



Solução de Consulta nº 39 - Cosit

Data 16 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. ANEXO.

Para optantes pelo Simples Nacional, a atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios (código CNAE 6810-2/01) é tributada pelo Anexo I.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 4º, I.

Relatório

A interessada formula consulta sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. Em síntese, informa que seu objeto (cláusula quarta do contrato social) é tão-somente “compra e venda de imóveis próprios” (código CNAE 6810-2/01) e pergunta em que Anexo deve tributar as respectivas receitas.

Fundamentos

3. O código CNAE citado pela consulente, de fato, não se encontra citado nos Anexos VI e VII da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, que relacionam os códigos vedados e ambíguos para optantes pelo Simples Nacional. Ou seja, suas atividades não são vedadas.

4. E quais são essas atividades? As Notas Explicativas desse código CNAE respondem:

Esta subclasse compreende:

- a compra e venda de imóveis próprios, como:

- *edifícios residenciais (apartamentos e casas)*
- *edifícios não-residenciais, inclusive salões de exposições, shopping centers, etc.*
- *terreno*

Esta subclasse compreende também:

- *a compra e venda de imóveis e de terrenos através de leasing*

Esta subclasse não compreende:

- *a incorporação de empreendimentos imobiliários (4110-7/00)*
- *a exploração de estacionamentos de veículos (5223-1/00)*
- *as atividades de hotéis, acampamentos e outros tipos de alojamento para estadias de curta duração (55.10-8/01, 55.10-8/02 e 55.10-8/03) e (55.90-6/01, 55.90-6/02, 55.90-6/03, 55.90-6/99)*
- *o loteamento de imóveis próprios sem benfeitorias (6810-2/03)*

5. Note-se que esse código CNAE não é vedado justamente por não compreender o loteamento e a incorporação de imóveis, atividades expressamente vedadas pelo art. 17, inciso XV, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Desse modo, a presente consulta será respondida partindo do pressuposto de que a consulente, realmente, só atua na compra e venda de imóveis próprios. Ou seja, que não se trata de loteamento e incorporação, com erro na escolha do código CNAE.

6. E mais: abstraindo o fato de que é sua única atividade econômica, deve-se ter em mente que a indicação de uma determinada atividade para objeto social de uma empresa significa que esse é seu ramo de comércio, não um mero contrato de direito civil. P.ex., quando uma empresa precisa, eventualmente, vender um imóvel integrante de seu ativo permanente ou comprar outro para nele se instalar, é óbvio que ela não precisa alterar seu contrato social para nele incluir a atividade de compra e venda de imóveis próprios.

7. Este ponto é fundamental para desatar a questão. Porque, de fato, costuma-se dizer que imóvel não é mercadoria. Especialmente no âmbito do direito comercial. Isso porque o art. 191 da Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 – Código Comercial; e o art. 19, § 1º, do Decreto nº 737, de 25 de novembro de 1850, definiam que só seria mercantil a compra e venda de bens móveis ou semoventes.

8. No entanto, esses dispositivos já foram revogados, a teoria dos atos do comércio foi superada e a economia evoluiu. Não é possível continuar preso a uma definição de “mercado” e de “mercadoria” que são do tempo em que o *mercatus* era a feira ou praça onde se vendiam víveres e os imóveis não tinham um “mercado”. Essa até pode ser a origem da palavra, mas a economia não limita sua evolução à etimologia das palavras que usa. Caso contrário, não estaria – como está – consagrada a expressão “mercado imobiliário”. Se “mercadoria” é o que se vende no “mercado”, o imóvel é a mercadoria do mercado imobiliário.

9. Se a economia evolui, com ela o respectivo direito. Se formos obrigados a dizer que “mercadorias” só são bens móveis, porque somente esses eram comercializados no *mercatus* medieval, então deveríamos dizer também, pelo mesmo raciocínio, que o “serviço” só seria a atividade do escravo ou servo da gleba, porque *servitium* era sua condição.

10. Por isso, atenta a essa evolução da economia, há um precedente importante da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que atualizou o velho conceito do direito comercial para decidir que o imóvel deve, sim, ser considerado uma mercadoria:

TRIBUTÁRIO. COFINS. INCIDÊNCIA. COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS. PRELIMINAR DE AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

- *Artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 20/98.*

- *A Lei n. 9.718, de 27.11.98, a dispor que o faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, foi recepcionada pela atual redação do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.*

- *A Lei n. 9.718/98 "estendeu o conceito constitucional de faturamento em relação a todas as pessoas jurídicas de direito privado" (cf. Vittorio Cassone, COFINS - Lei n. 9.718/98 - Validade e Alcance, in Repertório de Jurisprudência IOB, Tributário, Constitucional e Administrativo, n. 8/99, 1/13.411).*

- *O Excelso Supremo Tribunal Federal, em várias oportunidades, no que se refere às empresas vendedoras de mercadorias e/ou prestadora de serviços, quanto ao campo de incidência da COFINS ou do extinto FINSOCIAL, equiparou faturamento à receita bruta, o que desautoriza a conclusão de que faturamento havia sido empregado em sentido restrito.*

- **O imóvel é um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria.**

- **Não se sustém, data venia, nos dias que correm a interpretação literal do disposto no artigo 191 do Código Comercial e do artigo 19, § 1o, do Regulamento n. 737. Em épocas de antanho, os imóveis não constituíam objeto de ato de comércio. Atualmente, tal não se dá, por força das Leis ns. 4.068/62 e 4.591/64.**

- *Preliminar rejeitada.*

- *Embargos de Divergência recebidos. Decisão por maioria de votos.*

(REsp 166.366/PE, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2000, DJ 12/08/2002, p. 161)

11. Não se trata de precedente isolado, mas acompanhado de farta jurisprudência, tanto das Turmas quanto da 1ª Seção, que as reúne, da qual colecionamos os seguintes exemplos:

TRIBUTÁRIO. RESP. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA DECORRENTE DA VENDA DE IMÓVEIS. POSSIBILIDADE. MATÉRIA PACIFICADA NA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. Não se conhece de embargos de divergência quando a controvérsia em relação à matéria resta superada pela Seção e o acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência do Tribunal. Súmula 168/STJ.

2. A Primeira Seção do STJ fixou o entendimento de que **o imóvel é um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria.**

3. Embargos de divergência não conhecidos.

(*EREsp 161.999/PR, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2004, DJ 27/09/2004, p. 184*)

TRIBUTÁRIO. COFINS NA VENDA DE IMÓVEIS. INCIDÊNCIA. AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI. INOCORRÊNCIA.

*I - As empresas que **vendem imóveis** estão sujeitas ao recolhimento da COFINS, em face da vinculação daqueles ao conceito de mercadoria.*

II - Ação rescisória improcedente.

(*AR 2.248/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2004, DJ 25/10/2004, p. 195*)

AGRAVO REGIMENTAL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL - COFINS - COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS - INCIDÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 - LEI N. 9.718/98.

*- **O conceito de mercadoria engloba as operações realizadas com a compra e venda e comercialização de imóveis.***

*- É cediço o entendimento desta Corte no sentido de que a COFINS incide sobre faturamento ou receita bruta de empresas que comercializam imóveis (cf. *EREsp 166.366/PE, DJ de 12/08/2002, relatado por este subscritor*).*

- Agravo regimental a que se nega provimento.

(*AgRg nos EREsp 328.498/MG, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2004, DJ 26/04/2004, p. 141*)

12. Registre-se que essa questão não será rediscutida no Supremo Tribunal Federal (STF), uma vez que ele já decidiu que a matéria não é constitucional, em vasta jurisprudência de ambas as Turmas, de que coletamos apenas dois exemplos:

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. COFINS. Incidência sobre a venda de bens imóveis. Artigo 2º, LC nº 70/91. Afronta reflexa. 1. A jurisprudência da Corte tem firme posição pela natureza infraconstitucional da controvérsia envolvendo a incidência da COFINS sobre a venda de bens imóveis, à luz da Lei Complementar nº 70/91. 2. Eventual afronta ao Princípio da Legalidade, caso ocorresse, seria meramente reflexa ou indireta. 3. Agravo regimental não provido.

(*AI 429066 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 25/03/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-078 DIVULG 24-04-2014 PUBLIC 25-04-2014*)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE VENDA DE IMÓVEL. AUSÊNCIA DE OFENSA CONSTITUCIONAL DIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(ARE 875569 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 19/05/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-107 DIVULG 03-06-2015 PUBLIC 05-06-2015)

13. De qualquer modo, esse entendimento do STJ serviu para concluir que não é possível excluir da base de cálculo da Cofins todo um segmento empresarial:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98. LEI FEDERAL Nº 9718/98.

1. A COFINS incide sobre a comercialização de imóveis. Precedente erigido após o julgamento do EREsp 166.374/PE da 1ª Seção.

2. O fato gerador da COFINS é o faturamento mensal da empresa, assim considerada a receita bruta de vendas de mercadorias e de serviços, nos termos da Lei Complementar nº 70/91.

3. A empresa que comercializa imóveis é equiparada à empresa comercial, e, como tal, tem faturamento com base nos imóveis vendidos, como resultado econômico da atividade empresarial exercida. Deveras equipara-se à empresa que comercializa imóveis aquela que tem como objetivo a "locação de imóveis de sua propriedade".

4. A noção de mercadoria do Código Comercial, como conceito, não pode servir de fundamento para a não-incidência da COFINS sobre um segmento empresarial que exerce o comércio. Interpretação teleológica. Precedentes.

5. Ausência de omissão, contradição ou obscuridade no aresto embargado que justifique a oposição de embargos de declaração, uma vez que como acentuado pelo Eminentíssimo Ministro Milton Luiz Pereira, "a finalidade da jurisdição é compor a lide e não a discussão exaustiva de teses jurídicas." 6. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl nos EDcl nos EREsp 110.962/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2003, DJ 17/03/2003, p. 173)

14. O mesmo se diga sobre o Simples Nacional. Não se pode, com base num conceito vetusto de “mercadoria”, dizer que a *atividade econômica* (ver item 6, acima) de “compra e venda de imóveis próprios” (código CNAE 6810-2/01) não encontra um Anexo para ser tributada. Pelos motivos acima explicados, ela deve ser tributada pelo Anexo I, cf. art. 18, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 123, de 2006.

15. Eventual dúvida quanto ao percentual do ICMS deve ser encaminhada ao Estado competente, cf. art. 113, inciso I, da Resolução CGSN nº 94, de 2011.

Conclusão

À vista do exposto, conclui-se que, para optantes pelo Simples Nacional, a atividade econômica de compra e venda de imóveis próprios (código CNAE 6810-2/01) é tributada pelo Anexo I.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
Laércio Alexandre Becker
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir da Cosit.

Assinado digitalmente
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit09

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit Substituta.

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir Substituto

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora-Geral da Cosit Subsstituta