



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

45

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 14 / 02 / 2001
Rubrica

Processo : 10783.008377/95-62

Acórdão : 202-12.555

Sessão : 08 de novembro de 2000

Recurso : 103.666

Recorrente : QUINTELA TORRES CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

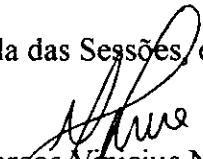
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

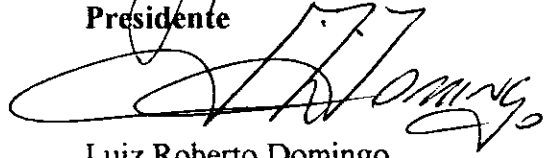
**COFINS – VENDA DE IMÓVEIS – A Receita da alienação de bens imóveis não compõe a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS por ser de natureza incompatível com a da venda de mercadorias, critério quantitativo eleito pela Lei Complementar nº 70/91. Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: QUINTELA TORRES CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente

  
Luiz Roberto Domingo  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Paulo Tomazzete Urroz (Suplente), Ricardo Leite Rodrigues, Adolfo Montelo, Maria Teresa Martínez López e Antonio Carlos Bueno Ribeiro.

Eaal/mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.008377/95-62

Acórdão : 202-12.555

Recurso : 103.666

Recorrente : QUINTELA TORRES CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de crédito tributário relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de abril a dezembro/92, por ter entendido a autoridade lançadora que a Recorrente realizou recolhimento a menor da contribuição, intimando-a da autuação em 14/11/95.

Concomitante ao lançamento do crédito tributário a fiscalização lançou multa de ofício, com fundamento no art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, e juros, conforme capitulação legal constante das fls. 08.

Em sua impugnação ao lançamento, protocolizada em 14/12/95, a Recorrente aduz que:

- (i) lançamento é nulo por lhe faltar o suporte de validade, qual seja, a indicação do dispositivo legal do qual decorre a alegada obrigação tributária, o que constitui desobediência ao art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72 e o art. 142, art. 113, § 1º, e art. 114, todos do Código Tributário Nacional;
- (ii) a atividade da autuada não envolve venda de mercadorias;
- (iii) pela base de cálculo adotada pela fiscalização presume-se que a autoridade fiscal integrou como fato gerador da COFINS as vendas de imóveis promovidas pela Recorrente;
- (iv) imóveis não podem ser considerados como objetos de faturamento, uma vez que não se trata de operação mercantil, nem tampouco podem ser confundidos com mercadoria;
- (v) se a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos e formas de direito privado, não é possível alterar os institutos de direito civil, relativos à imóveis, nem os de direito comercial, relativos à mercadoria, para fazer incidir a COFINS sobre a receita da venda de imóveis; e
- (vi) que o vocábulo “imóveis” tem conteúdo definido pela Constituição Federal (art. 155, inciso, II).

Colacionando vasta amostra jurisprudencial a respeito da matéria, requer a Recorrente, alternativamente, a declaração de nulidade do lançamento, ou, assim não sendo entendido, o julgamento de procedência do Recurso.

46



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.008377/95-62  
Acórdão : 202-12.555

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, a autoridade singular entendeu procedente a constituição do crédito tributário, sendo que os fundamentos de sua decisão estão consubstanciados na seguinte ementa:

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIRETO DE DEFESA – CAPITULAÇÃO LEGAL** – Requisito formal do lançamento é indicação do dispositivo legal infringido e não a do que determina a obrigação tributária. Ademais, *“o erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa”* (Ac. 103-12119, de 25.03.92).

**INCIDÊNCIA** – A COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, incide sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. O emprego do vocábulo mercadorias no texto da lei não tem o caráter restritivo que a conotação jurídica lhe empresta. Mercadorias, aí, exprime os bens em geral de comércio, neles incluídos os imóveis, quando a sua venda denote atividade empresarial com finalidade de lucro.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE”.**

Intimada da decisão singular, em 21/11/96, interpôs a Recorrente tempestivo Recurso Voluntário, em 12/12/96, alegando, em suma, os mesmos argumentos aduzidos na peça impugnatória e inovando nas seguintes questões:

- (i) que questão análoga à discutida neste processo é a que girou em torno dos vocábulos “autônomos” e “administradores” em relação ao vocábulo “folha de salários”, o que demonstrou o entendimento que deve ser dado aos vocábulos contidos na Constituição Federal, segundo interpretação do Supremo Tribunal Federal, que salientou que “o conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.”.
- (ii) que não cabe às autoridades dar conceitos mais abrangentes aos termos positivados;
- (iii) que se trata de típica hipótese de não-incidência pela ausência de capitulação legal; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10783.008377/95-62  
**Acórdão** : 202-12.555

(iv) que diferentemente do que entende a decisão singular, inexistente violação ao princípio da isonomia a não tributação da Recorrente pela COFINS, uma vez que a Recorrente não se encontra em situação equivalente aos comerciantes em geral, pois a própria Constituição Federal distingue a alienação de mercadorias da alienação de imóveis.

Tendo sido aberto vistas à D. Procuradoria da Fazenda Nacional esta se manifestou em Contra-Razões de Recurso, no qual repisa os argumentos aduzidos na decisão singular, colacionando vasta jurisprudência que subsidia seu entendimento.

Distribuídos os autos ao Conselheiro-Relator foi verificado falha na ordem de numeração das folhas, o que impôs a remessa dos autos à repartição de origem a fim de que fosse sanada a irregularidade, nos termos do despacho de fls. 80/81.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.008377/95-62  
Acórdão : 202-12.555

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Trata-se de lançamento de ofício de parcela da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de abril a dezembro/92, que a Recorrente deixou de recolher por não ter incluído a receita relativa à alienação de bens imóveis.

A discussão não é nova nem neste Egrégio Conselho de Contribuintes como nos Tribunais Federais do Poder Judiciário, sendo que o ponto fulcral da questão cinge-se em saber se as empresas construtoras e incorporadoras, cujo negócio principal é a construção, incorporação e venda de imóveis, estão sujeitas à COFINS, ou seja, se as operações de venda de imóveis estão sujeitas à incidência da COFINS.

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 mercancia, ou seja, que são vendidos 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 tributárias, 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:

*“Art. 109 - Os princípios gerais de direito privado utiliza-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

*Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.008377/95-62

Acórdão : 202-12.555

*expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.* ”

O requisito de que o bem precisa ser **objeto de mercancia 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 art. 110 do CTN, seu 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 nº 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 mercancia 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;**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10783.008377/95-62  
**Acórdão** : 202-12.555

**III - os direitos de autor.**

**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 removidas, e, aí, em paralelo com o Código Comercial, são passíveis de serem colocadas à praça (entendida como o local do comércio) para venda.

Os bens imóveis, por sua vez, no conceito trazido pelo Código Civil, não têm 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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.008377/95-62  
Acórdão : 202-12.555

**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, de remoção para entrega como se mercadoria fosse.

Mercadorias são bens móveis, objeto da mercancia exercida pelo contribuinte e que, como tal, tenham sido adquiridas para serem revendidas ou submetidas a um processo de industrialização.

Daí, ressalta-se três requisitos instituídos nessa premissa: “bens móveis”, “mercadoria”, “aquisição para venda”.

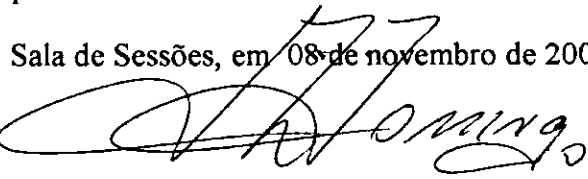
Os bens móveis, que se contrapõem aos imóveis, encontram farta conceituação no Direito Civil, como vimos, sendo que somente quando adquiridos com o intuito de revenda podem ser considerados como mercadorias.

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 utilizada para aferição da materialidade dessa contribuição.

Contudo, apesar dos sólidos argumentos jurídicos acima trazidos, 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 Seção 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 REsp nº 149026.

Diante do exposto, ainda que entenda de modo diverso, neste caso em especial, entendo por bem **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 08 de novembro de 2000  
  
LUIZ ROBERTO DOMINGO