

COFINS NAS OPERAÇÕES SOBRE IMÓVEIS

DANILO FONTENELE SAMPAIO CUNHA

Juiz Federal de 1ª. instância na 5ª. Região,

Ex-Procurador da República

RESUMO

Trata-se o presente artigo da incidência da Contribuição instituída para o financiamento da seguridade social, dita COFINS, sobre as operações realizadas com imóveis. A abordagem é feita na perspectiva da doutrina e jurisprudência nacionais.

ABSTRACT

This paper deal with hou the contribution raised on real state operations for propuses of safeguardiry social security (namely COFINS) has been applied. The issued is approsheesl wich reference to national doctrine and jurisprudence.

1. Introdução

Uma nova polêmica vem sendo instalada nos meios jurídicos brasileiros em relação à incidência ou não da contribuição para financiamento da Seguridade Social -COFINS nas operações sobre imóveis.

Acerca do tema o Poder Judiciário vem decidindo de modo não uniforme.

A matéria não permite uma análise isolada, contrariamente; à sua compreensão exige-se análise pormenorizada das principais controvérsias a respeito do FINSOCIAL, contribuição para a seguridade social substituída pela COFINS.

Como de regra em qualquer análise normativa, as leis que regem a matéria ensejam múltiplas interpretações, sendo que, dentre aquelas possíveis, há que se escolher a que pareça mais próxima da verdade.

Cumpra advertir que as conclusões ora apresentadas refletem o raciocínio desenvolvido por acasão de decisões proferidas pelo autor, no

exercício de suas funções na primeira instância da seção judiciária do Ceará, que por tal motivo estão sujeitas a reformas.

2. Da recepção pela Constituição Federal/88 do FINSOCIAL como Contribuição Social e não como Imposto:

O Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL - foi instituído pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25.05.82, com fundamento no § 2º do art. 21 da Constituição Federal de 1.967, como sendo "contribuição social destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor". (art. 1º)¹

À luz da ordem constitucional anterior, firmaram os Tribunais o entendimento de que o FINSOCIAL possuía natureza jurídica de imposto, ainda que dispusesse o texto legal de forma diversa (STF, RE 103.778-4-DF)²

¹ Decreto-Lei nº 1940/82- Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL e dá outras providências:

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. (...)

Art.3º É criado o Fundo de Investimento Social- FINSOCIAL, destinado a dar apoio financeiro a programa e projetos de caráter assistencial relacionados com alimentação, habitação popular, saúde, educação e amparo ao pequeno agricultor.

² Ementa: Finsocial. Decreto-lei 1940, de 25 de maio de 1982. Caracterizada a sua natureza tributária, legitima-se a observância do princípio da anualidade, art. 153, parágrafo 20 da Constituição Federal. Pacíficou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o Decreto-lei, em nosso sistema constitucional, observados os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Constituição, pode criar e majorar tributos. Recursos Extraordinários não conhecidos.

Justifica-se a existência de polêmica quanto a natureza jurídica do FINSOCIAL pelo fato de que a Constituição revogada não disciplinara, expressamente, tais contribuições sociais, ditas doutrinariamente especiais ou parafiscais. Limitara-se, tão-somente, a autorizar a União à sua instituição.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 (CF/88), novo posicionamento se impôs.

É que o Texto Maior ora em vigor, ao contrário do anterior, tratou das contribuições da seguridade social em setor próprio (Título VIII - Da Ordem Social; Capítulo II - Da Seguridade Social) estatuidando regras e princípios específicos, sendo que as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas estão disciplinadas nos arts. 146, III e 150, I e III.³

Na verdade, o art. 195, caput e incisos da CF/88, definiu as res-

pectivas fontes de custeio da Seguridade Social, quais sejam "recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados e do Distrito Federal e Municípios e das seguintes contribuições sociais: I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II - dos trabalhadores; III - sobre receita de concursos e prognósticos."

Ademais, o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), expressamente, fixa a natureza da contribuição social de seguridade social.⁴

Deduz-se, portanto, que o Decreto-lei nº 1.940/82 e legislação posterior foram recepcionados pela Carta Magna, sendo que a natureza jurídica do FINSOCIAL, seja pelo disciplinamento constitucional distinto para o sistema de seguridade social e para o sistema tributário nacional, seja pelo disposto no art. 56 do ADCT, é de contribuição so-

³ Art. 146: Cabe à Lei Complementar:
(...)

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies (...)

Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

(...)

III- Cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

⁴ Art. 56 - Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei nº 1940, de 25 de maio de 1982, (...) passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.

cial para o custeio da Seguridade Social, não de imposto.

3. Distinção Entre as Contribuições Instituídas pelo art. 149 e 195 da Constituição Federal.

As contribuições sociais de seguridade social são disciplinadas pelo art. 195 da Constituição. Dúvida não pôde existir quanto ao disciplinamento das contribuições previstas no art. 149 da mesma carta⁵. Estas são contribuições sociais *de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas*, submetidas às regras dos arts. 146, III e 150, I e III.

O próprio art. 149, com nítida intenção de diferenciar susreferidas contribuições, explicita não haver *“prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”*

4. A transitoriedade do Disposto no art. 56 do ADCT e a Lei 7.689/88.

O Art. 56 do ADCT dispõe que: *“Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1.982, (...), passa a integrar a receita da seguridade social (...).”*

A Lei 7.689, de 15 de Dezembro de 1.988, instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas destinadas ao financiamento da seguridade social.⁶

Entendem alguns, que esta lei completou o financiamento da seguridade social, uma vez que, de acordo com o art. 195, I, da CF, as três modalidades de contribuições sociais já possuem regulamentação, ou seja: as contribuições sociais

⁵ Art. 149- Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e II, e sem prejuízo do previsto no art. 195, parágrafo 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 195- A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I- dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II- dos trabalhadores; III- sobre a receita de concursos de prognósticos (...)

⁶ Art. 1º - Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinadas ao financiamento da seguridade social.

incidentes sobre a **folha de salário** não devidas ao Instituto Nacional de Seguridade Social; a relativa ao **faturamento** é devida pelo Programa de Integração Social e, para provar o **lucro**, a contribuição social prevista na Lei 7.689/88.

Esclareça-se que o art. 56 do ADCT não impedia "que a lei que disponha sobre o art. 195, I", acolhesse outras contribuições já existentes, o que veio em parte ocorrer com o previsto no art. 9º da Lei nº 7.689/88, ficando "*mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1.982, e alterações posteriores (...)*".

Como se pode constatar a lei de que se trata não extinguiu o FINSOCIAL, ao contrário, recepcionou-o e integrou-o ao sistema de custeio da seguridade social, não sendo exaurido o disposto no art. 56 do ADCT com a sua edição, ainda porque a Lei 7.689 incide sobre o lucro

e o FINSOCIAL sobre o faturamento ou receita bruta.

5. O FINSOCIAL e o pseudo-óbice da existência do PIS.

Diz-se correntemente que, com a Lei 7.689/88 não poderia ter mantido a contribuição do FINSOCIAL (art. 9º da Lei 7.689/88), tendo em vista a já existente contribuição social incidente sobre o faturamento das empresas privadas (Programa de Integração Social). Não há que se concordar com tal afirmação.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 07.09.70, com a finalidade de "*integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas*" (art. 1º).⁷

Ocorre que o art. 239 da Constituição vigente manteve tanto a contribuição do PIS, como a do PASEP (Lei Complementar nº 8, de 03.12.70)⁸, dando, porém, destinação diversa ao produto de sua arrecadação, qual seja

⁷ Lei Complementar nº 07/70 :

Art. 1º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.(...)

Art. 2º - O Programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

⁸ Lei Complementar nº 08/70:

Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Art. 2º A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios, contribuirão para o Programa, mediante o recolhimento mensal do Banco do Brasil das seguintes parcelas (...)

o financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono anual aos trabalhadores de baixa renda (art. 239, § 3º)⁹.

Assim, deduz-se que mesmo se entendendo serem as contribuições do PIS e PASEP, contribuições sociais de seguridade social disciplinadas pelo art. 195 da Carta Magna, nenhum óbice é encontrado à sua cobrança conjuntamente com a do FINSOCIAL, uma vez que prevista no texto constitucional.

Inexiste, portanto, proibição constitucional de que contribuições tenham a mesma base de cálculo.

6. Contribuições Sociais, não-cumulatividade e a vedação de utilização de fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados na Constituição (art. 154, I, da CF/ICMS e ISS).

Relembre-se que o FINSOCIAL não foi recepcionado pela Constituição de 1.988 como imposto, mas, sim, como contribuição social.

Frise-se, ademais, que o § 4º, do art. 195 da Carta Magna estabelece que:

“Art. 195. (...)

§ 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I” (grifamos).

Percebe-se que sendo a fonte de custeio da seguridade social dos empregadores sobre o faturamento (contribuição do FINSOCIAL) já estabelecida pela própria constituição, não pode ser entendida como referida ao exercício de competência residual da União nos termos do disposto no art. 154, I.¹⁰

É despidendo destacar que as regras de não-cumulatividade e vedação de utilização de fato gera-

⁹ Constituição Federal

Art. 239 - A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social , criado pela Lei Complementar nº 07, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 08, de 3 de dezembro de 1970, passa , a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro- desemprego e o abono de que trata o parágrafo 3º deste artigo. (...)

Parágrafo 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

¹⁰ Art. 154: A União poderá instituir: I- mediante Lei Complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.(...)

dor ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, são dirigidas, apenas e tão-somente, às contribuições de seguridade social que venham a ser criadas por lei e que incidam sobre *outras fontes*, que não as previstas no art. 195, I a III da Constituição, o que não é o caso do FINSOCIAL.

Deste modo, ainda que o fato gerador e a base de cálculo do FINSOCIAL fossem os mesmos de impostos previstos na CF/88, nada se poderia objetar, vez que descabe imaginar inconstitucionalidade na própria Constituição.

7. Faturamento e Receita Bruta: um Falso Dilema.

O conceito de “*renda bruta*” - expressão utilizada pela Lei 8.212/91, no seu art. 23 - e “*faturamento*” - termo utilizado no art. 195, I da

CF, parece confundir alguns estudiosos.¹¹

Na verdade, há que se entender que tais expressões se confundem, considerando-se que “*faturamento*” é apenas o valor das faturas emitidas pelas empresas. Além disto já decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE nº 150.764-PE - RTJ 147/1039)¹² que a Constituição Federal, ao tratar das contribuições dos empregadores para a seguridade social, tomou a expressão “*faturamento*” conforme o usado para efeitos fiscais, isto é, produto de todas as vendas e não apenas as vendas acompanhadas de fatura, formalidade esta exigida apenas nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 5474, de 18.06.68).¹³

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1.991, especifica no seu art. 2º, que:

¹¹ Lei 8212 - Art. 23- As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculados mediante a aplicação das seguintes alíquotas: (...)

Constituição Federal Art. 195 A seguridade social será financiada (...) e das seguintes contribuições: I- dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

¹² Ementa: Contribuição Social- Parâmetros- Normas de Regência - FINSOCIAL- Balizamento temporal. A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à Sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL, características de contribuição, juntando-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-lei nº 1940/82 com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional.

¹³ Lei 5474, de 18.07.68 Art. 1º. Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data de entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá respectiva fatura para apresentação ao comprador(...)

“Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado receita bruta das vendas das mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” (grifamos).

8. A Lei Complementar nº 70/91 e a Arrecadação e Repasse das Contribuições.

Alguns doutrinadores vislumbram vícios de inconstitucionalidade na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1.991, à luz da previsão contida no art. 165, parágrafo 5º, inc. III, CF, que dispõe sobre o orçamento da seguridade social.¹⁴ pelo fato do seu art. 10 prever verbis, que:

“Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento instituído por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei 8.212, de 24 de junho de 1.991, integrará o Orçamento Fiscal da Seguridade Social.”

O referido art. 33 da Lei 8.212, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, por seu turno, dispõe que:

“Art. 33 - Ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c do parágrafo único do art. 11; e ao Departamento da Receita Federal (DRF) compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições previstas nas alíneas d, e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente”.

“Art. 11 - No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

(...)

Parágrafo único: Constituem contribuições sociais:

(...)

d - as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro e - as incidentes sobre a receita de concurso de prognósticos”.

Se é certo que com a promulgação da nova Carta Constitucional, passou o Orçamento da Seguridade

¹⁴ Art. 165- Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:(...) Parágrafo 5º- A lei orçamentária anual compreenderá (...) III- o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e funções instituídos e mantidos pelo poder público.

Social a ser desvinculado do orçamento fiscal da União (art. 165, parágrafo 5º, III), daí não se infere a proibição de se delegar poderes de arrecadação, administração e fiscalização.

Outrossim, o simples temor de que a União não venha repassar, corretamente, os valores arrecadados aos órgãos da seguridade social, não autoriza o não pagamento devido.

Caso tal circunstância venha a se concretizar, a questão encontrará satisfatório equacionamento no plano da responsabilidade dos administradores, sequer resvalando para a constitucionalidade ou natureza jurídica da contribuição em apreço.

9. Lei Complementar nº 70/91 - Regularidade de sua Votação.

Discute-se, ainda, acerca da constitucionalidade da Lei complementar nº 70/91, aduzindo que sua aprovação não foi por maioria absoluta, mas sim por meio do chamado "acordo de lideranças". Na verdade tal fato não ocorreu.

Pelo que consta das páginas

27167 a 27194, Seção I do Diário do Congresso Nacional, do dia 19/12/91, e das páginas 10001 a 10006 da Seção II do D.C.N do dia 21/12/91, constata-se que em ambas as Casas Legislativas as aprovações foram por maioria absoluta, ou seja, por votação nominal dos Deputados e Senadores, não pelas lideranças partidárias.

Conclui-se, necessariamente, pela constitucionalidade do diploma complementar referido.

10. Princípio da Anualidade. Ausência de Previsão Constitucional.

O art. 165, parágrafo 5º, inc. III da Carta Magna de 1988, não limitou a criação de fontes de recursos discriminados pela própria Constituição, à sua anterior inserção no orçamento anual. Vale, tão-somente, como orientação ao administrador no que tange aos gastos anuais, a teor do disposto no art. 167, I e no parágrafo 5º do art. 195 da Constituição.¹⁵

Da análise do disposto no art. 195, parágrafo 2º da CF, não se infere o entendimento de que tais recursos só podem ser obtidos se

¹⁵ Art. 167 - São vedados:

I- O início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual(...)

Art. 195. Parágrafo 5º. Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

previstos no orçamento.¹⁶ Trata-se, apenas, de critério a ser observado na elaboração da proposta de orçamento.

Resta desprovido de qualquer reflexo sobre a exigibilidade do FINSOCIAL, o disposto no art. 165, parágrafo 2º.

O FINSOCIAL, por expressa dicção constitucional (art. 56 do ADCT), é excepcionado quanto à exigência do parágrafo 6º do art. 195, no que se refere à edição da Lei 7.689/88.

Na verdade, quando tal lei foi publicada, a contribuição do FINSOCIAL já vinha sendo exigida sem interrupção tendo em vista a incidência da norma excepcional do art. 56 do ADCT, sendo, portanto, de inteira constitucionalidade os art. 8º e 9º da Lei 7.689/88.¹⁷

11. Da inconstitucionalidade dos arts. 9º da Lei 7689/88, 7º da Lei 7787/89 e 1º da Lei 7894/89 e 1º da Lei 8147/90

Como já afirmado, o FINSOCIAL

foi recepcionado pela Constituição Federal/88, nos termos do art. 56 do ADCT.

Constata-se, que o FINSOCIAL ficou com vigência transitória, até que lei dispusesse sobre o art. 195, I da CF/88, ou seja, até que se editasse norma criando a contribuição social incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Ocorre que as leis 7689/88, 7787/89, 7894/89 e 8147/90, desatendendo a determinação do art. 56 do ADCT, determinaram a manutenção do DL 1940/82 e majoraram a alíquota e base de cálculo do FINSOCIAL.

Estas normas são inconstitucionais, uma vez que não criaram a contribuição social tratada no art. 195, I da CF/88, mas mantiveram o FINSOCIAL e o majoraram, além do que, mesmo que se admitisse a criação de uma contribuição para a seguridade social na forma do parágrafo 4º do art. 195 da CF/88, estaríamos ainda diante de lesão à Constituição, isto porque tais normas são leis ordinárias, não leis complementares, como determina o parágrafo 4º do art. 195 c/c art. 154, I da CF/88.

¹⁶ Art. 195. Parágrafo 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

¹⁷ Lei 7689/88-Intitui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Art. 8º - A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988. Art. 9º Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-Lei n. 1940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidentes sobre o faturamento das empresas, com fundamento no artigo 195, I da Constituição Federal.

Neste sentido já se pronunciou o egrégio Supremo Tribunal Federal, *literis*:

“FINSOCIAL-TRANSITORIEDADE- PREVALÊNCIA DAS REGRAS DO DL 1940/82 COM ALTERAÇÕES OCORRIDAS ATÉ A CF/88.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acórdão os ministros do Supremo Tribunal, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, interposto pela letra b do permissivo constitucional e, por maioria de votos, lhe negar provimento, declarando a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7689, de dezembro de 1988, do art. 7º da Lei 7787, de 30 de junho de 1989, do art. 1º da Lei 7894 de 24 de novembro de 1989 e do art. 1º da Lei 8147, de 28 de dezembro de 1990, vencidos os Ministros Sepúlveda Pertence, Francisco Resek, Ilmar Galvão, Octávio Gallotti e Neri da Silveira que lhe deram provimento, para declarar a constitucionalidade de tais dispositivos e, conseqüentemente, cassar a segurança.

(RE 150764-1-PE/16.12.92,in

Repertório IOB, 1ª quinzena de abril 93, nº 7/93,pág. 137)

12. Das Sociedades Incorporadoras de Imóveis e o COFINS.

Os argumentos apresentados pelos que entendem não ser possível a incidência do COFINS nas operações sobre imóveis podem ser resumidos na forma seguinte: a) as empresa que atuam no ramo da construção civil têm como atividade a construção e venda de imóveis que elas mesmas edificam e assim exercem atividade que refoge ao conceito de prestadora de serviços; b) não efetuam nenhuma venda de mercadorias, pelo que entendem não se subsumirem a nenhuma das hipóteses previstas na Lei Complementar no 70/91, instituidora do COFINS.¹⁸

Inicialmente se poderia argumentar que a atividade de construção de bens imóveis para venda posterior não configura hipótese do COFINS uma vez que imóvel não é mercadoria, sendo que a Lei Complementar nº 56 de 1987, por outro lado, arrola os casos considerados como serviços na construção civil, neles não se enquadrando as atividades de incorporação imobili-

¹⁸ A Lei Complementar nº 85, de 15.02.96, alterou o art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, fixando hipóteses de isenção do COFINS

ária¹⁹. O art.195 da Constituição Federal, no entanto, é claro ao dizer que “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I- dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro (...)”.

Note-se, pois, que a Constituição de 1988 definiu como fontes de custeio toda a sociedade, incluindo os empregadores, sendo esses últimos de todos os ramos, inclusive os que se dedicam às atividades de incorporação. Some-se a isto o fato de que o princípio da isonomia é também aplicado no âmbito fiscal, pelo que o art. 150, caput, inciso II, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação ou ramo profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Apesar de imóvel não poder ser equiparado a mercadoria, isto à luz dos pressupostos da doutrina clássica, pois “mercadoria” é apenas bem móvel, é de ser considerado como tal na hipótese de que se trata. É imposição lógica das inovações trazidas pela dinâmica da sociedade moderna. A própria Constituição Federal, no seu art. 156, Parágrafo 2º, I, parte final, reconhece os imóveis como mercadoria, desde que o comércio ou a locação destes correspondam ao objeto da atividade preponderante da empresa. Outra não é a orientação plasmada no art. 37 do Código Tributário Nacional.²⁰

Em verdade, a palavra “CONSUMO”, como bem define De Plácido e Silva, in “Vocabulário Jurídico”, vol. I, 11ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1989, pp.533 e 534, não significa, tão-somente, o gasto, a ingestão e a destruição, mas, também, a utilização ou uso do bem segundo seus fins ou o aproveitamento ou o gozo de sua utilidade, e, nesta acepção jurídica, o imóvel é, inegavelmente, susceptível de consumo.

¹⁹ Lei Complementar nº 56, de 15 .12.1987. Art. 1º A Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação determinada pelo Decreto-Lei n. 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a redação da lista anexa a esta Lei Complementar

²⁰ Constituição Federal. Art. 156- Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) II- transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (...) Parágrafo 2º - O imposto previsto no inciso II: I- não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil. **Negritamos.** Código Tributário Nacional - Art. 37 - O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

Constata-se, ainda, que a atividade de incorporação gera 'receitas' no sentido amplo do vocábulo, sendo que o COFINS incide sobre tais receitas, uma vez considerando estas como denominadas genericamente de "faturamento". É despidiendo ressaltar que o legislador, enquanto representante do povo, não está obrigado a utilizar os vocábulos em sentido técnico-jurídico exato. Neste sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 150.764-PE - RTJ 147/1039, suscitado²¹

O Supremo Tribunal Federal, em sede da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1-DF (DOU de 16.06.95)²² afirmou a total harmonia entre o preceito do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 e a norma do art. 195, I da Constituição Federal, afastando a objeção decorrente do art. 110 do Código Tributário Nacional,²³ ocasião em que o Ministro Ilmar Galvão se pronunciou, in verbis:

"Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC 70/91, com o disposto no art. 195, I da CF/88, ao definir faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

De efeito, o conceito de receita bruta não discrepa do faturamento, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/68), em que a emissão de uma fatura constitui formali-

²¹ Ver nota 12

²² Ementa: Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, COFINS.

- A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS).- Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 03, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10º, bem como das expressões ' A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social', contidas no artigo 9º, e das expressões ' Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do mês seguinte nos noventa dias posteriores àquela publicação,...' constantes do artigo 13, todos da lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991." (DJU 16.jun.1995, seção I, p. 18213)

²³ Art. 110 CTN : " A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

dade indispensável ao saque da correspondente duplicata. Entendimento nesse sentido, aliás, ficou assentado pelo STF, no julgamento do RE 150.755.²⁴

Outrossim, cumpre relembrar que as sociedades e companhias que se organizam para a prática habitual de incorporação, empreitada e venda de imóveis com o intuito mercantil, são entidades comerciais, nos termos do parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 6404, de 15.12.76²⁵, dos artigos 311, 315, 317 e 325 do Código Comercial²⁶, e mesmo nos termos da Lei nº 4068/62, não sendo razoável a instituição de tratamento desi-

qual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo inadmissível qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida.

Por sua vez, a Lei nº 4.591, de 16.12.64, admite como comerciais as atividades do incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não da construção, que aliene total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliene prédio, decorrente obra já concluída, ou terreno fora do regime condôminal. O que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, e, conseqüentemen-

²⁴ Ver nota 12

²⁵ Lei 6404, de 15.12.1976: Dispõe sobre as Sociedades por Ações:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

Parágrafo 1º - Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

²⁶ Art. 311. Quando duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma comerciante, se associarem para fim comercial, obrigando-se uns como sócios solidariamente responsáveis, e sendo outros simples prestadores de capitais, com a condição de não serem obrigados além dos fundos que forem declarados no contrato, esta associação tem a natureza de sociedade em comandita. Se houver mais de um sócio solidariamente responsável, ou sejam muitos os encargos da gerência ou um só, a sociedade será ao mesmo tempo em nome coletivo para estes, e em comandita para os sócios prestadores de capitais.

Art. 315. Existe sociedade em nome coletivo ou com firma, quando duas ou mais pessoas, ainda que algumas não sejam comerciantes, se unem para comerciar em comum, debaixo de uma firma social. Não podem fazer parte da firma social nomes de pessoas que não sejam sócios comerciantes.

Art. 317. Diz-se sociedade de capital e indústria aquela que se contrai entre pessoas, que entram por uma parte com os fundos necessários para uma negociação comercial em geral, ou para alguma operação mercantil em particular, e por outra parte com a sua indústria somente. O sócio de indústria não pode, salvo convenção em contrário, empregar-se em operação alguma comercial estranha à sociedade; pena de ser privado dos lucros daquela, e excluído desta.

Art. 325. Quando duas ou mais pessoas, sendo ao menos uma comerciante, se reúnem, sem firma social, para lucro em comum, em uma ou mais operações de comércio determinadas, trabalhando um, alguns ou todos, em seu nome individual para o fim social, a associação toma o nome de sociedade em conta de participação, acidental, momentânea ou anônima; esta sociedade não está sujeita às formalidades prescritas para a formação das outras sociedades, e pode provar-se por todo o gênero de provas admitidas nos contratos comerciais (art.122).

te, os diferencia daqueles de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro²⁷.

Verifica-se, pois, que o COFINS incide sobre a venda de imóveis nos casos em que esta atividade é preponderante de empresa, considerando-se os bens imóveis como mercadorias das transações comerciais realizadas.

E mesmo que assim não se considerasse, seria devido o COFINS pelas empresas imobiliárias, inclusive as de incorporação, corretagem e vendas, empreitada, administração de construção e locação de imóveis, uma vez que, por negociarem ou comercializarem com imóveis, prestam um serviço, o que é suficiente para materializar o fato imponível e a base de cálculo, já que o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 prevê como base de cálculo não só a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, mas simplesmente de "serviços de qualquer natureza", expressão ampla que impede qualquer restrição²⁸.

Assim já decidiram nossos Tribunais:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMEN-

TO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. EMPRESA DEDICADA À CONSTRUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS. MERCADORIA. CONCEITO.

1- A Contribuição Social Para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituída pela LC nº 70/91, tem como fato gerador a venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

2- As empresas dedicadas à construção e comercialização de imóveis estão sujeitas ao seu pagamento, como prestadoras de serviço (a comercialização de imóveis), e mesmo porque os imóveis, como objeto da sua atividade econômica, constituem também mercadoria. Mercadoria não é somente a coisa móvel que esteja no comércio, mas tudo aquilo que, tendo valor econômico, seja objeto da mercancia.

3- Mandado de Segurança denegado. Manutenção da decisão atacada."

(AMS nº 95.01.11293-4/DF. Relator: Juiz Olindo Menezes, 2ª Seção do TRF da 1ª Região. DJU2 de 28.9.95, p.54577)

²⁷ Considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas. A lei 4591/64 dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias.

²⁸ Lei Complementar nº 70/91. Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.(...)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. INCIDÊNCIA.

• **A Contribuição Social instituída pela LC 70/91 tem com base de cálculo a receita bruta das vendas de mercadorias de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.**

• **A incorporação imobiliária enquadra-se no conceito de serviço, sujeito portanto, a incidência da COFINS.**

• **Apelação improvida.**

(1ª Turma do TRF da 5ª Região, Rel. Hugo Machado DJU 42, 01 de março de 1996, p.11178)

13. Conclusões

Diante de tudo quanto se expôs, conclui-se que:

a) o art.195 da Constituição Federal, ao assegurar "A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I- dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro (...)" incluiu os empregadores, sendo esses últimos de todos os ramos, inclusive os que se dedicam às atividades de incorporação;

b) verifica-se que, apesar de imóvel não poder ser considerado mercadoria no entendimento doutrinário clássico, é de ser considerado como tal nas operações de construção e venda, isto na perspectiva das inovações trazidas pela sociedade moderna, bem como da Constituição Federal que no art. 156, parágrafo 2º, I, parte final, reconhece os imóveis como tal, desde que o comércio ou a locação deles corresponda ao objeto principal da atividade da empresa;

c) a atividade de incorporação gera 'receitas' no sentido amplo do vocábulo, sendo que o COFINS incide sobre tais receitas, consideradas como abrangidas genericamente pelo termo "faturamento". A expressão "faturamento" há de ser entendida, por seu turno, como usado para efeitos fiscais, isto é, produto de todas as vendas e não apenas as vendas acompanhadas de fatura, formalidade esta exigida apenas nas vendas mercantis a prazo;

d) as sociedades e companhias que se organizam para a prática habitual de incorporação, empreitada e venda de imóveis com o intuito mercantil, são entidades comerciais. (Ver parágrafo 1º do art. 2º da Lei nº 6404, de 15.12.76, dos artigos 311, 315, 317 e 325 do Código Comercial, Lei nº 4068/62, Lei 4591, de 16.12.64);

e) o COFINS incide sobre a venda de imóveis nos casos em que

esta atividade é preponderante da empresa, considerando-se os bens imóveis como mercadorias das transações comerciais realizadas (observe-se que os aumentos da alíquota previstos nos artigos. 9º da Lei nº 7689, de dezembro de 1988, do art.7º da Lei 7787, de 30 de junho de 1989, do art. 1º da Lei 7894 de 24 de novembro de 1989 e do art. 1º da Lei 8147, de 28 de dezembro de 1990, são inconstitucionais). E mesmo que assim não fossem consideradas, seria devido o COFINS pelas empresas imobiliárias, inclusas as de incorporação, corretagem e vendas, empreitada, administração de construção e locação de imóveis, uma vez que, por negociarem ou comercializarem com imóveis, prestam um serviço, o que é suficiente para materializar o fato imponible e a base de cálculo, já que o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 prevê como base de cálculo não só a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, mas simplesmente de “serviços de qualquer natureza”, expressão ampla que impede qualquer restrição.

Referências Bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 4. ed., São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1990.
- BOTELHO, Werther. **Da tributação e sua destinação**, Minas Gerais : Editora Del Rey, 1994.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8. ed., São Paulo : Editora Malheiros, 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 4. ed., São Paulo : Editora Saraiva, 1991.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**, Rio de Janeiro : Editora Forense, 1990.
- GONÇALVES, J. A. Lima. **Isonomia na Norma Tributária**, São Paulo : Malheiros, 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 7. ed., São Paulo : Editora Malheiros, 1993.
- MELO, Eduardo Soares de Melo. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**, São Paulo : Malheiros, 1993.