



Acórdão nº 10.745

Sessão do dia 04 de dezembro de 2008.

RECURSOS VOLUNTÁRIO E “EX-OFFICIO” Nº 10.354

Recorrentes: 1º) **FLUMINENSE FOOTBALL CLUB**

2º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Recorridos: 1º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

2º) **FLUMINENSE FOOTBALL CLUB**

Relator: Conselheiro **GIL MARQUES MENDES**

Representante da Fazenda: **RAUL ARARIPE NETO**

ISS – LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

A locação de bens móveis sujeita-se ao ISS, nos termos do inciso LXXIX do art. 8º da Lei nº 691/84, com redação da Lei nº 1.194/87. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

ISS – VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE

A veiculação de publicidade sujeita-se ao ISS, prevista no inciso LXXXVI do art. 8º da Lei nº 691/84, com redação dada pela Lei nº 1.194/87. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

ISS – ALÍQUOTA DE PUBLICIDADE

Aplica-se a alíquota de 3% no cálculo do ISS incidente sobre a divulgação de material publicitário, nos termos do art. 33 inciso II, item 3, da Lei nº 691/84, com redação dada pela Lei nº 1.513/89. Recurso de ofício improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS



Acórdão nº 10.745

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 143/145, que passa a fazer parte integrante do presente.

“O presente processo tem início com o Auto de Infração n.º 99.070, de 23/10/2003, lavrado contra o Fluminense Football Club pelo fato do clube não ter recolhido o ISS devido pelas operações de serviços de locação de bens móveis (cessão de direito de uso da marca “Fluminense”), diversões públicas (transmissão de jogos pela televisão, participações e prêmios dados pela televisão pela mudança de fase nos campeonatos e rendas dos jogos realizados em Laranjeiras) e veiculação de publicidade (Adidas, Unimed e outras empresas) previstos nos incisos LXXIX; LX, item 6, e LXXXVI do art. 8º da Lei n.º 691, de 1984, com a redação dada pela Lei n.º 1.194, de 1987, no período de contínuo de setembro de 1998 a agosto de 2003.

O clube, em sua impugnação, alegou, preliminarmente, que a cessão dos direitos de exploração de marca constitui locação de bens móveis; que locação de bens móveis é obrigação de dar e não de fazer, não sendo tributável pelo ISS; que o art. 110 do C.T.N. veda à lei tributária utilizar indevidamente ou alterar os institutos, conceitos e formas de direito privado; que o STF pacificou seu entendimento; que a Presidência da República vetou o item 3.01 da lista trazida pela Lei Complementar n.º 116, de 2003, pela mesma razão; que os fundamentos da não incidência do ISS sobre cessão de direitos televisivos são os mesmos aplicáveis à cessão dos direitos de exploração de marca; que a aquisição de direitos televisivos não encerra em si mesmo a diversão pública, mas apenas a possibilidade de se proporcioná-la; que o objeto da tributação é a diversão pública, sua difusão seja por que meio for, e não a cessão dos direitos a essa cessão; que não há diversão pública na mera cessão de direitos de exibição de jogos de futebol; que a cessão em si não garante a diversão pública uma vez que as emissoras contratantes podem deixar de transmitir os jogos; que a cessão de direitos televisivos tem natureza de compra e venda, gerando a obrigação de dar coisa certa, não configurando serviço; que os serviços de diversões públicas por meio de rádio e televisão configuram serviço de comunicação, sujeito ao ICMS, conforme decidiu o STF em ação direta de inconstitucionalidade; que o clube é mero depositário dos valores decorrentes dos ingressos vendidos para os jogos realizados nas Laranjeiras; que exigir que o clube retenha os valores devidos a título de ISS devidos pela federação de futebol do estado, pelo clube visitante e outros sujeitos passivos significaria a criação de uma substituição tributária sem previsão legal; que, quanto aos serviços de propaganda e publicidade, o ISS deve incidir na contratação entre o cliente anunciante e a agência de propaganda, porquanto é nesta fase que efetivamente será prestado o serviço; que os contratos firmados pelo clube têm natureza distinta; que a Adidas e a Unimed têm a obrigação de patrocinar as atividades esportivas e culturais e o clube a obrigação de utilizar o material esportivo da primeira e de exibir a logomarca da segunda; que a locação de espaço publicitário não está no campo de incidência do ISS; que a legislação tributária municipal conceitua agência de propaganda e delimita suas atividades e que patrocínio não se confunde com propaganda, publicidade e divulgação.



Acórdão nº 10.745

Chamado a promover o auto de infração, o autuante informou, em síntese, que a locação de bens móveis sempre foi tributada pelo ISS; que na locação de marca não existe coisa a ser entregue, mas subsistem as obrigações de fazer, garantindo-lhe o uso pacífico; que o ISS incide sobre a venda de bem imaterial; que a decisão do STF referiu-se à locação de guindastes e não tem efeito *erga omnes*; que o futebol é a maior diversão pública no Brasil; que o art. 8º, inciso LX, item 6, da Lei n.º 691, de 1984, inclui a venda de direitos à transmissão de jogos pelo rádio e pela televisão na tributação da atividade de diversões públicas; que nas partidas realizadas nas Laranjeiras o Fluminense é o sujeito passivo da obrigação principal e que a base de cálculo é a renda total, não havendo previsão legal para deduções; que a atividade tributada no auto de infração é a veiculação de publicidade e não a propaganda e publicidade; que o clube atua como veículo de publicidade e que patrocínio é o ingresso de valores oriundos da patrocinadora para que o clube lhe dê alguma contrapartida, em geral veiculação de publicidade. O autuante, por fim, propõe a retificação do auto de infração, no sentido de se alterar a alíquota pertinente à atividade de veiculação de publicidade de 5% (cinco por cento) para 3% (três por cento).

Em razão disso, o auto de infração passou a ter dois itens. O item 1 refere-se ao não recolhimento do ISS devido pelas operações de serviços de locação de bens móveis (cessão de direito de uso da marca “Fluminense”) e diversões públicas (transmissão de jogos pela televisão, participações e prêmios dados pela televisão pela mudança de fase nos campeonatos e rendas dos jogos realizados em Laranjeiras), previstos nos incisos LXXIX e LX, item 6, do art. 8º da Lei n.º 691, de 1984, com a redação dada pela Lei n.º 1.194, de 1987, no período de contínuo de setembro de 1998 a agosto de 2003. O item 2 refere-se ao não recolhimento do ISS devido pelas operações de veiculação de publicidade (Adidas, Unimed e outras empresas), previstas no inciso LXXXVI do art. 8º da Lei n.º 691, de 1984, com a redação dada pela Lei n.º 1.194, de 1987, no período de contínuo de setembro de 1998 a agosto de 2003.

O Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários decidiu pela alteração da alíquota pertinente à atividade de veiculação de publicidade de 5% (cinco por cento) para 3% (três por cento) e pela manutenção do restante do auto de infração. Acabou por recorrer de ofício, em atendimento ao estabelecido no art. 99 do Decreto n.º 14.602, de 1996. O parecer que respaldou a referida decisão considerou, em resumo, que o Código Civil não conceituou serviços e sim um contrato a que denominou de locação de serviços; que o ISS alcança a circulação de serviços elencados em lei complementar; que os serviços de cessão de uso de marcas, de cessão de direitos de transmissão e os serviços de veiculação e promoção sempre estiveram presentes nesse rol; que o conceito constitucional de serviços tem a ver com a circulação econômica de bens imateriais; que nos serviços de locação de bens ou de cessão de uso o que se dá é a circulação de um bem imaterial; que o objeto da circulação é o direito transferido; que a decisão do STF não surte efeitos *erga omnes*; que a Lei Complementar n.º 116, de 2003, prevê a cessão de marcas no subitem 3.02; que os serviços de cessão de direitos de transmissão estão textualmente previstos no item LX da lista de serviços; que se o serviço foi ou não bem classificado como diversão pública, não diz respeito à incidência ou não do imposto; que o titular do direito vende o direito de transmissão, mas quem realiza a transmissão é o rádio ou a televisão que adquiriu o direito; que quem transmite é que presta serviço de comunicação; que a autuada admite ter prestado os serviços de veiculação e divulgação de material de publicidade, tal como previsto no item LXXXVI da lista de serviços; que a alíquota pertinente à atividade de veiculação de publicidade é de 3% (três por cento); que a base de cálculo é o total cobrado pelo clube a título de ingresso; que este é o preço do serviço, conforme a legislação em vigor.



Acórdão nº 10.745

Inconformada, a entidade recorre, ratificando as alegações apresentadas na impugnação e alegando, a título de preliminar, em síntese, que a locação de bem móvel e a cessão de uso da marca têm natureza jurídica similar, não tendo sido observado que a incidência do imposto é inconstitucional; que quem transmite os jogos pela televisão não é o Recorrente e sim a emissora, devendo esta ser tributada; que prêmio por mudança de fase não é diversão pública; que renda de jogos não é diversão pública, e sim um valor por estar participando de uma competição esportiva; que é isenta de imposto por força do art. 12, inciso IV, da Lei n.º 691, de 1984; que as rendas de veiculação de materiais de publicidade são isentas por força do art. 12, incisos III e IV, da Lei n.º 691, de 1984.

A título de mérito, a Recorrente alega, em resumo, que o item 79 da lista de serviços foi considerado inconstitucional pela STF; que a cessão de direitos de transmissão não cria obrigação de fazer, indispensável para a caracterização da prestação de serviço; que a receita auferida da realização dos jogos é dividida entre os clubes que participaram da partida, bem como a Confederação de Futebol do Rio de Janeiro, o que diminuiria o valor do auto de infração; que o ISS incide sobre obrigação de fazer, e não de dar, em observância do art. 110 do C.T.N. e da jurisprudência; que a Presidência da República vetou o item 3.01 da lista trazida pela Lei Complementar n.º 116, de 2003; que, mesmo não alcançados pelo veto presidencial, os itens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05 são inválidos porque inconstitucionais; que a aquisição de direitos televisivos não pode ser equiparada a prestação de serviços, pois não encerra em si mesmo a diversão pública, mas apenas a possibilidade de se proporcioná-la; que se trata de obrigação de dar, e não de fazer; que há incidência do ICMS, não do ISS; que o campeonato estadual é de responsabilidade da FERJ, não podendo a Recorrente ser responsabilizada pelo dever de outro contribuinte; que a renda recebida pela realização do jogo nas Laranjeiras tem vários valores descontados e o restante é dividido entre os clubes; que, quanto ao patrocínio, o clube é isento em razão do art. 12, inciso III, da Lei n.º 691, de 1984; que a Adidas e a Unimed têm a obrigação de patrocinar as atividades esportivas e culturais; que somente uma empresa de propaganda e marketing pode prestar tal serviço e que a cessão de espaço tem natureza de locação de bem móvel.

Tendo sido observado pela Representação da Fazenda que o lançamento em questão incluiu o ISS incidente sobre receitas decorrentes de ingressos cobrados por jogos disputados no estádio Laranjeiras e que durante um certo período vigorou a isenção prevista pelo art. 12, inciso IV, da Lei n.º 691, de 1984; os autos foram enviados ao órgão lançador para este discriminar as referidas receitas.

Em resposta, o Autuante informou que dos quatro jogos ocorridos no estádio das Laranjeiras e incluídos no auto de infração, um foi realizado em janeiro de 2003 e os outros três em fevereiro de 2003, período fora do abrigo da referida isenção.”

A Representação da Fazenda requer o improvimento de ambos os recursos.

É o relatório.



Acórdão nº 10.745

V O T O

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário subdivide-se em dois itens.

O primeiro item: refere-se ao não recolhimento do ISS devido pelas operações de serviços de locação de bens móveis (cessão de direito de uso da marca "Fluminense") e diversões públicas (transmissão de jogos pela televisão, participações e prêmios dados pela televisão pela mudança de fase nos campeonatos e rendas dos jogos realizados em Laranjeiras), previstos nos incisos LXXIX e LX, item 6, do art. 8º da Lei nº 691, de 1984, com a redação dada pela Lei nº 1.194, de 1987, no período contínuo de setembro de 1998 a agosto de 2003.

O art. 146, inciso I, do Regulamento do ISS, Estabelece o dispositivo, com a redação dada pelo Decreto nº 13.671 de 1995, que se considera locação de bens móveis incorpóreos, para fins de tributação pelo ISS a cessão parcial de direitos de uso e gozo de propriedade industrial, artística ou literária, inclusive franquia (franchise), marcas, patentes, programas de computador (software) e outros. Não deixando dúvidas quanto a tributação.

O segundo item: refere-se ao não recolhimento do ISS devido pelas operações de veiculação de publicidade (Adidas, Unimed e outras empresas), previstas no inciso LXXXVI do art. 8º da Lei nº 691, de 1984, com a redação dada pela Lei nº 1.194, de 1987, no período contínuo de setembro de 1998 a agosto de 2003.

O item 86 da lista de Serviços tributáveis pelo ISS consta "Veiculação de publicidade inclusive textos, desenhos, logotipos e marcas", não deixando dúvidas quanto à tributação.

Por todo exposto, voto pelo IMPROVIMENTO ao recurso voluntário.



Acórdão nº 10.745

DECLARAÇÃO DE VOTO
Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

Acompanho o voto do i. Conselheiro Relator. Entretanto, cabe registrar que continuo fiel ao entendimento de que “locação de bens móveis” é intributável pelo Imposto Sobre Serviços.

A questão não se cinge, única e exclusivamente, à vertente constitucional, cuja definição embora tenha se havido de forma incidental, produzindo efeitos inter partes, em diversos processos, é pacífica e foi formalmente reconhecida pela União, ao se manifestar nas “Razões dos Vetos” objetos da Lei Complementar Nº 116/2003, que veio a substituir a LC 56/87.

O Ministro Marco Aurélio de Mello, ao produzir o Acórdão do RE 116.121/SP, que teve como relator originário o Ministro Octávio Gallotti, a respeito da inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre locação de bens móveis, assim se pronunciou: “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 de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional” (RE 116.121/SP, rel. originário Ministro Octávio Gallotti e para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJU de 25.10.01, Tribunal Pleno).

Importante pronunciamento do STF sobre o assunto, constante do rol jurisprudencial da Corte Magna, é da lavra da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, tendo se dado no ano de 2005, confirmando entendimento já pacificado e prolatado pela Câmara Plena daquela Casa, cuja ementa trazemos aos presentes autos:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - Inadmissibilidade da incidência desse tributo municipal - distinção entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer) - impossibilidade de a legislação tributária municipal alterar a definição e o alcance de conceitos de direito privado (CTN, art. 110) - inconstitucionalidade do item 79 da antiga lista de serviços anexa ao decreto-lei nº 406/68 - precedentes do Supremo Tribunal Federal - atendimento, na espécie, dos pressupostos legitimadores da concessão de provimento cautelar (RTJ 174/437-438) - outorga de eficácia suspensiva a recurso extraordinário, que, interposto por empresas locadoras de veículos automotores, já foi admitido pela presidência do tribunal recorrido - decisão referendada pela turma. (AC-QO 661 / mg - minas gerais - questão de ordem em ação cautelar - relator(a): min. celso de mello - julgamento: 08/03/2005 órgão julgador: segunda turma)



Acórdão nº 10.745

Entendo que a questão constitucional já não nos aflige mais, enquanto julgadores administrativos, posto que da legislação própria hodierna, quer federal, quer municipal, ela foi varrida, tendo em vista que o comando tributário já não mais existe, levado a morte que foi pelas sucessivas declarações incidentais de inconstitucionalidade prolatadas pelo STF.

Não bastasse a inconstitucionalidade que se subsume das decisões havidas tanto a nível judicial, nos diversos julgamentos havidos no STF, quanto pelo executivo, ao vetar, na Lei Complementar 116/2003, a possibilidade de se tributar as locações de bens móveis, havemos de verificar a simples possibilidade de tal.

Aprendemos, nas aulas de Direito, que a tributação de ISS se dá sobre as obrigações de fazer, nunca sobre aquelas de dar.

O mestre Aires F. Barreto, em artigo publicado na Revista de Direito Tributário Nº 76, Editora Malheiros, São Paulo, p. 49, 1999, assim se expressa: “Obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta, mediante um facere. Em outras palavras, serviço se faz, não se dá”.

Orlando Gomes, em sua obra Obrigações, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1961, p.67, é mais direto: “Nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade que o devedor precisa exercer para realizar a entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado.”

Na locação é certo que se dá, ou cede-se, nunca se faz, como se depreende do inscrito no Código Civil pátrio, em seu artigo 565 : “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Observe-se que, sabiamente, o legislador, no atual Código Civil, abordou a locatio rerum, ou seja locação das coisas, em capítulo próprio, e a locatio operarum, esta da prestação de serviços, em outro capítulo, distantes um do outro, aquele o V , e este o VII, ambos do Título VI, do Livro I da Parte Especial.

Dá-se aí a integração entre o Direito Civil e o Tributário, distinguindo locação das coisas, da locação da prestação de serviços. Àquela, seguramente não se pode tributar pelo ISS, posto que se trata, como diz de forma clara e indiscutível o art. 565 do Código Civil, em obrigação de dar.

No presente caso, a cessão do uso de marca é do gênero locatio operarum, que traz em si uma obrigação de fazer, e não de dar, não se enquadrando no gênero locatio rerum, ou locação das coisas, ou, ainda, locação de bens móveis.

Por sinal, a mensagem do veto presidencial fez bem tal distinção, ao não vetar o sub-item 3.02, da Lista Anexa da Lei Complementar 116/2003, que trata de cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.



Acórdão nº 10.745

Por, efetivamente, conforme as razões aqui elencadas, não se tratar de cessão de uso de marca uma própria locação de bens móveis, e, sim, típica prestação de serviços, é que, repito, acompanho o voto do i. Conselheiro Relator.

Era o que tinha a declarar.

V O T O

RECURSO DE OFÍCIO

A recorrente solicitou retificação da autuação reduzindo a alíquota do ISS de 5% para 3% em função da legislação em vigor.

A retificação do auto de infração, alterando a alíquota de 5% para 3% é procedente e justa, haja vista que é pertinente à atividade de veiculação de publicidade, coadunando-se com o art. 33, inciso II, item 3, da Lei nº 691, de 1984, com a redação dada na Lei nº 1.513, de 1989.

Pelo exposto voto pelo IMPROVIMENTO ao recurso de ofício.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são Recorrentes: 1º) **FLUMINENSE FOOTBALL CLUB**, 2º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS** e Recorridos: 1º) **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS** e 2º) **FLUMINENSE FOOTBALL CLUB**.



Acórdão nº 10.745

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

O Conselheiro ROBERTO LIRA DE PAULA apresentou declaração de voto.

2) Por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

Ausente das votações o Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 16 de dezembro de 2008.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

GIL MARQUES MENDES
CONSELHEIRO RELATOR

ROBERTO LIRA DE PAULA
CONSELHEIRO