



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 13706.003646/94-89
Recurso nº : 201-118289
Matéria : COFINS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : ADMINISTRADORA CENTRO IPANEMA LTDA.
Sessão de : 17 de outubro de 2005
Acórdão : CSRF/02-02.030

COFINS. ALUGUEL DE IMÓVEIS. FATURAMENTO. - As empresas que se dedicam à locação de imóveis, estão obrigadas ao pagamento da Cofins, uma vez que, por alugarem imóveis, prestam um serviço, o que é suficiente para materializar o fato gerador e a base de cálculo da Lei Complementar nº 70, de 1991.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer (Relator) e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 04 SET 2006

Processo nº : 13706.003646/94-89
Acórdão : CSRF/02-02.030

Participaram ainda, do presente julgamento, os conselheiros: ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, ANTONIO BEZERRA NETO, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 13706.003646/94-89
Acórdão : CSRF/02-02.030

Recurso nº : 201-118289
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : ADMINISTRADORA CENTRO IPANEMA LTDA

RELATÓRIO

Insurge-se a Fazenda Nacional contra o acórdão de fls. 202, através da interposição do presente recurso especial de divergência. A matéria sob discussão resume-se na ementa, que passo a transcrever:

COFINS – BASE DE CÁLCULO EM LOCAÇÃO DE IMÓVEIS.

Os valores recebidos a título de locação de imóveis próprios não integram a receita bruta na determinação da base de cálculo da contribuição antes do advento da Lei nº 9.718/98.

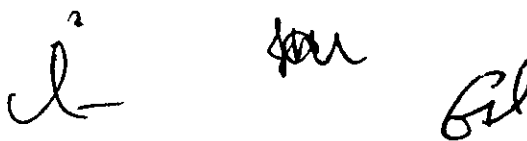
Recurso provido.

O recurso argumenta em seu favor precedentes jurisprudenciais emanados do Poder Judiciário e do próprio Conselho de Contribuintes. O presente apelo foi admitido por despacho de fls. 75/76.

Em suas contra-razões o contribuinte alude em preliminar o descabimento do recurso por conta do tempo decorrido entre a decisão e a ciência por parte do representante da Fazenda Nacional e por tal ter se dado num domingo. No mérito aduz jurisprudência favorável à sua tese e reitera os seus argumentos nas peças anteriores expendidos.

Seguindo as rotinas de estilo, subiram os autos para julgamento.

É o relatório.



Processo nº : 13706.003646/94-89
Acórdão : CSRF/02-02.030

VOTO VENCIDO

Conselheiro ROGERIO GUSTAVO DREYER, Relator.

A matéria trazida aos autos não comporta maiores discussões. Peço vênia para transcrever no presente processo voto que prolatei no Recurso nº: RP/202-114059 — Processo nº 10882.002399/98-15, onde citei voto prolatado no processo nº 10882.002400/98-94 – Recurso nº 114868, não sem antes referir que a matéria neste discutida referia-se à incidência do PIS sobre fatos idênticos aos versados no presente feito.

Para bem fixar o fato, inicio a transcrição com a ementa:

PIS – ALUGUEL DE IMÓVEIS. A receita decorrente de aluguel de imóveis, quando incluído entre os objetivos sociais da pessoa jurídica, conceitua-se como faturamento para o efeito da incidência do Pis Faturamento. Inteligência do artigo 3º, b, da LC 07/70. **BASE DE CÁLCULO.** A base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, até a edição da MP nº 1.212/95 (Primeira Seção do STJ – Resp nº 144.708 – RS e CSRF). Aplica-se este entendimento, com base na LC nº 07/70, até os fatos geradores ocorridos até 29 de fevereiro de 1996, consoante dispõe o parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 06, de 19/01/2000. **DECADÊNCIA.** Por ter natureza tributária, aplica-se ao PIS a regra do CTN aplicada ao lançamento da espécie por homologação preceituada no § 4º do artigo 150 do CTN.

Recurso parcialmente provido.

Passo a seguir à transcrição de parte do voto exarado no mencionado processo:

Reconheço que a matéria, na essência, suscita indagações que, a primeira vista, induzem ao acatamento dos argumentos da recorrente.

No entanto, ainda que entenda, prima facie, que o PIS não incide sobre as receitas decorrentes do aluguel de imóveis pertencentes à pessoa jurídica, constato que a questão, no presente feito, reveste-se de característica fundamental para determinar entendimento contrário.

Como bem colocou o ilustre julgador monocrático, o aluguel de imóveis não somente faz parte do objetivo social da empresa, como é o primeiro mencionado em seu contrato social, como se vê de fls. 176 dos autos.

Esta questão é incontroversa. O que resta verificar é se o conceito de faturamento, tal como entendível na legislação de regência, abrange as receitas da atividade decorrente da locação predial, em contraponto à argumentação da recorrente, que entende ser o faturamento a receita exclusivamente decorrente da venda de produtos ou da prestação de serviços.

Processo nº : 13706.003646/94-89
Acórdão : CSRF/02-02.030

Salvo melhor juízo, o elemento nuclear do fato gerador da obrigação, o faturamento, tal como grafado na LC 07/70 (art. 3º, alínea b), refere-se às receitas auferidas com a atividade, mediante paga, sendo irrelevante se por alienação ou locação e se esta atividade vincula-se a bens corpóreos ou incorpóreos. Ressalto que a legislação de regência, em nenhuma circunstância determinava que o faturamento decorresse exclusivamente de alienação de mercadorias ou da prestação de serviços. Referia-se a faturamento somente.

No presente caso, o aluguel de bens móveis e imóveis é atividade destacada nos objetivos sociais da recorrente.

Pelo exposto, parece-me estéril discutir se o bem imóvel é mercadoria ou não, ou se o seu aluguel é prestação de serviços ou não. Basta que, como já disse, de fato ou de direito, gere receita como atividade fim da pessoa jurídica. E este fato encontra-se perfeitamente presente in casu.

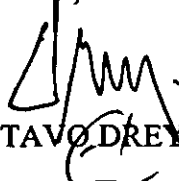
Como se vê do excerto transcrito, em se tratando do PIS, a questão do faturamento está adstrita ao comprovado ingresso de receitas no caixa do contribuinte em razão de sua atividade empresarial. No voto transcrito, o contribuinte locava imóveis próprios como tal. Por isto, faturava. Tivesse a referida receita se originado de aluguel eventual, sequer faturamento haveria.

No caso da COFINS, no entanto, este faturamento não está somente vinculado ao aspecto do ingresso de tais receitas. Há que se considerar que as receitas, ainda que abraçadas por tal fenômeno (*faturamento*), devam decorrer da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou de serviços de qualquer natureza.

E aí reside o meu entendimento de que a locação do imóvel em si, irrelevante se próprio ou de terceiros, represente, por seu proprietário, venda de serviços de qualquer natureza. A receita oriunda da administração de aluguéis sim constitui prestação de serviços. Não o aluguel em si. Nesta atividade há somente a disponibilização do imóvel ao inquilino, desapetrechado de qualquer serviço prestado ao mesmo decorrente da relação jurídica existente este e o locador.

Frente ao exposto, voto pelo improvimento do recurso interposto.

Sala das Sessões – DF, em 17 de outubro de 2005.


ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



Processo nº : 13706.003646/94-89
Recurso nº : 201-118289

VOTO VENCEDOR

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Redatora designada

A Constituição Federal, em seus arts. 194 e 195, na redação original, antes do advento da Emenda Constitucional nº 20, assim dispunha:

"Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao poder público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

(...)

V- equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento." (grifou-se)

"ART. 195. A SEGURIDADE SOCIAL SERÁ FINANCIADA POR TODA A SOCIEDADE, DE FORMA DIRETA E INDIRETA, NOS TERMOS DA LEI, DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS, E DAS SEGUINTE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (grifou-se)

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficiárias de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

Observe-se que os preceitos constitucionais do art. 194, parágrafo único, incisos V e VI, e do art. 195, caput, incisos I, II e III demonstram o objetivo do constituinte de que toda sociedade financie a seguridade social, inclusive com as contribuições dos empregadores sobre o faturamento.

O legislador infraconstitucional acatou essa autorização ao fazer constar nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, que a contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, I, da Constituição Federal, é devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, com alíquota de dois por cento incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

A definição de faturamento ou receita, se por um lado não é um conceito indeterminado, por outro não é tão cerrada, a ponto de limitar-se à soma das faturas emitidas pela pessoa jurídica. Mesmo antes da Lei nº 9.718, de 1998 já era assim, como demonstra o pronunciamento do STF na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, mais precisamente no voto do relator, Ministro Moreira Alves, ao acentuar a conceituação de faturamento para fins tributários, nos termos da Lei Complementar nº 70, de 1991:

"Note-se que a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no

Processo nº : 13706.003646/94-89
Recurso nº : 201-118289

RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços "coincide com o faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre 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 (art. 1ª da Lei nº 187/36)."

(STF, Pleno, ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves, em 01/12/1993).

No julgado acima referido (Recurso Extraordinário nº 150.764, relativo ao antigo Finsocial), o Ministro Ilmar Galvão reporta-se ao art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397/87, que já tratava do faturamento, base de cálculo do Finsocial, como sendo a "*receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza*".

Assim definido, o faturamento traduz-se, em última análise, como o produto da atividade econômica da contribuinte.

O conceito de faturamento, estabelecido pelo legislador ordinário, não implica em qualquer ofensa ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Privado, utilizados pelo legislador constituinte para definir ou limitar competências tributárias. É que o art. 195 da Constituição Federal, ao referir-se a faturamento (ou a receita, após a Emenda Constitucional nº 20/98), emprega o termo (ou os termos) num sentido relativamente aberto, a ser definido pela legislação tributária. As expressões faturamento ou receita não são empregadas na acepção do Direito Comercial, tampouco da contabilidade, podendo assumir conotações mais amplas ou mais estreitas, a depender da legislação infraconstitucional.

O que não pode o legislador infraconstitucional é dar aos termos faturamento ou receita uma conotação¹ totalmente dissociada de uma daquelas que se lhes aplicam comumente. Como tanto a definição de faturamento como "a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" (LC nº 70/91, art. 2ª), para os períodos de apuração até janeiro de 1999, quanto o de receita como "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica" (Lei nº 9.718/98), para os períodos posteriores, encontram-se no âmbito das conotações comumente associadas aos dois termos (faturamento e receita), cabe analisar os valores recebidos pela recorrente para decidir se estão ou não enquadrados em tais definições.

O auto de infração foi fundamentado no fato de que não houve recolhimento da Cofins sobre as receitas de aluguel de imóveis de propriedade da recorrente.

O conceito de rendimento operacional relaciona-se com a atividade exercida. Em uma empresa que tem na locação de bens, sejam móveis, imóveis, próprios ou de terceiros, sua atividade principal, os rendimentos advindos de tal atividade são operacionais, integram o seu faturamento e, portanto, estão sujeitos à incidência da Cofins.

¹ Conotação é o conjunto de propriedades de uma coisa, a defini-la. O mesmo termo, dependendo do contexto ou do sistema em que inserido, assume uma conotação ou outra. Cada uma das conotações, todavia, deve ser precisa, o seu significado deve ser conhecido. Assim acontece, por exemplo, com a palavra tributo, que como se sabe possui várias conotações: tributo como prestação (o contribuinte deve o tributo); como quantia em dinheiro (pague-se o tributo); como homenagem (prestaram-lhe um tributo pelos bons préstimos); etc. Quanto um termo não possui uma definição precisa e o seu significado é mais vago, é menos conotativo e mais denotativo, ou seja, o termo denota um número maior de coisas ou situações, podendo ser empregado a uma classe maior de elementos sem que se saiba, ao certo e exatamente, ao que está referido.

Processo nº : 13706.003646/94-89
Recurso nº : 201-118289

Ademais, o parágrafo único do art. 10 da aludida Lei Complementar estabelece que aplicam-se a essa contribuição, subsidiariamente e no que couber, as disposições do imposto sobre a renda. À luz da legislação do imposto de renda, a receita de locação de imóveis, próprios ou de terceiros, atividade do objeto social da autuada, integra a sua receita bruta. Por conseguinte, integra também a base de cálculo da Cofins.

Quanto ao argumento de que a atividade de locação dos imóveis, tal como se apresenta na situação em questão, não se enquadraria na hipótese de incidência da Cofins porque não se constituiria em prestação de serviços, é insustentável.

A melhor doutrina, esteada em Orlando Gomes, entende que, quanto ao objeto das obrigações, as prestações positivas, consistentes em um ou vários atos do devedor, subdividem-se em **prestações de coisas e prestações de fatos**, objetos, respectivamente, das obrigações **de dar e de fazer**. O contrato de locação de coisas gera para o locador a obrigação de ceder o uso do bem, mediante a transmissão da sua posse. Trata-se, pois, de uma prestação de coisas, em oposição às prestações de fatos que consistem em atividade pessoal do devedor. Essa noção de direito privado relativa à locação de bens, que já estava assente no revogado Código Civil de 1916, art. 1.189, I, continua no Código Civil de 2002, agora no art. 566, I.

Por fim cabe ressaltar que, independentemente de como a doutrina classifique a locação de imóvel, parte da jurisprudência já considerava a locação de imóveis como fato gerador da Cofins, mesmo antes da Lei nº 9.718/98.

Observem-se exemplos da jurisprudência do STJ e também desta Turma da Câmara Superior.

"TRIBUTARIO. "COFINS". IMOVEIS. INCIDENCIA.

1 - O "COFINS" INCIDE SOBRE O FATURAMENTO DE EMPRESAS QUE, HABITUALMENTE, NEGOCIAM COM IMOVEIS, EM FACE DE:

A) - O IMOVEL SER UM BEM SUSCETIVEL DE TRANSAÇÃO COMERCIAL, PELO QUE SE INSERE NO CONCEITO DE MERCADORIA;

B) - AS EMPRESAS CONSTRUTORAS DE IMOVEIS EFETUAM NEGOCIOS JURIDICOS COM TAIS BENS, DE MODO HABITUAL, CONSTITUINDO DE MERCADORIAS QUE SÃO OFERECIDAS AOS CLIENTES COMPRADORES;

C) - A LEI NUM. 4.068, DE 09.06.62, DETERMINA QUE AS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO DE IMOVEIS POSSUEM NATUREZA COMERCIAL, SENDO-LHES FACULTADA A EMISSÃO DE DUPLICADAS;

D) - A LEI NUM. 4.591, DE 16.12.64, DEFINE COMO COMERCIAIS AS ATIVIDADES NEGOCIAIS PRATICADAS PELO "INCORPORADOR, PESSOA FISICA OU JURIDICA, PROPRIETARIO OU NÃO, PROMOTOR OU NÃO DA CONSTRUÇÃO, QUE ALIENE TOTAL OU PARCIALMENTE IMOVEL AINDA EM CONSTRUÇÃO, E DO VENDEDOR, PROPRIETARIO OU NÃO, QUE HABITUALMENTE ALIENE O PREDIO, DECORRENTE DE OBRA JA CONCLUIDA, 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, E A ATIVIDADE EMPRESARIAL COM O INTUITO DE LUCRO" (OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, OB. JA CITADA).

Processo nº : 13706.003646/94-89
Recurso nº : 201-118289

E) - O ART. 195, I, DA CF, NÃO RESTRINGE O CONCEITO DE FATURAMENTO, PARA EXCLUIR DO SEU AMBITO O DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DE IMOVEIS;

F) - FATURAMENTO E O PRODUTO RESULTANTE DA SOMA DE TODAS AS VENDAS EFETUADAS PELA EMPRESA, QUER COM BENS MOVEIS, QUER COM BENS IMOVEIS;

G) - O ART. 2., DA LC NUM. 70/91, PREVE, DE MODO BEM CLARO, QUE O "COFINS" TEM COMO BASE DE CALCULO NÃO SO A RECEITA BRUTA DAS VENDAS DE MERCADORIAS OBJETO DAS NEGOCIAÇÕES DAS EMPRESAS, MAS, TAMBEM, DOS SERVIÇOS PRESTADOS DE QUALQUER NATUREZA;

H) - MESMO QUE O IMOVEL 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 JURIDICO SUJEITO AO "COFINS".

2 - RECURSO IMPROVIDO."

(REsp 159112 / SP, DJ 27.04.1998 p. 111)

"TRIBUTÁRIO – COFINS – VENDA DE IMÓVEIS: INCIDÊNCIA.

1. O fato gerador da COFINS é o faturamento mensal da empresa, assim considerada a receita bruta de vendas de mercadorias e de serviços (LC n. 70/91).

2. A empresa que comercializa imóveis é equiparada a empresa comercial, e, como tal, tem faturamento com base nos imóveis vendidos, como resultado econômico da atividade empresarial exercida.

3. A noção de mercadoria do Código Comercial não é um instituto, e sim um conceito que não pode servir de fundamento para a não-incidência de um segmento empresarial que exerce o comércio.

4. Embargos de divergência conhecidos e recebidos."

(EResp 157035/SC; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 1999/0114216-4, DJ 10.09.2001 p. 270)

"PROCESSUAL – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – COFINS – INCIDÊNCIA – VENDA DE IMÓVEIS.

- A Primeira Seção do STJ entende 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."

(EResp 140547/PR; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 2001/0153404-5, DJ 24.06.2002 p. 180)

"COFINS – ALUGUEL DE IMÓVEIS – FATURAMENTO – As empresas que se dedicam à locação de imóveis, estão obrigadas ao pagamento da Cofins, uma vez que, por alugarem imóveis, prestam um serviço, o que é suficiente para materializar o fato gerador e a base de cálculo da Lei Complementar 70/1991, a qual prevê, explicitamente como base de cálculo a receita bruta não só da venda de mercadorias, de mercadorias e

Processo nº : 13706.003646/94-89
Recurso nº : 201-118289

serviços, mas, simplesmente, "de serviços de qualquer natureza", expressão denotadora de uma amplitude que não pode ser restringida pelo intérprete."

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão CSRF/02-01.449, de 09/09/2003)

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das sessões, DF, em 17 de outubro de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES 