

**Acórdão nº 14.847**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sessão do dia 11 de dezembro de 2014.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 11.779**

Recorrente: TNL PCS S.A.

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E  
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR**

Representante da Fazenda: **RAUL ARARIPE NETO**

***ISS – CESSÃO DE DIREITOS – HIPÓTESES DE  
INCIDÊNCIA***

*Os serviços prestados mediante cessão de direito de uso, permissão de uso, licenciamento de uso e congêneres são tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*

***IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS***

**R E L A T Ó R I O**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 180/180-v, que passa a fazer parte integrante do presente:

“Trata-se de recurso interposto por TNL PCS S.A. em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários – F/SUBTF/CRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração n.º 104.439, de 2007. O referido auto decorreu da falta de pagamento do ISS incidente sobre a atividade de locação prevista no inciso LXXIX do art. 8º da Lei nº 691, de 1984, posteriormente remunerado para item 3 do mesmo artigo pela Lei nº 3.691, de 2003, no período de setembro de 2002 a dezembro de 2005.

## Acórdão nº 14.847

### CONSELHO DE CONTRIBUENTES

A Empresa, em sua impugnação, alegara, em síntese, que locação de bens móveis não constitui prestação de serviços; que não há esforço humano na cessão de direitos; que o direito tributário não pode alterar conceitos e definições de direito privado; que a base de cálculo está errada por incluir rendas decorrentes de locação de bens imóveis e que o Autuante não discriminou as rendas.

O Autuante, em sua promoção, informou, em resumo, que, conforme a legislação em vigor, o ISS incide sobre a locação de bens móveis; que a base de cálculo foi extraída das contas de “aluguel de infraestrutura”, correspondendo a receitas de aluguel de equipamento, e que as receitas de aluguel predial e imóveis foram contabilizadas em outra conta, não considerada no auto de infração.

Entendendo que a documentação inserida nos autos não foi suficiente para esclarecer se foram incluídos na base de cálculo valores relativos a serviços outros, que não a locação de equipamentos, a F/SUBTF/CRJ solicitou o livro razão referentes aos meses e às contas que menciona, bem como os contratos que deram origem às rendas movimentadas nas referidas contas.

Após a apresentação dos elementos solicitados, o parecerista da F/SUBTF/CRJ considerou que as cópias do livro razão nada esclarecem quanto aos bens locados e mencionados como infraestrutura. Já quanto aos contratos, entendeu-se que a infraestrutura refere-se a um conjunto de utilidades que abarca, além de equipamentos, terrenos ou espaços em terrenos e prédios ou espaços em prédios.

Procurando elementos que poderiam contribuir com a discriminação dos valores encontrados nas contas alcançadas pelo lançamento, a F/SUBTF/CRJ requereu que o Autuante se manifestasse a respeito.

Em resposta, o Autuante informou, em síntese, que as contas utilizadas no auto de infração retratam valores pagos à TNL PCS (operadora Oi) por outras operadoras pela utilização dos seus equipamentos; que não há nas referidas contas nenhum lançamento referente à simples locação de prédios ou de terrenos; que, após intimada, a Autuada esclareceu que não há como segregar as receitas da locação de bens móveis da de bens imóveis e que em cada nota fiscal consta um só valor, sem qualquer discriminação; que não há previsão legal para se abater as despesas de aluguel da base de cálculo do ISS e que o serviços possui natureza mista, conforme reconhecido várias vezes pelo STJ como fato gerador do ISS.

O Sr. Coordenador da F/SUBTF/CRJ acabou por indeferir a impugnação. O parecer que lhe deu suporte considerou, em resumo, que, a partir do Texto Constitucional, se extrai que o ISS incide sobre a circulação de bens imateriais; que as atividades prestadas pela Autuada se enquadram como serviços e que, quanto à base de cálculo, a Autuada não conseguiu comprovar o alegado, afirmando não poder discriminar as receitas recebidas a título de bem imóvel.

## Acórdão nº 14.847

### CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Inconformada, a Autuada interpôs recurso, alegando, em síntese, que não incide ISS sobre locação de bens móveis ou imóveis; que se trata de obrigação de dar; que o STF firmou posição no sentido de que não incide ISS sobre a obrigação de dar; que a locação de bens imóveis nunca foi objeto da tributação do ISS; que *sites* são áreas dentro das quais existe uma infraestrutura mecânica e técnica preparada para que se possa prestar os serviços de telecomunicações; que para que os *sites* não tomem grandes proporções nas cidades, a Anatel obriga que as operadoras compartilhem seus *sites* com outras operadoras a título oneroso; que se trata de contrato de locação de bens móveis e imóveis; que o fato gerador do ISS é sempre uma obrigação de fazer; que o Presidente da República vetou o item 3.01 da lista anexa da Lei Complementar nº 116, de 2003; que o STJ e Conselhos de Contribuintes de outros Municípios tem se posicionado contra a incidência do ISS na locação de bens móveis e que não há menção à locação de bens móveis em nenhum dos subitens do item 3 da lista de serviços. A Recorrente reque o cancelamento do auto de infração.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

### VOTO

Trata-se de litígio tributário instaurado pela apresentação tempestiva de impugnação ao auto de infração n.º 104.439 lavrado em 13/02/07, contra a TNL PCS S.A.

O referido auto decorreu da falta de pagamento do ISS incidente sobre a atividade de locação prevista no inciso LXXIX do art.8º da Lei nº 691/84, posteriormente renumerado para item 3 do mesmo artigo pela Lei nº 3.691/03, no período de setembro de 2002 a dezembro de 2005.

Quando da impugnação a autuada alegou, dentre outras coisas, que as rubricas autuadas continham valores relativos não só a locação de equipamentos como também da locação de bens imóveis.

## Acórdão nº 14.847

### CONSELHO DE CONTRIBUINTES

O Autuante informou que as rubricas registram rendas decorrentes de aluguel de infra-estrutura, correspondendo a aluguel de equipamentos, e que as receitas de aluguel predial e imóveis foram contabilizadas em outra conta, não considerada no auto de infração.

A F/SUBTF/CRJ solicitou o livro razão referentes aos meses e às contas que menciona, bem como, os contratos que deram origem às rendas movimentadas nas contas.

Ao analisar as cópias do livro razão e os contratos a fiscalização entendeu que infra-estrutura refere-se a um conjunto de utilidades que abarca, além de equipamentos, terrenos ou espaços em terrenos e prédios ou espaços em prédios. Dessa forma, solicitou ao Autuante para se manifestar a respeito.

O Autuante informou, que as contas utilizadas no auto de infração retratam valores pagos à TNL PCS (operadora OI) por outras operadoras pela utilização dos seus equipamentos, e que a Autuada informou que não há como segregar as receitas de locação de bens móveis da de bens imóveis e que em cada nota fiscal consta um só valor, sem qualquer discriminação, que não há previsão legal para se abater as receitas de aluguel da base de cálculo do ISS e que o serviço possui natureza mista, conforme reconhecido várias vezes pelo STJ como fato gerador do ISS.

A Autuada interpôs recurso alegando em síntese que não incide ISS sobre locação de bens móveis ou imóveis.

A Recorrente, mais reconhecida como OI, auferir receitas decorrentes da cessão de direito de uso de suas Estações de Rádio Base (ERB).

A ERB não é apenas um local ou um equipamento, mas um conjunto mais complexo de elementos. Temos ali um local onde está implantada uma infra-estrutura necessária à instalação de equipamentos de telecomunicação, incluindo parte civil, elétrica, climatização e energia, e uma estrutura física que sustenta a antena.

Há incidência de ISS sobre a cessão de uso de coisas. No início do período alcançado pelo auto de infração, setembro de 2002, vigorava ainda a lista de serviços trazida pela Lei nº 1.194/87. Na ocasião, o significado da expressão “locação de bens móveis”, prevista no inciso LXXIX da citada lista, era amplo e não apresentava controvérsias relevantes.

Com a edição da Lei Complementar nº 116 de 2003, veio o veto presidencial ao subitem 3.01 da respectiva lista de serviços, se reportando a um novo entendimento do Supremo Tribunal Federal segundo o qual o imposto não mais alcançaria a locação de bens móveis.

Ocorre que o item 3 da lista não foi vetado. Esse item dispõe que de forma clara que o imposto incide sobre “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres”.

## **Acórdão nº 14.847**

### **CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

No presente caso, não é difícil perceber que a cessão sobre a qual se refere o lançamento vai bem além da hipótese vetada. O que se cede, no caso, é uma série de utilidades que se encaixa, sem esforço, no tem 3 que, como já dito, não foi vetado, gerando os efeitos que lhe são próprios.

Como mencionado na promoção da Fazenda, Vale destacar que, recentemente, em junho de 2013, em decorrência da Apelação Cível nº 000314-14.2008.8.19.0002, a Décima Quarta Câmara Cível, do Tribunal de Justiça deste Estado entendeu que a Sendas Distribuidora Ltda. não locava bens móveis ao ceder espaço ao Banco Itaú para que este instalasse um caixa eletrônico em suas dependências. Segundo o col. Tribunal, havia ali uma cessão de direito de uso, justificando a incidência do ISS.

Vê-se nos autos, que a Autoridade de Primeira Instância teve a preocupação de dar oportunidade tanto ao Autuante, quanto à Recorrente de discriminar as receitas a partir do desmembramento da atividade exercida. Ficou claro que não havia como fazê-lo. Trata-se, portanto, de um contrato típico e específico, não comportando fragmentação.

Logo, considera-se base de cálculo do imposto, tudo o que for cobrado em virtude da prestação de serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza. É o que determina o art. 16º, §1º, da Lei nº 691, de 1984.

Dessa forma, comungo com a Representação da Fazenda, quando compara este com outros serviços semelhantes, e como, já mencionado, a recorrente não tem como segregar as receitas auferidas e previstas nos contratos de compartilhamento de infraestrutura, e estando evidenciado nos mesmos, como objeto: cessão de uso de áreas, voto pelo IMPROVIMENTO do recurso voluntário, mantendo-se na íntegra a decisão recorrida.

## **A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **TNL PCS S.A.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**



Processo nº 04/352.017/2007  
Data da autuação: 14/02/2007  
Rubrica: Fls. 189

**Acórdão nº 14.847**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Ausente da votação o Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 2014.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR**  
CONSELHEIRO RELATOR