



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 14 // 11 // 2001
Assinatura *[assinatura]*

139

Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033

Sessão : 19 de junho de 2001
Recurso : 110.297
Recorrente : MRM CONSTRUTORA S/A
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

COFINS – INCIDÊNCIA – RECEITAS DE LOCAÇÃO DE IMÓVEIS – As empresas, cuja atividade sejam a incorporação, a venda e a locação de imóveis, são contribuintes da COFINS, nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 70/91. Precedentes da 1ª Seção do STJ (EResp. nº 112.529/PR). **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MRM CONSTRUTORA S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator) e Eduardo da Rocha Schmidt, que davam provimento quanto à locação de imóveis próprios. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o acórdão. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Alexandre Magno Rodrigues Alves e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2001

[assinatura]
Mareos Vinícius Neder de Lima
Presidente

[assinatura]
Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Adolfo Montelo e Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente).

lao/cf

[assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033
Recurso : 110.297
Recorrente : MRM CONSTRUTORA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado para contrapor decisão de primeira instância, que manteve lançamento formalizado em auto de infração lavrado em 17/08/95, no qual foi constituído crédito tributário da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, por ter sido apurada falta de recolhimento, conforme Descrição de fls. 04/08. Foi acrescido, ainda, multa e juros de mora, cujos fundamentos legais encontram-se às fls. 09.

Entendeu a autoridade lançadora que a Recorrente deveria ter incluído na base de cálculo da COFINS as receitas provenientes de venda de imóveis incorporados e de locação de imóveis próprios.

A Recorrente manifestou-se,, tempestivamente, por meio de impugnação, na qual vem aduzir que:

- (i) explora a atividade imobiliária sobre à qual deixou de efetuar recolhimentos para efeito de COFINS, contudo, realiza “outras atividades”, para as quais efetuou o devido recolhimento da contribuição;
- (ii) pelo entendimento dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91, deixou de recolher a citada contribuição, sobre a incidência de receitas provenientes de venda de bens imóveis, posto que “imóvel não é mercadoria, bem como sua venda não caracteriza uma prestação de serviços”; e
- (iii) as transações imobiliárias encontram-se tributadas pelo Imposto sobre a Transação de Bens Imóveis - ITBI, o que exclui a incidência de qualquer outro tributo sobre a mesma base de cálculo.

Em virtude de diligência, originou-se o Auto de Infração Complementar de fls. 32/42, do qual a Recorrente foi intimada em 10/12/96, apresentando nova impugnação e solicitando que fossem ratificados os fatos expostos na anterior, alegando, ainda, que “a mudança dos juros de mora em razão da nova apuração não implica em alteração da defesa, haja vista se tratar de obrigação acessória que será cancelada quando da anulação do auto de infração originário.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033

O entendimento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, autoridade julgadora de primeira instância, foi por manter o lançamento tributário, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

“COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
31/12/93, 31/07/97, 31/12/94 a 31/03/95

Empresa construtora com atividade imobiliária. Receita bruta de vendas. Serviços de qualquer natureza.

As empresas dedicadas à construção e comercialização de imóveis estão sujeitas ao pagamento da COFINS como vendedoras ou prestadoras de serviço.

O conceito de receita bruta de vendas coincide com o de faturamento que, para efeitos fiscais, sempre foi entendido como o produto de todas as vendas, inclusive de serviços de qualquer natureza.

Lançamento Procedente”.

Fundamentou-se a decisão supracitada na INSRF nº 41/89.

Intimada em 08/06/98, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, protocolizado em 07/07/98, ratificando os fatos exauridos na peça impugnatória, alegando, ainda, que:

- (i) segundo o art. 191 do Código Comercial, os bens imóveis não estão inclusos na atividade mercantil, não podendo, portanto, ser objeto de compra e venda comercial e, da mesma forma, não podem ser enquadrados como mercadoria;
- (ii) tal diferenciação foi realizada, ainda, pela própria Constituição Federal, ao tributar as operações de circulação de mercadorias através do ICMS e a transmissão intervivos de bens imóveis pelo ITBI; e
- (iii) o conceito jurídico de mercadorias é empregado para designar bens móveis, o que exclui a atividade que exerce da incidência da discutida contribuição; à respeito traz aos autos jurisprudência.

Apresenta, às fls. 70/72, cópia de liminar que lhe garantiu o direito à apreciação do Recurso Voluntário independentemente da exigência de depósito recursal.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004086/95-63

Acórdão : 202-13.033

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

A lide posta nos autos cinge-se a duas questões relativas à base de cálculo da COFINS: uma atinente à inclusão da receita da venda de imóveis por empresa incorporadora e outra em relação à inclusão da receita da locação de imóveis próprios.

Tais questões já foram objeto de julgamentos anteriores nesta Câmara, sendo, inclusive, intensamente debatidas. Tratarei de cada um dos tópicos separadamente.

Há muito tenho posição firmada a respeito da não incidência da COFINS sobre a venda de imóveis.

Com efeito, a hipótese de incidência da COFINS está prevista no art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, *in verbis*:

“Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

Entende-se por receita bruta das vendas de mercadorias o resultado obtido na alienação de bens móveis objeto de mercância, ou seja, que são vendidas pelos comerciantes. São, assim, bens do comércio.

Como já tive oportunidade de firmar minha posição, por diversas vezes, entendo que o Direito Tributário, ramo indispensável do Direito Público, pois financia a estrutura do Estado, tem como objeto as normas tributária, mas é subsidiado pelos outros ramos do direito para que os atos e fatos da vida civil possam ser objeto da incidência da norma tributante. Na verdade, o Direito Tributário é uma “nuvem” que necessita do “vapor de água” dos outros ramos do direito (rios, lagos e oceanos) para existir, ou seja, os conceitos materiais do mundo fenomênico não são ditados pelo Direito Tributário. Aliás, essa é a prescrição normativa contida nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.11.66.

O requisito de que o bem precisa ser **objeto de mercância pelo contribuinte** decorre da circunstância de o conceito ter sido utilizado pelo Constituinte para o fim de discriminar a competência impositiva do Estado. Assim, conforme o art. 110 do CTN, seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033

conteúdo e alcance são os consagrados pelo Direito Privado (Direito Comercial), que exige esta qualidade.

Vamos, então, às normas do Direito Civil e do Direito Comercial para identificarmos a correta natureza jurídica de “mercadorias” com o fim de descobrirmos o conteúdo semântico da locução “vendas de mercadorias” e definirmos a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

O art. 191 do Código Comercial dispõe:

“Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo 127).”

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.”

Note-se que, para o Direito Comercial, são objeto de mercância os bens móveis e semoventes.

Já o Código Civil dispõe acerca dos bens móveis e semoventes:

“Art. 47 - São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia.

Art. 48 - Consideram-se móveis para os efeitos legais:

- I - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;
- II - os direitos de obrigação e as ações respectivas;
- III - os direitos de autor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033

Art. 49 - Os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam a sua qualidade de móveis. Readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio."

José Eduardo Soares de Melo (*in* ICMS Teoria e Prática, 2ª edição, Ed. Dialética, São Paulo, 1996) conceitua mercadoria como sendo "bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial ou comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisa que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo fixo".

Pacífico é em toda a doutrina que o conceito de mercadoria é de caráter legal, na forma que prescreve o art. 191 do Código Comercial.

As mercadorias não se confundem com os bens imóveis pela característica de poderem ser removidos, e, aí, em paralelo com o Código Comercial, são passíveis de serem colocados à praça (entendida com o local do comércio) para venda.

Os bens imóveis, por sua vez, no conceito trazido pelo Código Civil não tem tal natureza e são assim conceituados:

"Art. 43 - São bens imóveis:

I - o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo;

II - tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano;

III - tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade.

Art. 44 - Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram;

II - as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalienabilidade;

III - o direito à sucessão aberta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033

Art. 45 - Os bens, de que trata o art. 43, III, podem ser, em qualquer tempo, mobilizados.

Art. 46 - Não perdem o caráter de imóveis os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele mesmo se reempregarem."

Ora, de plano, é de se reconhecer que os bens imóveis não podem pertencer à classe das mercadorias, ainda que sejam vendidos de modo empresarial, uma vez que não podem ser objeto de transição nem de remoção para entrega como se mercadorias fossem.

Mercadorias são bens móveis, objeto de mercância exercida pelo contribuinte e que, como tal, tenham sido adquiridas para serem revendidos ou submetidos a um processo de industrialização.

Dai, ressalta-se três requisitos instituídos nessa premissa: "bens móveis", "mercadoria", "aquisição para venda".

Os bens móveis, que se contrapõem aos imóveis, encontram farta conceituação no Direito Civil, como vimos, sendo que somente quando adquirido com o intuito de revenda podem ser considerados como mercadoria.

Diante desses argumentos, entendo que a receita obtida pela Recorrente da venda de imóveis não pode ser considerada como base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, por absoluta incompatibilidade dos bens imóveis ao conceito de mercadorias utilizado para aferição da materialidade dessa contribuição.

Contudo, apesar dos sólidos argumentos jurídicos acima e dos trazidos pela Recorrente, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça foi pacificada no sentido de entender que a atividade empresarial de incorporação e venda de imóveis é atividade comercial e que, portanto, os imóveis, para efeito da incidência da COFINS, são considerados como mercadorias, sendo a receita de sua venda base de cálculo dessa contribuição.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, em Sessão de 23 de agosto de 2000, que a cobrança da COFINS incide sobre a venda de imóveis, com voto do Relator-Designado Ministro Milton Luiz Pereira, ficando vencido o Relator original, Ministro José Delgado, nos autos do EREsp nº 149026.

No que tange à questão das receitas advindas da locação de bens, receitas não originárias da atividade da empresa, adoto o voto da Conselheira Maria Tereza Martinez López, proferido por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 102.148, cujo teor é aplicável ao presente caso:

+



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033

“O cerne da questão consiste em saber se as receitas decorrente da locação de imóveis enseja a cobrança da COFINS. Não tenho dúvidas que quando se trata de atividade de locação de imóveis de terceiros, ou seja, da administração de locações imobiliárias, tal administração é, sem dúvida, uma prestação de serviços, e neste caso, como tal enseja a incidência da COFINS sobre a receita dela decorrente, vale dizer, a retribuição recebida pela atividade de administrar a locação.

No caso sob análise deste Colegiado, alega a recorrente tratar-se de locação de imóveis de sua propriedade, feita diretamente por este ao inquilino, sobrevivendo, em consequência, a questão de, se haveria ou não “receita” de prestação de serviço, e assim com fundamento na Lei Complementar nº 70/91, se estaria ou não a referida receita sujeita à base de cálculo da COFINS.

A jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça tem-se manifestado pela procedência da exigência da COFINS sobre o faturamento de empresas que, habitualmente, negociam com imóveis (compram e vendem imóveis) ...

(...)

Como precedente, com idêntico fundamento em suas razões de decidir, verifico o RESP nº 159112/SP – Recurso Especial nº 97/0091177-2 – DJ 27/04/98, p. 111, Relator JOSÉ DELGADO, decisão unânime.

Não tenho dúvidas que o Superior Tribunal de Justiça quis, quando mencionou em suas ementas a expressão “locações” apenas atingir as locações, efetuadas por terceiros, não proprietários dos imóveis, em razão de que, quando realizada pelo próprio dono, não há que se falar em prestação de serviços a que alude a Lei Complementar nº 70/91.

Valho-me dos ensinamentos colhidos da obra publicada na RT – 619 – maio/87, fls. 07/15, intitulada “ISS e LOCAÇÃO – Conceito constitucional de serviço – Locação não é serviço: não pode a lei assim considerá-la para efeitos tributários”, de GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO, onde, com muita propriedade, reproduz ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, MISABEL DERZI, SACHA CALMON, ORLANDO GOMES, ALIOMAR BALEEIRO, CLÓVIS BEVILÁQUA, entre outros, não menos conhecidos, a seguir sintetizados:



Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033

- assim ensina Pontes de Miranda: "Serviço é qualquer prestação de fazer", pois que servir é prestar atividade a outrem; é prestar qualquer atividade que se possa considerar "locação de serviços", envolvendo seu conceito apenas a *locatio operarum e a locatio operis*¹. Trata-se, sublinha esse Mestre, de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação²;

- e mais, ... "mas o traço fundamental que, por si só, já impediria se pudessem confundir, juridicamente, a locação de coisas e a locação de serviços é, sem dúvida, o apontamento por Orlando Gomes e Cunha Gonçalves. Diz o mestre baiano: o característico da locação é o regresso da coisa locada a seu dono, ao passo que o serviço prestado fica pertencendo a quem o pagou e não é suscetível de restituição³.

- salienta, ainda, um outro aspecto relevante que, juridicamente, distingue a obrigação de dar da obrigação de fazer, ao ensinar que: "Nas obrigações da 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"⁴;

- o insigne Clóvis aclara o conceito de obrigação de dar, tal como definida no Direito Positivo Brasileiro. E o faz em preciosa síntese, que, a par de precisar-lhe o conceito, permite que se distinga da obrigação de fazer. Ei-la, *ipsis litteris*: "Obrigação de dar é aquela cuja prestação consista na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso ou, ainda, a simples detenção, seja, finalmente, para restituí-la a seu dono"⁵;

- também, gizando a noção de que são juridicamente inconfundíveis as obrigações de dar e as obrigações de fazer, Orosimbo Nonato salienta que as primeiras "têm por objeto a entrega de uma coisa ao credor, para que este adquira sobre a coisa um direito, enquanto as obrigações de fazer tem por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, que seja parte a entrega de uma coisa".

¹ Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, T. XLVII/3

² Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, 1981, p. 445

³ Orlando Gomes, Contratos, 2ª ed., p. 264

⁴ Orlando Gomes, Obrigações, Rio, Forense, 1961, p.67

⁵ Clóvis Beviláqua, ob. Cit., p. 54



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004086/95-63

Acórdão : 202-13.033

Dessa forma, sendo incontestável que o conceito de serviço no Direito Privado significa a prestação da obrigação de fazer, diferentemente daquela que corresponde ao negócio jurídico de locação de serviços, é incontestável, também, que fora está do campo de incidência da COFINS, tal como delineado no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91.

O art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, referindo-se ao faturamento, que definiu como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, alcançou a receita decorrente de: a) venda de mercadorias; b) venda de mercadorias juntamente com a prestação de serviços, também conhecidas como operações mistas; e c) as receitas de prestação de serviço de qualquer natureza.

Em conclusão, temos que, se as legislações municipais não tributam o ISS sobre o negócio jurídico das locações por qualificar-se como obrigação de dar, enquanto que o imposto somente pode incidir sobre as prestações de serviços, nos termos claros e precisos da Constituição Federal, igualmente, não há que se falar em incidência da COFINS, por não se tratar de “receita proveniente de vendas de mercadorias e serviços, de mercadorias e serviços de qualquer natureza”, tal como a definido na LC nº 70/91. Nestes termos, sou pelo provimento do recurso.

Diante do exposto, ainda que entenda de modo diverso, neste caso em especial, entendo por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo da COFINS as receitas provenientes da locação de imóveis próprios.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2001

LUIZ ROBERTO DOMINGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.004086/95-63
Acórdão : 202-13.033

**VOTO DA CONSELHEIRA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
RELATORA-DESIGNADA**

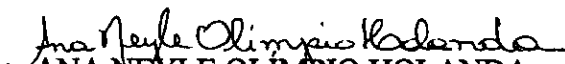
Trata a presente controvérsia do recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS nos períodos determinados no auto de infração.

A divergência surgida no Colegiado deve-se à incidência da COFINS sobre a locação de imóveis próprios, uma das atividades da recorrente, cuja receita foi incluída na base de cálculo da contribuição para determinar a exação guerreada.

A maioria vencedora tem por esteio precedente da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que entende serem as atividades de construção e alienação, compra e aluguel de imóveis sujeitas à incidência da COFINS, vez que se caracterizam como compra e venda de mercadorias e serviços, em sentido amplo, enquadrando-se como fato gerador da contribuição. O julgamento deu-se seguindo posicionamento já adotado pela Primeira Turma daquele Tribunal de que “As empresas edificadoras de imóveis, bens aptos à comercialização, realizam negócios jurídicos de natureza mercantil, celebrados com clientes compradores. Observada a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte criada pela lei, caracterizada atividade empresarial com intuito de lucro, divisados atos mercantis, é legal a incidência da COFINS nas negociações empresariais e nos serviços prestados, negócios jurídicos tributáveis” (REsp. nº 194.956).

Nesse passo, voto no sentido de negar provimento ao recurso no tocante à incidência da COFINS sobre as receitas de locação de imóveis.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2001


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA