

A incidência da Cofins sobre o faturamento de empresas de incorporação de venda de imóveis

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Cofins e empresas de incorporação e venda de imóveis. 3. Conclusão.

1. Introdução

Neste trabalho, posicionar-me-ei acerca de uma nova controvérsia em relação às contribuições sociais para a seguridade social: a incidência ou não da Contribuição para financiamento da Seguridade Social sobre o faturamento – Cofins – no que tange às receitas brutas de incorporações e vendas de imóveis.

2. Cofins e empresas de incorporação e venda de imóveis

De logo, recomendo observação de que o preceito do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988 não utilizou o conceito restrito de faturamento segundo o conhecido no Direito Comercial.

Para deixar essa afirmação extreme de dúvida, basta dizer que o Supremo Tribunal Federal, a partir do voto do Ministro Ilmar Galvão, consignado no Recurso Extraordinário nº 150.764-PE (RTJ 147/1039), já assentou que a Lei Maior, ao tratar das contribuições dos empregadores para a seguridade social, tomou a expressão “faturamento” conforme o usado para efeitos fiscais, que sempre foi compreendido como produto de todas as vendas e não apenas as vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 5.474, de 18.6.68).

A seu turno, colime-se que os preceptivos constitucionais do artigo 194, parágrafo único, itens V e VI, e do artigo 195, *caput*, itens I, II e III, demonstram o escopo do constituinte de que toda a sociedade financie a Seguridade

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho é Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional e Advogado em Brasília.

Social, inclusive com as contribuições dos empregadores sobre o faturamento.

Um outro aspecto que considero merecedor de observação é o referente ao princípio da isonomia, tanto no aspecto geral do *caput* do art. 1º da Constituição Federal, no sentido de que todos são iguais perante a lei, sem a distinção de qualquer natureza, quanto no âmbito fiscal, nos termos do artigo 150, *caput*, inciso II, do Estatuto Político, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação ou ramo profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Ademais, não pode ser descuidado que a Constituição revogada já admitia, no art. 23, § 3º, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, que os imóveis fossem reconhecidos como mercadorias, desde que o comércio ou a locação desses bens correspondessem ao objeto da atividade preponderante da empresa, o que foi mantido pela Constituição vigente no seu art. 156, § 2º, inciso I.

Aliás, nesse mesmo diapasão, é o teor do art. 37 do Código Tributário Nacional.

Ressalto, a propósito, que os preceptivos retromencionados de ambas as Cartas Políticas acolheram a definição do enunciado e do art. 1º da Lei nº 4.068, de 9.6.62, no sentido de serem comerciais as empresas de construção, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas.

O nosso entendimento poderia ser confutado em relação às empresas incorporadoras, em face dos arts. 28 e 29 da Lei nº 4.591, de 16.12.64, terem distinguido as atividades de incorporação e construção de imóveis.

Todavia, para afastar dúvida a este respeito, trago à colação a ementa do *Decisum* unânime, de 14.11.68, da Sexta Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, espinçada do pioneiro estudo sobre a matéria, intitulado "Cofins e as empresas imobiliárias", publicado in "Informativo Dinâmico", IOB, edição nº 70/93, p. 964, da lavra do insigne jurista Professor Vittorio Cassone, *in verbis*:

"Falência. Sociedade de incorporação e administração imobiliária. Aplicação da Lei nº 4.068/62."

Cumpra lembrar que são comerciais as sociedades anônimas, por força do § 1º do art. 2º da Lei nº 6.404, de 15.12.76, e as sociedades

por quotas de responsabilidade limitada, estas quando se organizarem para a prática habitual de incorporação, empreitada 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.

Assim, as normas constitucionais norteadoras das contribuições para a seguridade social, do princípio da igualdade do tratamento fiscal e do reconhecimento de que os bens imóveis podem, em certas circunstâncias, ser tidos como mercadorias, autorizam ao legislador a incluir as empresas de incorporação e venda de imóveis entre os contribuintes da contribuição social dos empregadores sobre o faturamento.

E o legislador infraconstitucional, indubitavelmente, teve o intento de acatar essa autorização, ao fazer constar nos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91, com supedâneo, ainda, no enunciado e no art. 1º da Lei nº 4.068/62, que a contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, I, da Constituição Federal, é devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, com alíquota de dois por cento incidindo sobre o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

De fato, colimando-se o teor da norma do art. 1º da Lei Complementar nº 70, percebe-se a intenção do legislador de abranger todas as pessoas jurídicas empregadoras, inclusive as empresas que exercem atividades de venda e incorporação de imóveis, mesmo as microempresas.

Estão dispensadas do recolhimento da Cofins as empresas que comprovadamente não possuem empregados, sendo importante, na espécie, verificar se os trabalhadores que para elas prestam serviços poderiam ou não estar ligados por um verdadeiro, embora mascarado, vínculo empregatício, configurado em virtude da incidência dos elementos caracterizadores, e as pessoas e os objetos expressamente isentos, por força dos arts. 6º e 7º da Lei Complementar nº 70 – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, em respeito à regra do art. 146, II, c, da Constituição Federal; as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil de Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas

físicas domiciliadas no país (Decreto-Lei nº 2.347, de 21.12.87); as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, nesta hipótese, na verdade, já há previsão de imunidade por parte do § 7º do art. 195 da Constituição Federal; e a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, com inspiração nas normas do art. 153, § 3º, inc. III, e do art. 155, § 2º, inc. X, alínea *a*, e inc. XII, alínea *e*, todos da Constituição Federal de 1988.

Impende realçar que a nossa Corte Constitucional, por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1-DF (DOU de 16.6.95), declarou a total harmonia entre o preceito do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91 com a norma do art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, afastando a objeção decorrente do artigo 110 do Código Tributário Nacional. Transcrevo trecho do voto do abalizado Ministro Ilmar Galvão sobre a matéria:

“Por fim, assinale-se a ausência de incongruência do excogitado art. 2º da LC nº 70/91, com o disposto no art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, 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 187/36), 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.”

Chamo a atenção para o voto, seguido pela maioria, proferido pelo relator para o Acórdão, o ilustre Ministro Marco Aurélio, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1-PE, que cuidou da constitucionalidade da legislação do extinto Finsocial inciden-

te sobre as empresas comerciais, no qual, a certa altura, aludiu, expressamente, ao “princípio isonômico” e, logo no parágrafo seguinte, asseverou que “em 1991 tivemos a edição da Lei Complementar nº 70, esta sim de abrangência maior, a alcançar todas as pessoas jurídicas empregadoras...” (in RTJ 147/1041).

Nesta mesma senda, trilhou o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, que, por azo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1-PE, exarou o seu voto, considerando constitucional o art. 28 da Lei nº 7.738/89, o qual recriou a incidência do Finsocial sobre as receitas brutas de empresas prestadoras exclusivas de serviço, à alíquota de meio por cento, justamente sob o fundamento do que o preceito supracitado visou ao abolir o privilégio gerado pela Lei nº 7.689/88, em favor das empresas de serviço, igualadas às demais na contribuição social sobre o lucro, mas que havia sido excluída da carga sobre o faturamento, imposta a todas as outras, situação esta antiisonômica de mais que gritante inconstitucionalidade, à vista não só do princípio constitucional geral da igualdade, mas também do corolário específico dele da vedação da discriminação arbitrária entre contribuintes (in RTJ 149/274-275).

Portanto, diante dos argumentos expendidos, desnuda-se a simplicidade franciscana da tese aqui esposada, sendo incontestável que a nossa Corte Constitucional sinalizou no sentido de que as empresas que exercem atividades de venda ou incorporação de imóveis e outras afins estão abrangidas nas definições dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91, sujeitas, portanto, a contribuir para com a contribuição social para financiamento da seguridade social sobre o faturamento.

3 Conclusão

Encimo reafirmando a incidência da Cofins sobre vendas de imóveis, nos casos em que esses bens substanciam mercadorias, da mesma forma que essa contribuição incide sobre os serviços de empreitada ou administração de construção de imóveis, e sobre os serviços de locação de imóveis, mesmo porque o art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, prevê, explicitamente, como base de cálculo do focalizado gravame a receita bruta, não só de mercadorias e serviços, mas, simplesmente, de serviços de qualquer natureza.