.21 da lista anexa à LC nº 116/2003³, a partir da constatação de que o

² A diferença é que no caso da franquia o julgamento do STJ se deu em sede de repetitivo (Tema 399 - "Os serviços postais e telemáticos prestados por empresas franqueadas, sob a égide da LC 56/87, não sofrem a incidência do ISS, em observância ao princípio tributário da legalidade".)

³ 7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretação, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais. (grifos do autor do voto divergente).

Acórdão nº 19.245

cadastro da sociedade junto à Receita Federal registra como sua atividade principal a de “navegação de apoio marítimo” (código 50.30-1-01).

Embora admita que, em tese, os serviços de apoio marítimo diretamente ligados à exploração e exploração de petróleo possam ser enquadrados no subitem 7.21 da lista anexa à LC nº 116/2003, observo, no entanto, que os precedentes deste E. Conselho de Contribuintes somente admitem o reenquadramento, pelo julgador, das atividades praticadas pelo autuado e descritas na peça de autuação, se não acarretar cerceamento ou prejuízo ao direito de defesa, conforme revela, por exemplo, o Acórdão nº 17.398, de 27/08/2020, assim ementado:

ISS – FATO GERADOR – TIPIFICAÇÃO – O julgador poderá dar aos fatos descritos no Auto de Infração a tipificação que entenda a mais adequada, ainda que diversa da indicada no Auto de Infração, **quando não acarretar prejuízo ao direito de defesa.** (grifo nosso)

No caso ora sob exame, não tenho dúvida em afirmar que a Recorrente teria seu direito de defesa comprometido, eis que, em momento algum do presente contencioso, teria tido a oportunidade de defender-se do enquadramento proposto. Poderia, por exemplo, a Recorrente alegar, caso lhe fosse oportunizado, que “outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo” de que trata o subitem 7.21 da lista anexa à LC nº 116/2003 seriam tão somente aqueles ligados a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente ou saneamento, que representam os gêneros descritos no correspondente item 7 da lista de serviços anexa, de modo a respeitar um possível enquadramento como “congêneres” (interpretação extensiva admitida pelo STF em repercussão geral – Tema 296 – RE 784.439).

Inviável, portanto, diante do contexto acima descrito, consentir com o reenquadramento proposto.

É como voto.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são Recorrentes: 1º) **BOURBON OFFSHORE MARÍTIMA S.A. (DELBA MARÍTIMA NAVEGAÇÃO S.A.),** 2º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS** e Recorridos: 1º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS, 2º) BOURBON OFFSHORE MARÍTIMA S.A. (DELBA MARÍTIMA NAVEGAÇÃO S.A.).**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

Quanto ao Recurso de Ofício:

Acórdão nº 19.245

Por unanimidade, negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do Relator.

Quanto ao Recurso Voluntário:

Por maioria, dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro RELATOR.

Vencidos os Conselheiros RAFAEL GASPAR RODRIGUES e ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, que davam provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

Vencido o Conselheiro MARCIO BRENO OLIVEIRA CORREA, que negava provimento ao recurso, nos termos do seu voto.

O Conselheiro FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA apresentou declaração de voto.

Ausente das votações o Conselheiro RENATO DE SOUZA BRAVO, substituído pelo Conselheiro Suplente MARCIO BRENO OLIVEIRA CORREA.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

IURI ENGEL FRANCESCHUTTI
CONSELHEIRO RELATOR

RAFAEL GASPAR RODRIGUES
CONSELHEIRO

MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO
CONSELHEIRO

(Designado para assinar o voto vencido do Conselheiro MARCIO BRENO OLIVEIRA CORREA,
por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)