



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13805.003399/94-93
SESSÃO DE : 24 de fevereiro de 2005
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704
RECURSO Nº : 126.934
RECORRENTE : PÃO DE AÇÚCAR S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

FINSOCIAL. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA.
RECEITA DE ALUGUEL DE IMÓVEIS.

Para fins de cálculo do FINSOCIAL, a receita de aluguel de imóveis integra a receita bruta das empresas cujo objeto social é adquirir imóveis e os alugar às empresas controladas e coligadas.

NEGADO PROVIMENTO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Simone Cristina Bissoto, relatora, Luis Antonio Flora, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior e Paulo Roberto Cucco Antunes que davam provimento. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Walber José da Silva.

Brasília-DF, em 24 de fevereiro de 2005

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

WALBER JOSÉ DA SILVA
Relator Designado

25 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA. Fez sustentação oral o Advogado Dr. MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES, OAB/DF – 20.389 e esteve presente o Advogado Dr. ALBERT LIMOEIRO, OAB/DF – 4.176-E.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704
RECORRENTE : PÃO DE AÇÚCAR S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : SIMONE CRISTINA BISSOTO
RELATOR DESIG. : WALBER JOSÉ DA SILVA

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração (fls. 11/13), lavrado em 10/05/94, por falta de recolhimento do FINSOCIAL (fl. 12), no período de 31 de janeiro de 1990 a 31 de março de 1992, tendo sido consignado o crédito tributário no valor total equivalente a 164.413,43 UFIRs, incluindo contribuição, multa de ofício e juros de mora calculados até 09/05/94.

O lançamento fiscal teve como fundamento legal a Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989, art. 1º e Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990, art. 1º.

DA IMPUGNAÇÃO

Em 09/06/94, a interessada apresentou impugnação (fls. 15 a 25), por meio de seu advogado (fls. 27 e 28), alegando, em resumo, que:

1 – a locação de imóveis próprios não é atividade de prestação de serviços e nem venda de mercadorias; desta forma, o recebimento de aluguéis de imóveis próprios não caracteriza faturamento e, portanto, sobre essa receita não incide o FINSOCIAL (fl. 16);

2 – o conceito jurídico do termo “mercadoria” não contempla bens imóveis, aliás, subtraídos do comércio por disposição expressa do art. 191 do Código Comercial, e por força do art. 110 do CTN, tal conceito deve ser emprestado do Direito Privado ao Direito Tributário, não cabendo ao intérprete alterar o seu alcance (fls. 17 a 19);

3 – locação de imóveis próprios não é, também, prestação de serviços, visto que não há previsão de incidência do ISS (fl. 20);

4 – o art. 9º da Lei nº 7.689/88 e a legislação posterior, que pretendeu aumentar a alíquota do FINSOCIAL, são inconstitucionais, conforme decisão do STF, que inclusive oficiou ao Senado Federal nesse sentido (fls. 22 a 24).

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Às fls. 100/110, o lançamento foi julgado procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, através da Decisão DRJ/SPO nº 00300, de 28 de janeiro de 2000, assim ementada:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 31/01/1990 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL. OPERAÇÕES COM IMÓVEIS.

A empresa comercial que tenha por objetivo a venda ou o aluguel de imóveis de sua propriedade está sujeita ao recolhimento do FINSOCIAL incidente sobre a receita bruta decorrente dessas operações.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Não comprovado, pelo contribuinte, o pagamento integral da contribuição devida, caracteriza-se a falta de recolhimento, que sujeita o contribuinte à cobrança da diferença apurada, acrescida de multa de ofício e juros de mora.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

CONSTITUCIONALIDADE DE MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA.

O Supremo Tribunal Federal, na apreciação do Recurso Extraordinário nº 187.436, declarou a constitucionalidade dos dispositivos que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, no tocante às empresas exclusivamente prestadoras de serviço.

REDUÇÃO DE OFÍCIO DE MULTA.

A lei aplica-se a fato pretérito não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

JUROS DE MORA - TRD.

Ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91, remanescendo, nesse período, juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, de acordo com a legislação pertinente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE. (G.N.)

Como fundamentos de sua decisão, a DRJ de São Paulo argüiu:

a) que o argumento de caráter constitucional não será examinado, pois não cabe à instância administrativa decidir a respeito de inconstitucionalidade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

visto o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 329, de 21/10/1970;

b) apesar de certo que locação de imóveis próprios não é venda de mercadorias, o argumento de que a locação de imóveis próprios não é atividade de prestação de serviços não se sustenta, pois através da Decisão 10804/DT-178/95, a DISIT/SRRF/8ª RF entendeu que as receitas provenientes de venda e de locação de imóveis (próprios ou de terceiros) integram a receita bruta da pessoa jurídica e, em consequência, a base de cálculo da contribuição para o FINSOCIAL;

c) no mesmo sentido, quanto à receita de aluguel, a Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal adotou o entendimento de que esta se inclui na receita bruta para cálculo do FINSOCIAL, mesmo quando referente a aluguel de propriedade da própria pessoa jurídica;

d) o argumento da impugnante de que a palavra mercadoria não contempla imóveis não é relevante, no caso, visto que a autuação não se deve a receitas de comercialização, e sim, de prestação de serviços de locação;

e) ressalta que o argumento de que o termo "mercadoria" não encontra aceção jurídica no Direito Tributário, tendo sido emprestada do Direito Comercial, não procede, visto que o assunto em tela já foi, em vários processos de consulta, analisado pela DISIT/SRRF/8ªRF e com decisão referendada pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, a qual se pronunciou sobre a matéria, no sentido de que o preceito do inciso I, do art. 195, da Constituição Federal de 1988, não utilizou o conceito restrito de **faturamento** segundo o conhecido no **Direito Comercial**, mas sim, o do **Direito Fiscal**, não havendo necessidade que a lei definisse tal conceito e efeitos, uma vez que a própria Carta Magna disciplinou integralmente as contribuições para seguridade social, exações que, ademais não se confundem com impostos;

f) o Supremo Tribunal Federal, a partir do voto do Ministro Ilmar Galvão, por ocasião da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1-DF (DO de 16/06/1995) já assentou:

"Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC nº 70/1991, com o disposto no art. 195, I, da CF/1988, ao definir 'faturamento' como 'a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza'.

De efeito, o conceito de 'receita bruta' não discrepa do 'faturamento', na aceção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, ou seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, ou seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 5.474/1968), em que a emissão de uma 'fatura' constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.

Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755."

g) A argumentação da impugnante de que o conceito de "faturamento" não se aplica a aluguel de imóveis próprios não procede, pois cumpre lembrar que são comerciais as sociedades anônimas, por força do § 1º do art. 2º da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, e as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, estas quando se organizarem para a prática habitual de incorporação, empreitada, aluguel e venda de imóveis com o intuito mercantil e, conseqüentemente, de obtenção de lucro, nos termos dos arts. 311, 315, 317 e 325, do Código Comercial;

h) Assim, o vocábulo "mercadoria" há que ser entendido como gênero e não como espécie, não podendo ser entendido em sentido restritivo, pois essa palavra foi utilizada na Lei em consonância com a sua própria definição, conforme consta no "Novo Dicionário da Língua Portuguesa", 2ª ed., de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. Não seria engano afirmar que tudo que se vende ou compra se insere na definição de mercadoria, sendo evidente que, em se tratando de empresa que vende imóveis, a sua mercadoria, devidamente contabilizada no Ativo Circulante, logicamente, é o imóvel, aqui tratado como bem de venda;

i) Vale assinalar que o questionamento acerca do vocábulo "mercadoria" ao tratar da comercialização de imóveis, já foi, por diversas oportunidades, analisado pela DISIT/SRRF/8ª RF e há decisão referendada pela Coordenação do Sistema de Tributação desta Secretaria no sentido de que, em se tratando de empresa que explora a atividade imobiliária, a sua mercadoria é o imóvel;

j) Assim, aquela Coordenação, ao decidir processo de consulta relativo à COFINS, que também tem como base de cálculo a receita bruta, entendeu que mercadorias são bens em geral que constituem objeto de mercancia, conceito que abrange os imóveis e que, mesmo que tal argumento não fosse aceito, as empresas imobiliárias, inclusas as de incorporação, corretagem e vendas, empreitada, administração de construção e locação de imóveis, por negociarem ou comerciarem com imóveis, prestam um serviço;

k) O FINSOCIAL não é imposto e a analogia, para ser válida, teria que ser efetuada não com o ISS, mas sim com outras contribuições sociais para a seguridade social, sem esquecer da aplicação do princípio da UNIVERSALIDADE,

5 42

W.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

que estabelece que a seguridade será financiada por toda a sociedade de forma direta e indireta. E o FINSOCIAL, neste contexto, surge como um dos principais instrumentos para dotar a seguridade das receitas de que precisa para a consecução das finalidades que a lei maior lhe atribui; é cobrada dos empregadores - pessoas jurídicas - e tem como base impositivo o seu faturamento;

l) As pessoas jurídicas que têm como ramo de atividade a comercialização e/ou a locação de imóveis **não estão desoneradas** (quer sob forma de isenção, quer de não incidência) das contribuições dos empregadores calculadas sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1.988) e nem da apurada sobre a folha de salários (Lei nº 8.212, de 1988);

m) Quanto à majoração da alíquota, a decisão do STF, exarada no Recurso Extraordinário nº 150.764-1-PE, preservou a cobrança do Finsocial, nos termos do Decreto-lei nº 1.940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Constituição Federal de 1988, declarando inconstitucionais tão-somente os aumentos de alíquota a partir da edição da Lei nº 7.689/88;

n) No entanto, em relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviços, foi declarada a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.755-1, bem como foram declaradas constitucionais as majorações de alíquotas do FINSOCIAL estabelecidas pelos arts. 7º da Lei nº 7.738/89, 1º da Lei nº 7.894/89 e 1º da Lei nº 8.147/90;

o) Finalmente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 187.436-8 RS, em 25/06/1997, o pleno do STF declarou a constitucionalidade das alíquotas majoradas do FINSOCIAL, com relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviços, deliberando, ainda, comunicar essa decisão ao Senado Federal;

p) Redução de ofício da multa: o princípio da retroatividade benigna - previsto no CTN, art. 106, inciso II, alínea "c" - atinge atos ou fatos não definitivamente julgados, e, no que tange às penalidades, conduz à redução da multa de cem e de oitenta por cento para setenta e cinco por cento, pela aplicação retroativa da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, inciso I, de acordo com o ADN Cosit nº 01, de 07 de janeiro de 1997;

q) TRD - por força do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 32/97, ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91, remanescendo, nesse período, juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, de acordo com a legislação pertinente.

Concluiu a r. decisão que a Impugnante, sendo empresa exclusivamente prestadora de serviços, é contribuinte do FINSOCIAL, com as alíquotas majoradas.

6 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformado com a decisão singular, o contribuinte interpôs, tempestivamente, recurso voluntário a este Conselho (fls. 114/142), em que argumentou:

a) da competência da administração para não aplicar Lei que afronta a Constituição Federal, conforme jurisprudência e doutrina colacionadas, especialmente o Acórdão CSRF/01-066;

b) ser desnecessário o julgamento da questão preliminar (inconstitucionalidade da Lei 9.317/96), uma vez que o mérito deverá ser julgado favoravelmente a Recorrente (art. 59, § 3º, PAF);

c) da impossibilidade do Direito Tributário alterar conceito do direito privado, conforme art. 110 do Código Tributário Nacional, já transcrito, e que tendo a Constituição Federal se utilizado, expressa ou implicitamente, de instituto, conceito ou forma do direito privado, impossibilitado fica o legislador tributário de alterar os mesmos por meio de legislação tributária;

d) cita decisão do Superior Tribunal de Justiça, pela qual *"a receita bruta da venda de bens e prestações de serviços de quaisquer natureza não se insere na definição legal da base de cálculo para a incidência da contribuição, limitada à venda de imóveis e serviços. Não se pode, portanto, ampliar a base de cálculo da COFINS, contrariando os conceitos de bem imóvel e mercadoria, estabelecido pelo direito civil e comercial."* (RESP 190218/CE – 1998/0072233-5);

f) quanto à natureza dos conceitos "faturamento" e "receita bruta", tanto para o direito comercial quanto para o direito tributário, argumenta que a comercialização de imóveis – aí incluída a locação – somente será ato de comércio, integrando o faturamento das sociedades, quando: (i) se tratar de sociedade por ações que explore, como atividade principal, a comercialização de imóveis; (ii) quando a sociedade tiver sido constituída de conformidade com a lei nº 4.068/62. O reconhecimento dos resultados decorrentes destas atividades no faturamento de uma empresa somente se justifica nestes dois casos específicos;

g) que a Recorrente não se enquadra em nenhum dos dois casos acima citados, ou seja, não exerce atividade imobiliária e, portanto, o seu faturamento jamais poderia abarcar as receitas auferidas com locação de imóveis próprios;

h) o Decreto-lei nº 1.940/82 prevê, em seu art. 1º, § 1º, que a contribuição incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras, de modo que o texto legal não conceitua a receita bruta, mas

7 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

apenas determina a incidência do Finsocial sobre a receita bruta. Tal conceituação será encontrada no art. 2º do Decreto-lei nº 1.598/77, que alterou a legislação do Imposto de Renda, como sendo a venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados;

i) que o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes também é no sentido de que a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. E mais: sendo a atividade da pessoa jurídica a comercialização de imóveis, a receita proveniente da venda destes imóveis integra a base de cálculo da contribuição (Acórdão 103-19.322);

j) que a locação de bens imóveis próprios não representa, para a Recorrente, atos de comércio, ou seja, não corresponde à sua atividade principal, e que tal atividade tem natureza civil, e não comercial, o que por si só justifica a não inclusão de valores relativos a receita de aluguéis na receita bruta da mesma;

l) que o espírito do legislador constitucional (art. 195, I) não foi o de ampliar o conceito de faturamento, mas sim utilizou-se do conceito já existente;

m) na locação de bens imóveis praticada pela recorrente não há uma prestação de serviços, mas sim a efetiva administração de bens próprios, sendo incorreta a conclusão do E. Julgador de que a Recorrente desempenha, para fins de incidência do Finsocial, a atividade de prestação de serviço. Pergunta: como é possível prestar um serviço, se ela aluga bens imóveis próprios?;

n) alega a inconstitucionalidade dos juros SELIC aplicados, colacionando doutrina e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça;

o) *ad argumentandum*, se as receitas da locação de imóveis próprios puderem ser consideradas como receita bruta/faturamento, **requer seja aplicada a alíquota de 0,5% (meio por cento), uma vez que não é empresa exclusivamente prestadora de serviços, consoante seu estatuto social, sendo, portanto, inconstitucionais as majorações de alíquota, na esteira das decisões do STF;**

p) requer, por fim, o integral provimento do recurso interposto, com o cancelamento do auto de infração.

Às fls. 143, há cópia de depósito de até 30% (trinta por cento) do crédito tributário, para garantia recursal.

Em 12 de agosto de 2003, estes autos foram distribuídos a esta Conselheira, conforme atesta o documento de fls. 158, último deste processo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

VOTO VENCEDOR

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A divergência de entendimento com a Ilustre Conselheira Relatora diz respeito às razões do mérito. Quanto a preliminar de inconstitucionalidade, não há divergência.

Entendo que não há reparos a fazer na decisão recorrida, que abordou com propriedade os argumentos da Recorrente, cujos fundamentos adoto como se aqui estivessem transcritos. No entanto, acrescento os seguintes argumentos e fatos que julgo relevantes para o deslinde da questão.

A contribuição para o FINSOCIAL incidia sobre a Receita Bruta, inclusive para as empresas exclusivamente prestadoras de serviço, nos termos do § 1º, do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.940/82 e art. 28 da Lei nº 7.738/89.

A Recorrente tem o seguinte objeto social, conforme Estatuto Social de fls. 26:

- 1) o controle direto ou indireto de empresas ou empreendimentos empresariais de naturezas diversas, através de participação societária, coordenando a política econômica e administrativa das empresas controladas ou coligadas;*
- 2) investir em bens imóveis;*
- 3) prestar serviços às demais sociedades subsidiárias ou a terceiros;*
- 4) prestar avais e dar apoio financeiro às demais sociedades subsidiárias;*
- 5) realizar atividades de interesse comum das sociedades subsidiárias.*

Em primeiro lugar, há que se estabelecer a verdade sobre a natureza das atividades da Recorrente. Pela simples leitura do objeto social da Recorrente, vê-se que a mesma não vende mercadorias, somente serviços. Portanto ela é, sim, uma empresa exclusivamente prestadora de serviços.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

O preço dos serviços que ela presta aos seus clientes, obviamente, integra sua receita bruta.

Seus clientes são, em regra, as empresa coligadas ou controladas. E dentre os serviços prestados a estas empresas está a disponibilização de imóveis para viabilizar o funcionamento das mesmas. A Recorrente faz isto adquirindo os imóveis e os alugando às empresas controladas ou coligadas.

Evidentemente que esta operação não é uma simples operação de “aluguel” de imóveis integrante do ativo permanente de uma empresa. É todo um apoio logístico para o funcionamento e a viabilidades dos investimentos das empresas coligadas ou controladas.

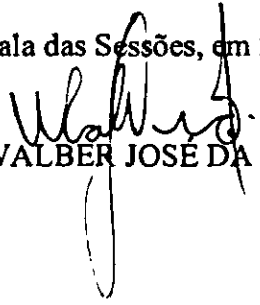
Tudo isto está em perfeita harmonia com o objeto social da Recorrente, especialmente, com as atividades de “investir em bens imóveis” e “prestar serviços às demais sociedades subsidiárias ou a terceiros”, evidentemente, que a receita decorrente desse seu objeto social integra sua receita bruta, quer resulte da venda desses imóveis, quer resulte do aluguel dos mesmos.

No caso em tela, não há semelhança entre a receita de aluguel de imóveis da Recorrente, decorrente da exploração de seu objeto social, com a receita de aluguel de imóvel de uma empresa que não tem esta atividade em seu objeto social e, portanto, para esta receita é eventual e decorre da fruição do ativo imobilizado adquirido para alcançar os objetivos sociais. Neste último caso poder-se-ia questionar se tal receita integra ou não o conceito de “receita bruta” a que se refere a legislação tributária, inclusive o artigo 2º do Decreto-lei nº 1.598/77, a que alude a Ilustre Conselheira Relatora.

Sobre a alegada inconstitucionalidade da cobrança dos juros de mora com base na SELIC, entendo que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, arts. 102, I, a e III, b). A administração não deve declinar do seu dever de ofício e omitir-se no cumprimento da lei por causa de uma alegação de ordem constitucional.

EX POSITIS e por tudo o mais que do processo consta, meu voto é para negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão Recorrida.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2005


WALBER JOSÉ DA SILVA – Relator Designado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

VOTO VENCIDO

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminar.

No que diz respeito à preliminar de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição, não pode o Conselho de Contribuintes, como órgão do Poder Executivo, pronunciar-se, por transbordar os limites de sua competência.

Preliminar rejeitada.

Mérito.

A questão a ser decidida é se os aluguéis recebidos em decorrência da locação de imóveis próprios, por empresa vendedora de mercadorias ou mista, ou empresa prestadora de serviços, é uma receita que deve compor a base de cálculo da contribuição ao Finsocial, criada pelo Decreto-lei nº 1.940/82, e alterado pelas Leis 7.738/89, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, a partir de 31 de janeiro de 1990 - no caso dos autos - até sua extinção, em 31 de março de 1992.

No caso, informa a empresa recorrente que seu objeto social é misto, e não de prestação de serviços, como entendeu a DD. Fiscalização, pelo que se pode verificar de seu contrato social (doc. de fls. 26):

"... Art. 2º. – A Companhia tem por objeto: a) o controle direto ou indireto de empresas ou empreendimentos empresariais de naturezas diversas, através de participação societária, coordenando a política econômica e administrativa das empresas controladas ou coligadas; b) investir em bens imóveis; c) prestar serviços às demais sociedades subsidiárias ou a terceiros; d) prestar avais e dar apoio financeiro às demais sociedades subsidiárias; e) realizar atividades de interesse comum das sociedades subsidiárias. ..."

No caso, entende esta relatora que o objeto social da Recorrente, acima descrito, caracteriza-a como uma empresa comercial ou mista, visto que as atividades previstas em seu contrato social não permitem caracterizá-la como empresa exclusivamente prestadora de serviços.

O Decreto-lei nº 1.940/82 previu, em seu art. 1º, § 1º, que a contribuição ao FINSOCIAL incidiria sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizem venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

das sociedades seguradoras. Já para as empresas que realizassem exclusivamente serviços, a alíquota seria de 5% e a base de cálculo seria o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse. Veja-se:

Art 1º É instituída, na forma prevista neste Decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor.

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento), e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

§ 2º Para as empresas públicas e privadas que realizam exclusivamente venda de serviços, a contribuição será de 5% (cinco por cento) e incidirá sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse.

§ 3º A contribuição não incidirá sobre a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas em Portaria do Ministro da Fazenda. (G.N.)

Já a Lei nº 7.738, de 09 de março de 1989, e que entrou em vigor a partir de 10 de março do mesmo ano, rezou em seu art. 28:

Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta. (G.N.)

Frise-se o que diz o artigo: empresas que realizam exclusivamente venda de serviços.

As leis que se sucederam sobre a matéria (Lei nº 7.787, de 30.6.1989, Lei nº 7.894, de 24.11.1989 e Lei nº 8.147, 28.12.1990) mantiveram a mesma redação para a base de cálculo, apenas majorando a alíquota, progressivamente, para até 2% (dois por cento).

Vê-se, portanto, que o texto legal, nos dois casos, não conceitua receita bruta, mas apenas determina a incidência do Finsocial sobre a receita bruta. Tal conceituação pode ser encontrada no art. 2º do Decreto-lei nº 1.598/77, que alterou a legislação do Imposto de Renda, como sendo a venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

Assim sendo, cumpre-nos verificar se a locação de bens imóveis próprios estaria incluída no conceito de prestação de serviços, ou se seria suficiente para caracterizar a empresa como prestadora de serviços, já que não se pode falar, no caso, de venda de bens.

Vejamos. Segundo Clóvis Beviláqua (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, vol. IV, 10ª ed., 1955, pág. 291), "Locação é o contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração que a outra paga, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo... o uso e o gozo de uma coisa fungível (locação de coisa)".

Não pode mesmo a lei tributária confundir locação de coisa com prestação de serviço, porque cada qual configura tipo distinto de obrigação. "O conteúdo da obrigação não se confunde: na obrigação de dar, a prestação consiste na entrega de uma coisa; na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor." (Clóvis Beviláqua, ob. cit. pág. 18/19).

O próprio Mestre, após definir a obrigação de dar, arrola como exemplo conspícuo dessa espécie a decorrente do contrato de locação (p.7). Evidentemente "de coisa" (que se dá) e não de "serviço", que se presta, mediante *facere*. Por isso, assinala reger-se a prestação de serviços pelas normas reguladoras das obrigações de fazer (pág. 325).

Ora, a locação dá origem a uma obrigação de dar e se a prestação de serviços configura obrigação de fazer, e se as duas espécies são inconfundíveis, já se vê que não é possível confundi-las. E, o que é decisivo, torna-se inconstitucional ampliar o conceito de serviço (obrigação de fazer) de modo a atingir a locação (obrigação de dar)...

Segundo Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto (*in* Revista de Direito Tributário, nº 23-24, pág. 268/269), o ISS não incide sobre locação. Inconstitucionalidade das leis que prevêem serviços por definição legal.

Tanto a doutrina é correta que a legislação complementar então vigente (LC 56/87), que listou os serviços que estão sujeitos ao Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, não considerou a locação de imóveis como uma prestação de serviços tributável pelo ISS, e o fez pelo simples fato de que a Lei Complementar não pode definir como serviço o que serviço não é.

Por tais razões, a resposta às duas perguntas iniciais (se a locação de bens imóveis próprios estaria incluída no conceito de prestação de serviços, ou se seria suficiente para caracterizar a empresa como prestadora de serviços) deve ser negativa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

Além disso, deve ser considerado o fato de que no conceito de "receita bruta", segundo a legislação que suportou o respectivo Auto de Infração, não estão incluídas receitas oriundas da locação de bens próprios.

Ora, o Auto de Infração que deu origem a este processo administrativo teve por fundamento a falta de recolhimento do FINSOCIAL (fl. 12), no período de 31 de janeiro de 1990 a 31 de março de 1992, sobre as receitas provenientes de locação de imóveis próprios.

Como já visto, segundo a legislação de regência (o artigo 1º, § 1º do Decreto-lei nº 1.940/82) a contribuição ao Finsocial seria de 0,5% (meio por cento), e incidiria sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizassem venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras, e, a partir de 10 de março de 1989, a alíquota seria de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta, para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços (art. 28 da Lei 7.738/89).

Já o art. 2º. da Lei Complementar nº 70/91, ao tratar da COFINS, contribuição que sucedeu o FINSOCIAL a partir de 01 de abril de 1992, definiu que a contribuição incidiria sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, vendas de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, no qual também não se incluem as receitas provenientes de locação de imóveis próprios.

Ora, na dicção da LC 70/91, o faturamento mensal já não abrangia a totalidade das receitas brutas da pessoa jurídica, o que só veio a ocorrer com a edição da Lei nº 9.718/98. Confira-se:

(...)

Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (G.N.)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

Assim, até a data do lançamento tributário em comento – 31 de março de 1992 - **não incidia a contribuição sobre a receita oriunda de locação de imóveis próprios**, ainda que tal atividade estivesse descrita no objeto social da empresa, de acordo com o estabelecido no seu contrato ou estatuto social, conforme reiterada jurisprudência deste Conselho. (AC 203-07665, AC 203-07290, 201-77057).

Aliás, o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes também é no sentido de que a base de cálculo da contribuição ao FINSOCIAL é o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das **vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza**. E mais: se a atividade da pessoa jurídica em comento fosse a **comercialização de imóveis**, apenas a receita proveniente da venda (e não locação) destes imóveis integraria a base de cálculo da contribuição (Acórdão 103-19.322).

E mais:

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.

Por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Josefa Maria Coelho Marques.

DOU 20/10/2003. (ACORDÃO 201.76886, 1ª. Câmara do 2º. Conselho de Contribuintes)

COFINS. LOCAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. PERÍODO ANTERIOR A 28/11/98. NÃO INCIDÊNCIA.

O faturamento mensal, na dicção da LC 70/91, art. 2º, não abrangia a totalidade das receitas brutas da pessoa jurídica, o que só veio a ocorrer com a edição da Lei nº 9.718, de 28/11/98.

Assim, até esta data, não incidia contribuição sobre receita oriunda de locação de imóveis próprios, ainda que tal atividade fosse um dos objetos da empresa, estabelecido no contrato social.

Recurso provido. Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.

*...
DOU 09/04/2002. (ACORDÃO 203.07665, 3ª. Câmara do 2º. Conselho de Contribuintes)*

Por todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário** sob exame, para excluir da apuração da base de cálculo da contribuição ao

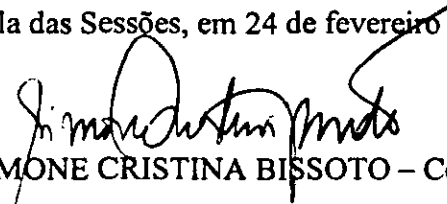


MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.934
ACÓRDÃO Nº : 302-36.704

FINSOCIAL, no período de 31 de janeiro de 1990 a 31 de março de 1992, a totalidade das receitas auferidas nas operações com locação de imóveis próprios.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2005



SIMONE CRISTINA BISSOTO – Conselheira