



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13882.002399/98-15

Acórdão : 202-12.363

Sessão : 15 de agosto de 2000

Recurso : 114.059

Recorrente: MONDIAL DO BRASIL EXPORTAÇÃO LTDA.

Recorrida : DRJ em Campinas - SP

2º	RECORRIDA DESTA DECISÃO
C	- RP/202.0.287
C	EM 19 de 10 de 2000
C	Procurador Rec. da Faz. Nacional

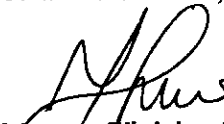
2º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 28 / 11 / 2000
C	Rubrica

COFINS - FATO GERADOR - Segundo o disposto no artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, a contribuição incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, na qual não se incluem as receitas provenientes de locações de imóveis próprios. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MONDIAL DO BRASIL EXPORTAÇÃO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Adolfo Montelo (Relator). Designada para redigir o Acórdão a Conselheira Maria Teresa Martínez López. Esteve presente ao julgamento o patrono da recorrente, Dr. Claus Nogueira Aragão.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2000


 Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


 Maria Teresa Martínez López
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Ricardo Leite Rodrigues, Oswaldo Tancredo de Oliveira e Luiz Roberto Domingos

Eaal/cf/mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

Recurso : 114.059
Recorrente: MONDIAL DO BRASIL EXPORTAÇÃO LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, nos seguintes termos:

“Trata-se de Auto de Infração (fls. 43/55), lavrado contra a contribuinte em epígrafe, relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no período de novembro/93 a dezembro/95. Às fls. 39/42, no Relatório Final de Fiscalização, o autuante assim descreve as irregularidades apuradas:

- “1. No transcurso dos trabalhos fiscais, (...) em especial na conferência da base de cálculo da contribuição para o PIS, notou-se que a ora fiscalizada não incluía em sua base o valor dos aluguéis recebidos, sob alegação de que tais valores não compunham o seu “faturamento”.*
- 2. Esta auditoria fiscal teve, então, a curiosidade de examinar a base de cálculo da contribuição para a Cofin., Com surpresa, verificou que o mesmo entendimento era adotado com relação a essa contribuição.*
- 3. Questionou-se a empresa (...) o motivo da falta de inclusão do valor dos aluguéis na base de cálculo, pelo que se recebeu como resposta o seguinte: “a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza, não computados os valores relativos a:”*
- 4. Com efeito, o art. 2º da LC 70/91 dispõe que a alíquota de 2% incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.*
- 5. Da leitura, conclui-se que o conceito de receita bruta é aquele extraído do art. 12 do DL 1598/77, que afirma ser o somatório das receitas de vendas de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.*



Processo : 10882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

6. Para corroborar o entendimento de que a receita de aluguéis auferida pela empresa deve integrar parcela da receita bruta, devemos observar o contido no contrato social da ora fiscalizada, que em seu objeto social contém o que se segue (vide doc. de fls. 08 a 38): "a aquisição, locação, comodato e a exploração a qualquer título de bens móveis e imóveis de sua propriedade, com como o exercício das atividades necessárias à sua administração".

7. Dívidas não pairam, então, que tais receitas são operacionais, componentes que são de sua Receita Bruta, tal como definida no art. 12 do DL 1.598, de 26/12/77. Esta fiscalização constituirá crédito tributário, incidente sobre a parcela do valor dos aluguéis, no período que compreende nov/93 a dez/97.

8. De se registrar que a empresa obteve liminar em Mandado de Segurança, autos do processo 96.0009113-7 (...), para deixar de recolher a Cofins, a partir do Fato Gerador jan/96 até a decisão final.

9. Em razão do assunto estar "sub judice", a partir de jan/96, esta fiscalização exigirá o crédito tributário desdobrado em 2 (dois) autos de infração, o 1º compreendendo o período de nov/93 a dez/95 e o 2º compreendendo o período de jan/96 a dez/97.

10. Cabe, ainda, registrar que a empresa Pontana Comercial Ltda., CNPJ 46.515.631/0001-44, incorporada pela ora fiscalizada em 30/06/94, adotava idêntico procedimento com relação ao valor dos aluguéis recebidos. Por esta razão, o valor dos aluguéis recebidos por esta última, no período que compreende nov/93 a jun/94, será adicionada à base de cálculo da Mondial."

Inconformada com o procedimento fiscal, a interessada interpôs impugnação tempestiva, às fls. 58/66, onde, em síntese e fundamentalmente, alega que as receitas obtidas em função dos aluguéis de bens imóveis não se enquadram no conceito de faturamento da LC 70/91, que à época dos fatos deve ser entendido como aquele apresentado pela legislação comercial, não podendo ser alargado pela legislação tributária sob pena de infringir o CTN.

Segundo ainda a impugnante, são passíveis de emissão de fatura apenas as atividades que envolvam venda de mercadoria ou prestação de serviços. Conclui, pois, que a receita da locação de imóveis encontra-se fora do campo da incidência do Cofins, pois não há como caracterizá-las como faturamento, uma vez que não há emissão de fatura.



Processo : 10882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

Assevera, ainda, que, conforme determina o artigo 110 do CTN, a expressão "faturamento", mencionada na citada Lei Complementar, deve ser interpretada de acordo com o direito privado, não podendo o legislador ordinário complementá-la, e muito menos o intérprete alterar o seu significado;

A autoridade monocrática manteve o lançamento e fundamentou sua decisão, dizendo:

"De início, como a própria impugnante assevera, é necessário estabelecer o alcance da expressão "faturamento".

O sentido ressaltado pela contribuinte na impugnação refere-se apenas à técnica comercial de "*proceder à extração ou formação da fatura*" (De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, volume II, p. 277, 4ª edição, Editora Forense).

No entanto, "faturamento" também é utilizado no sentido de receita bruta. Veja a opinião de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, citada por José Eduardo Soares de Melo (*Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 132/133, Malheiros Editores, 2ª edição, 1996):

"Geraldo Ataliba e Cleber Giardino assinalaram que "a praxe consagrou a expressão 'faturamento' para indicar a soma de diversas faturas, por critério do cliente, ou prazo, ou o tipo de mercadorias vendidas, etc. Assim, é comum dizer-se: 'o nosso faturamento para o cliente X é de 1.000 por mês'. 'Tal firma faturou muito, no ano passado', etc.".

Segundo alegam os referidos autores, "o termo faturamento é empregado - por outro lado - para identificar não apenas o ato de faturar - mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dias). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa". E, prosseguem, "(...) esse fato consistente em emitir 'faturas' não tem, em si mesmo, nenhuma relevância econômica. É a mera decorrência de outro acontecimento - este sim, economicamente importante, correspondente à realização de 'operações' ou atividades da qual esse faturamento decorre".

(.. .)

Mostram os autores que "(...) para haver faturamento é indispensável que se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10882.002399/98-15
 Acórdão : 202-12.363

serviços, ou realizado operações similares. Sobre tais operações é que, no caso, recai a incidência. Estas, teoricamente, as materialidades das hipóteses de incidência cuja quantificação pode expressar-se no faturamento".

Alinharam, ainda que "(...) o faturamento jamais poderá ser materialidade da hipótese de incidência de qualquer tributo pela simples razão de que, nesse conceito, faturamento é uma espécie de valor, ou seja, é critério de cálculo, índice de mensuração de uma determinada situação economicamente avaliável. Não indica, necessariamente, determinada materialidade da hipótese de incidência, mas apenas a sua medida, ou seja, a sua base de cálculo".

Por fim conclui Soares de Melo:

"Aliás, seria muito estranho exigir-se essa contribuição social somente dos contribuintes que emitissem tal documento ("fatura"), porque o empregador que realizasse vendas à vista, mediante simples recibos, notas fiscais (ou até mesmo sem emissão de documento), estaria desonerado da carga tributária, o que traduzir-se-ia num patente absurdo, sem nenhum propósito jurídico." (obra citada, p. 133)

De fato, não obstante a distinção que a doutrina procura estabelecer entre faturamento e receita bruta, a legislação, bem como a jurisprudência, utiliza tais conceitos como se fossem equivalentes. Com esse entendimento, cita-se a opinião do mestre Hiromi Higuchi in *"Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática"*, p. 586, Ed. Atlas S.A., 23ª, 1998:

"FATURAMENTO

Os constituintes de 1988, certamente, usaram a palavra faturamento no sentido de receita bruta para efeitos fiscais e não para indicar a emissão de fatura, como querem alguns. Isso porque, se faturamento fosse exclusivamente emissão de faturas, a cobrança de Cofins ficaria ao arbítrio das legislações estaduais e municipais. Se, por exemplo, um município fizesse a cobrança do ISS por estimativa, dispensando a emissão de nota fiscal ou fatura, as empresas não teriam faturamento e conseqüentemente estariam dispensadas de pagar a Cofins? Pior se faturamento for entendido como fatura de emissão obrigatória só nas vendas a prazo."



Processo : 10 882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

Na verdade, ainda que tomando apenas a utilização técnica-comercial, verifica-se que a expressão "faturamento" se entrelaça à "receita bruta".

Nesse sentido, vale mencionar a abalizada opinião de Eliseu Martins, Sérgio de Indicibus e Ernesto Rubens Gelbcke, in *"Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações"*, p. 497, Editora Atlas S.A., 1990:

"Com isso, criou-se a seguinte situação: para fins de Imposto de Renda, o ICMS faz parte das Receitas Brutas, mas o IPI não. Pela lei das S.A., ambos fazem. Uma forma utilizada na prática para conciliar o problema é dar o nome de Faturamento Bruto ao que seria a Receita Bruta, e utilizar esta para designar a diferença entre o Faturamento Bruto e o IPI."

Por oportuno, com o fito de ilustrar a afirmação de que a jurisprudência trilha o entendimento acima esposado, pinça-se o acórdão do STF abaixo transcrito, entre inúmeros já publicados:

"FINSOCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ART. 28 DA LEI Nº 7.738/89 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ÂMBITO MATERIAL.

(...) 8 - A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da Lei nº 7.738/89, a alusão a "receita bruta" como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I da Constituição, há que ser entendida segundo a definição do Decreto-Lei nº 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de "faturamento" das empresas de serviço'. (RE nº 150.755-1)

Por outro lado, a atividade de locação, como ressaltou o autuante (fls. 40), consta do objeto social da contribuinte (fls. 09, 19 e 31), não pairando dúvidas de que a receita decorrente do aluguel de imóveis se refere às atividades principais da autuada, constituindo sua Receita Bruta."

A citada decisão de nº 11175/01/GD/01215, da DRJ/Campinas/SP, foi ementada nos seguintes termos:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS



Processo : 15882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

Período de Apuração: novembro/93 a dezembro/95

Locação. Base de cálculo.

A receita decorrente da locação de imóveis que constitui objeto da atividade econômica da empresa integra seu faturamento, base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE.”

Inconformada, a recorrente apresentou o Recurso Voluntário de fls. 120/132, sem o depósito recursal, em razão de obtenção de liminar em Ação de Mandado de Segurança de fls. 150/152, onde repete argumentos expendidos na impugnação, dizendo sobre:

- improcedência da exigência, com base em toda legislação aplicável, bem como doutrina e jurisprudência pertinente, entende que as receitas obtidas em função da locação de seus bens imóveis não se enquadram no conceito de faturamento apresentado pela Lei Complementar nº 70/91;
- da impropriedade da inclusão das receitas auferidas com aluguel de imóvel no conceito de faturamento, porque sua incidência está determinada pelo artigo 2º da citada lei, pela alíquota de dois por cento, e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza;
- os aluguéis de bens imóveis não se enquadram no conceito de faturamento, que, à época dos fatos, deve ser entendido como aquele apresentado pela legislação comercial, que não pode ser largado pela legislação tributária, sob pena de infringência ao CTN;
- faz considerações sobre o conceito de faturamento;
- cita que, com base no artigo 110 do CTN, não pode se alargar conceitos e formas de direito privado; e
- cita jurisprudências e termina pedindo a improcedência do lançamento, sob pena de ofensa a dispositivos expressos do CTN (artigos 108, § 1º, e 110), bem como ao princípio constitucional da estrita legalidade disposto nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 19882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

artigos 97 do CTN e 150, I, da CF/88, bem como seja admitido o provimento ao recurso.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. M. M.', written in a cursive style.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ADOLFO MONTELO

Chegou a este Conselho o Recurso Voluntário de fls. 461/462, apresentado em 15/06/99, sem a comprovação do depósito recursal, pelo fato de ter obtido liminar em Ação de Mandado de Segurança nº 2000.61.00.003815-0, que tramita pela 22ª Vara Federal em São Paulo/SP, determinando o processamento do recurso, desde que interposto no prazo legal, não havendo notícia de sua confirmação e ou cassação.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso, dele tomo conhecimento.

O lançamento refere-se à exigência pela falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com enquadramento legal nos artigos 1º ao 5º da Lei Complementar nº 70/91, sobre receita decorrente de locação de imóveis.

Referida contribuição teve declarada sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, através da ADC-1/DF, com efeito *erga omnes* e vinculante sobre todos os órgãos jurisdicionais.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, tendo o administrador o dever de aplicar a lei em vigor e suas normas regulamentares, como disposto no artigo 142 e seu parágrafo único do CTN.

Conceito de faturamento:

A criação da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi preconizada pela Lei Complementar nº 70/91, colocando como base de cálculo para sua incidência o faturamento, definindo-o como tal aquele que **“...assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”** como se depreende do artigo 2º da referida lei.

A conceituação de faturamento abrangendo a idéia de receita bruta das atividades da pessoa jurídica amolda-se no fixado na lei complementar acima mencionada.

A própria Constituição admite, ao cuidar do PIS, o alargamento censurado pela recorrente, e isto está provado no artigo 72, V, do ADCT, introduzido pela EC de Revisão nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

1/94, a estabelecer como base cálculo da referida exação, para as empresas elencadas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, **a receita bruta operacional.**

Ainda, o artigo 23 da Lei nº 8.212/91 diz:

“Art. 23 – As contribuições a cargo da empresa proveniente do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no artigo 22, são calculadas mediante a aplicação das alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;”.

No inciso I do § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87 encontramos a expressão **“as receitas e rendimentos pelos valores efetivamente recebidos ...”**.

Assim, as idéias de faturamento e receita bruta se confundem, não havendo a distinção rígida entre uma e outra. Toda atividade que gere receita bruta está sujeita à tributação que incida sobre o faturamento, quer seja ele decorrente de vendas, serviços, operações financeiras ou locação de imóveis, pois não se viu distinção entre faturamento e receita bruta, tal como já estatuído na Lei Complementar. Como não houve alteração no critério material, pode a lei ordinária incluir as atividades que geram a receita bruta.

Em razão da lei complementar, ratificada pelo Supremo Tribunal Federal, bem como o dispositivo constitucional introduzido pelo constituinte reformador, que se posicionou pela semelhança entre faturamento e receita bruta, quanto à previsão de outras atividades que gerem receita bruta, entendo que podem ser feitas por lei ordinária, já que não há modificação na hipótese de incidência.

Se o entendimento dos Tribunais Regionais Federais em vários julgados é que há incidência da COFINS sobre a receita de venda de imóveis, também haverá sobre a receita pela locação de imóveis, senão vejamos:

“ – Incidência da COFINS. “TRIBUTÁRIO. COFINS. EMPRESAS DEDICADAS AO RAMO IMOBILIÁRIO E DE CONSTRUÇÃO CIVIL. INCIDÊNCIA SOBRE A VENDA IMOBILIÁRIA. 1. Embora a venda imobiliária, a teor do art.191 do Código Comercial, não constitua ato de comércio, não estando, assim, sujeita à ação de faturar que está intimamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

relacionada à venda de mercadorias, em decorrendo da própria atividade comercial da empresa, como é o caso daquelas que se dedicam ao ramo imobiliário e a construção civil, caracteriza-se como tal, e integra o seu faturamento para efeitos fiscais, no caso, para que se concretize o fato gerador da COFINS. 2. Como muito bem salientado pelo eminente Ministro Ilmar Galvão no RE nº 150.764-1/PE, o conceito de faturamento, para efeitos fiscais, coincide com o de receita bruta, sendo entendido como 'o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo'."(TRF4, 2ªT., AC Nº 97.04.17026-0/pr, REL. Juíza Tania Escobar, set/1997).

"... As empresas dedicadas à incorporação, à venda e à locação de bens imóveis são contribuintes da COFINS, nos termos do artigo 1º da Lei Complementar nº 70/91."(TRF3, 4ª T., EDAMS 94.03.083861/SP, rel. Homar Cais, ag/1995.¹

Mediante todo o exposto, e tudo o mais que do processo consta, **voto no sentido de negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2000

ADOLFO MONTELO

¹ Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, LEANDRO PAULSEN, 2ª ed., p.284/5, Editora/livraria do advogado e ESMAFE, Porto Alegre/RS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

VOTO DA CONSELHEIRA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ
RELATORA-DESIGNADA

Ouso divergir do ilustre Relator do processo, pelos motivos que a seguir passo a expor. O cerne da questão consiste em saber se as receitas decorrente da locação de imóveis ensejam a cobrança da COFINS.

Reza o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 o seguinte; *“A contribuição de que trata o artigo anterior (COFINS) 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 serviços de qualquer natureza.”* 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.

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 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, trata-se de locação de imóveis de propriedade da recorrente, 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.

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 : 10882.002399/98-15
Acórdão : 202-12.363

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* ². Trata-se, sublinha esse Mestre, de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação ³.

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 restituição ⁴.

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” ⁵.

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” ⁶.

Também, gizando a noção de que são juridicamente inconfundíveis as obrigações de dar e as obrigações de fazer, há de se salientar que as primeiras “tem 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”.

² Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, T. XLVII/3

³ Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, 1981, p. 445.

⁴ Orlando Gomes, contratos, 2ª ed., p. 264.

⁵ Orlando Gomes, Obrigações, Rio, Forense, 1961, p.67.

⁶ Clóvis Beviláqua, ob. Cit., p. 54.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10882.002399/98-15

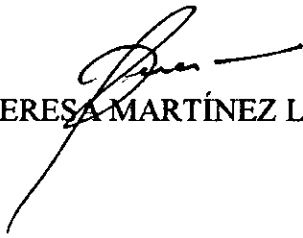
Acórdão : 202-12.363

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 delineada no artigo 2º da Lei Complementar n.º 70/91.

Ainda, 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 definida na LC n.º 70/91.

Nestes termos, sou pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2000



MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ