



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 13808.000522/2002-38  
**Recurso nº** 138.248 Voluntário  
**Matéria** COFINS  
**Acórdão nº** 203-13.397  
**Sessão de** 08 de outubro de 2008  
**Recorrente** CARREFOUR GALERIAS COMERCIAIS LTDA.  
**Recorrida** DRJ-CAMPINAS/SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/01/1999

COFINS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR  
HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DO CTN. LEI  
COMPLEMENTAR.

Para à Cofins, corroborado pela Súmula Vinculante nº 08/STF, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, afastando-se a incidência do art. 45 da Lei nº 8212/91 por esta se tratar de lei ordinária, sendo a decadência matéria reservada a lei complementar por força do art. 146, III, b da Constituição Federal.

**INCIDÊNCIA SOBRE LOCAÇÃO DE IMÓVEIS.**

A receita decorrente da locação de imóveis próprios reveste-se da natureza de venda de serviços de "qualquer natureza", nos termos que dispõe o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, desta forma sobre ela incide a Cofins.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, da seguinte forma: I) acolheu-se a preliminar de decadência dos períodos de apuração anteriores a 03/1997, na linha da Súmula nº 08 do STF; e II) quanto ao mérito, negou-se provimento ao recurso.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 16.01.09

*[Assinatura]*

Marcia Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91850

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO  
Presidente

DALTON CESAR CONDEIRO DE MIRANDA  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Morais e Fernando Marques Cleto Duarte.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	<u>16 / 01 / 09</u>
<i>[Signature]</i>	
Marilda Curitiba de Oliveira	
Mat. Siape 91650	

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão DRJ/CPS nº 7.592, que consubstancia decisão pela procedência do lançamento levado a efeito e para a exigência da Cofins, cientificado à contribuinte em 26/03/2002 e para o período de apuração janeiro de 1996 a janeiro de 1999.

Exige-se a contribuição sobre a receita decorrente da locação de imóveis próprios da recorrente, nos termos da LC nº 70/91.

Inconformada, reclama a decadência dos períodos anteriores a março de 1997, assim como a exclusão da exigência da contribuição sobre a receita de aluguéis de imóveis próprios, pois o percepimento de valores para tal atividade não se enquadra no conceito de faturamento.

É o relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	<u>16 / 01 / 09</u>
<i>[Signature]</i>	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Síape 91650	

*Cuf*

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL.
Brasília, <u>16 / 01 / 09</u>

Marilde Cursino de Oliveira Mat. Slapo 81650

## Voto

Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, daí dele conhecer.

Duas são as matérias em debate, como acima relatado: (i) a decadência dos períodos anteriores a março de 1997; e, (ii) a exclusão da exigência da contribuição sobre a receita de aluguéis de imóveis próprios, pois o percebimento de valores para tal atividade não se enquadra no conceito de faturamento.

Com relação ao primeiro item, a decadência dos períodos anteriores a março de 1997, consigno dar provimento ao recurso neste particular, em observação ao que disciplina a Súmula Vinculante nº 08/STF, aplicando para o caso em concreto o artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, não fazendo aqui distinção quanto a ter havido ou não pagamento.

Já, com relação ao segundo item em debate nestes autos, entendo valiosa a transcrição do seguinte voto da lavra do Ministro Castro Meira, proferido por ocasião do julgamento do Recurso Especial 662.978, vazados nos seguintes termos:

*O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA: Sr. Presidente, cuida-se de recurso especial, interposto com fundamento na alínea "a", do inciso III, do art. 105 da Constituição da República, que desafia acórdão assim ementado:*

*"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. APRECIAÇÃO DO MÉRITO NOS TERMOS DA LEI 10.352/2001. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98.*

### *EXIGIBILIDADE SOBRE A RECEITA BRUTA.*

*1. Omissis.*

*2. Com a edição da Lei n.º 9.718/98 as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS restaram alteradas, e o conceito de faturamento passa corresponder, exatamente, à receita bruta, ou seja, à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*3. Portanto, é legítima a cobrança da COFINS e do PIS, tendo como fato gerador a prestação de serviços, no caso a locação de imóveis, pois deles decorre o faturamento, base de cálculo da exação em tela.*

*4. Apelação improvida".*

*Alega o recorrente, em síntese, violação ao artigo 2º da LC n.º 70/91 e ao art. 6º da LC n.º 7/70. Segundo entende, o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento, assim considerado a receita bruta decorrente da*

*Cuy*

  
4

Brasília,

16 / 01 / 09

*[Handwritten Signature]*  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mai. Siapo 61650

CC02/C03  
Fls. 481

venda de mercadoria, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza.

Pondera, em conclusão, que não se inclui no conceito de faturamento a receita proveniente do aluguel de imóveis.

Na sessão de 21 de setembro, após o voto do Relator, o Ministro João Otávio de Noronha, que negava provimento ao recurso, pediu vista dos autos para um melhor exame.

A Corte de origem, ao decidir a controvérsia, assentou-se em fundamentos constitucionais e infraconstitucionais, qualquer deles suficiente para manter o acórdão recorrido. A parte manejou recurso extraordinário admitido na origem, razão por que afastou a incidência da Súmula n.º 126 desta Corte.

Quanto à suposta violação ao art. 2º da LC. n.º 70/91, o Tribunal a quo emitiu pronunciamento expresso, restando superado o óbice do prequestionamento. Já o art. 6º da LC n.º 7/70, diante da interposição oportunamente de embargos de declaração com o fim de viabilizar o recurso especial e Documento: 499139 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJ: 09/05/2005 Página 9 de 17 Superior Tribunal de Justiça da forma como tratada a questão no arresto recorrido, encontra-se prequestionado implicitamente.

Passo ao mérito.

Discute-se, nos autos, se o PIS e a COFINS devem ou não incidir sobre a receita decorrente da locação de bens imóveis.

Necessário, inicialmente, divisar quatro situações que, embora distintas, apresentam em comum o fato de envolverem negócios imobiliários: a) a compra e venda de imóveis; b) a locação imobiliária como atividade empresarial; c) a locação imobiliária como atividade eventual, não incluída no objetivo social da empresa e d) a "locação" de imóveis no contrato de "shopping center".

No primeiro caso (compra e venda de imóveis), esta Corte, através de sua Primeira Seção, no julgamento dos Embargos de Divergência n.º 169.800/MG, Relator o Ministro Francisco Falcão, DJ de 10.02.2003, pacificou entendimento no sentido de que o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento das empresas que, habitualmente, negociam com imóveis.

A conclusão embasa-se, dentre outras razões, nos seguintes fundamentos:

a) o imóvel é um bem suscetível de transação comercial, razão por que se insere no conceito de mercadoria;

b) a Lei n.º 4.068/62 determina que as empresas de construção civil possuem natureza comercial, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas;

c) a Lei n.º 4.591/64 define como mercantis as atividades negociais praticadas pelo incorporador, proprietário ou não, promotor ou não da

*[Handwritten Signature]*

*[Handwritten Signature]*

Brasília,

16 / 01 / 09

*[Signature]*  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siapc 91650

CC02/C03  
Fls. 482

construção, que aliena total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliena o prédio, decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominial;

d) faturamento é o produto resultante da soma de todas as vendas efetuadas pela empresa, quer com bens móveis, quer com imóveis.

*Na segunda hipótese (locação imobiliária como atividade empresarial), o raciocínio é o mesmo que serviu de base à conclusão anterior. Nesse caso, a empresa tem por objeto social a locação de imóveis de sua propriedade, sendo esta a sua atividade específica, em torno da qual se organizam os negócios.*

*O art. 2º da LC n.º 70/91 estabelece que a COFINS tem como base de cálculo não só a receita bruta da venda de mercadorias, mas também a receita decorrente dos serviços prestados pela empresa. Assim, mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a locação imobiliária, como atividade empresarial, representa a prestação de um serviço, o que gera receita de natureza operacional, hábil a permitir a incidência das contribuições sociais que tomam por base o faturamento.*

*No terceiro caso (locação imobiliária como atividade eventual, não incluída nos objetivos Documento: 499139 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJ: 09/05/2005 Página 10 de 17 Superior Tribunal de Justiça sociais da empresa), a solução é diversa, já que a receita decorrente da locação é não-operacional, devendo ser excluída do conceito de faturamento para efeito de incidência do PIS e da COFINS. Nesta situação, a empresa, pertencente a outro ramo de atividade econômica que não o imobiliário, aluga imóveis de sua propriedade, sem que tais locações estejam incluídas no objeto social previsto em seu estatuto ou contrato.*

*Esta Segunda Turma, no julgamento do Recurso Especial nº 501.628/SC, Relatora a Ministra Eliana Calmon, DJ de 24.05.2004, reconheceu que a Lei n.º 9.718/98, ao alargar o conceito de faturamento, para fins de incidência do PIS e da COFINS, violou o artigo 110 do Código Tributário Nacional, já que permitiu que receitas outras, que não as decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços, compusessem a base de cálculo da contribuição.*

*A Lei n.º 9.718/98 assim dispôs nos artigos 2º e 3º, § 1º:*

*"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".*

*Cuy*

*[Signature]*

Brasília, 16 / 01 / 09

  
Marilde Cursino do Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03

Fls. 483

Já o Decreto-Lei n.º 2.397/87, que alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, definiu, no art. 22, § 1º, "a", que a COFINS incidirá mensalmente sobre "a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda".

O Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no RE n.º 150.755 e, posteriormente, na ADC n.º 1-1, equiparou os conceitos de receita bruta e faturamento para efeito de incidência da COFINS e do PIS, considerando o estipulado no Decreto-Lei n.º 2.397/87. Esta Corte, seguindo a orientação firmada pelo STF, preconizou que a COFINS tem como fato gerador o faturamento, este entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços.

Dessarte, tanto o STF como este Tribunal entendem que faturamento é igual a receita bruta, assim considerando como o resultado da venda de bens e prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Entretanto, a Lei n.º 9.718/98, ao dispor que faturamento corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica - mesmo ao excluir expressamente da base de cálculo as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI, o ICMS, as reversões de provisão operacional e recuperação de créditos baixados como perda e os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica (art. 3º, § 2º) - , ampliou o conceito de Documento: 499139 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJ: 09/05/2005 Página 11 de 17 Superior Tribunal de Justiça faturamento. Isso porque agregou à base de cálculo do tributo receitas outras, além de bens e serviços, como, por exemplo, as receitas financeiras e as de aluguel, que não constam do rol de exclusões da lei.

O Ministro Franciulli Netto muito bem elucidou a questão no julgamento do REsp n.º 501.628/SC:

"Com efeito, o resultado das operações financeiras, por exemplo, não está incluído no conceito de faturamento, mas não consta do rol de exclusões acima transcrito, de modo que se torna inequívoca a ampliação da base de cálculo da COFINS na forma como prevista na Lei n.º 9.718/98.

Dessarte, a Lei n.º 9.718/98, ao estender o conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, para todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil, incluiu outras receitas além daquelas advindas de vendas e serviços, violando o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional".

Assim, para manter a coerência com o que vimos até aqui decidindo, sendo a locação eventual - portanto negócio realizado à margem dos objetivos da empresa -, gera receitas não-operacionais, que devem ser excluídas do conceito de faturamento para efeito de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS.

*cmf*



Já no quarto e último caso ("locação" de imóveis no contrato de "shopping center"), a solução, uma vez mais, deve ser diferente, já que não se cuida de típico contrato de locação.

Esta Turma, no julgamento do Recurso Especial nº 178.908/CE, Relatora a Ministra Eliana Calmon, DJ de 11.12.2000, entendeu que o contrato de "shopping center" é de natureza mista, envolvendo uma série de pactos adjetivos - dentre eles a locação. Esse ajuste tem por propósito principal a relação associativa entre o empreendedor e os lojistas, que põem em prática um plano estratégico com objetivo comum, que é a venda de mercadorias e a prestação de serviços.

Ressaltou-se, na oportunidade, que nesse contrato atípico, falsamente chamado de locação, desporta a figura do aluguel percentual: em vez de pagar quantia fixa, o lojista entrega parte do valor do seu faturamento, sobre o qual já incide a COFINS. Assim, concluiu a Turma, por unanimidade, que a incidência da COFINS sobre o valor dos aluguéis pagos pelo lojista ao empreendedor representaria verdadeiro bis in idem, inadmissível na espécie.

Do voto condutor do julgamento, é possível extrair o seguinte excerto:

"Modernamente, a locação de bens pode vir acompanhada de prestação de serviços, o que sói acontecer com os apart hoteis e os shoppings, locação que também dá ensejo a serviços diversos, tais como limpeza, segurança, mensageiros, telefonia e ainda promoções coletivas, filiação a associações de lojistas, etc.

A questão que desporta de interesse para o Direito Tributário consiste em saber qual a classificação que se dá a estes contratos que, por sua natureza, são um misto de locação e de serviços, considerado doutrinariamente como contrato misto.

Documento: 499139 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJ: 09/05/2005 Página 12 de 17 Superior Tribunal de Justiça Sem regulamentação legal específica, são tratados pelas regras das prestações dominantes.

A jurisprudência desta Corte não registra precedente sobre o tema, sendo esta, segundo pude pesquisar, a primeira vez que enfrenta esta Turma a questão.

Neste contrato atípico, falsamente chamado de contrato de locação, o traço marcante é a forma de remuneração, o chamado aluguel percentual pois, em vez de pagar quantia fixa, o lojista entrega parte do valor do seu faturamento, sobre o qual já incide a COFINS.

O aspecto mais interessante do shopping center e que o distingue como contrato atípico, é o propósito principal: relação associativa entre empreendedor e lojistas, que põem em prática um plano estratégico que mistura produtos e serviços, com vista a um fim comum: rentabilidade pela venda de mercadorias da qual participam ambos.

Com efeito, como bem destacou o Professor Orlando Gomes, em magistral artigo publicado na Revista dos Tribunais (volume 576, outubro de 1983), no contrato de locação de 'shopping center' o

Cuf

Brasília, 16 / 01 / 09

*[Signature]*  
Marilde Cursino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03  
Fls. 485

objetivo fundamental das partes é tirar proveito da organização do empreendimento, obtendo ganhos mediante participação de ambos no sucesso comercial.

Dentro deste enfoque, temos que o faturamento do lojista é obtido em decorrência das atividades praticadas pelo empreendedor do shopping, em verdadeira simbiose de atividades.

Na realidade, é como se ambas as partes empreendessem esforços múltiplos para uma finalidade comum: o faturamento, sobre o qual é paga a COFINS pelos lojistas.

Dentro desta compreensão, não vejo como possa ser exigido do empreendedor o pagamento da COFINS, porquanto os seus ganhos são, em parte, locação das lojas, atividade não ensejadora da exação, e, em parte, um percentual do faturamento, para o qual concorreu, prestando serviços.

Sob o enfoque econômico, os centros comerciais constituem-se em espécie de associação organizacional, que tem em mira os ganhos de eficiência. Em outras palavras, é um notável e revolucionário empreendimento para otimização de 'marketing'.

O professor e economista Carlos Geraldo Langoni, opinando sobre a nova forma de atividade mercadológica, assegura que há nela a participação de investidores em uma atividade única, na qual cada um faz a sua parte, visando o faturamento, os lucros (Bahia Forense, vol. 33, julho/dezembro de 1990, artigo de Perpétua Maria Vieira Figueiredo 'A Natureza Jurídica do Shopping Center').

A incidência da COFINS sobre a atividade econômica do administrador do 'shopping center' vem a ser, no meu entendimento, um 'bis in idem', o que não se pode admitir".

Feitas essas considerações, cabe agora adequar o caso dos autos a uma das quatro situações aqui examinadas.

Compulsando o recurso especial, verifico tratar-se de empresa que administra "shopping center". A controvérsia dos autos centra debate na incidência do PIS e da COFINS sobre o valor pago pelos lojistas a título de aluguel percentual pela ocupação das unidades comerciais. Assim sendo, não há Documento: 499139 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJ: 09/05/2005 Página 13 de 17 Superior Tribunal de Justiça base imponível para a incidência dessas contribuições sociais.

Ante o exposto, pedindo vênia ao Relator, dou provimento ao recurso especial.

É como voto. (RESP 662.978, DJ I de 09/05/1995)

A recorrente, conforme se depreende da leitura dos autos, tem por objeto social "a realização de empreendimentos imobiliários, a incorporação de imóveis, construção de edifícios comerciais e industriais, por conta própria ou de terceiros, por empreitada ou administração; compra, venda e administração de bens móveis e imóveis próprios; locação de bens imóveis próprios exclusivamente a acionistas da Lojipart Participações S.A., exceção feita às locações com prazo igual ou inferior a 12 (doze) meses, as quais poderão ser feitas livremente, ressalvando, ainda, que se houver

*prorrogação desses contratos, deverá haver a prévia e expressa aprovação da quotista Lojipart Participações S.A.; a prestação de serviços de assessoria e consultoria às demais empresas do grupo; e a participação no capital de outras empresas."*

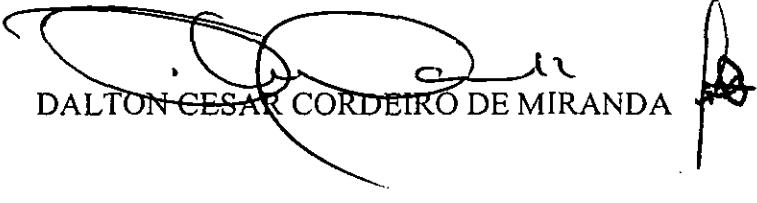
Assim, e de conformidade com parte do voto acima transcrito, a recorrente se enquadraria na hipótese de "(locação imobiliária como atividade empresarial), o raciocínio é o mesmo que serviu de base à conclusão anterior. Nesse caso, a empresa tem por objeto social a locação de imóveis de sua propriedade, sendo esta a sua atividade específica, em torno da qual se organizam os negócios. O art. 2º da LC nº 70/91 estabelece que a COFINS tem como base de cálculo não só a receita bruta da venda de mercadorias, mas também a receita decorrente dos serviços prestados pela empresa. Assim, mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a locação imobiliária, como atividade empresarial, representa a prestação de um serviço, o que gera receita de natureza operacional, hábil a permitir a incidência das contribuições sociais que tomam por base o faturamento."

Tal posicionamento está, aliás, em linha com a jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes (RV 135.732, Acórdão nº 204-02.714).

Forte nestes fundamentos, voto por dar provimento parcial ao apelo voluntário interposto, tão somente para reconhecer a decadência dos períodos de apuração anteriores a março de 1997.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de outubro de 2008

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

