

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

Sessão do dia 06 de dezembro de 2018.

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 7.104

Recorrente: **CERTISIGN CERTIFICADORA DIGITAL S.A. (CERTISIGN CERTIFICADORA DIGITAL LTDA.)**

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

Relator: Conselheiro **FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES**

Representante da Fazenda: **RENATO DE SOUZA BRAVO**

ISS – FATO GERADOR – INTERPRETAÇÃO DA LISTA DE SERVIÇOS TRIBUTADOS

O ISS incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza que, embora não nominalmente citados, se incluam na Lista de Serviços Tributados, mediante interpretação ampliativa por força de compreensão.

ISS – SUJEIÇÃO ATIVA – ESTABELECIMENTO PRESTADOR

Sujeito ativo do ISS é o Município onde se situe o estabelecimento prestador do serviço, ainda que o contribuinte possua estabelecimento também no Município do tomador, se os elementos constantes dos autos revelarem não ter sido este o estabelecimento prestador.

Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 248/255, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por CERTISIGN CERTIFICADORA DIGITAL LTDA., inscrição nº 214.557-0, frente à decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, às fls. 113/126, que rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o Auto de Infração nº 50.712, de 14.02.2002.

Tendo em vista a sua clareza, pedimos licença para transcrever na íntegra o relatório da lavra de parecerista da F/SUBTF/CRJ (fls. 113/117):

Senhor Coordenador.

Trata-se de litígio tributário instaurado com a apresentação tempestiva de impugnação ao Auto de Infração nº 50.712, de 14/02/2002, ciência na mesma data, lavrado face à verificação de que o contribuinte:

I – recolheu com insuficiência o ISS devido referente ao mês de outubro de 2000, calculado à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o movimento econômico a tributar de R\$ 1.600.000,00 (um milhão e seiscentos mil reais), o que configura infringência ao art. 44 da Lei 691/84, observado o art. 178, ambos da Lei 691/84, acarretando a imposição da penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 1 da Lei 691/84.

II – não recolheu o ISS devido referente aos meses de fevereiro e junho de 2001, apurado na conta “venda de serviços de e-mail”, devido ao fato de o contribuinte ter, erroneamente, considerado tais serviços como sendo prestados pelo estabelecimento que alega possuir em Brasília-DF, o que configura infringência ao art. 44 da Lei 691/84, acarretando a imposição da penalidade prevista no art. 51, inciso I, item 5, alínea “a” da Lei 691/84, alterada pela Lei 2.715/98.

Os serviços prestados, concernentes aos dois itens, encontram previsão legal nos incisos XXII e LVIII do art. 8º da Lei 691/84, alterada pela Lei 1.194/87 e são tributados à alíquota de 5% (cinco por cento). A apuração foi realizada nos livros e documentos fiscais, livros Diário e Razões do período 1997 a 2001, balancetes e relatórios contábeis do período 1999 a 2001. Verificação, também, do cumprimento do parecer aprovado pela F/CET no processo nº 04/354.083/2000.

Em sua impugnação, fls. 08-22, a autuada, por seus representantes, alega, em síntese:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

- Ao descrever os fatos acrescenta que todos os movimentos econômicos referidos na autuação decorrem de pagamentos de serviços prestados ao Banco do Brasil S/A em Brasília, por estabelecimento lá localizado;
- Descreve suas atividades como certificadora de e-mail e web sites, serviço que presta a diversos clientes, entre os quais o Banco do Brasil, cujo contrato para emissão de 1.100.000 certificados digitais constituem (sic.) os fatos geradores referidos no auto de infração;
- Firmou contrato com o Banco do Brasil através do qual cede a este o direito de uso de um sistema de informática responsável pela emissão de certificados digitais aos clientes do banco, agindo este como autoridade certificadora, diferença sutil com conseqüências relevantes na interpretação da atividade desenvolvida e da legislação tributária aplicável;
- É nulo o auto de infração por não conter todos os elementos determinados pela legislação, o que torna insubsistente o lançamento e viola o princípio da ampla defesa;
- Estabelece o art. 142 do Código Tributário Nacional que no lançamento a fiscalização deve determinar expressamente a penalidade aplicável demonstrando ao menos percentualmente sua incidência. No mesmo sentido dispõe o art. 68 do Decreto nº 14.602/96;
- A descrição da penalidade de forma a impossibilitar sua compreensão torna o auto de infração sem efeito, acarretando prejuízo ao seu direito de defesa, que sequer sabe o valor da multa e dos juros devidos, e a nulidade do auto;
- Os serviços foram prestados pelo seu estabelecimento de Brasília, que realiza as obrigações lá contratadas com o Banco do Brasil; este efetuou os recolhimentos – reteve os valores devidos como comprovam as notas fiscais e a declaração por ele emitida (fls. 87-92);
- O recolhimento referente ao item I do auto de infração foi efetuado à alíquota de 0,5% (meio por cento) em vigor em Brasília. Emitiu (em 03/10/2000) notas fiscais do estabelecimento do Município do Rio de Janeiro já que os talonários do estabelecimento de Brasília ainda não haviam sido confeccionados, e o imposto foi retido pela empresa tomadora dos serviços, conforme determina a legislação do Distrito Federal. Também foi retido pelo Banco do Brasil o tributo referente a fevereiro e junho de 2001, após emissão de notas fiscais de serviços, em 05/02 e 15/06/2001, já em talonário do próprio estabelecimento, não sendo devido ISS ao Município do Rio de Janeiro, já pago ao Distrito Federal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

- O lançamento é ilegal por contrariar o inciso I do art. 42 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, que determina que o imposto será pago a este município quando o serviço for prestado por estabelecimento situado em seu território, e também por estar extinto o crédito tributário por força do pagamento;
- A lista de serviços definida em lei complementar é taxativa, embora admita interpretação ampla e analógica. Preferiu efetuar recolhimentos indevidos de ISS ao fisco brasiliense sobre sua atividade – certificação digital – que está fora do campo de incidência do ISS, em razão de estratégia empresarial que não pode ser confundida com aceitação da ilegal cobrança;
- A certificação digital é atividade nova não enquadrada em qualquer dos itens da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, nem pode ser equiparada a qualquer item dela constante. Não faz sentido o enquadramento legal dado pelo autuante à atividade, que envolve uma parte de suporte que não se pode denominar consultoria ou assessoria, nos termos do item XXIII do art. 8º do CTM. E também: tratar a certificação digital como “vigilância ou segurança de bens e pessoas” somente demonstra o desconhecimento da fiscalização relativamente aos serviços e atividades que desenvolve;
- Em resposta à consulta formulada à Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários esta atribuiu às atividades o mesmo enquadramento legal dado pelo fiscal autuante. Conforme decisão em grau de recurso, estaria confundindo serviço fim com atividade meio e que a certificação não mais é que segurança de bens e pessoas;
- O serviço de certificação digital, de fato, tem como efeito dar maior segurança aos usuários do certificado mas não oferece segurança ostensiva ou garante que seus clientes não sofrerão lesão de “agressores virtuais”. O que faz é oferecer e prover um mecanismo de identificação seguro. A segurança é mero efeito, jamais o serviço em si;
- A redação original da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68 não previa a incidência de ISS sobre prestação de serviços de vigilância e segurança de bens e pessoas, tendo passado a constar da lista com a alteração implementada pela Lei Complementar nº 56/87; e, com base em interpretação histórica não se pode atribuir ao item mais significado do que ele expressa – vigilância e segurança pessoal visando a garantir a integridade física do protegido;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

- As receitas tributadas pelo auto de infração decorrem de contrato que restringe sua atividade para com o contratante através de cessão de direito de uso de sistema para certificação digital. Fornecido o sistema o Banco do Brasil torna-se uma autoridade certificadora e é responsável pela emissão dos certificados a seus clientes. Portanto, as atividades em questão constituem meramente cessão de direitos, equiparada juridicamente à locação de bens móveis, ainda assim fora da incidência do ISS, como decidiu o STF recentemente;

- Requer, por fim, o acolhimento da preliminar de nulidade por ausência de indicação do percentual das multas, a improcedência do auto de infração em razão dos fatos geradores não estarem na competência territorial do Município do Rio de Janeiro ou por não se enquadrarem na lista de serviços do ISS.

Em atendimento ao que determina o art. 86 do Decreto “N” nº 14.602/96, o Fiscal de Rendas Manuel Jorge de Freixo, informa, às fls. 106-109, de forma resumida, o seguinte:

- esclarece inicialmente que a ação fiscal teve origem com o parecer exarado pela Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários no procedimento nº 04/354.083/2000 (fls. 95-100);

- quanto à argüição de nulidade, os dispositivos legais trazidos pela impugnante não possibilitam qualquer conclusão no sentido da alegação que faz;

- quanto à alegação de incompetência do Município do Rio de Janeiro para cobrar o tributo, a impugnante apresenta alegações que a própria documentação trazida aos autos teima em contradizer. O contrato firmado com o Banco do Brasil em 25/05/2000 qualifica-a como localizada no Município do Rio de Janeiro e nem poderia ser diferente pois a 15ª alteração contratual (fls. 54-61), com data de 29/08/2000, mas só registrada em 22/01/2001, “criou” a filial em Brasília, que não existia à época da assinatura do contrato de prestação de serviços;

- a afirmação de que os serviços foram prestados através do estabelecimento de Brasília esbarra na impossibilidade material – não se presta serviço através de estabelecimento inexistente;

- quanto à justificativa de que emitiu nota de serviço pelo estabelecimento do Município do Rio de Janeiro já que os talonários de notas fiscais de Brasília ainda não haviam sido confeccionados, se tal procedimento fosse justificável estar-se-ia implantando anarquismo tributário – emissão de documento fiscal de qualquer estabelecimento e pagamento do imposto onde mais conveniente;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

- os documentos de Brasília não poderiam ter sido confeccionados pois não havia estabelecimento, o que passou a se verificar em 21/01/2001 – data de início de atividade da empresa naquela localidade (fl. 83). Até a Declaração de Retenção do ISS emitida pelo Banco do Brasil (94) é clara em identificar a Certisign Certificadora Digital com endereço no Rio de Janeiro, referente à Nota Fiscal nº 005821;
- o item “a” do auto de infração contempla a ocorrência de insuficiência no recolhimento do imposto porque a impugnante registrou em seu Livro de Apuração todas as notas emitidas, apurou e escriturou a base de cálculo e lançou valor de imposto menor que o devido;
- mesmo a impugnante afirmando que não haveria razão para que o estabelecimento do Rio executasse serviços quando possui o estabelecimento de Brasília preparado para atender à demanda local, pela nota fiscal de fl. 111 conclui-se que o estabelecimento do Rio de Janeiro continuou a efetuar serviços para clientes localizados em Brasília;
- salta aos olhos a busca de “economia fiscal” que teve como objetivo deixar de pagar o imposto à alíquota de 5% (cinco por cento) no Município do Rio de Janeiro para fazê-lo em Brasília a 0,5% (meio por cento);
- quanto às alegações relativas a não incidir ISS sobre as atividades da impugnante, pela taxatividade da lista de serviços, o Fiscal de Rendas traz ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da interpretação ampla e analógica de cada item da lista;
- não pode prosperar a tese do contribuinte de não se sujeitar à tributação por considerar como não contemplado na lista de serviços, de forma absolutamente literal, o serviço que presta. O desenvolvimento tecnológico alegado propiciou à impugnante oferecer aos seus clientes os serviços discriminados no lançamento original de maneira eficiente, rápida e econômica;
- propõe a manutenção integral do Auto de Infração.

Com base na manifestação do parecerista da instância *a quo*, o titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, em decisão de fls. 126, rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo o Auto de Infração nº 50.712.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs, tempestivamente, o presente Recurso Voluntário, em fls. 164/178, aduzindo as seguintes razões recursais.

– diante da localização do contratante (Banco do Brasil, em Brasília) e da natureza do serviço prestado, a Recorrente abriu uma filial em Brasília/DF;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

– o serviço prestado (certificação digital) não se esgotou na cessão do direito de uso do *software*, sendo imprescindíveis a instalação, a manutenção, a permanente atualização, o oferecimento de suporte técnico e as melhorias do sistema, todas essas atividades desenvolvidas pela Recorrente;

– o serviço em tela demanda manutenção e atualização do *software* “24 horas por dia, 7 dias por semana”;

– uma vez assim definido o serviço, mostra-se totalmente necessária a existência de um estabelecimento prestador no mesmo município em que estabelecido o tomador dos serviços;

– os certificados digitais, uma vez instalado o *software* nas máquinas da instituição contratante, foram por ela próprios emitidos;

– no tocante ao mês de competência outubro de 2000, a decisão recorrida considerou, distorcida e incorretamente, que o serviço foi prestado pela sede da Recorrente, no Município do Rio de Janeiro, por dois aspectos: porque a respectiva nota fiscal foi emitida pelo estabelecimento do Município do Rio de Janeiro e porque no referido mês não existia a filial do Distrito Federal;

– a nota relativa ao mês de outubro de 2000 só foi emitida pelo estabelecimento do Rio porque os talonários da filial do Distrito Federal não haviam ficado prontos e que, do ponto de vista fiscal, é totalmente irrelevante o local da emissão das notas fiscais, sendo importante o efetivo lugar em que situado o estabelecimento que prestou o serviço;

– em caso análogo, o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro já teve oportunidade de se manifestar, prolatando o Acórdão nº 6.414¹, concluindo pela tributação no Município do Rio de Janeiro com base em duas premissas: local da sede e local em que estabelecidos os tomadores de serviços, independentemente de por qual estabelecimento tenham sido emitidos os documentos fiscais;

– o mesmo teria ocorrido no caso *sub oculis*, ou seja, a filial da Recorrente localiza-se no Distrito Federal, onde também está estabelecido o destinatário dos serviços contratados;

– relativamente ao mês de outubro de 2000, a Recorrente emitiu a nota fiscal pelo estabelecimento do Rio de Janeiro não com o intuito de fraudar, mas sim pelo fato de ainda não possuir a filial do Distrito Federal o respectivo talonário, tanto é assim que as notas de fevereiro e junho de 2001 foram emitidas pelo estabelecimento filial, do Distrito Federal;

¹ ISS - LOCAL DE PAGAMENTO

O ISS será pago ao Município quando o serviço for prestado por meio de estabelecimento situado no seu território, mesmo que seja filial.
Recurso negado. Decisão unânime.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

– não há de se falar em “anarquismo fiscal”, conforme o fez a autoridade atuante, porquanto a nota só foi expedida pelo estabelecimento do Rio de Janeiro ante a ausência de talonário da filial prestadora do serviço;

– a Recorrente foi penalizada por legitimamente emitir por sua sede (Município do Rio de Janeiro) nota fiscal pela prestação de serviço pela sua filial (Distrito Federal);

– o tomador do serviço prestado pela filial da Recorrente efetivou as respectivas retenções do ISS devido no Distrito Federal;

– a partir da certificação do arquivamento da 15ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da Recorrente no Registro Civil de Pessoas Jurídicas – RCPJ, mediante a qual foi criada a sua filial no Distrito Federal, tem-se por certa sua existência, e isso ocorreu em 20/09/2000;

– nos termos do art. 33 do Decreto nº 1.800/1996, que regulamentou a Lei nº 8.934/1994, o arquivamento retroage à data da assinatura do documento societário;

– a nota fiscal relativa ao item I do Auto de Infração refere-se ao mês de outubro de 2000, portanto, à data em que o documento societário da filial já se encontrava registrado no RCPJ;

– ainda que não seja essa a realidade dos fatos, a decisão recorrida careceria de fundamento, porquanto o art. 126, III, do Código Tributário Nacional estabelece que *“a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”*;

– a decisão recorrida fundou-se em meras “presunções”, uma vez que não foi demonstrado por dados concretos, fáticos ou mesmo lógicos que o serviço teria sido prestado pela sede da Recorrente, estabelecida no Município do Rio de Janeiro;

– em outro precedente deste Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 6.649²), asseverou-se que a existência de estabelecimento no Município do Rio de Janeiro, prestando serviços nesse mesmo local, era *“suficiente para fazer exsurgir obrigação tributária no Município do Rio de Janeiro”*;

– no caso em análise, guardadas as devidas proporções, a decisão recorrida foi exatamente oposta àquela constante do citado Acórdão nº 6.649;

² ISS – LOCAL DA PRESTAÇÃO

É devido o imposto ao Município do Rio de Janeiro, quando o serviço for prestado através de estabelecimento situado em seu território, seja sede, filial, agência, sucursal ou escritório (CTM, art. 42, I)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

– conforme já foi amplamente consignado, a natureza do serviço contratado, por si só, evidencia a impossibilidade material e lógica de sua prestação em local diverso daquele em que situado o seu tomador, tendo sido essa a razão da criação da filial do Distrito Federal;

– a decisão recorrida focou na análise tão-somente do fato de constar do contrato celebrado com a Recorrente o endereço de sua sede como tendo sido a unidade contratada;

– o referido fundamento é absurdo, pois é de praxe que toda grande empresa realiza contratações por sua sede, e que se ater a esse dado significaria olvidar o disposto no art. 42, I, da Lei nº 691/1984;

– a diferença entre as alíquotas cobradas no Distrito Federal (0,5%) e no Rio de Janeiro (5%) não foi, em momento algum, parâmetro de definição do local em que o serviço seria prestado;

– tal definição levou em conta a natureza do serviço contratado, para cuja prestação se mostrou imprescindível a abertura de uma filial da Recorrente na mesma localidade em que estabelecido o contratante; e

– toda a celeuma decorreu da boa-fé da Recorrente ao oferecer à tributação a receita auferida com a prestação dos serviços.

Com base em todas essas alegações, a Recorrente requer:

- que o presente feito seja baixado em diligência para produção de parecer de especialista técnico na área de informática quanto ao serviço de certificação digital; e
- que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para reformar a decisão proferida pelo órgão *a quo* e anular o Auto de Infração lavrado para cobrança de créditos de ISS inexistentes, como demonstrado, em favor do Município do Rio de Janeiro;”

A Representação da Fazenda requereu o improvimento do recurso.

É o relatório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

V O T O

Afaste-se, desde logo, o pedido formulado no recurso voluntário, para que *“que o presente feito seja baixado em diligência para produção de parecer de especialista técnico na área de informática quanto ao serviço de certificação digital.”*

A diligência é prescindível e, nos termos do art. 37 do Decreto nº 14.602/96, não há de ser deferida, uma vez que as atividades realizadas pela Recorrente e os serviços que presta acham-se plenamente descritos, nos autos, seja pelas manifestações das autoridades fazendárias, seja da própria Recorrente. Os questionamentos suscitados concernem a seu enquadramento legal ou a determinação do Município a quem é devido o tributo, questões que se inserem na competência decisória deste Colegiado.

A Recorrente, estabelecida no Município do Rio de Janeiro, com a atividade de *certificadora de e-mail e web sites*, celebrou contrato para prestação de seus serviços com o Banco do Brasil S.A., estabelecido em Brasília – DF.

Entendendo a Fiscalização municipal, inclusive nos termos de resposta a consulta formulada pela Recorrente, que sobre os serviços assim prestados era devido o ISS a este Município, lavrou o auto de infração de fls. 2, contendo dois itens: (I) por ter recolhido com insuficiência o ISS referente ao mês de outubro de 2000 e (II) por não ter recolhido o ISS referente aos meses de fevereiro e junho de 2001 apurado na conta “venda de serviços de e-mail”, por ter considerado tais serviços como sendo prestados pelo estabelecimento que alega possuir em Brasília -DF. Segundo o AI, os serviços devem ser capitulados nos incisos XXII (*“assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa”*) e LVIII (*“vigilância ou segurança de pessoas ou bens”*).

Não é de ser acolhida a alegação da Recorrente de que seus serviços não são tributados por não estarem previstos na Lista, que é *taxativa*, embora admita *interpretação ampla e analógica*. Exatamente por admitir interpretação ampla e analógica é que se deve entender como compreendidos no inciso LVIII – *“vigilância ou segurança de pessoas ou bens”* o serviço de certificação digital, que proporciona maior segurança aos usuários.

O mesmo se há de dizer, quanto à alegação de que suas receitas decorrem de contrato que restringe sua atividade para com o contratante, através de cessão de direito de uso de sistema para certificação digital, “equiparada juridicamente à locação de bens móveis, ainda assim fora da incidência do ISS, como decidiu o ISS, com decidiu o STF *recentemente*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

A afirmação, feita em 2002, deve ser esclarecida e complementada.

O entendimento de que a locação de bens se sujeitava ao Imposto sobre Serviços, sem qualquer ofensa à Constituição Federal, prevaleceu pacificamente nos tribunais brasileiros, inclusive no Supremo Tribunal Federal, por mais de trinta anos. Todavia, o Egrégio Supremo Tribunal Federal mudou seu entendimento e passou a rejeitar a tributação das locações de bens.

Daí não resulta concluir que, quando um serviço prestado envolva a cessão de uso de um bem, o próprio serviço (e não a cessão de uso do bem) escape à tributação do ISS. A jurisprudência não chegou tão longe.

A tributação dos serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres, acha-se prevista na lei municipal (item 3 do art. 8º da Lei nº 691/84, com a redação que lhe deu a Lei nº 3.691/2003), que em nada contraria a Lei Complementar nº 116/2003, lei de normas gerais de direito tributário prevista no art. 146, inciso III, da Constituição do Brasil.

É neste sentido a orientação traçada na Súmula Vinculante nº 31 do SRF e na Instrução SMF nº 15 de 2012, que disciplinou sua aplicação no Município do Rio de Janeiro. Assim dispõem os arts. 2º a 5º e 7º da IN 15:

Art. 2º A locação de bens móveis pura e simples não está sujeita à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

§ 1º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se locação de bens móveis pura e simples aquela desacompanhada de qualquer prestação de serviço.

§ 2º Não descaracteriza a locação de bens móveis pura e simples o cumprimento gratuito da obrigação de manter o bem no estado de servir ao uso a que se destina, prevista no inciso I do art. 566 do Código Civil.

Art. 3º A aplicação do enunciado da Súmula Vinculante nº 31 do STF será feita caso a caso, pelas autoridades competentes para decidir ou promover nos processos administrativo-tributários, à vista do conjunto fático-probatório e observadas as circunstâncias materiais envolvidas no negócio jurídico celebrado.

Art. 4º O disposto no art. 3º aplica-se aos atos praticados e às decisões proferidas com fundamento no art. 8º, inciso LXXIX, da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984, em sua redação original e na redação conferida pela Lei nº 1.194, de 30 de dezembro de 1987, e no art. 8º, item 3, da Lei nº 691/1984, na redação dada pela Lei nº 3.691, de 28 de novembro de 2003.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

Art. 5º A orientação contida nesta Instrução Normativa alcança as autoridades e os órgãos integrantes da estrutura da Secretaria Municipal de Fazenda, em todos os seus efeitos, estendendo-se às demais autoridades e órgãos da Administração Direta e Indireta, inclusive suas fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista, exclusivamente, quanto aos efeitos da obrigatoriedade de retenção estabelecida na Lei nº 2.538, de 03 de março de 1997.

[...]

Art. 7º **Aos serviços prestados mediante cessão de direito de uso, permissão de uso, licenciamento de uso e congêneres, não se aplicam as orientações contidas nesta Instrução Normativa.** (grifo nosso)”

Em suma, somente a locação de bens pura e simples, ou seja, a desacompanhada da prestação de qualquer serviço, fica fora do campo de incidência do ISS. A locação mista, isto é, a que seja acompanhada da prestação de algum serviço, inclusive *serviços prestados mediante cessão de direito de uso, permissão de uso, licenciamento de uso e congêneres*, é tributada pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de acordo com o inciso LXXIX, quando regidos pela Lei Complementar nº 56/1987, e pelo item 3.04, quando sob a regência da Lei Complementar nº 116/2003.

Assinale-se que a tributação das locações pelo Imposto sobre Serviços **de Qualquer Natureza** remonta às origens do Sistema Tributário Nacional. Reforma Tributária de 1965/1966, sobre a qual se assenta, até os dias de hoje, todo o sistema tributário nacional, preocupou-se, no dizer de seus ilustres autores, em fundá-lo em bases econômicas, abandonando os critérios meramente formais que, para satisfação dos “pescadores de águas turvas”, caracterizava o sistema anterior – se assim pudéssemos chamar o imenso, confuso, intrincado, desconexo e contraditório amontoado de tributos existentes no Brasil, altamente prejudiciais ao exercício das atividades produtoras e à Justiça fiscal.

Dentro desse contexto, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965 estabeleceu a tributação da produção e circulação de bens materiais, por meio do IPI e do ICM, e a de bens imateriais, pelos impostos sobre serviços, assim compreendidos, não apenas o ISS, mas também os impostos sobre serviços de transportes e de comunicações. O Código Tributário Nacional, de 1966, fruto do labor, principalmente, das mesmas inteligências que construíram a Emenda Constitucional nº 18, adotou o conceito econômico de serviço, entendido como o fornecimento de qualquer utilidade, ainda que não decorrente, diretamente, do exercício de atividade laboral. Relacionou a lei de normas gerais (art. 71), como serviço tributável pelos Municípios, a locação de bens imóveis. Ora, se a lei complementar podia considerar serviço a locação de bens imóveis, nenhuma razão lógica ou jurídica haveria para que não pudesse também considerar como serviço, para efeitos tributários e não de direito privado, a locação de bens móveis.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

Este Egrégio Conselho de Contribuintes, nos casos de locação de bens móveis mediante cessão ou licenciamento de uso, tem decidido, de forma unânime, pela manutenção dos lançamentos, seja sob a égide da LC nº 56/87, seja sob o pálio da LC nº 116/2003, consoante exemplifica o Acórdão nº 15.133, de 25.06.2015, assim ementado:

ISS – CESSÃO DE DIREITOS DE USO – 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, pelo item LXXIX, quando regidos pela Lei Complementar nº 56/87, e pelo item 3.04, quando sob a regência da Lei Complementar nº 116/2003. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

Também, em recente decisão, tratando, especificamente, de serviço de mesma natureza dos serviços sub examine (exploração da comercialização de produção cinematográfica própria mediante cessão de direitos), este Colendo Tribunal Administrativo confirmou, por unanimidade, a incidência do ISS. Confirma-se o Acórdão nº 15.743, de 26.01.2017:

ISS – SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE A CESSÃO DE DIREITO DE USO – APLICABILIDADE – O imposto é devido sobre os serviços prestados mediante cessão de direito de uso, permissão de uso, licenciamento de uso e congêneres. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

Ainda sobre o mesmo tema, vale, também, conferir o Acórdão 14.643, de 28.08.2014, assim ementado:

ISS – LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – SERVIÇOS CUJA PRESTAÇÃO ENVOLVA CESSÃO DO DIREITO DE USO DE BENS MÓVEIS – DISTINÇÃO

Serviços cuja prestação envolva cessão do direito de uso de bens móveis são tributados, de acordo com a lei municipal, não se confundindo com a locação pura e simples de bens. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

No que concerne à sujeição ativa, não se pode perder de vista de que é devido ao Município em que se localizar o estabelecimento prestador do serviço, sendo irrelevante a localização do tomador, desde o Decreto-lei nº 406/68 (art. 12, alínea “a”) e a Lei nº 691/84 (art. 42, incisos I, II e III), até a presente data.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

No caso, o estabelecimento prestador dos serviços localiza-se no Município do Rio de Janeiro, conforme resulta dos elementos e da prova dos autos. O contrato de prestação de serviços foi firmado pelo estabelecimento da Recorrente no Rio de Janeiro, o qual possui todos os elementos materiais e humanos necessários à sua prestação. Deve-se consignar, ainda, que as atividades desenvolvidas pela Recorrente, no âmbito da prestação do serviço de certificação digital (instalação, manutenção e atualização do software, suporte técnico, melhorias do sistema *etc.*) são reconhecidamente atividades prestadas de forma remota, ainda mais quando se impõe, contratualmente (parágrafo segundo da cláusula nona do contrato de prestação de serviços – fls. 74), que todas essas atividades, denominadas sob o rótulo de “atendimento técnico”, sejam colocadas à disposição do contratante “24 horas por dia, 7 dias por semana”.

A Recorrente, desenganadamente, em outubro de 2000, mês a que se refere o item I do auto de infração, não possuía estabelecimento em Brasília, em condições de prestar seus serviços, conforme provam os documentos fiscais por ela emitidos, em talonários do estabelecimento do Rio de Janeiro (a alegação de que emitiu documentos com informações não verdadeiras, importa invocar a falsidade das declarações deles constantes, em seu próprio favor (“*nemo turpitudinem suam allegans*”).

Do mesmo modo, não há provas, nem mesmo indícios, de que, em fevereiro e junho de 2001, o estabelecimento de Brasília tivesse prestado os serviços referidos no Inciso II do AI, ou simplesmente tivesse condições de prestá-los. Tanto isso é verdade que, no Primeiro Termo Aditivo ao Contrato, celebrado, em data na qual a unidade de Brasília/DF já estaria, ao menos do ponto de vista formal, apta à prestação de serviços, foi introduzido o Parágrafo Terceiro em sua Cláusula Sexta (fls. 81) com o intuito de estabelecer que “a realização de despesas com locomoção e hospedagem de empregados da CONTRATADA deverá ser previamente autorizada pelo CONTRATANTE e o ressarcimento ficará limitado ao pagamento de passagens e diárias de hotel”. Não se justificaria a previsão do ressarcimento de despesas de passagens e diárias de hotel, se os serviços fossem prestados pela filial estabelecida em Brasília/DF.

Em suma, os serviços a que se refere o auto de infração estão sujeitos à incidência do ISS e foram prestados pelo estabelecimento da Recorrente, situado no Município do Rio de Janeiro, a quem é devido o imposto exigido.

Em face do exposto, voto pelo IMPROVIMENTO do recurso voluntário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 16.649

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **CERTISIGN CERTIFICADORA DIGITAL S.A. (CERTISIGN CERTIFICADORA DIGITAL LTDA.)** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

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

Ausente da votação o Conselheiro DOMINGOS TRAVAGLIA, substituído pelo Suplente ANTONIO FERNANDES DE FIGUEIREDO E SÁ.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 10 de janeiro de 2019.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

FERNANDO DA COSTA GUIMARÃES
CONSELHEIRO RELATOR