Súmula

— A COFINS (L.C. 70/91) é tributo (STF-ADC-1). — A COFINS incide sobre a receita de vendas de mercadorias e de prestação de serviços.

— A Constituição exige que a lei descreva explícita e inequivocamente as hipóteses de incidência tributária, de modo exaustivo (Princípio de tipicidade).

— A L.C. 70/91 não compreende a venda de imóveis. — A consulente não tem faturamento, porque não vende mercadorias.

— Da sua receita bruta — que o STF entende equivalente a faturamento — devem excluir as oriundas de vendas de imóveis, para efeito de auto lançamento de COFINS.

— Na base de cálculo da COFINS só entrarão as receitas oriundas dos serviços que a consulente prestar.

I — COFINS (L.C. 70/91)

Só onera vendas de mercadorias e serviços

A) HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO

Em dezembro de 1991 foi publicada a lei complementar 70, que dispôs essencialmente:

'art. 1º — ...fica instituída contribuição social para financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas ... destinada exclusivamente às despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

art. 2º — ... será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza"

Examine-se a lei: hipótese de incidência do tributo é vender mercadoria ou prestar serviço. Deveras, se h.i. é o fato que, se acontecido e quando acontecido faz nascer a obrigação tributária, é inequívoco que constituem a h.i. da "contribuição"criada pela lei complementar nº 70 os fatos (a) *vender mercadoria* e/ou (b) serviço ou serviço de qualquer natureza.

Isto — como recomendam os rigorosos ALFREDO BECKER e BARROS CARVALHO — se confirma (a) pela base de cálculo (art. 2º) adotada: "incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a *receita bruta* das *vendas* de mercadorias... e de *serviços* de qualquer natureza"; (b) pela substituição de contribuintes, em operações de *vendas* (arts. 3º e 4º); (c) pela explícita referência a "preço de venda" (art. 3º) e "próprias vendas" (art. 5º); (d) pela letra explícita do

"art. 7º — *É ... isenta a* venda *de mercadorias ou* serviços *destinados ao exterior...*"

que, lido a contrário, leva a inferir: não são isentas (são tributadas por este tributo) as vendas de mercadorias e serviços para o interior do território nacional.

Mais não é preciso: a l.c. 70 cria tributo sobre vendas de mercadorias e serviços. E o S.T.F. disse solenemente que esse tributo é contribuição (A.D.C. 1, julgada em dezembro de 1993). O S.T.F. — conhecendo a primeira e inovadora ação direta de constitucionalidade — pronunciou-se já sobre a COFINS, dia 1º de dezembro de 1993.

Afirmando que "... essa lei .... é materialmente ordinária ..." o Min. MOREIRA ALVES reconheceu à COFINS o caráter de tributo (ADC nº 1-D.F.), dispensou-lhe tratamento constitucional tributário e reconheceu-a válida e aplicável.

Foi acompanhado pela unanimidade do Tribunal Pleno (tendo votado inclusive, o presidente). Esta circunstância leva o intérprete a acreditar na robustez da convicção do Tribunal, não deixando margem a ilusões quando à solidez — à vista disso — da tese de que essa contribuição é tributo.

Isso fica mais evidente, quando se considera que o relator foi o Min. MOREIRA ALVES, que tão vigorosamente lutou no passado para fazer prevalecer a idéia de que havia contribuições não tributárias.

A tudo, acresça-se que "as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei... federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário..."

B) OPERAÇÕES DE VENDAS DE IMÓVEIS

Resta verificar se a COFINS pode onerar operações imobiliárias.

Dispõe a lei complementar 70/91:

"*art. 2º — A contribuição ... incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das* vendas de mercadorias ..."

Essa disposição deixa claro que a base de cálculo do tributo é o faturamento.

Quer dizer: a soma de faturas, apuradas mensalmente. E, para que dúvida não paire

— como ocorreu, no passado, com outras referências legais e faturamento — a própria lei já deixa objetivamente claro: "assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias". Essa equiparação foi aceita pelo S.T.F., expressamente.

É a própria lei complementar 70/91 que — no desdobramento dos pormenores técnicos concernentes à incidência da COFINS — vai sublinhando as operações de venda e precisando a base de cálculo, de modo a reiterar, insistir, sublinhar e enfatizar que o cerne das operações tributadas está nas operações venda, cuja soma periódica (mensal) leva ao faturamento (receita bruta).

Deveras, após o art. 2º dizer: "faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas ...", o art. 3º refere-se a "preço de venda", o art. 4º a "venda a varejo" e o art. 7º a "vendas... ao exterior".

Não pode titubear o intérprete: as vendas são o núcleo e cerne da materialidade da hipótese de incidência desse tributo. O faturamento é simples soma periódica das vendas, já que a apuração (lançamento) do tributo é mensal (art. 2º).

O S.T.F. já examinou a questão da sinonímia — mais do que isso: identidade conceitual — entre receita bruta e faturamento. No julgamento do RE 150.755, o Min. PERTENCE, relator para o acórdão, foi explícito e enfático — acompanhado por maioria de 9 votos — dizendo:

"convenci-me ... de que a substancial distinção pretendida entre receita bruta e faturamento... não encontra respaldo atual no quadro do direito positivo pertinente à espécie".

Logo depois, examinando a lei 7.738/89 (FINSOCIAL), disse:

"... é na legislação deste e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam".

Diante disso, não parece oportuno insistir em reabrir discussão que — com esse pronunciamento do S.T.F. — ficou pacificada. Já não cabe mais discutir: *faturamento é receita bruta de vendas*. Esta é a base de cálculo do tributo (a ressalva, necessária, de nossa opinião científica, não altera a autoridade do pronunciamento do S.T.F.)

Ora, a receita bruta, no caso, surge da soma dos preços de todas as vendas do período. Cada venda (de mercadoria ou serviço) tem seu preço e a soma de todos dá a receita bruta (= faturamento).

Como base de cálculo é a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, resulta claro que a COFINS onera as vendas, apuradas mensalmente. Não toda venda, porém, mas *somente as de mercadorias e serviços.*

Onerar receita bruta de vendas é onerar o preço das vendas. A soma dos preços é o faturamento. Logo, a COFINS colhe as vendas e, claramente, assim, incide sobre operações (negócios) de venda de serviços e mercadorias. Não onera as operações imobiliárias.

Não há como tergiversar a esse respeito: *a venda de imóveis não é contemplada na hipótese de incidência da lei complementar que instituiu a COFINS.* Pelo princípio da legalidade (tipicidade) só os fatos previstos são colhidos pela lei tributária. A lei foi clara e incisiva, circunscrevendo a hipótese de incidência só às vendas de mercadorias e serviços e deixando as vendas de imóveis de fora.

C) CONCLUSÃO

À vista disso, é forçoso render-se o intérprete ao seguinte raciocínio:

a) a consulente vende os imóveis que constrói;

b) a COFINS é legítima contribuição, na interpretação do S.T.F;

c) sua base de cálculo é o faturamento (art. 2º, lei complementar 70/91);

d) este é a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços (idem);

e) quando suas vendas têm por objeto imóveis, a consulente não deve incluí-las no faturamento;

f) é que seu faturamento (receita bruta) das vendas imobiliárias não foi contemplado pela lei complementar 70/91;

g) logo suas vendas (e sua receita bruta) de

venda de imóveis estão *excluídas da tributação* por essa contribuição (COFINS).

Portanto, não pode incidir a COFINS sobre as vendas de imóveis da consulente. Assim, a consulente deverá excluir da sua receita bruta — para efeito de estabelecer a base calculada da COFINS — as quantias "relativas e vendas de imóveis".

Neste parecer, vamos examinar, com a possível detença, a jurisprudência do S.T.F e a melhor doutrina, para demonstrar a tese de que no cálculo da receita bruta da consulente, para efeito de COFINS, não entram as vendas de imóveis.

Devem elas ser excluídas dessa base de cálculo, por força do princípio constitucional da estrita legalidade (tipicidade da lei tributária)

II — CONTRIBUIÇÃO É TRIBUTO

A) SUPERAÇÃO DA QUESTÃO

Contribuição é tributo. Esse tema já é pacífico entre nós. Na doutrina italiana e espanhola, também; nos sistemas que não procedem a essa classificação (Alemanha, Estados Unidos) seu cunho tributário é igualmente inquestionável. Entre os mais conceituados de nossos doutrinadores, jamais houve hesitação quanto a essa questão. As perplexidades do passado foram liquidadas com a Constituição de 1988. O próprio STF superou a querela, em recentes julgamentos (como aqui se demonstrará).

Deveras, texto e contexto da Constituição Federal de 1988 sepultam, definitivamente, a discussão acerca da natureza jurídico-tributária das contribuições. Seja qual for a opinião que sobre elas tenha ou venha a ter o intérprete do texto constitucional (legislador, juiz, doutrinador) não há mais dúvida sobre a *aplicabilidade do regime jurídico tributário às contribuições.*

Doutro lado — na medida em que a indagação sobre a natureza jurídica dos institutos normativos tem a finalidade única de desvendar o regime jurídico que o sistema lhes dispensa (CELSO ANTÔNIO) — fica esmaecida a relevância da perquirição, dado que a própria Constituição Federal foi expressa, mandando aplicar-se-lhes o regramento jurídico tributário (art. 149, C.F.).

É neste sentido o teor do art. 149, topicamente inserido na C.F., no Título IV (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), Seção I (Dos Princípios Gerais), fazendo remissão expressa ao art. 150 que, por sua vez, encontra-se inserido na Seção II (do mesmo Capítulo I) sob o título das "Limitações ao Poder de Tributar". E o mandamento do § 6º do art. 195 — para arrematar — confirma e reafirma a aplicabilidade do regime tributário às contribuições.

Deveras, o próprio § 6º do referido art. 195 afasta qualquer dúvida, ao estatuir que não se lhes aplica o disposto no art. 150, III, "b". A remissão tópica ao art. 150 (inserido na seção que trata das limitações ao *poder de tributar*), tem o fim exclusivo de excepcionar parcela específica do regime *tributário*, substituindo a genérica anterioridade por prazo de 90 dias.

Tomemos o exemplo do PIS, exatamente como as contribuições sociais instituídas pelas leis 7.689/88 e 7.738/89, encontra fundamento no art. 195, I da C.F., na inteligência do S.T.F. (v. RE 150.755-PE, julgado aos 18.11.93). Em seu voto (de relator para o acórdão) o Min. SEPÚLVEDA PERTENCE (nisso, acompanhado por 8 outros votos), sustentou "a subordinação do tributo" ao regime tributário.

Quanto à COFINS, explicitamente, igual foi a decisão do S.T.F. no julgamento da ADC-1/93. Ficou claro, dos reiterados pronunciamentos, abonados pelo Plenário do Supremo que a COFINS é tributo.

O S.T.F. deu-lhe tratamento constitucional-tributário. Disse explicitamente o Min. MOREIRA ALVES:

"... sendo a COFINS contribuição social... e tendo ela *natureza tributária* diversa da do imposto... "

Foi acompanhado pela unanimidade do Tribunal pleno (tendo votado, inclusive, o presidente). Esta circunstância leva o intérprete a acreditar na robustez da convicção do Tribunal, não deixando margem a ilusões quanto à solidez — à vista disso — da tese de que

contribuição é tributo, a partir de 1988 (segundo o S.T.F.).

B) RECENTE (E FIRME) JURISPRUDÊNCIA DO S.T.F.

O S.T.F. teve oportunidade de examinar o art. 195 da Constituição, traçando claras diretrizes para o intérprete, em sucessivos julgamentos. É útil repassá-los, ainda que rapidamente, com o fito de conhecer o pensamento dominante na Corte.

1) O PRECEDENTE DO PIS

Julgando o RE 148.754-2 (DJ 04.03.94, ementário 1.735-2), a maioria dos juízes do STF deixou absolutamente inquestionável que entende que contribuição é tributo. A leitura dos votos mostra que mesmo o PIS foi tido como não tributo, somente antes da Constituição de 1988. Após 1988 — está claramente implícito nos votos da maioria do Tribunal — até o PIS é tributo.

O Supremo, nesse julgamento, foi provocado a pronunciar-se sobre o PIS e seu regime jurídico, só antes da Constituição de 1988. Por isso não há expressa referência ao tema, já à luz do regime constitucional instaurado por ela.

O PIS é — e sempre foi — tributo para os Ministros BROSSARD, VELLOSO e GALVÃO, que o disseram explicitamente, na forma e na substância. Com exceção dos Ministros NÉRI e MOREIRA, para os demais, é tributo pelo menos a partir de 1988.

Repasse-se, rapidamente, os votos. O Min. REZEK usa as frases: "natureza tributária não revestia, *ao tempo considerado*, essa contribuição", "... nisso o Supremo *não viu* natureza tributária". E depois: "... da Emenda Constitucional nº 8/77 *até a nova Carta* da República, o que se tem, no PIS, é uma contribuição social de natureza não tributária".

O Min. MARCO AURÉLIO acompanha o Min. REZEK, sendo intencionalmente omisso no comprometer-se com algumas de suas premissas, deixando a porta escancarada, para sair da posição em que colocados os endossadores da tese, de modo a poder — sem incidir em incoerência — declarar, à luz da Constituição de 1988, o PIS como tributo.

O Min. PERTENCE vota preocupado com a segurança jurídica. Por isso opõe-se "à revisão póstuma de uma jurisprudência formada *sob o regime anterior*". Examina decretos-leis relativos ao PIS que "a*o tempo da sua edição* desafiava... frontalmente a orientação consolidada da jurisprudência da Corte Constitucional do País".

Vota com o Min. REZEK "em homenagem à jurisprudência consolidada sob o regime à luz do qual se há de examinar a questão da natureza tributária do PIS". Claríssima a circunscrição dos limites temporais de sua decisão e as razões que lhe servem de fundamento.

O Min. BROSSARD é explícito; tem "fundamentos distintos;

1. a contribuição social é uma contribuição parafiscal, cuja natureza é tributária;

2. ... decreto lei é instrumento inadequado e impróprio para dispor sobre tributo".

E agrega: "não vejo como negar a natureza tributária da obrigação".

O Min. SANCHES acompanha o Min. REZEK, sem emitir nenhum sinal de que entende que, após a Constituição, o PIS não é tributo. Prudentemente, limita esse voto aos termos dos autos. O Min. GALLOTTI adere à corrente, também sem comprometer-se para o futuro.

Os Mins. NÉRI e MOREIRA são os únicos que não se resguardam, para circunscrever suas afirmações ao regime anterior à 1988.

O exame de todos esses votos mostra que a única contribuição a que se pretendeu negar caráter tributário, o PIS, só é assim vista pelo STF, "no regime anterior". Não pode restar dúvida quanto a que, se examinado o PIS pelo Supremo, em confronto com a Constituição de 1988, este, muito provavelmente — não será ousadia dizer: quase certamente — dirá que se submete ao regime tributário.

2) RIGOR TÉCNICO NA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Recentemente, o STF apreciou o RE 166.772-9-RS, onde julgou contribuição, decidindo que a locução "folha de salários" há de ser entendida em termos técnico-jurídicos, tal como o direito vem qualificando "salá-

rios", sem alargamentos que ampliem a compreensão do termo. Com isso, repeliu todo processo analógico. O relator (Min. MARCO AURÉLIO) foi categórico:

"Tenha-se presente agora a base de incidência da contribuição devida pelos empregadores, no que interessa ao desfecho da controvérsia. O inciso I do artigo 195 cuida não de remuneração, não de folha de pagamentos, mas de folha de salários. *Creio que ninguém ousa caminhar no sentido da aplicação do que se contém, sob o ângulo do salário, a consubstanciar garantia, no artigo 7º da Constituição Federal, a administradores e autônomos".*

E faz afirmações de princípio de notável alcance hermenêutico, ditando orientação para os intérpretes da Constituição:

"Compreendo as grandes dificuldades de caixa que decorrem do sistema de seguridade social pátrio. Contudo, estas não podem ser potencializadas, a ponto de colocar-se em plano secundário a segurança, que é o objetivo maior de uma Lei Básica, especialmente no embate cidadão-Estado, quando as forças em jogo exsurgem em descompasso".

E faz oportuna citação reproduzindo advertência de CARLOS MAXIMILIANO:

"Cumpre evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmo e preconceitos' "Hermenêutica e aplicação do Direito" — Ed. Globo, Porto Alegre, segunda edição, 1993, pág. 118".

Para arrematar:

"E realmente assim o é. Conforme frisado por Celso Antônio Bandeira de Mello, não cabe, no exercício da arte de interpretar, 'inserir na regra de direito o próprio juízo — por mais sansato que seja — sobre a finalidade que 'conviria' fosse por ela perseguida' — parecer inédito".

Repele assim toda analogia e repudia a interpretação ampliativa que o fisco pretendia dispensar à Constituição. Sua tese foi vencedora.

A leitura atenta dos votos leva o intérprete a verificar que:

a) O STF dá tratamento constitucional-tributário a essa (como às demais) contribuições;

b) repele o emprego de analogia;

c) não admite interpretação "econômica";

d) preocupa-se com dar eficácia ao princípio constitucional da legalidade estrita em matéria tributária; e

e) põe a segurança jurídica como princípio básico a ser resguardado ciosamente.

3) LIÇÕES DO PRECEDENTE DO FINSOCIAL

O S.T.F., julgando o RE 150.755-1, entendeu que a contribuição criada pelo dec. lei 1.940/82 (FINSOCIAL) foi originariamente — para os prestadores de serviço — um adicional do I.R., substituído, em 1988 (lei 7.689), pela contribuição social sobre o lucro. E que a lei 7.738 (art. 28) veio assegurar a isonomia de tratamento das empresas prestadoras de serviço com as demais. Diz a Corte, na ementa:

"O art. 28 da L. 7.738 visou a abolir a situação anti-isonômica de privilégio, em que a L. 7.689/88 situara ditas empresas de serviço, quando, de um lado, universalizou a incidência da contribuição sobre o lucro, que antes só a elas os onerava, mas, de outro, não as incluiu no raio de incidência da contribuição sobre o faturamento, exigível de todas as demais categorias empresariais".

Por maioria, afirmou o caráter de contribuição desse tributo (contra os votos dos Mins. MARCO AURÉLIO e VELLOSO). Na conclusão da parte substancial do julgamento, acordam:

"Também por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para declarar a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89, considerada a expressão "receita bruta" como correspondente a faturamento ...".

Nesse memorável julgamento, os juízes do Supremo expenderam opiniões importantes para indagações prospectivas sobre o que seria o "pensamento" da Corte, em matéria tributária.

A maioria entende que o FINSOCIAL passou a ser contribuição, por força do art. 56 do ADCT. Os dois juízes dissidentes (VELLOSO e MARCO AURÉLIO) sustentaram que a natureza jurídica intrínseca de um tributo não se transmuda com um simples jogo ("sutil", diz o Min. MARCO AURÉLIO) de palavras, mesmo que constitucionais. Estes juízes mantiveram a inteligência consagrada da Corte sobre o tema (RTJ 116/1.138 a 1.188).

O relator para o acórdão (Min. PERTENCE) assim resumiu seu pensamento:

"Ora, relembre-se, o caso concreto é de empresa de serviço: o que, data venia, faz irrelevante à sua solução a fascinante polêmica dos doutos — na qual se situou com brilho o em. Relator — sobre se o art. 56, ADCT inovou na precedente natureza jurídica do tributo de que tratou, *convertendo-o*, de logo, *em contribuição* social ajustada ao art. 195, I, do texto permanente da Constituição ou, pelo contrário, se apenas lhe estendeu provisoriamente a vigência e afetou a maior parte do produto da arrecadação à seguridade social, sem, contudo, lhe alterar o *caráter originário de imposto* derivado da competência residual da União".

E, adiante, observa o Min. PERTENCE:

"... a L. 7.689/88 implicitamente revogou o art. 1º, § 2º, do DL 1.940/82, que lhes impunha — já com destinação predominante ao financiamento da seguridade social — um adicional do imposto de renda que, por isso, já substantivava contribuição sobre o lucro".

E desenvolve seu raciocínio:

"Daí resultou, contudo, uma situação de privilégio para as empresas de serviço...

Donde, a superveniência do art. 28 da L. 7.738/89, este, na verdade, o único de relevo decisivo para o caso concreto:

'Art. 28 — Observando o disposto no art. 195, § 6º da Constituição, as empresas públicas e privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o Finsocial, à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta'.

O preceito, logo se percebe, visou a abolir o privilégio gerado pela L. 7.689/88, em favor das empresas de serviço, situação anti-isonômica de mais que duvidosa constitucionalidade, à vista não só do princípio geral de igualdade perante a lei, mas também do corolário específico dele, tornando explícito no art. 150, II da Constituição ("... é vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes...")."

Para, pouco depois, afirmar:

"Parece curial, data venia, que a partir da explícita vinculação genérica da contribuição social de que cuida o art. 28 da L. 7.738/89 ao Finsocial, é na legislação desta, e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva *base de cálculo*, na qual *receita bruta e faturamento se identificam*: mais ainda que no tópico anterior, essa é a solução imposta, no ponto, pelo postulado da intepretação conforme a Constituição".

Antes, invocara — ao longo do seu voto — os REEs. 103.778 (RTJ 116/1.138); 146.733 (DJ 06.11.92); 138.284 (DJ 28.08.92).

Segue-se calorosa discussão entre os Ministros VELLOSO, MOREIRA ALVES e o próprio PERTENCE. O voto subseqüente (Min. REZEK) é objeto de apartes do Min. VELLOSO. O voto do Min. MARCO AURÉLIO é pontilhado de intervenções dos Mins. VELLOSO, PERTENCE e GALVÃO. O mesmo se dá no voto do Min. NÉRI.

A temática discutida foi acalorada e apaixonante. Todos os ângulos da questão foram examinados e nenhum argumento dos inúmeros memoriais citados pelos juízes deixou de ser examinado. A leitura das atas é ilustrativa e instrutiva. Excelente material para juízes, advogados, professores e estudiosos em geral. Notável material para conhecimento do direito e da psicologia dos juízes.

Para o tema que nos ocupa, resulta útil extrair as seguintes conclusões:

a) não fica dúvida, no espírito do intérprete do direito positivo que, a despeito de todas as divergências, o *STF* — como todas as instâncias inferiores — *deu tratamento tributário ao assunto*;

b) *o STF aplicou princípios, regras e técnicas tributárias* ao exame da questão;

c) o STF usou *terminologia, conceitos e categorizações da ciência do direito tributário* (base de cálculo, alíquota, adicional de

imposto, invocação do art. 150, II — específico de tributos);

d) o STF não repudiou nenhuma colocação doutrinária de direito tributário;

e) o STF não empregou terminologia, categorias ou conceitos de outros "ramos";

f) o STF fez excelente *exercício de direito constitucional-tributário.*

4) TRATAMENTO RIGOROSAMENTE TRIBUTÁRIO AO FINSOCIAL

Votando o RE 150.764, o Min. PERTENCE (relator) expõe com precisão o perfil do FINSOCIAL:

"Portanto, já na sua origem, o FINSOCIAL tinha *duas* incidências genéricas e bases de cálculo distintas (receita bruta e imposto de renda) e quatro categorias diversas de *contribuintes...*

O Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 103.778/DF, que se encerrou em 18.09.1985, decidiu (vencido apenas o Ministro OSCAR CORRÊA) que os dois tipos genéricos de incidência do FINSOCIAL configuravam dois impostos: a) imposto novo, de competência residual da União, quando calculado sobre a receita bruta das empresas; e b) adicional de imposto de renda, quando calculado sobre o imposto de renda por elas devido, ou como se fosse devido (RTJ vol. 116, págs. 1.138 a 1.188)."

E mais adiante:

"O DL 1.397/86 manteve e explicitou os quatros tipos de base de cálculo (e que as correspondentes quatro categorias de contribuintes) do FINSOCIAL já constante da legislação anterior ... "

E conclui o Min. PERTENCE que a lei 7.738/89 "converteu" o tributo em contribuição social sobre o faturamento.

Deveras, no tópico 16 de seu exaustivo voto, escreve: "Houve... desde a origem da *exação*, o d.l. 1.940/83, dois tipos juridicamente distintos e inconfundíveis de tributo."

No tópico 17, diz:

"... *concluimos que* ...o tributo ... *desaparecera com a lei 7.689/88, até ser convertido, com alteração de sua* base de cálculo, *por força do art. 28 da lei 7.738/89, em contribuição social sobre o faturamento*".

Adiante, acentua:

"*A arguição de inconstitucionalidade da segunda parte desse dispositivo, que diz respeito ao Finsocial, tem um dos seus pontos fundamentais na premissa de que o tributo, que aí se manteve, teria guardado o caráter originário de imposto ...* ".

E reporta-se a voto seu nos RE 146.733 e RE 150.755, bem como à ementa (do Min. VELLOSO) do re 138.284, em que se reconhece natureza tributária — aplicando-se regime tributário — a todos as contribuições, indiscrepantemente (inclusive ao PIS, após a Constituição). Diz, logo depois, invocando o art. 195, I, explicitamente:

"*Novação essa, da qual decorre — este, o ponto decisivo — a iniludível sujeição, daí para a frente, do* tributo *ao regime constitucional das contribuições sociais previstas naquela regra constitucional...* "

Todos os juízes da Corte Suprema afirmaram não só o caráter tributário da exação em questão (FINSOCIAL) como abonaram a tese de que às contribuições sociais aplica-se o regime tributário. Outra coisa não fizeram, aliás, se não aplicar os princípios e regras constitucionais-tributários à legislação examinada e questionada.

E — a despeito de todo empenho dos procuradores do fisco — aplicaram a lei com observância das exigências do princípio da legalidade, *não extendendo o encargo tributário além das situações e pessoas que a lei contemplou.*

5) CONCLUSÃO

As constantes que se revelam na firme opinião da maioria da Corte, aqui assinaladas, tornam claro para os observadores que os mesmos critérios e orientação devem ser adotados relativamente à COFINS.

Cremos que isso é suficiente para infundir em todos os meios jurídicos a convicção de que o Supremo — e, na sua esteira, os demais tribunais do país — confirmará essa linha de raciocínio (preservadora da segurança jurídica) afirmando que contribuição é tributo (pelo menos a partir da Constituição de 1988).

C) CONCEITO DE FATURAMENTO (DADOS QUE O INTEGRAM)

NATUREZA MERCANTIL DO CONCEITO

Não se registra divergência na boa doutrina, seja comercial, seja tributária, a respeito do conceito jurídico de faturamento. O S.T.F., à sua vez, afirmou não ver diferença entre faturamento e receita bruta, para fins de interpretar as leis sobre contribuições baseadas no art. 195, I, C.F. (ADC-1).

Ora, faturamento é soma de faturas. Estas são "contas" ou "notas" que o comerciante expede, ao realizar vendas mercantis. Logo, a soma das faturas (faturamento) é a soma dos preços das vendas mercantis. PAULO FRONTINI, no parecer que deu à consulente, é claro:

"*Desponta aí, nesse texto (art. 3º, § 1º da Lei nº 5474/68) o termo* faturamento.

Faturamento, como se depreende dessa forma de Direito Comercial, é substantivo que designa a ação consistente em extrair fatura. Por aí se vê, que o vocábulo tem acepção própria no Direito Mercantil, correspondendo assim a um conceito jurídico de Direito Privado. O nome (substantivo) que se dá, na terminologia de Direito Comercial, à ação de extrair fatura é faturamento".

E, após fecunda digressão, assevera:

"A legislação brasileira tem, no plano societário, terminologia própria e precisa sobre o assunto".

Dúvida razoável não pode o jurista nutrir quanto à qualidade comercial ("de direito mercantil") dos negócios que requerem documentação por fatura. Esta é "expressão direta do contrato de compra e venda mercantil" (RUBENS REQUIÃO, "Aspectos Modernos do Direito Comercial", pág. 44). É a "nota" descritiva destas mercadorias' para J. X. CARVALHO DE MENDONÇA, que identifica a expressão *fatura* com "a nota, a conta, memorandum e semelhantes, daquilo de que alguém é credor de outrem por *mercadorias* vendidas...".

Era regulada pelo código comercial de 1850 (arts. 172; 200, III; 219, 445 e 788). "O principal objeto da fatura é o contrato de compra e venda de comerciante" (J. X. CARVALHO DE MENDONÇA), tanto que TEIXEIRA DE FREITAS ("Aditamentos", pág. 360), dizia das faturas que elas são "verdadeiras obrigações mercantis".

R. REQUIÃO define a fatura comercial como "*conta de venda que o vendedor remete ao comprador*" (op. cit., pág. 46) e abre um título de seu acatado livro: "*A emissão de fatura como ato de comércio*". Invocando VIEIRA DE ARAÚJO, ao afirmar que ela "*constitui ato de comércio*", salienta que o instituto tinha aplicabilidade "entre comerciantes", somente, depois evoluindo, porém, para caber também nas vendas a retalho.

Examinando a sua evolução legislativa, desde 1850, mostra que sua função é documentar "créditos mercantis" (art. 427 do código comercial). Invoca lição de 1851 de SOUZA PINTO, sublinhando sua referibilidade a mercadorias.

Recorda que já o "regulamento" 737/1850 à fatura se referia, como instrumento "comercial". Relembra BENTO DE FARIA, quando a relaciona a mercadoria (op. cit., pág. 48). Examina a evolução legislativa e mostra que o regulamento 16.041/23 (autorizado pela lei 4.625/22), cuidando da duplicata, obrigou a extração de fatura (art. 1º) nas vendas mercantis.

Expõe abundante e autorizada doutrina (CLÓVIS RIBEIRO, LAUDO DE CAMARGO, PONTES DE MIRANDA, WALDEMAR FERREIRA) mostrando a insistência, reiteração, constância, invariabilidade da circunscrição da fatura às vendas mercantis (págs. 49 a 61).

Já, no seu "Curso de Direito Comercial", REQUIÃO sublinha que "*se a fatura é obrigatoriamente extraída, o mesmo não ocorre na duplicata...*" (pág. 431, vol. II). E expõe abundante jurisprudência evidenciando que só há fatura nos negócios mercantis.

LAURO MUNIZ BARRETO, em obra prestigiosa ("O direito novo da duplicata", Ed. M. Limonad, 1969), discorre longamente sobre a fatura (págs. 8 a 18) e transmite a tranqüila certeza do especialista quanto à sua *vinculação a negócios mercantis.*

WALDEMAR FERREIRA ("Instituições de direito comercial", 2º vol., tomo II, pág. 293) define fatura como "*conta de venda, lista das mercadorias vendidas, discrimina-*

das...". E remonta ao VISCONDE DE CAIRU que a qualificava "escrituração mercantil em que se faz uma conta, memória, rol ou lista... de efeitos, gêneros e mercadorias" ("Tratado...", décimo volume, pág. 60).

Subseqüentemente — após longa, erudita e minuciosa exposição histórico-doutrinária — repetindo, reiterando e insistindo na inexorável vinculação entre fatura e mercadoria, culmina por enfatizar:

"Toda a fatura é comercial, pois que só no comércio se compreende e existe. *Na vida civil, há a relação, o rol, o inventário, o que quer que seja. Na comercial, existe a fatura, na vida interna do país; mas, ao lado dessa, se depare a* fatura comercial, *no tráfico mercantil internacional" (pág. 66).*

Esse assunto leva-nos ao ponto fulcral do nosso estudo: *só há fatura se houver mercadoria; só se fatura venda mercantil.*

Logo, o faturamento é expressivo de atividade comercial, representativo de operações mercantis. Não há registro de dissenso doutrinário quanto a isso.

D) A CONSULENTE SÓ REALIZA VENDAS CIVIS (NÃO MERCANTIS)

As empresas como a consulente só realizam vendas civis. Quer dizer: regidas pelo direito civil.

Conseqüntemente, suas vendas não são "faturadas". Não tem cabimento emitir-se fatura, nesses casos. Os documentos que as registram serão — para todos os efeitos e a despeito de qualquer designação, por mais equivocada que seja — iguais aos que pessoas não comerciantes elaboram, para instrumentar negócios civis, comuns, ordinários. O parecer anexo — específico para o caso — do prof. PAULO FRONTINI é categórico: *venda de imóveis é negócio civil, por natureza e por expressa disposição legal.*

Não se aplicando o direito comercial; não havendo forma nem substância de ato de comércio, não havendo mercadoria, é impossível cogitar-se de fatura e, pois, de faturamento. As vendas de imóveis são civis e pelo direito civil regem-se.

E) DISTINÇÃO JURÍDICA NECESSÁRIA

Venda mercantil não é venda civil. Se há muito em comum entre ambas, há radicais diferenças, das quais aqui importa salientar:

a) na venda mercantil há fatura (e, pois, faturação);

b) na civil não!

c) na venda mercantil o objeto é necessariamente mercadoria;

d) na civil o objeto é necessariamente coisa que não configura mercadoria;

e) a mercantil é regida pelo direito comercial;

f) a civil, pelo direito civil.

g) venda de imóveis é venda civil.

Vale a pena re-ler — é saborosa, útil e instrutiva a meditação — ALIOMAR BALEEIRO (Revista Forense, vol. 250) discorrendo inteligentemente sobre o tema, exatamente à luz de suas implicações tributárias perante a Constituição.

Mas é FABIO COMPARATO quem ensina — com modernidade — a elaborar sobre as diferenças entre os regimes jurídicos dos negócios mercantis e civis. Começa com salutar advertência:

"Tem-se que raciocinar e decidir em face do sistema jurídico em vigor, independentemente de um juízo de valor acerca de sua perfectibilidade lógica ou conveniência histórica". ("Novos Ensaios e Pareceres de Direito Empresarial", Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1981, pág. 245).

Se o regime jurídico a ser aplicado é civil ou mercantil, obtempera:

"A circunstância que decidirá da aplicação de um ou de outro desses corpos normativos é a existência ou não, no caso concreto, de uma obrigação civil ou de uma obrigação mercantil. *Põe-se, pois, preliminarmente, nessa matéria, um problema de qualificação, que é a definição de uma situação de fato perante o Direito, ou melhor, a sua identificação com o tipo ou modelo previsto como hipótese de incidência da norma. O problema das qualificações, é, com efeito, preliminar à tarefa de aplicação de normas jurídicas em geral; não se trata, apenas, de uma técnica específica do chamado direito internacional*

privado, onde, aliás, foi pela primeira vez analisado" (pág. 246).

E mostra que a questão tinha, no século passado, importância para determinar-se a jurisdição competente; mostra sua relevância atual:

"Em suma, superada a questão da delimitação da competência judiciária, em matéria comercial, o que restou, como problema de fronteiras, *entre o Direito Comercial e o Direito Civil, reduziu-se a duas questões: 1ª) a definição de* mercancia... *2ª) a distinção entre contratos e obrigações mercantis, de um lado, e contratos e obrigações civis, de outro" (pág. 250).*

Prossegue COMPARATO:

"Isto posto, reafirma-se que o único problema jurídico a ser resolvido é o da qualificação jurídica do negócio, *para o efeito de eventual* aplicação à espécie das normas *constantes do* Código Comercial Brasileiro, ao invés *dos dispositivos concorrentes do* Código Civil" *(pág. 252).*

E sublinha:

"Ora, definindo a comercialidade da compra e venda, o Código de 1850, seguindo a tradição do Código Napoleão de 1808, fixa três elementos essenciais: 1ª) o caráter de coisa móvel da coisa; 2ª) a intenção de revenda *ou de locação da coisa; 3ª) a qualidade de comerciante, do vendedor ou do comprador" (pág. 255).*

E aprofunda:

"Carvalho de Mendonça bem percebeu que não se cuidava de sondar a psicologia das partes, mas de analisar a causa *da operação, pelas suas próprias circunstâncias objetivas: "Se não há expressa declaração do contratante, essa intenção resulta dos próprios atos, tais como a quantidade e a qualidade da mercadoria, a forma do contrato, o lugar onde foi este celebrado, ou onde se deve fazer a entrega da coisa..." (págs. 255/256).*

Subseqüentemente, esclarece:

"Não foi outro, de resto, o critério preconizado pelo grande Vivante, ao interpretar dispositivo análogo do Código Comercial italiano de 1882. 'Elemento característico desses negócios (compra e venda de mercadorias)', escreveu ele, 'está no fato de que devam ser considerados por quem os realiza como negócios compreendidos numa série sucessiva de trocas. *Tal é a compra comercial que, sendo por si mesma um ato de troca, prepara, na mente de quem compra, uma troca ulterior; tal é a venda que, sendo por si mesma um ato de troca, realiza, na mente de quem vende, uma troca anterior" (pág. 256).*

Esta invocação de VIVANTE deixa translúcida a realidade que aqui nos ocupa a atenção: as vendas de imóveis não são mercantis. Nem mesmo a consulente compra imóveis para revender.

Prossegue COMPARATO, com assertos claramente aplicáveis a transações com imóveis:

"E esclarece: 'A intenção de revender pode ser reconhecível *pela quantidade e qualidade das mercadorias, pela expressa declaração dos contraentes, pelo modo de pagamento, pela profissão comercial do comprador, pelas anteriores relações de negócio, pela forma do contrato, pelo lugar em que o negócio é concluido ou deve ser feita a entrega das* mercadorias" *(pág. 256).*

Para enfatizar:

"Por isso, ambos os autores frisam que compra e venda mercantil tem por objeto mercadorias *(como estava, aliás, no texto do revogado Código Comercial italiano de 1882) e* não quaisquer coisas móveis". *(pág. 256)*

É o caso, exatamente, de venda de imóveis de construção própria.

"Trata-se de mais um dado objetivo — e da maior importância, porque correspondente a um dever legal — a atestar a inexistência desse elemento indispensável à configuração de qualquer compra e venda mercantil: a intenção de revenda da coisa, ou a inserção da operação no ciclo de circulação comercial da *mercadoria*" (pág. 257).

Nada disso se configura no caso da consulta, autorizando-nos a afirmar que as vendas da consulente são regidas pelo direito civil, o que exclui as idéias de mercadorias e faturamento.

F) FATURA NA LEGISLAÇÃO COMERCIAL

A disciplina da fatura tem raiz no código

comercial, mencionando-a no seu art. 200, 3 e tornando-a obrigatória nas vendas "em grosso", entre *comerciantes* (art. 219) o que lhe dá o cunho de *instrumento nitidamente mercantil*, como "conta dos gêneros vendidos".

Mas, isso não fica para as deduções do intérprete. Não está só claramente implícito. O código comercial (lei 556/1850) é explícito:

"art. 191 — ...

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos *móveis ou semoventes, para as revender*... contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante".

Deixa a lei indiscutível que:

a) o objeto é móvel (ou semovente);

b) a compra é para revenda;

c) ou comprador *ou* vendedor será comerciante.

Sem a conjugação desses três requisitos não há operação mercantil. Não se aplica o direito comercial.

Isso deixa inconcusso que as vendas não mercantis serão civis e, pois, não comportam, *nem admitem, nem implicam faturamento ou faturação*. Confirma-se que quando o objeto das vendas for imóvel, está excluída toda identidade ou analogia com mercadoria.

G) RECEITA BRUTA

Como o STF entende que faturamento é juridicamente idêntico a receita bruta (ADC-1 e RE 150.755), poder-se-ia supor que, talvez, por aí fosse sustentável a submissão das vendas imobiliárias à COFINS. O prof. PAULO FRONTINI, com sua autoridade de docente da Faculdade de Direito da Universidade de S. Paulo, escreve, à propósito:

"A questão ganha destaque na legislação das sociedades anônimas, eis que estas tem por objeto 'qualquer empresa de fim lucrativo' (lei nº 6.404, art. 2º, caput)". (pág. 39 do parecer dado à ora consulente)

"Para designar o que seja resultado do exercício, *o legislador nele inclui a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos, a* receita líquida *das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços e o lucro bruto; as despesas com vendas, despesas financeiras deduzidas das receitas, as despesas gerais, administrativas e operacionais; o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (o chamado 'resultado bruto'); o resultado antes do Imposto de Renda e sua provisão; as participações de debêntures, dos empregados, administradores e partes beneficiárias e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência dos empregados; o* lucro *ou* prejuízo líquido *do exercício e seu montante por ação do capital social (art. 187)."(idem, pág. 40).*

E arremata:

"Assim, e como se vê, a lei societária fala em receita bruta, *incluindo-a no rol do resultado do exercício. E acresce o indicativo de que essa receita bruta provém das* vendas e serviços".

E, após oportunas considerações de mestre, diz:

"Revela-se aí a importância do conceito de resultado do exercício, com destaque ao item receita bruta das vendas e serviços, *para fins tributários de Imposto de Renda.*

Quer dizer: receita bruta de vendas e serviços repercute nas sociedades anônimas, como a consulente, para determinar o imposto de renda devido e, após isso, o lucro líquido".

Subseqüentemente, anota:

"Daí poder-se dizer que, no Direito Societário, o conjunto das entradas por vendas e serviços caracteriza receita bruta, *mas não tem correlação ou sinonímia com faturamento, conceito que, assim, remanesce, na legislação privatista, ligado ao ato de faturar".*

E termina asseverando:

"A Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, que instituiu a contribuição social para financiamento da seguridade social, adotou o conceito de faturamento para base de cálculo desse encargo. Mas, como é próprio da fatura, desde logo proclamou considerar faturamento a receita bruta das vendas de mercadorias, *de* mercadorias e serviços *e de serviços de qualquer natureza (art. 1º).*

Agiu corretamente o legislador, pois, como vimos neste parecer, fatura é documento que, pelo Direito Comercial, relaciona-se exclusivamente à venda mercantil (C. Com. art. 219), ou seja, à venda de mercadorias, ou à prestação de serviços (Lei nº 5.474, arts. 1º e 2º).

Daí ser lógico concluir que, em operação que não comporta extração de fatura, por inocorrer venda de mercadoria, ou prestação de serviços, não há faturamento" (idem)

Assim, parece-nos que a autorizada e farta doutrina citada nos tópicos anteriores já deixa claro que as vendas imobiliárias não configurando negócios mercantis, não permitem — sem violência ao art. 110 do c.t.n. e à mais elementar lógica jurídica — qualificar imóveis como mercadorias.

III — PRINCÍPIO DA TIPICIDADE COMO DESDOBRAMENTO DA LEGALIDADE

A) UNANIMIDADE DOUTRINÁRIA

É universalmente reconhecido como princípio informador do direito tributário o da tipicidade. No Brasil, ele é constitucionalmente consagrado, enfatizado pela doutrina e sumamente prestigiado pela jurisprudência, principalmente do S.T.F.

O melhor expositor do tema, entre nós, é ALBERTO XAVIER, que sublinha"... *em matéria de limitações à liberdade, a* reserva de lei do Direito brasileiro é mais apertada do *que a que vigora em muitos outros ordenamentos*" ("Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação", Ed. Revista dos Tribunais, 1978, da pág. 30). Com isso, mostra que ele é tido com maior rigor no Brasil. E prossegue:

"Na verdade, o princípio da legalidade no Direito Tributário surge configurado como uma *reserva absoluta* de lei formal — vê-lo-emos adiante com mais detença — enquanto no Direito Administrativo a reserva — também de lei formal — é apenas uma *reserva relativa*". (pág. 31)

E, comentando o preceito, da Carta de 67/69, homólogo ao do atual art. 150, I, enfatiza o sentido estrito que aqui assume:

"Se assim não se interpretasse, o § 29 seria mera reprodução supérflua do princípio já contido no parágrafo 2º" (pág. 31).

Deveras, a legalidade geral (art. 5º, II) não é meramente "aplicada à tributação", pelo preceito do art. 150, I. É estreitado e levado ao extremo, em suas exigências. A melhor doutrina fixa-lhe o conteúdo:

"Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, *daí a necessidade de* tipificar *a relação jurídica tributária. Por isso, em segundo lugar, é preciso observar que a tipicidade não é só do fato jurígeno-tributário como também do dever jurídico decorrente (sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo, alíquotas, fatores outros de quantificação,* quantum debeatur *— como, onde, quando pagar o tributo)."* (SANCHA CALMON NAVARRO COELHO, "Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário", Ed. Forense, 1990, pág. 285).

Nenhum indicador normativo pode ser inferido pelo intérprete, nem "suprido" pela administração:

"... todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são 'elementos essenciais' do tributo os que, de algum modo, influem no an *e no* quantum *da obrigação tributária". (SACHA, pág. 158)*

CARRAZZA insiste:

"*O princípio em estudo possui um alcance* mais preciso e rigoroso, *porquanto determina que* todos os elementos essenciais *da norma jurídica tributária sejam definidos, com grande precisão, na lei da pessoa política competente*" ("Curso de Direito Constitucional Tributário", Malheiros Ed., 6a ed, 1994, pág. 161).

BARROS CARVALHO é incisivo:

"Diríamos, em linguagem técnica, que criar um tributo correspondente a enunciar

os critérios da hipótese — material *espacial e temporal — sobre os critérios da conseqüência — subjetivo (sujeitos ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota)*" ("Curso de Direito Tributário", ed. Saraiva, 5ª ed. atualizada, pág. 48)

Esse autorizado expositor mostra que o que se convencionou designar por *tipicidade* é decorrência da estrita legalidade tributária, constitucionalmente postulada:

"... *estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os* elementos descritores de fato jurídico *e os dados prescritores da relação obrigacional. Este* plus *caracteriza a* tipicidade tributária, *que alguns autores formam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que podem perfeitamente, ser tido como uma* decorrência imediata do princípio da estrita legalidade" (pág. 98)

XAVIER revela-lhe a essência:

"... *optou-se neste ramo do Direito por uma* formação mais restritiva do princípio *da legalidade, convertendo-o numa* reserva absoluta de lei, *no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o* fundamento *da conduta da Administração, mas também o próprio* critério *da decisão no caso concreto*" (pág. 37)

E explicita seu significado:

"*Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da* lex scripta, *o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma* lex stricta: *a lei deve conter em si mesma* todos os elementos *da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas* também o conteúdo *daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos*". (pág. 37/38)

Esse brilhante mestre luso-brasileiro não esconde sua aversão à qualificação, entre nós tradicional, da "legalidade estrita". Mesmo assim, adere à sólida corrente aqui formada graças às lições de BALEEIRO, GOMES DE SOUSA e ULHÔA CANTO; escreve:

"*A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a* subsumir *o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal.*

É a esta característica que aludem, entre nós, alguns autores, ao referirem-se — embora com evidente impropriedade terminológica — a um princípio da estrita legalidade". (XAVIER, ob. cit., pág. 38).

Melor se obtém o sentido e alcance do princípio, se se considera a fecunda teleologia que o inspira; discorrendo sobre sua finalidade, diz SACHA CALMON:

"*Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é cerrada para* evitar que o administrador ou o juiz *mais aquele do que este,* interfiram na sua modelação, *pela* via interpretativa ou integrativa" (pág. 285).

ALBERTO XAVIER foi quem melhor demonstrou ser exigência impostergável do princípio que o aplicador — administrativo ou judicial — seja privado de trazer qualquer "colaboração" ao legislador, em matéria de definição da obrigação tributária e seu conteúdo; porque nesta matéria, como na penal, a segurança jurídica tem exigências conspicuamente peremptórias:

"... *por excluir o subjetivismo na aplicação da lei, a criação judicial ou administrativa do Direito Tributário, o que envolve, de um lado,* a proibição da analogia *e, de outro,* a proibição da discricionariedade" (pág. 38/39).

Nem pode o aplicador — funcionário ou juiz — invocar analogia, nem considerar útil, oportuno ou interessante incluir (ou acrescentar, o que é a mesma coisa) um elemento ou dado não expressamente previsto na lei. Isso é exigência impostergável da segurança jurídica.

"*O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma* reserva absoluta de lei *ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica*". (págs. 69/70).

Isso, que é da melhor doutrina, está consagrado normativamente, pelo código tributário nacional em *preceptos didactos* (SAINZ DE BUJANDA) bastante explícitos, que nem precisavam estar no CTN, porque "é elementar à própria aplicação da Constituição" (SEPÚLVEDA PERTENCE, RE 150.755), dado

que são claramente implícitos no próprio Texto Constitucional (CLEBER GIARDINO). Leia-se o enunciado do art. 97 do código tributário nacional, que acolhe integralmente essa doutrina.

B) APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

Aplicadas estas lições ao caso da consulta, vê-se a impossibilidade de inclusão das atividades imobiliárias da consulente nos quadros da lei complementar 70/91.

Deveras, referindo-se esta a "receita bruta das *vendas de mercadorias*, de *mercadorias e serviços* e *de serviço* de qualquer natureza" (art. 2º), e não representando as vendas de imóveis, a que se refere a consulta, mercadorias, nem nisso configurando-se nenhuma prestação de serviço, a inclusão da consulente somente seria possível por analogia, ou por considerar o aplicador oportuno, justo ou conveniente fazê-lo!

Ora, ao aplicador da lei a tipicidade "... *lhe impõe o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento*" (XAVIER, pág. 39). A tipicidade forma de expressão específica da legalidade — não tolera "correção" da lei, pelo aplicador, nem mesmo por motivos de isonomia.

"*Contendo a lei tributária* todos os elementos *que vão permitir a identificação do fato imponível, fica* vedado o emprego da analogia *(pelo Poder Judiciário) e da* discricionariedade *(pela Administração Pública)*" *(ROQUE CARRAZZA, op. cit., pág. 157)*

O tipo criado pela lei complementar 70/91 é o que nela está estampado. E ela não abrange vendas de imóveis.

"Se o tipo tributário exprime, assim, uma especificação do conceito de imposto, cada tipo, por si, deve conter todos os elementos *que caracterizam aquele mesmo conceito" (ALBERTO XAVIER, pág. 72)*

Nem dúvida o caso concreto pode oferecer, *os fatos imponíveis são a venda de mercadorias e serviços. Venda de imóveis está fora desse âmbito*

"Encarando a realidade de um ponto de vista normativístico, que o mesmo é dizer, partindo da norma para a vida, dir-se-á que o objeto da tipificação são os "elementos essenciais" *do tributo enumerados no art. 97, do Código Tributário Nacional" (ALBERTO XAVIER, pág. 72).*

Ora, dentre os *elementos essenciais*, os fatos vender mercadorias e serviços são essenciais. O fato vender imóveis está excluido (art. 97, III, do c.t.n.). O Judiciário está cercado pelo legislador:

"Sendo, pois, o Direito Tributário todo modelado pelo princípio da taxatividade ou do numerus clausus, *ficam os órgãos de aplicação do direito — mormente o fisco — fortemente cerceados na sua conduta" (ALBERTO XAVIER, pág. 87)*

Nem cabe invocar a necessidade de tratamento uniforme das empresas. O plenário do STF (RE 150.755-1) endossou o pronunciamento incisivo do Min. PERTENCE, quando este declarou ter sido necessário o art. 28 da lei 7.738/89, para incluir as prestadoras de serviço no rol das empresas colhidas pela lei 7.689, art. 9º. E, nesse julgamento, também isso o disse o Min. GALVÃO.

Aí o Supremo, uma vez mais, prestigiou o princípio da estrita legalidade (tipicidade) para reconhecer que as instâncias da isonomia não podem ir ao extremo de autorizar o juiz a introduzir na lei elemento (material, pessoal, espacial, temporal ou quantitativo) que não tenha sido posto pela legislador.

No melhor estudo sobre a tipicidade do direito penal e do direito tributário, no Brasil, MISABEL DERZI escreveu:

"Em contrapartida, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade na aplicação da norma são alcançadas de modo mais satisfatório por meio de conceitos determinados, *cujas notas irrenunciáveis fecham-nos rigidamente, em estruturas que almejam a estabilidade das relações jurídicas" ("Direito tributário, Direito Penal e Tipo", Ed. Revista dos Tribunais, 1988, pág. 286)*

Essa notável cientista exorta-nos a — reverentes aos valores constitucionais fundamentais — considerar que

"não se há de negar o esforço hercúleo desenvolvido pela Ciência do Direito Tribu-

tário no objetivo de alcançar não só precisão conceitual e rigor lógico como também e, sobretudo, de realizar os inafastáveis princípios-valores consagrados nesse ramo jurídico" (pág. 287)

A venda (civil) de imóveis não teve a sua receita bruta prevista na lei tributária em questão. Só legislando o Estado poderia incluí-la no âmbito dos fatos tributáveis, para efeito da COFINS.

"A previsão de novas situações tributáveis, para além das encerradas no catálogo legal, quer fundadas na analogia, *quer com base na livre* valoração dos órgãos de aplicação *do direito são, desta sorte, estritamente proibidas* numa tipologia taxativa, como a tributária" *(ALBERTO XAVIER, op. cit., pág. 89).*

É o autorizado XAVIR que expõe a melhor doutrina, entre nós absolutamente acatada, sem discrepância entre os juristas:

"A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: *contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração* que se substitua ou acresça *à contida no tipo legal.* Nullum tributum sine lege *é brocardo que igualmente exprime o imperativo de que* todos os elementos necessários *à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei" (pág. 92).*

Devera, porque "O princípio da determinação converte, ... o tipo tributário num *tipo rigorosamente fechado*" (pág. 94), não pode o juiz "abri-lo", para incluir fato não previsto. Vender mercadoria ou serviço não é vender imóvel. Logo, este último fato não está compreendido no tipo fechado.

"Eis o que a segurança jurídica exige no domínio tributário: pois não ficaria seriamente abalada a regra nullum tributum sine lege, *se na aplicação do Direito Tributário se pudesse recorrer a elementos ou critérios de valoração e* decisão que não estivessem já contidos na própria lei?" *(pág. 93)*

É inquestionável, no Brasil, especialmente depois de BALEEIRO e do autor do ante-projeto que se converteu no código tributário nacional, RUBENS GOMES DE SOUSA, que:

"O art. 150, I, da CF garante ao contribuinte o direito de não suportar outros sacrifícios tributários, além dos definidos em lei. Portanto, dele só podem ser exigidos tributos, quando se verificarem, no mundo fenomênico, os pressupostos de fato *descritos numa norma legal, ou seja, quando ocorrerem os* Tatbestande legais." (ROQUE CARRAZZA, pág. 161)

Ora, do universo de atividades empresariais, contemplado com largueza pela Constituição, a que correspondem hipóteses de incidência tributária variadas e amplas, a lei complementar 70/91 fixou-se em duas (vendas de mercadorias e de serviços). E o faz de modo claro, decidido, incisivo e inequívoco, o que se confirma pela leitura das alíneas do parágrafo único do seu art. 2º.

Só recorrendo à analogia — e, assim mesmo, forçando a lógica e os dados fáticos — e pondo boa dose de discreção interpretativa-criadora se poderá extender o tributo ao fato de uma empresa vender imóveis de sua "produção".

Refletindo de modo claro e com absoluta fidelidade essa doutrina e as lições da jurisprudência do mais alto Tribunal do País, SACHA CALMON expressa sua lição:

"Equipole ao seguinte: Se a lei for omissa *ou* obscura *ou* antitética *em quaisquer desses pontos, descabe ao* administrador *(que aplica a lei de ofício) e ao juiz (que aplica a lei contenciosamente)* integrarem a lei, *suprindo a lacuna por analogia ou interpretação extensiva." (op. cit., pág. 287)*

E arremata, dando a única solução judicial possível, para o caso da consulta:

"Na área tributária, o juiz deve sentenciar, é certo, mas para decretar a inaplicabilidade da lei por insuficiência normativa *somente suprimível através de ato formal e materialmente legislativo". (op. e loc. cits.)*

IV — RESPOSTA AO QUESITO

A consulente, *pelos serviços* que prestar, é

contribuinte da COFINS, devendo sobre a respectiva receita bruta calcular essa contribuição (Lei Complementar 70/91).

A receita bruta (faturamento) — que serve de base de cálculo da COFINS — não é integrada pelas vendas de imóveis.

É que a lei tributária, no que concerne à criação de tributo — descrição da hipótese de incidência (aspectos material, pessoal, temporal e espacial) bem como fixação da alíquota — é interpretada, no Brasil, de modo estrito. E a Lei Complementar 70/91 só onera a receita bruta oriunda de vendas de mercadorias e/ou serviços.

Daí que a receita bruta das vendas de imóveis seja excluída da base de cálculo da COFINS.

É o parecer, s.m.j.

São Paulo, 11 de outubro de 1994.

Geraldo Ataliba