



PARECER SEFIN/CATRI/CEINT Nº 2019/

PROCESSO Nº GR – 26169/2019

INTERESSADO: American Tower do Brasil – Cessão de Infraestrutura Ltda.

ASSUNTO: Dispensa de cadastramento no CPOM e de inexistência da relação jurídica tributária

EMENTA: Tributário. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. ISSQN. Obrigação acessória. Emissão de NFS-e. Cadastro de Prestadores Serviços de Outros Municípios. CPOM. Prestação de Serviço. Atividade de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

1 RELATÓRIO

A **American Tower do Brasil – Cessão de Infraestrutura Ltda.**, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ com o nº 04.052.108/0001-89, com sede no município de São Paulo, na Rua Olimpíadas, nº 205, 8º e 10º andares, no bairro Vila Olímpia, CEP 04.551-000, requer: i) a dispensa da inscrição no CPOM; ii) o reconhecimento que não é prestadora de serviço e sim tomadora de serviço; e iii) a baixa de quaisquer pendências para que os processos protocolizados junto à SEUMA voltem a tramitar.

Para justificar os pedidos, a requerente alega que tomou ciência que os processos relacionados a licenciamento só terão andamento após a inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviço (CPOM), devido à prestação de serviços existentes neste Município; que o grupo American Tower é um importante proprietário independente, operador e desenvolvedor de infraestruturas para comunicações e redes de transmissão sem fio (wireless); que seu principal negócio é a locação de sites de comunicação, tais como: torres, equipamentos e o local de instalação deles; que a atividade da empresa é essencialmente fornecimento de infraestrutura passiva para empresas que prestam serviços de telecomunicações; que ela é encarregada de ceder o direito de uso de toda a infraestrutura de rede necessária à transmissão para as grandes operadoras e que não há incidência do ISS e do ICMS, uma vez que esta atividade não constitui uma prestação de serviços, mas sim a disponibilização de um bem, móvel ou imóvel, para utilização do locatário, a qual está sujeita apenas ao PIS/COFINS, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; que a não incidência do ISS sobre locação de bens móveis decorre do veto presidencial ao subitem 3.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e da Súmula Vinculante nº 31, editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF); que, na Solução de Consulta Cosit nº 295/2014, a Receita Federal manifestou entendimento sobre não obrigatoriedade de emissão de nota fiscal sobre determinadas operações; que, pela mera locação de bens sem serviço associado, não está obrigada a emitir nota fiscal, devendo a contratante considerar válida a apresentação de nota de débito, fatura ou recibo de locação, que possuem a mesma validade, conforme estabelecido na Lei nº 8.846/1994, e, nem tampouco a realizar cadastro no CPOM; que apesar de ser proprietária das estruturas, quando necessita de algum tipo de prestação de serviço, ela convoca um fornecedor terceiro para prestar o serviço; que ela é mera tomadora de serviços e que entende está isenta do requerido cadastro; que a não realização do cadastro



exigido não a isenta de repasse do tributo do fornecedor ao município; e que vem realizando recolhimento do tributo do fornecedor e repassando para a prefeitura, sem qualquer prejuízo.

Eis os fatos.

2 PARECER

Acerca das solicitações realizadas pela requerente, nos argumentos citados no relatório verificam-se, basicamente, aspectos relativos à natureza de sua atividade, a não incidência do ISS sobre sua atividade, a dispensa da emissão de NFS-e, a responsabilidade tributária pelo ISS dos serviços tomados e a não obrigatoriedade de inscrição no CPOM. Diante destes aspectos, passa-se, então, às análises fática e jurídica, para ao final expor a opinião sobre os pleitos realizados.

2.1 Da natureza da atividade da requerente

A empresa American Tower do Brasil – Cessão de Infraestrutura Ltda. informa que é desenvolvedora e operadora de infraestruturas para comunicações e redes de transmissão sem fio (wireless), sendo o seu principal negócio a locação de sites de comunicação, tais como: torres, equipamentos e o local de instalação deles. E que, por isso, sua atividade é, essencialmente, o fornecimento de infraestrutura passiva para empresas que prestam serviços de telecomunicações.

Em pesquisa na página eletrônica da referida empresa, consta que seu “[...] modelo de negócio oferece sites de comunicação com todo suporte e infraestrutura necessários para comunicação, mantendo pessoas e indústrias ligadas e em contato”. Ainda no seu site consta que ela “[...] hospeda equipamentos que permitem a transmissão sem fio de dados, rádio e televisão, além da transmissão de micro-ondas e frequências necessárias para o funcionamento de diferentes equipamentos de comunicação, apoiando as redes dos diversos clientes, ajudando-os a aumentar a sua cobertura e capacidade”.

Do exposto percebe-se que a atividade da requerente consiste na disponibilização de infraestrutura para comunicação, por meio da hospedagem de equipamentos que permitem a transmissão sem fio de dados, rádio e televisão, além da transmissão de micro-ondas e frequências necessárias para o funcionamento de diferentes equipamentos de comunicação; bem como realiza o suporte de sua infraestrutura disponibilizada.

A atividade de requerente tem a mesma natureza da atividade de cessão ou de compartilhamento de infraestrutura de comunicação, prevista no art. 73 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, que regula o uso da infraestrutura de comunicação, nos seguintes termos:

Art. 73 - As prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo terão direito à utilização de postes, dutos, condutos e servidões pertencentes ou controlados por prestadora de serviços de telecomunicações ou de outros serviços de interesse público, de forma não discriminatória e a preços e condições justos e razoáveis.



Ressalta-se ainda que a atividade em questão não se confunde com a atividade de locação, como afirmado pela requerente, haja vista no contrato de locação de coisas, definido nos artigos 565 a 578 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), o locador ser obrigado a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário, bem como garantir, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa. Na atividade em questão, a requerente mantém os sites sob seu domínio, hospedando os equipamentos dos clientes ou ofertando rede hi-fi. Portanto, trata-se de uma obrigação de fazer para o cliente e não meramente uma obrigação de dar, como ocorre na atividade de locação. O exposto é corroborado para informação contida no seu site, de que o seu modelo de negócio oferece sites de comunicação com todo suporte e infraestrutura necessários para comunicação; bem como pela informação fornecida em seu requerimento de que demanda serviços de terceiros para ofertá-los aos seus clientes.

Além do serviço exposto, no tocante a informação contida no seu site, no sentido poder ajudar aos proprietários de torres a vender seus ativos para operadoras, empresas e organizações que buscam desenvolver e expandir suas redes sem fio, ela também realiza atividade de intermediação de bens e negócios de terceiros, que é objeto da incidência do ISSQN, nos termos do subitem 10.05 da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

2.2 Da incidência do ISSQN sobre a cessão (compartilhamento) de estrutura de comunicação

Quanto à alegação que não é prestadora de serviços sujeitos ao ISSQN, a requerente encontra-se equivocada, haja vista o campo de incidência desse imposto, traçado pela Lei Complementar nº 116/2003, prescrever atividades que possuem as mesmas naturezas das realizadas por ela.

No tocante a atividade cessão de sites de comunicação, incluindo torres, equipamento, o local de instalação deles e demais itens da infraestrutura de rede, a requerente está, essencialmente, realizando atividade compreendida no subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que prever a incidência do ISSQN sobre a atividade de “locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza”. As ações ou utilidades fornecidas por quem realiza esta atividade é a locação, a sublocação, o arrendamento, o direito de passagem ou a permissão de uso. Quanto aos objetos ou coisas listadas na norma descritora da hipótese de incidência tributária, eles são meramente exemplificativos dos meios sobre os quais as ações (serviços) recaem. Além disso, o termo “conduto de qualquer natureza” alberga ducto, meato, via, meio, canal, condução, acesso, cano, duto, levado, trazido, caminho, conduíte, dos quais é sinônimo. Portanto, a requerente, ao fornecer o site ou infraestrutura para a empresas de comunicação, realiza a cessão de um canal de comunicação que irá receptionar,



ampliar e retransmitir o sinal de comunicação, caracterizando uma verdadeira prestação de serviço.

Conforme exposto no tópico relativo à natureza da operação, a atividade não se trata de mera locação, mas sim de obrigação de fazer, de prestar uma utilidade para o cliente. Esta constatação vai ao encontro do campo de incidência do imposto, que, segundo a doutrina e a jurisprudência, tributa serviços, que consistem em obrigação de fazer e não de dar. Na locação pura e simples, que consiste em uma obrigação de dar, há entrega do objeto locado para o locatário. Ao passo que, na cessão de infraestrutura (site de comunicação) para hospedagens de equipamentos de clientes, isto não ocorre. Isto é, não há a transferência de posse ao contratante, requisito obrigatório nos contratos de locação. A requerente continua sendo a detentora dos ditos sites de comunicação, responsabilizando-se por sua administração, conservação e controle. Portanto, não ocorre locação de sites de comunicação, mas sim, a cessão do direito de gozar de sua infraestrutura, isto é, dos serviços que os sites de comunicação – incluindo torres, equipamento e o local de instalação deles – proporcionam, mediante a instalação de equipamentos de transmissão e seus acessórios.

Pelo exposto, não assiste razão à requerente, ao alegar que sua atividade não é sujeita à incidência do ISSQN e muito menos, quando procura sustentar o seu argumento no veto presidencial ao subitem 3.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e na Súmula Vinculante nº 31, do STF, que tratam exclusivamente da atividade de locação de coisas (bens móveis), dissociada da prestação de serviços, que não é o caso da atividade em questão.

Além dos fatos expostos, observa-se que nem o veto presidencial e muito menos a citada súmula alcançam a cessão dos sites de comunicação, que, para fins de incidência do ISSQN, subsome-se ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. O veto presidencial e a Súmula Vinculante nº 31 tiveram o objetivo específico de alcançar a atividade de “locação de bens móveis”, que não é o caso. As torres e sua infraestrutura são edificações incorporadas artificialmente ao solo ou a outra edificação, ou seja, bens imóveis, considerados pela doutrina como bens de raiz, por serem coisas que não podem ser removidas de um lugar para outro sem destruição. Essas edificações são acessões artificiais que se incorporam ao solo ou a um prédio, passando a compor o bem imóvel. Portanto, a incidência do ISSQN sobre os contratos de cessão de sites de comunicação não viola a Súmula Vinculante nº 31, do STF, que estabelece expressamente ser “[...] inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis” (Grifamos).

Ressalta-se ainda que, além de a atividade sob análise encontrar-se expressa na lista de serviços, ela se amolda ao conceito de serviços que o Supremo Tribunal Federal estabeleceu ao interpretar o texto constitucional, nos RE's 547.245 e 592.205. Segundo o qual “admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de ‘serviços’ desvinculado

do conceito de ‘obrigação de fazer’”. Nesse sentido, no RE 651703 – PR, relatado pelo min. Luiz Fux, foi assentado que “serviços de qualquer natureza”, para fins de incidência do ISSQN, nos termos estabelecidos pela Lei Complementar nº 116/2003, são: i) serviços por natureza; e ii) serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo. Ainda, segundo o min. Fux,

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador

Portanto, a atividade para ser sujeita ao ISSQN não requer, necessariamente, que tenha a natureza de obrigação de fazer, nos termos definido pela legislação civil. Nestes termos, não há que contestar a incidência do imposto sobre a atividade de cessão de sites de comunicação, haja vista sua previsão no subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que é norma competente para definir serviços, nos termos das normas contidas no art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, e com o artigo 156, III, da Constituição da República de 1988.

Outra questão que merece ser observada, que reforça o exposto acima, é o fato de ela afirmar que presta serviços por meio de terceiros. Essa forma de realizar a atividade não desnatura a prestação de serviço realizada, haja vista que, quando alguém assume perante o cliente a obrigação de fornecer determinada utilidade e o faz por meio de terceiros subcontratados, continua obrigado e prestar a obrigação pactuada. Os subcontratados não prestam serviços aos clientes da requerente, mas sim a esta. Tanto é fato que ela informa realizar a retenção do ISSQN na fonte. E, em virtude de este imposto ser cumulativo, o serviço subcontratado é insumo do serviço principal fornecido, possibilitando a dupla incidência do imposto, sem dedução do valor pago nos serviços prestados pelo subcontratados.

2.3 Da obrigação de emissão de Nota Fiscal de Serviços

No tocante a alegação da requerente, de que é desobrigada de emitir nota fiscal de serviços para o faturamento de sua atividade, ressalta-se que a emissão de documento fiscal é uma prestação positiva (obrigação de fazer) estabelecida no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária, pela legislação tributária do sujeito passivo titular de competência tributária, nos termos definido no art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Observa-se ainda que a espécie de obrigação em questão, embora seja qualificada como acessória, ela não segue ao princípio geral do Direito, de que “o acessório segue o principal”. Trata-se, portanto de obrigação tributária autônoma, independente da obrigação principal. Além disso, como demonstrado na seção anterior, a atividade em tela é um serviço sujeito ao ISSQN,



de competência dos municípios. Por isso, compete aos municípios regular quem deve ou não emitir o documento fiscal.

Neste sentido, o Código Tributário do Município de Fortaleza, no art. 256, VI e § 2º, c/c o art. 702 do seu Regulamento, aprovado pelo Decreto nº 13.716, de 22/12/2015, estabelece que as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a estas equiparadas, estabelecidas no Município de Fortaleza, que desenvolvam atividades de prestação de serviço ou de locadora de bens e equipamentos em geral são obrigadas a emitir Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), por ocasião da entrega do serviço ou do bem locado. Portanto, há a obrigação de emitir o documento fiscal, inclusive para a mera locação de bens, que não é o caso do serviço sob exame.

Quanto à alegação que a Solução de Consulta Cosit nº 295/2014, da Receita Federal, dispensa a emissão de nota fiscal para o serviço em tela, observa-se que a mesma diz respeito apenas ao Fisco federal, não havendo nenhum vínculo quanto a esse dever jurídico estabelecido pelos municípios. Do exposto, essa argumentação carece de razoabilidade, haja vista a autonomia das entidades da Federação, de a obrigação acessória ser matéria da alçada de cada Poder Tributante e, principalmente, pelo fato de a atividade ser sujeita à incidência do ISSQN.

2.4 Da obrigação de inscrever-se nos cadastros tributários mantidos pelo município de Fortaleza (CPOM e CPBS)

No tocante à informação que houve exigência de inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviço (CPOM), devido a requerente ser prestadora de serviços no território deste Município, para fins de liberação dos processos relacionados a licenciamento de suas atividades, no mínimo houve um equívoco de quem realizou esta exigência ou forneceu esta informação.

O Cadastro de Produtores de Bens e Serviço (CPOM), implantado neste Município, pela Instrução Normativa SEFIN nº 002/2017 – com base nas normas dos artigos 144, 145 e 234 da Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013, combinado com o disposto nos artigos 210, 211, 214, 225 e 613 do Regulamento do Código Tributário Município, aprovado pelo Decreto nº 13.716/2015 – visa tão somente comprovar o domicílio fiscal dos prestadores de serviços não estabelecidos neste Município. Isto é, ele não objetiva manter o cadastro das pessoas juridicamente estabelecidas fora do território de Fortaleza, que prestem serviços nesta Praça, mas apenas servir de instrumento para a comprovação da existência fática de estabelecimento prestador de serviço no território de outro município, para evitar que haja a retenção do ISSQN na fonte, nas hipóteses dos serviços que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Haja vista, nas hipóteses que o ISSQN é devido no local da prestação ou no local do estabelecimento tomador do serviço e estes forem localizados no território deste Município, nos termos do art. 230 e 233, do Código Tributário deste Município, o tomador do serviço é obrigado a realizar a retenção do

imposto na fonte, mesmo que o prestador seja estabelecido em outro município e haja realizada sua inscrição no CPOM, com o status “deferido” ou “deferimento provisório”.

O exposto decorre da interpretação sistemática e teleológica das normas contidas artigos 144, 145 e 234 do CTMF, combinadas com as disposições regulamentares dos artigos 210, 211, 214, 225 e 613 do Regulamento do CTMF, e do artigo 2º e art. 4º, § 2º, inciso IV, da IN SEFIN nº 002/2017.

No caso da requerente, em razão de o serviço objeto da análise ser enquadrado no subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e nos termos do art. 3º, § 2º, desta referida lei, o imposto ser devido ao município no qual haja o site de comunicação instalado, mesmo que a requerente fosse inscrita no CPOM, os tomadores do serviço permanecem obrigados a realizar a retenção do ISSQN na fonte. Portanto, é desnecessária a inscrição no CPOM para fins de não retenção do ISSQN, bem como para qualquer outro fim, haja vista o único objetivo deste cadastro ser servir de meio para comprovar o local do estabelecimento prestador para fins de evitar a retenção do ISSQN na fonte, quando este imposto tenha como local de incidência essa unidade econômica ou profissional de prestação de serviço.

Por outro lado, observa-se que se requerente mantém estrutura de prestação de serviço no território deste Município, é obrigada a realizar a inscrição no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município de Fortaleza (CPBS), nos termos dos artigos 141 e 142 do Código Tributário deste Município e de seu Regulamento, *in verbis*:

Art. 141. O Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município de Fortaleza (CPBS) destina-se ao registro centralizado e sistematizado de pessoas físicas e jurídicas, de órgãos públicos e de sociedades despersonalizadas que sejam sujeito passivo de obrigação tributária instituída pelo Município ou que sejam estabelecidas ou pretendam se estabelecer neste Município para o exercício de atividades relacionadas à industrialização, à comercialização e à prestação de serviços.

(...)

Art. 142. Toda pessoa física, jurídica ou a esta equiparada, assim como os órgãos e entidades da administração pública direta e indireta, de quaisquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios estabelecidas ou que venham se estabelecer neste Município para o exercício de atividades de qualquer natureza são obrigados a inscreverem-se, previamente, no Cadastro de Produtores de Bens e Serviços do Município (CPBS), nos termos do regulamento.

3 CONCLUSÃO

Diante dos fundamentos fáticos e jurídicos exposto, com relação aos pedidos realizados pela requerente, este parecer é pela impossibilidade de:


- i) dispensar a inscrição no CPOM, haja vista não ser juridicamente possível dispensar o que não é legalmente obrigado;



- ii) reconhecer que não é prestadora de serviço, em razão de a atividade de exploração de sites de comunicação ser sujeita à incidência do ISSQN, bem como, em razão da possibilidade de ela prestar outros serviços sujeitos ao este imposto municipal;
- iii) baixar quaisquer pendências, pelo fato da amplitude deste pedido, de inexistir pendência relativa à obrigação de inscrição no CPOM e de haver a possibilidade da obrigação de inscrição no CPBS.

É o **parecer** que ora submete-se à apreciação superior.

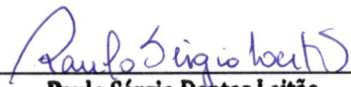
Fortaleza-CE, 24 de outubro de 2019.


Francisco José Gomes
Auditor de Tributos Municipais
Mat. nº 45.119

**DESPACHO DO GERENTE DA CÉLULA DE ANÁLISE E
INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CEINT)**

De acordo com os termos do presente parecer.

Fortaleza-CE, 30/10/2019.



Paulo Sérgio Dantas Leitão
Célula de Consultoria e Normas
CECON

**DESPACHO DA COORDENAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Aprovo o presente parecer nos exatos termos.

Fortaleza-CE, 18/11/19.

