



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

|                                        |    |      |
|----------------------------------------|----|------|
| MF - Segundo Conselho de Contribuintes |    |      |
| Publicado no Diário Oficial da União   |    |      |
| de 21                                  | 03 | 2001 |
| Rubrica                                |    |      |

**Processo :** 13805.003400/94-71  
**Acórdão :** 203-07.300

**Sessão :** 22 de maio de 2001  
**Recurso :** 113.151  
**Recorrente :** PÃO DE AÇÚCAR S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida :** DRJ em São Paulo - SP

**COFINS - FATO GERADOR** - Abril/92 a dez/93 - 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: PÃO DE AÇÚCAR S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

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

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001

Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

Maria Teresa Martínez López  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Francisco Sérgio Nalini e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).  
cl/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo :** 13805.003400/94-71

**Acórdão :** 203-07.300

**Recurso :** 113.151

**Recorrente :** PÃO DE AÇÚCAR S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

## RELATÓRIO

Contra a contribuinte, nos autos qualificada, foi lavrado auto de infração relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referente aos meses de abril de 1992 a dezembro de 1993.

Tempestivamente, a autuada apresenta impugnação, onde alega que a exigência é desprovida de fundamentação legal, pois as receitas que serviam de base de cálculo da contribuição são decorrentes de aluguéis de imóveis e não sendo prestação de serviço, nem venda de mercadorias, nem de ambos, não configuraria hipótese de incidência da COFINS.

A autoridade singular, através da Decisão DRJ/SPO nº 023298/98-11.5048, manifestou pela procedência do lançamento em parte, cuja ementa possui a seguinte redação:

**“Assunto:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

**Período:** abr/1992 a dez/1993.

**Ementa:** COFINS. ALUGUEL DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA.

É cabível a exigência da contribuição sobre a locação de imóveis, já que essa atividade é prestação de um serviço de qualquer natureza, negócio jurídico sujeito ao COFINS.

**COFINS. ERROS DE FATO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.**

Retifica-se de ofício a base de cálculo da contribuição relativa a maio de 1992 e a data de vencimento da contribuição referente a julho de 1992, que constaram incorretamente no auto de infração.

**MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REDUÇÃO.**

Reduz-se de ofício, de 100% para 75%, o percentual da multa de ofício aplicada, já que, aplica-se a ato pretérito não definitivamente julgado, a lei que



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13805.003400/94-71**  
**Acórdão : 203-07.300**

comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”**

A autoridade singular alega em suas razões de decidir que o Superior Tribunal da Justiça já se pronuncia a respeito da COFINS, inclusive sobre a incidência da mesma sobre operação envolvendo imóveis. Cita para tanto os Resp. N°s 149094-PB e 141989-AL.

Inconformada, a empresa apresenta recurso, onde aduz, em extenso trabalho, não serem os imóveis “mercadorias”, citando para tanto, doutrina e jurisprudência. Além disso, aduz não haver previsão de incidência do ISS sobre a atividade de locação de bens imóveis (só bens móveis), nem administração de bens próprios (só administração de bens de terceiros), e isto se justifica, porque locação de imóveis próprios não é prestação de serviços e, portanto, não gera faturamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 13805.003400/94-71**  
**Acórdão : 203-07.300**

### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

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

O cerne da questão, consiste, tão-somente, em saber se as receitas decorrente da locação de imóveis próprios ensejam na cobrança da COFINS.

“*A priori*” de pouco aproveitam os argumentos trazidos pela recorrente, para o deslinde da questão, envolvendo a abrangência do conceito de “mercadorias”, eis que esta matéria já está pacificada pelo STJ. Imóvel é sim mercadoria, segundo a análise do Superior Tribunal de Justiça, cuja missão precípua é uniformizar a interpretação das leis federais <sup>1</sup>.

No caso, sob julgamento desta Câmara, não houve qualquer operação de venda ou alienação dos imóveis da recorrente. A matéria diz respeito, repita-se, às receitas de aluguel de imóveis próprios da recorrente.

Não tenho dúvidas em afirmar que a atividade de locação de imóveis de **terceiros**, ou seja, a administração de locações imobiliárias, 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.

Alega a recorrente tratar-se de locação de imóveis de sua propriedade, feita diretamente por este ao inquilino, sobre vindo em consequência a questão 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 a base de cálculo da COFINS.

O Superior Tribunal de Justiça ao mencionar, em suas ementas, a expressão “locações”, apenas atingiu as locações efetuadas por terceiros, não proprietários dos imóveis, em razão de que, quando realizada pelo próprio dono, **não há como se falar em prestação de serviços** a que alude a Lei Complementar nº 70/91.

---

<sup>1</sup> A jurisprudência 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). Não é o caso dos autos.



Processo : 13805.003400/94-71  
Acórdão : 203-07.300

De toda a sorte, valho-me dos ensinamentos colhidos da obra publicada na RT/619, maio/87, fls. 7/15, 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 operarum e a locatio operis**<sup>2</sup>. **Trata-se, sublinha esse Mestre, de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação**<sup>3</sup>.

- 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**<sup>4</sup>.”

- Salienta, ainda, um outro aspecto relevante que, juridicamente, distingue a obrigação de dar da obrigação de fazer, ao ensinar que: Nas obrigações de 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<sup>5</sup>.

- 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**<sup>6</sup>.

- 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,**

<sup>2</sup> Pontes de Miranda, tratado de direito privado, T. XL VII/3

<sup>3</sup> Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, 1981, pag 445.

<sup>4</sup> Orlando Gomes, Contratos, 2ª ed., pag 264.

<sup>5</sup> Orlando Gomes, Obrigações, Rio. Forense, 1961, pag 67.

<sup>6</sup> Clóvis Beviláqua, ob. Cit. Pag 54.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.003400/94-71

Acórdão : 203-07.300

**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, 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 Lei Complementar n.º 70/91.

Nestes termos, sou pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2001

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ