IMPÔSTO DO SÊLO — ISENÇAO NOS CONTRATOS CELEBRADOS COM A UNIÃO, OS ESTADOS E MUNICÍPIOS

— Em face do disposto no § 5.º do art. 15 da Constituição, combinado com o inciso VI do mesmo artigo, os contratos celebrados com a União, os Estados e Municípios escapam à incidência do impôsto do sêlo a que se refere o decreto-lei n.º 4.655, de 1942.

— Interpretação do art. 15, § 5.º, da Constituição.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

RECEBEDORIA DO DISTRITO FEDERAL

Processo n.º 5.101-48

Construtora Guanabara Ltda., estabelecida à rua Álvaro Alvim, 31, sala 1.802, nesta capital, assinou um contrato de construção com o Ministério da Aeronáutica, de que junta uma via, selado proporcional-

COMENTÁRIO

IMPÔSTO DO SÊLO — ISENÇÃO CONSTITUCIONAL

No regime da Constituição de 1937, quando se discutia o projeto da futura lei do sêlo, as Associações de Classe de São Paulo propuseram a seguinte redação para o artigo que regularia a imunidade fiscal do Estado : "São isentos do impôsto do sêlo os contratos de qualquer natureza, celebrados pelos poderes públicos federal, estadual ou municipal e institutos autárquicos, entre si ou com terceiros".

A proposta, apesar das justificativas que a cercavam, foi impugnada pelo representante do fisco e afinal rejeitada pelo Ministro da Fazenda que convocara essas reuniões de consulta. Daí a redação final dada ao art. 51 do projeto, convertido no decreto-lei n.º 4.655, de 3 de setembro de 1942 : "São isentos de sêlo os papéis em que o ônus do impôsto, ante as normas dêste decreto, recaia exclusivamente sôbre os Estados e Municípios".

mente por verba, e registrado com valor estimativo para pagamento da diferença do sêlo nas contas apresentadas àquele Ministério, pelo excesso do valor dado, de acôrdo com o art. 46, das Normas Gerais do decreto-lei n.° 4.655, de 3-9-42.

2. Parece, entretanto, a requerente que o contrato aludido escapa à incidência do sêlo em virtude do § 5.° do art. 15 da Constituição, e seu inciso VI, que assim declara :

Art. 15. Compete à União decretar impostos sôbre :

... ...

VI — Negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por Lei Federal.

... ...

§ 5.° Não se compreendem nas disposições do n.° VI os atos jurídicos ou seus instrumentos, quando forem partes a União, os Estados ou os Municípios, ou quando incluidos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29".

3. Alega o requerente que o contrato em causa é um ato jurídico, um instrumento lavrado e formalizado perante a própria União, que nele é parte contratante, além do que se trata de negócio da sua economia, como tal é a construção, e assim, consulta a esta R.D.F. se é devido o impôsto do sêlo no referido contrato.

4. Evidentemente, o poder constitucional é absoluto, e lei alguma poderá lhe contrapor. Apesar do preceituado no § 3.° do art. 2.°, e no art. 51, das Normas Gerais do decreto-lei n.° 4.655, de 3-9-42, é forçoso reconhecer que os atos jurídicos e seus instrumentos, em que forem parte a União, os Estados ou os Municípios, estão compreendidos na exceção a que se refere o § 5.° do art. 15 da Constituição Federal, uma vez que ela é quem define os poderes do Estado (União), e que, segundo ensina o eminente professor Djacir Menezes, é o elaborador central do direito, sendo que êle próprio se vincula ao Direito que cria, a serviço de fins coletivos, etc. (**Revista do Serviço Público,** maio-junho,

---

Na forma do artigo, a isenção se dava sempre *ratione personae* e sòmente nos casos em que a incidência se verificasse, exclusivamente, sôbre os Estados e Municípios.

Paradoxalmente, entretanto, a lei não previu nenhuma hipótese dessa natureza e estabeleceu, no seu art. 2.° : "É responsável pelo pagamento do impôsto o signatário do papel"; e no § 3.° do mesmo artigo : "Havendo mais de um signatário, se algum dêles gozar de isenção, o ônus do impôsto recairá sôbre os demais".

Com fundamento nesses dispositivos, entenderam as autoridades administrativas que nos contratos bilaterais firmados

p. 54). Ademais, se o Estado exerce atividade privada, como o fato da celebração de contrato de construção, está êle se vinculando ao direito que criou.

5. Ora, não se pode negar que a sua situação e de quem consigo contrata são excepcionais em face da letra da Constituição. Aliás, é de notável importância, pelo seu aspecto doutrinário, bem como, pelas suas consequências práticas, a questão ventilada na consulta, relativamente à situação dos que contratam com a União, frente às leis fiscais, cuja posição, se bem que, já definida pela Constituição, poderão criar, contudo, litígios que estão, ainda, em tempo de ser evitados.

6. Carlos Maximiliano, o insigne mestre, comentando a nossa Carta Constitucional, adianta que: "Do confronto entre o art. 128, n.º VI, do Projeto da Constituição vigente e a Justificação da Emenda n.º 1.490, ressalta a seguinte finalidade do art. 15, § 5.º: não pode recair o impôsto federal sôbre atos jurídicos ou seus instrumentos, quando tenham por objeto coisas, valores ou negócios sujeitos a tributo estadual, ou quando seja parte a União, Estado ou Município".

---

entre a União, os Estados ou os Municípios e particulares, a êstes incumbia, sempre, o pagamento do sêlo.

Alguns autores acoimavam a lei de inconstitucional, [1] e o próprio Conselho de Contribuintes considerou por vêzes improcedente a incidência do sêlo em contratos dessa natureza.

Prevaleceu, porém, o ponto de vista fiscal e as decisões eventualmente contrárias do Conselho de Contribuintes foram invariàvelmente reformadas pelo Ministro da Fazenda, dando provimento aos recursos do seu representante naquele órgão.

Até mesmo nos contratos em que os Estados participavam a incidência do sêlo era defendida pela Administração sob a justificativa de que os "serviços" não se confundiam com os seus "instrumentos" contratuais e que sòmente aquêles estavam protegidos pela imunidade constitucional. [2]

O texto da Constituição vigente, entretanto, parece que escoimou a matéria de qualquer dúvida ao dispor no § 5.º do artigo 15 que não se compreendem nas disposições do n.º VI (competência tributária da União) os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem partes a União, os Estados ou os Municípios.

---

1 Pareceres de Mario Mazagão e Ataliba Nogueira *in Impôsto do Sêlo Federal*, de Marcelo Rodrigues e J. L. de Almeida Nogueira Pinto.

2 Francisco Sá Filho, *Pareceres de 1941*, Imprensa Nacional, 1943, p. 5.

7. Prosseguindo, aquêle ilustre jurista acrescenta que o texto definitivo avançou mais do que o n.º VI, do art. 128 transcrito, pois abraçou, declaradamente, todo o abrangido pelos arts. 19 e 29 do Estatuto fundamental, e **nestes casos não se apõe sêlo federal.** ("Comentários à Constituição Brasileira", 1946, vol. I, n.º 190).

8. Na hipótese, portanto, não há mister um mais acurado estudo de hermenêutica para se concluir pela exclusão da incidência do sêlo nos atos jurídicos e seus instrumentos, quando dêles fizer parte a União, em face dos novos preceitos instituídos pela nossa Carta Magna. E é com muita propriedade que aquêle notável cultor do direito observa, citando Story, que não foi a Constituição escrita em linguagem arrevesada e difícil, inçada de têrmos técnicos, e, sim, em estilo simples, claro, chão, como obra do povo, adotada pelo povo e pelo mesmo povo lida e observada; não prevalecendo exegese nenhuma em desacôrdo com o que ela expressa. (Ob. cit., n.º 74; Story, "On the Constitution", 1891, § 451).

Tanto vale dizer que não prevalecem os dispositivos da Lei do Sêlo que isentavam o Estado, mas tributavam os atos jurídicos em que era parte, onerando os demais contratantes com o deslocamento da incidência.

Daí o interêsse e a assinalada importância das decisões e do parecer do Procurador Geral do Tribunal de Contas que proclamam a inovação restritiva, aprovada pelo próprio Ministro da Fazenda, na Circular n.º 23, de julho de 1948, e cujos textos são também publicados neste volume.

Dir-se-á, talvez, que é excessiva a proteção dispensada pela lei, sobretudo quando se trate de ato a ser executado por particulares, com objetivo de lucro. O argumento seria procedente se os serviços e utilidades tivessem um preço fixo que obstasse ao particular de majorá-los do valor do impôsto pago. De outra forma, admitir a incidência de sêlo em instrumentos em que sejam partes os Estados ou Municípios é burlar o preceito constitucional que lhes assegura imunidade.

Acresce considerar que não há, pròpriamente, nenhuma inovação no critério de subtrair o instrumento ou o ato a tôda incidência fiscal em virtude da isenção concedida a uma das partes.

O mesmo critério, e pelas mesmas razões expostas, foi adotado em ampla legislação dos últimos anos, notadamente nas

9. Conclui-se, pois, que não são sòmente as pessoas de direito público indicadas as beneficiadas pelo dispositivo constitucional, mas o próprio ato jurídico e seus instrumentos, em que essas pessoas tomam parte; e dessa forma, a exceção do § 5.° do art. 15 da Constituição alcança todos os que neles intervêm.

10. Nestas condições, responda-se que em face do disposto no § 5.° do art. 15, da Constituição Brasileira, combinado com o inciso VI, do mesmo artigo, os contratos celebrados, em que forem partes a União, os Estados ou os Municípios, escapam à incidência do impôsto do sêlo a que se refere o decreto-lei n.° 4.655, de 3 de setembro de 1942, como no caso da consulta.

11. Dê-se ciência e publique-se. Recorro "ex-offício" dêste despacho para o 1.° Conselho de Contribuintes.

R.D.F. em 12 de abril de 1948. **Alexandre de Oliveira Castro Filho**, Diretor.

---

leis que concederam isenção de impostos à Fundação Getúlio Vargas e à Legião Brasileira de Assistência. [3]

Ainda recentemente, tendo aquela entidade adquirido bens imóveis, o representante do fisco quis invocar o disposto no § 3.° do art. 2.° da Lei do Sêlo, mas o Conselho de Contribuintes reconheceu que a isenção de que desfruta não protege apenas a Fundação, mas também, nos têrmos e limites da lei especial, as operações em que figure. [4]

Já nas vésperas da promulgação da Constituição vigente, foi outorgada ao Serviço Social do Comércio, pelo decreto-lei n.° 9.853, de 13-9-1946, isenção do mesmo alcance.

Nada mais natural, portanto, do que o disposto no art. 15, § 5.°, da Constituição, que consagra uma orientação já consubstanciada em inúmeras leis ordinárias e põe têrmo a muitas dúvidas.

Sôbre a interpretação do texto, estão acordes a Administração e os juristas. [5]

ALAIM DE ALMEIDA CARNEIRO

---

3 Decreto-lei n.° 7.170, de 19-12-1944 e decreto-lei n.° 7.960, de 29-6-1945.

4 *In Revista de Direito Administrativo*, vol. VI, p. 219.

5 Temístocles Brandão Cavalcânti, *A Constituição Federal Comentada*, 1948, vol. I, p. 268. Carlos Maximiliano, *Comentários à Constituição Brasileira de* 1946, vol. I, p. 296.