



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.008082/93-52  
**Acórdão** : 202-13.602  
**Recurso** : 103.369

**Recorrente** : RAJASTHAN PARTICIPAÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.  
**Recorrida** : DRJ em Curitiba - PR

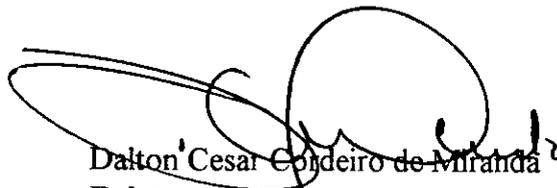
**COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. VENDA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS.** O Código Comercial não inclui bens imóveis no conceito de mercadoria (art. 191). Se assim ocorre, enquanto vigor o artigo 191 do Código Comercial, a contribuição criada pela Lei Complementar nº 70/91 não incide na venda de imóveis.  
**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: RAJASTHAN PARTICIPAÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

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

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Dalton Cesar Condeiro de Miranda  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.008082/93-52  
**Acórdão** : 202-13.602  
**Recurso** : 103.369

**Recorrente** : RAJASTHAN PARTICIPAÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

**RELATÓRIO**

Em síntese, trata o presente feito de:

*“ ... ação fiscal levada a efeito contra a interessada com o fim específico de apurar os efetivos recolhimentos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS – foram constatadas as irregularidades citadas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fl. 4. Lavrou-se o Auto de Infração de fls. 09/10 exigindo-se os valores equivalentes a 32.308,34 UFIR de contribuição e multa de 32.308,34 UFIR, além dos acréscimos legais.*

*A exigência teve como base legal os artigos 1º, 2º, parágrafo único do artigo 10 e artigo 13 da Lei Complementar nº 70/91.*

*A autuada, devidamente representada (mandato de fl. 25), apresentou impugnação tempestivamente, às fls. 12/24, instruída com os documentos de fls. 26/37, onde tece exaustivas considerações sobre a constitucionalidade da exigência.” (fls. 41 e 42).*

A autoridade julgadora de primeira instância, através da Decisão nº 272/94 às fls. 41 a 43, manifestou-se pela procedência do lançamento, ratificando o auto de infração lavrado, em *decisum* assim ementado:

**“II. EMENTA**

**CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS – Período de apuração: ABRIL de 1992 a DEZEMBRO de 1992. Falta de recolhimento da contribuição.**

*É devida a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, formalizada conforme a legislação vigente.*

**INCONSTITUCIONALIDADE – ILEGALIDADE DAS LEIS – A apreciação da matéria que verse sobre inconstitucionalidade/ilegalidade de leis extrapola a competência desta autoridade. Cabe tão somente cumprir e fazer cumprir o ordenamento jurídico vigente.**

**Lançamento procedente.”**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.008082/93-52  
**Acórdão** : 202-13.602  
**Recurso** : 103.369

Inconformada, a interessada apresentou o Recurso de fls. 18 a 27, onde, quanto ao mérito, insurge-se reiterando os argumentos expostos por ocasião de sua impugnação.

O apelo voluntário, em 05/12/1996, foi a julgamento da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, à unanimidade, declarou a nulidade da decisão *a quo*, uma vez que esta não teria analisado as alegações preliminares da interessada, “... *notadamente no que se refere a sua natureza jurídica que, segundo o interessado, por essa razão não se lhe aplicariam as regras relativas à COFINS.*” (Acórdão nº 104-14.095).

Assim, às fls. 36 a 45, nova Decisão de nº 2-129/97 foi proferida, no sentido de se prover, parcialmente, o lançamento fiscal, tão-somente para reduzir o percentual de incidência de multa para 75% (setenta e cinco por cento).

A interessada, então, contra esta nova decisão administrativa fiscal de primeira instância, tempestivamente, apresentou o Recurso de fls. 51 a 69, no qual, quanto ao mérito, reitera o argumento de que “... *não incide COFINS sobre atividade com imóveis. Como a Recorrente só trabalha com imóveis, a prova deste fato afastaria por completo a pretensão tributante do Fisco.*” (fl. 68).

Às fls. 71/72 há as contra-razões da Fazenda Nacional.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.008082/93-52  
**Acórdão** : 202-13.602  
**Recurso** : 103.369

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Por tempestivo o recurso, dele tomo conhecimento.

Como relatado, a recorrente se insurge contra a decisão recorrida, que julgou procedente a autuação que sustenta incidir a COFINS sobre a venda de imóveis, na forma praticada pela recorrente.

A bem de esclarecer o ponto central da discussão, acompanho o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça externado no sentido de que “*enquanto viger o art. 191 do Código Comercial, a contribuição criada pela Lei Complementar 70/90 não incide nas vendas de imóveis*” (sic) (Embargos de Divergência no Recurso Especial 149.026/AL, Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado no DJU, I, de 13/08/2001).

A Lei Complementar nº 70/91 prevê a incidência de COFINS sobre a “*receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.*”

O deslinde do conflito está em saber se os bens imóveis cabem no conceito de mercadoria, que, segundo o *Dicionário Aurélio Eletrônico*, consiste naquilo “*que se comprou e se expôs à venda; mercancia*”. Já para De Plácido e Silva, mercadoria, na construção técnica da palavra, significa “*a coisa que serve de objeto à operação comercial. Ou seja, a coisa que constitui objeto de uma venda.*”

“*Tecnicamente, portanto, somente se denomina mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante ou mercador, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para revenda.*” (Vocabulário Jurídico – 3ª ed. – Forense – vol. III, pg. 1015).

O artigo 191 do Código Comercial delimita o conceito de compra e venda, disciplinando que é, unicamente, “*considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes ... contanto que nas referidas transações o comprador ou o vendedor seja comerciante.*”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10980.008082/93-52  
**Acórdão** : 202-13.602  
**Recurso** : 103.369

nome do contrato em que se envolveu o negócio. Relevante é a presença do comerciante, em um dos pólos do negócio.

Com efeito, ato de comércio pressupõe atuação do comerciante. A recíproca, entretanto, não é verdadeira: nem todo ato de comerciante é comercial. O comerciante, constantemente, pratica atos que não cabem no conceito de comércio.

Válido é, a partir deste momento, transcrever trechos do voto da lavra do Ministro Humberto Gomes de Barros do Superior Tribunal de Justiça, proferido por ocasião da apreciação da matéria ora em debate perante a Primeira Seção daquele Tribunal (EDREsp nº 149.026/AL):

*“João Eunápio Borges, com a limpidez que caracteriza seus ensinamentos, respondeu a questionamento semelhante, no sentido de considerar-se comerciante, quem negocia imóveis.*

*O argumento enfrentado pelo saudoso Mestre toma como premissa a circunstância de a Lei considerar mercantil a pessoa jurídica constituída sob a forma de Sociedade por Ações. Dizem os cultores desta linha de raciocínio: se a sociedade anônima é comerciante e somente pratica a compra e venda de imóveis é ato de comércio; do contrário, estaríamos diante de um comerciante que não pratica atos de comércio.*

*Responde João Eunápio: se comercialização formal das sociedades anônimas tornasse comerciais todos os seus atos, ‘desapareceriam de nosso direito, todos os atos civis de caráter econômico. As atividades puramente agropecuárias, a exploração de uma fazenda, de uma granja, que pode ser feita sob a forma de sociedade anônima, todos aqueles atos, todas aquelas atividades, que nada têm de mercantis, passariam a ser atos de comércio.’*

*O eminente Mestre encerra suas considerações sobre a natureza dos negócios imobiliários, com duas conclusões que soam como advertências, em nosso frágil Estado de Direito:*

*‘a) sob o ponto de vista estritamente econômico, constitui ato de comércio qualquer mediação especulativa, seja sobre móveis, seja sobre imóveis;*

*b) nosso direito positivo, por força do art. 191 do Código Comercial e do art. 19 do regul. 737, cuja revogação é urgente, os atos especulativos sobre imóveis não constituem atos de comércio. Não é, pois, comerciante, não se sujeitando à falência, nem tendo direito à concordata, o comerciante de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.008082/93-52  
Acórdão : 202-13.602  
Recurso : 103.369

*imóveis.*<sup>6</sup>

*Observe-se por último, que a Lei 4.068/62 não tornou comerciais todos os atos das construtoras. A teor daquele diploma, somente os atos de construção para terceiros devem ser tidos como comerciais.*

*Na Sentença de Primeiro Grau, o eminente Magistrado Paulo Roberto de Oliveira Lima reconhece que o legislador – embora tenha utilizado palavra de cujo conceito se excluem os negócios imobiliários – quis atingir ‘toda sorte de empresas’.*

*Propõe, contudo, se interprete a lei, com olhos em sua finalidade social. Para tanto, alonga o conceito de mercadoria, para que nele se abriguem os bens móveis (fl. 67)*

*A proposta é tentadora. Efetivamente, não é justo que todos paguem, menos os negociantes de imóveis. Vejo-a, porém, com reservas. Tenho dúvidas, porque, em consertando o erro do Legislador, estaremos a violar princípios essenciais ao estado de Direito.*

*Não podemos esquecer que o legislador emprega os vocábulos em sua acepção técnica. Se tal regra de hermenêutica é verdadeira em qualquer ramo do direito, tanto mais o será, no direito tributário, onde prevalece o princípio da legalidade e seu corolário: a tipicidade.*

*A interpretação ampliativa – tanto no Direito Tributário, quanto no Direito Penal – longe de conduzir a norma a seu escopo social, desvia-a de tal objetivo.*

*Para melhor argumentar, imagine-se que algum juiz – membro de sociedade protetora de animais – resolva estender o conceito de homicídio ao abate de animais. Afinal, diria o magistrado, o boi é animal, igual ao homem. O triunfo de tão caridosa doutrina conduziria à manifestação de nossos hábitos alimentares, com profundas implicações negativas na economia e na organização social.*

*Se alargarmos o âmbito de incidência da COFINS, veremos, em breve, a imposição deste tributo, toda vez que um pequeno comerciante vender sua casa, visando mudar de residência.*

<sup>6</sup> Op.cit. pág. 118



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

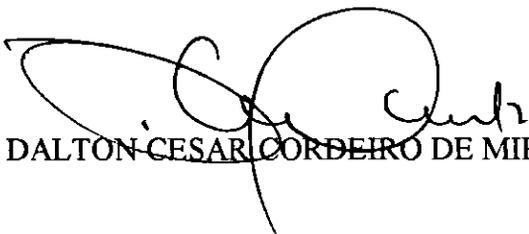
Processo : 10980.008082/93-52  
Acórdão : 202-13.602  
Recurso : 103.369

*Embora já me tenha alongado em demasia, peço licença à Turma, para repetir a feliz observação de Yonne Dolácio de Oliveira:*

*'Sendo a relação jurídica entre fisco e contribuinte criada pela lei, que é posta de modo heterônomo e coercível aos destinatários, a tipicidade estrutural normativa limita a vontade das partes, do legislador e do aplicador do Direito. Isto resulta em grande tensão provocada pelos valores certeza e segurança que exigem o tipo cerrado. Os dois valores são distintos mas se implicam: a certeza exige o tipo legal de repertório inextensível, a segurança impõe que somente será exigido o que for objeto da definição legal. A satisfação desses valores é importante tanto para o contribuinte (conhecimento e segurança de que vai pagar) quanto para a Fazenda (conhecimento e segurança do que vai receber, afastados os conflitos de competência).<sup>7</sup>'*

Ante o exposto, e na esteira jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2002



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

<sup>7</sup> A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro – Saraiva – 1980 – pág. 180