



MINISTÉRIO DA FAZENDA

216

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 13/08/1999
C	<i>[Assinatura]</i>
Fotografia	

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.005412/95-41

Acórdão : 203-04.841

Sessão : 18 de agosto de 1998

Recurso : 103.031

Recorrente : MÓDULO ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida : DRJ em Salvador - BA

**COFINS - VENDA DE IMÓVEIS** - A receita decorrente das atividades de construção e venda de imóveis está sujeita à incidência da COFINS, que se caracterizam compra e venda de mercadorias em sentido amplo, tal como empregou o legislador. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MÓDULO ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva (Relator), Mauro Wasilewski, Daniel Corrêa Homem de Carvalho e Sebastião Borges Taquary. Designado o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1998

Otacílio Dutra Cartaxo  
Presidente

Renato Scalco Isquierdo  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Francisco Sérgio Nalini e Elvira Gomes dos Santos.

Lar/cf/crt



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

247

Processo : 10580.005412/95-41

Acórdão : 203-04.841

Recurso : 103.031

Recorrente : MÓDULO ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

As fls. 54/57, Decisão Singular julgando a ação fiscal procedente, posto que o Auto de Infração de fls. 01/34, exarado pela falta de recolhimento da COFINS nos períodos de maio/92 a agosto/92; outubro/92; e dezembro/92 a julho/95, subsumiu-se a entender que as empresas dedicadas à construção e comercialização de imóveis estão sujeitas a essa Contribuição, quer como vendedoras, quer como prestadoras de serviço, e que, 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.

Alega que o fundamental, no caso, é explicitar o entendimento da Administração sobre a matéria que é o de que as empresas do tipo da autuada são contribuintes da COFINS, por venderem ou prestarem serviços e, portanto, a atividade de construir e vender imóveis não está apenas vendendo imóveis e sim vendendo os seus serviços que iniciam com a incorporação ou com os projetos (paisagístico, arquitetônico, estrutural, elétrico, hidráulico, etc.) e suas conseqüentes licenças municipais.

Trouxe um entendimento do Judiciário sobre o assunto, com a ementa do MS nº 95.01.11293-4/DF, em 27.06.95, do TRF da 1ª Região, *verbis*:

*"As empresas dedicadas à construção e comercialização de imóveis estão sujeitas ao seu pagamento como prestadoras de serviço (a comercialização de imóveis), e mesmo porque os imóveis, como objeto da sua atividade econômica, constituem também mercadoria. Mercadoria não é somente a coisa móvel que esteja no comércio, mas tudo aquilo que, tendo valor econômico, seja objeto da mercância."*

Finalmente, reesclarece que o crédito de 138.529,30 UFIRs, referido no Termo de Apresentação de Resultados de fls. 18, não foi integralmente objeto do auto de infração, em razão de ter sido declarado pela autuada, o que afastou a imposição da multa de ofício, sendo o remanescente, decorrente de omissão quanto à declaração e o recolhimento.

Inconformada, às fls. 61/75, a recorrente oferece Recurso Voluntário, onde inicia por destacar o seu não entendimento com as razões do Fisco, referentemente ao valor do

*Let*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

218

Processo : 10580.005412/95-41

Acórdão : 203-04.841

crédito ser 138.529,30 UFIRs, e acrescenta estar em desacordo com os cálculos dos demonstrativos que integram a exaração.

Continua afirmando que o levantamento fiscal, ao encontrar a vultosa quantia de 426.498,89 UFIRs, além das alegadas 138.529,30 UFIRs, é nulo, de pleno direito, e que, para dar destaque ao princípio da economia processual, o Conselho tome conhecimento dos inúmeros decisórios a respeito da matéria. Menciona Decisão da 1ª Turma do TRF da 5ª Região, onde ação de temática idêntica a deste Recurso, patrocinada por este Relator, obteve guarda.

Acrescenta parecer da Câmara Brasileira da Construção, onde está insculpido que a venda de imóveis não está sujeita à COFINS, em razão do que define o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 e serve-se da definição de mercadoria patrocinada por De Plácido e Silva e, nesse campo, ainda, oferece o entendimento do STF nas Decisões RTJ nº 78/215 e RTJ nº 104/284, *verbis*:

*"MERCADORIA é objeto móvel compreendido em fundo de comércio e destinado à venda."*

Conclui, ainda nesse tópico, dizendo que os imóveis que sejam do ativo permanente das empresas, ainda que destinados à venda, não se enquadram no conceito de mercadoria, principalmente por não se revestirem da condição legal de bens móveis, cuja definição provém dos arts. 43/44 do Código Civil.

Migra, em suas razões, para o conceito de faturamento, alegando ser esse legislado, portanto, voltado para mercadorias vendidas e para serviços prestados, nunca para venda de imóveis, em razão de ser a fatura o documento que se presta para a venda mercantil, nela incluídos os serviços. Oferece a definição, novamente, de De Plácido e Silva, *verbis*:

*"FATURAR derivado de fatura, quer significar o ato de se proceder à extração ou formação da fatura, a que se diz propriamente faturamento."*

Ainda oferece as lições da Encyclopédia de Direito, vol. 36, pag. 375/6, *verbis*:

*"Fatura é, em direito mercantil, o documento relativo à venda de mercadorias, pelo qual o vendedor faz conhecer ao comprador a lista das mercadorias vendidas, discriminando-as por quantidade, qualidade, tipo e outras características, o preço das mesmas e as condições de entrega e pagamento. A emissão da fatura nas vendas é obrigatória, nos termos da Lei nº 5.474 de 18.6.68, mas é facultativa a emissão de duplicata."*

*Lar*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

219

Processo : 10580.005412/95-41

Acórdão : 203-04.841

Serve-se do art. 110 do CTN para configurar a impossibilidade de serem alargados os conceitos de mercadoria e faturamento, e, para tanto, registra o entendimento sobre o assunto dado pelo Ministro Moreira Alves no RE nº 85.373-SP quando disse, no Voto, que termos técnicos utilizados na expressão das normas constitucionais devem ser entendidos no seu específico sentido técnico.

Discorre sobre o argumento de alguns de que o *caput* do art. 195 da CF/88, ao dizer que a seguridade social será financiada, solidariamente, por toda a sociedade, impediria a exclusão da venda de imóveis do campo de incidência da COFINS, alegando que tal solidariedade não significa uma regra de incidência aberta e indiscriminada, visto que as Contribuições Sociais, tal como os tributos, estão submetidas aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada. Exemplifica esse raciocínio, dizendo que a Contribuição sobre o faturamento é restrita às pessoas jurídicas, não sendo devida pelas pessoas físicas, mesmo quando prestam serviços.

Finaliza dizendo que, ao demonstrar, através da legislação, da doutrina e da jurisprudência, as definições de mercadoria e de faturamento, não pode admitir que o julgamento do Recurso seja feito a partir, de critérios diferentes e, diz, espera o acolhimento de suas razões para o fim de ser reformada a decisão de primeira instância.

É o relatório.

*Cat*



Processo : 10580.005412/95-41  
 Acórdão : 203-04.841

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
 FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA**

O Recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, devo registrar menção feita no Recurso a este Relator, referente a patrocínio de Mandado de Segurança absolutamente casual, em relação à distribuição deste processo, levado a efeito sobre o tema, a qual, antes de isentar-me no presente mister de julgar, impele-me em exteriorizar as convicções que me conduziram, dentro de minhas limitações, a defender o ponto de vista encontrado nos autos da Ação Judicial.

Compulsando o CPC pátrio, arts. 134/137, sobre impedimentos e suspeição, não constatei óbice.

Adentrando ao mérito da questão, entendo que, *prima facie*, se o legislador realmente intencionasse a inclusão das vendas de imóveis como base de cálculo da COFINS, teria inserido, na redação do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, o **substantivo masculino BEM** ao invés do **substantivo feminino MERCADORIA**. Isto porque, tanto a CF/88 quanto o CC especificam, de maneira exemplar, o que seja um e outra. A primeira, nos incisos I e II do § 1º do art. 155, e o segundo, quanto a bens imóveis, nos arts. 43/44 e incisos.

De outro lado, verifico o tratamento fiscal adotado para determinados segmentos da economia, sem perder de vista o assunto *sub examine*, que, no conceito das normas tributárias, os Bancos encontram-se fora do alcance da COFINS, pelo fato concreto de não emitirem faturas e, sobre os imóveis, por sua vez, não incide o ICMS, imposto típico das mercadorias. Tais constatações oferecem, de forma indiscutível, o entendimento sobre a matéria, que deságua na intenção do legislador em consagrar o termo mercadoria em um sentido estrito, vinculando à palavra o conceito de corporalidade e mobilidade, segundo palavras do Mestre Sacha Calmon Navarro Coelho no 4º Seminário da IOB em São Paulo, em novembro de 1995, que complementou, ainda, trazendo o exemplo do Código Civil Francês, que opõe os imóveis aos móveis, dizendo que os primeiros são do alcance da lei civil, e afirma que aplicar a denominação de mercadorias a imóveis é sair do vocabulário corrente. Quanto à afirmação do julgador monocrático de que vender imóveis é prestar serviços, destino fortemente dessa posição, até mesmo porque os seus defendentes na maioria das vezes, fundamentam-se no Decreto-Lei nº 406/68, que estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos ICMS e ISS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.005412/95-41

Acórdão : 203-04.841

Assim, para que exista um contrato de prestação de serviços, é necessária a existência de um prestador e de um tomador desses serviços. No caso da construtora de imóveis, a construção não é contratada, não há tomador de serviços pagando o preço da obra em função de medições de serviços ou da conclusão de etapas. O que há, de fato, isto sim, é a promessa de venda de coisa futura, ou a promessa de venda de coisa nova acabada, ambas aperfeiçoadas pelo contrato de promessa de compra e venda, e a outra por escritura definitiva, respectivamente, as duas enquadrando-se na espécie contratual que se materializa pela transmissão da posse e do domínio do bem imóvel, enquanto produto final.

As construções contratadas em condomínio, ao contrário dos imóveis construídos com recursos próprios da construtora, têm a hipótese de incidência da COFINS materializada pela clara característica de prestação de serviços, vez que são próprias das obras por administração.

Concluindo, é impeditivo fazer analogia de hipótese de incidência no Direito Tributário Brasileiro, não sendo possível, assim, entender imóvel como mercadoria, que traz conceito reservado exclusivamente para bens móveis em circulação.

Apesar do reconhecimento judicial, em segunda instância, da não sujeição à COFINS quando da venda de imóveis, o STJ, através dos Exmos. Srs. Ministros de sua Primeira Turma, improveu Recurso Especial intentado pela Corpus Construções Civis Ltda. no Processo nº 112.122, sob a fundamentação de que as atividades de construir e alienar, comprar, alugar e vender imóveis e intermediar negócios imobiliários, caracterizam a incidência, onde o Juiz Relator, mesmo reconhecendo que “não se possa considerar o imóvel como uma mercadoria em si, deve-se ter em mente que, ao comercializá-lo, presta-se serviço, atividade, ademais, relacionada na Lei Complementar.....”.

No presente caso, a recorrente constrói e vende imóveis, isto confirmado, às fls. 55, na Decisão Singular, não exercendo as atividades de comprar e intermediar negócios imobiliários.

Quanto à dúvida registrada no Recurso, referente ao crédito de 138.529,30 UFIRs, assiste razão à recorrente, em face de erro de formalidade que não materializa a liquidez e certeza. Não é facultado ao Fisco cobrar, por via de TERMO DE APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS (fls. 18), mesmo que o crédito seja residual, porque correspondente a saldos devedores da contribuição e, ainda, porque o “reesclarecimento”, pelo julgador de primeira instância, choca-se frontalmente com o contido no dito TERMO quando afirma que não há multa de ofício, apenas mora, e, aquele diz que o crédito “sujeita-se somente aos acréscimos moratórios legais (multa e juros de mora).”

222



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.005412/95-41  
Acórdão : 203-04.841

Dante de todo o exposto, dou provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1998

FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10580.005412/95-41

Acórdão : 203-04.841

**VOTO DO CONSELHEIRO RENATO SCALCO ISQUIERDO  
RELATOR-DESIGNADO**

Em relação à incidência da COFINS em relação às atividades de construção e venda de imóveis, permito-me discordar do ilustre Conselheiro-Relator. De fato, o Poder Judiciário, em diversos julgados, vem manifestando o entendimento de que a expressão "venda de mercadorias", constante da lei instituidora da COFINS, foi empregada em sentido amplo.

Reporto-me, como razões de decidir, aos seguintes julgados do Poder Judiciário:

**"COFINS - INCIDÊNCIA - VENDA DE IMÓVEIS.** Entendo que as atividades de construir e alienar, comprar, alugar e vender imóveis e intermediar negócios imobiliários, estão sujeitas a Cofins, posto caracterizarem compra e venda de mercadorias, em sentido amplo, como empregou o legislador. (Recurso Especial n. 112.122 - PR, Relator Min. Garcia Vieira)

**TRIBUTÁRIO - COFINS - IMÓVEIS - INCIDÊNCIA.** I - A Cofins incide sobre o faturamento de empresas que, habitualmente, negociam com imóveis, em face de: a) o imóvel ser um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria; b) as empresas construtoras de imóveis efetuam negócios jurídicos com tais bens, de modo habitual, constituindo de mercadorias que são oferecidas aos clientes compradores; c) a Lei n. 4.068, de 9.6.62, determina que as empresas de construção de imóveis possuem natureza comercial, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas; d) a Lei n. 4.951, de 16.12.64, define como comerciais as atividades negociais praticadas pelo "incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, promotor ou não da construção, que aliena total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliena prédio, decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominial, sendo que o que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, é o que diferencia dos atos de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro" (Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, ob. Já citada); e) o art. 195, I, da CF, não restringe o conceito de faturamento, para excluir do seu âmbito o decorrente da comercialização de imóveis; f) faturamento é o produto resultante



**Processo :** 10580.005412/95-41  
**Acórdão :** 203-04.841

da soma de todas as vendas efetuadas pela empresa, quer com bens móveis, quer com bens imóveis; g) o art. 2º da LC n. 70/91, prevê, de modo bem claro, que a Cofins tem como base de cálculo não só a receita bruta de vendas de mercadorias objeto das negociações das empresas, mas, também, dos serviços prestados de qualquer natureza; h) mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a sua venda ou locação pela empresa seria prestação de um serviço de qualquer natureza, portanto, um negócio jurídico sujeito à Cofins. (Recurso Especial n. 159.112/SP, Relator Min. José Delgado)

**COFINS - IMÓVEIS - INCIDÊNCIA.** O conceito de mercadorias para fins tributários não se restringe às coisas móveis, albergando, também, os imóveis que, tendo valor econômico, possam ser objeto de comércio. Neste sentido, as empresas voltadas para construção e comercialização de imóveis sujeitam-se à incidência da Cofins, seja como prestadoras de serviço ou porque vendem mercadorias. (Apel. em MS n. 95.04.51188-0/RS, TRF da 4ª Região, Rel. Wellington Almeida)

**DIREITO TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - COFINS - FATURAMENTO DECORRENTE DA VENDA E INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS - EXIGÊNCIA QUE NÃO FERE O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE.** Embora o Direito Comercial defina como mercadoria a coisa móvel comprada para revenda, o termo pode ser utilizado, em sentido amplo, para conceituar qualquer utilidade econômica que se adquira para alienar de modo especulativo. (Apel. MS n. 96.04.43440-3-PR, TRF da 4ª Região, Rel. Gilson Dipp)

**TRIBUTÁRIO - CONSTITUCIONAL - CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS - LEI COMPLEMENTAR N. 70/91. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE - IMÓVEIS - MERCADORIAS.** (...) Não há de prevalecer o entendimento de que "imóveis" não devem ser considerados mercadorias, o que retiraria a atividade da autora do campo de incidência da Cofins. As empresas dedicadas à incorporação, à venda e à locação de bens imóveis são contribuintes da Cofins. (Ap. Civ. n. 206905, TRF da 3ª Região, Rel. Lúcia Figueiredo)

**TRIBUTÁRIO - COFINS - INCIDÊNCIA - VERBA DE IMÓVEIS.** A Cofins incide sobre o faturamento pela venda de mercadorias. As empresas de construção civil comerciam com imóveis. O imóvel, na hipótese, é uma mercadoria, objeto de mercancia. Logo, sobre a receita bruta de vendas de imóveis, deve incidir a Cofins, nos termos do art. 2º da Lei Complementar n. 70,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10580.005412/95-41

Acórdão : 203-04.841

de 1991. (Ap. em MS n. 96.01.24473-5-DF, TRF da 1ª Região, Rel. Tourinho Neto).

Pelas razões expostas, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1998

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Renato Scalco Isquierdo".

RENATO SCALCO ISQUIERDO