



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 04 / 11 / 19 99
C	<i>SP</i> Rubrica

476

Processo : 10980.011481/96-99
Acórdão : 202-11.271

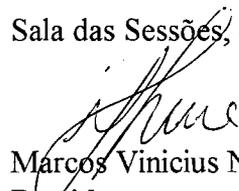
Sessão : 09 de junho de 1999
Recurso : 102.148
Recorrente : ÂNCORA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrido : DRJ em Curitiba - PR

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:
ÂNCORA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 09 de junho de 1999


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Ricardo Leite Rodrigues e Luiz Roberto Domingo.
cl/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011481/96-99
Acórdão : 202-11.271

Recurso : 102.148
Recorrente : ÂNCORA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Contra a Recorrente, nos autos qualificada, foi lavrado, em 05.11.96, auto de infração, com fundamento nos artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e artigo 169, inciso III, do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1041/94, relativamente aos períodos de apuração de setembro/93 a setembro/96 (fls. 62 a 77), por ter sido constatado falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

A contribuinte apresenta Impugnação de fls. 80 a 82, alegando não estar sujeita à incidência da Contribuição Social, por não efetuar venda de mercadorias, mercadorias e serviços, e de serviços de qualquer natureza. Sustenta, que, por dedicar-se à atividade imobiliária (aluguel de imóveis próprios), estaria excluída da incidência da COFINS.

Traz, aos autos, transcrições doutrinárias favoráveis ao entendimento alegado, pedindo, ao final, o cancelamento da exigência fiscal.

A autoridade singular, através da Decisão DRJ/CTBA nº 2-017/97 (fls. 84/91), julgou o lançamento procedente em parte, apenas para reduzir a multa lançada no percentual de 100%, para 75%. A ementa, da decisão administrativa, possui a seguinte redação:

“CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de Apuração – 09/93 a 09/96.

Incidência – Sujeitam-se à incidência da COFINS as empresas imobiliárias, inclusas as que se dedicam à administração, intermediação, loteamento, incorporação, construção – seja por empreitada ou administração –, locação e venda de imóveis.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

A Recorrente alega, em suas razões recursais, o que segue:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.011481/96-99

Acórdão : 202-11.271

Quer-se reafirmar que o fulcro da questão assenta-se na circunstância de a Recorrente ter excluído, nos períodos indigitados, “mensalmente da base de cálculo valores equivalentes à Receita Operacional Bruta. Tendo em vista que a receita de ambas é totalmente composta por aluguéis de imóveis próprios, não cabe qualquer exclusão para apuração da base de cálculo da COFINS”.

Inconformada a contribuinte apresenta recurso trazendo transcrições doutrinárias e jurisprudenciais favoráveis ao seu entendimento, (os quais lidas em sessão) de que a locação de imóveis próprios não foi eleita na Lei Complementar nº 70/91, hipótese de incidência da COFINS. Pede ao final a reforma da decisão e o cancelamento da medida fiscal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 101/103), em suas Contra-Razões, pede seja mantida a decisão singular.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10980.011481/96-99
Acórdão : 202-11.271

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

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 1ª 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), conforme acórdão extraído – via internet – do site do STJ, a seguir reproduzido:

“RESP 149020/AL; RECURSO ESPECIAL (97/0066271-3)

DJ DATA: 25/05/98 PG: 00025

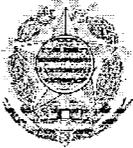
Ministro JOSÉ DELGADO (1105)

TRIBUTÁRIO. COFINS. IMÓVEIS. INCIDÊNCIA.

1. O 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;



Processo : 10980.011481/96-99

Acórdão : 202-11.271

- c.) A LEI N.º 4068, DE 09/06/62, DETERMINA QUE AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS POSSUEM NATUREZA COMERCIAL, SENDO-LHES FACULTADA A EMISSÃO DE DUPLICATAS;
- d.) A LEI N.º 4591, 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 ALIENE TOTAL OU PARCIALMENTE IMÓVEL AINDA EM CONSTRUÇÃO, E DO VENDEDOR, PROPRIETÁRIO OU NÃO, QUE HABITUALMENTE ALIENE O PRÉDIO, DECORRENTE DE OBRA JÁ CONCLUÍDA, OU TERRENO FORA DO REGIME CONDOMINAL. SENDO QUE O QUE CARACTERIZA ESSES ATOS COMO MERCANTIS, EM AMBOS OS CASOS, E O QUE DIFERENCIA DOS ATOS DE NATUREZA SIMPLEMENTE 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 DA SOMA DE TODAS AS VENDAS EFETUADAS PELA EMPRESA, QUER COM BENS MÓVEIS, QUER COM BENS IMÓVEIS.
- g.) O ART. 2, DA LC N.º 70/91, PREVÊ, DO MODO BEM CLARO, QUE A COFINS TEM COMO BASE DE CÁLCULO NÃO SÓ A RECEITA BRUTA DAS 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 A PRESTAÇÃO DE UM SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA, PORTANTO, UM NEGÓCIO JURÍDICO SUJEITO AO COFINS.

2. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL PROVIDO.

DATA DA DECISÃO: 12/03/1998-09-24

ÓRGÃO JULGADOR: STJ – PRIMEIRA TURMA

DECISÃO: POR UNANIMIDADE, DAR PROVIMENTO AO RECURSO.

INDEXAÇÃO: INCIDÊNCIA, COFINS, FATURAMENTO, EMPRESA, CONSTRUÇÃO CIVIL, INCORPORAÇÃO, VENDA, IMÓVEL, OCORRÊNCIA HABITUALIDADE, **PRESTAÇÃO DE SERVIÇO**, OBJETIVO, LUCRO, CARACTERIZAÇÃO, MERCADORIA, ATIVIDADE COMERCIAL.

REFERÊNCIA LEGISLATIVAS: LEG. FED. LCP: 0070 ANO: 1991

ART. 002

LEG. FED. LEI: 4068 ANO: 1962

LEG. FED. LEI: 4591 ANO: 1964

CF – 88 CONSTITUIÇÃO FEDERAL



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10980.011481/96-99

Acórdão : 202-11.271

ART. 195 INC. 01 INC. 02 INC. 03 ART. 0194
PAR. ÚNICO INC. 05 INC. 06

DOCTRINA: OBRA: **COFINS E A VENDA DE IMÓVEIS POR EMPRESAS
CONSTRUTORAS**

REV. DO TRF 1ª REGIÃO, V. 8, N. 2, 1996, P. 48-49

AUTOR: VITORIO CASSONE

OBRA: **COFINS NAS OPERAÇÕES SOBRE IMÓVEIS,**

REV. DE DIREITO IMOBILIÁRIO, N. 1, P. 62-67

AUTOR: OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO

VEJA: RE 150755; RE 150764 (STF)

SUCESSIVOS: PROC. RESP NUM. 0159283 UF: PB REG: 97/00991389-9

DECISÃO: 17/03/1998 DJ DATA: 25/05/1998 PG: 00047"

Como precedente, com idêntico fundamento em suas razões de decidir, verifico o RESP 159112/SP – Recurso Especial (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:

- 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 apeararum* e a *locatio operis* ¹. Trata-se, sublinha esse Mestre, de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação ²;

- 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

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

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



482

Processo : 10980.011481/96-99

Acórdão : 202-11.271

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 contratado⁴;

- 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 distingua 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 dono⁵;

- também, gizando a noção de que são juridicamente inconfundíveis as obrigações de dar e as obrigações de fazer, Orosimbo Nonato salienta 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”.

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.

O art. 2º da Lei Complementar n.º 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, no período mencionado, por não se tratar de “receita proveniente de vendas de mercadorias e serviços, de mercadorias e

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 : 10980.011481/96-99

Acórdão : 202-11.271

serviços de qualquer natureza”, tal como a definida na LC n.º 70/91. Nestes termos, sou pelo provimento do recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 09 de junho de 1999

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. T. Martínez López', written over the printed name.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ