IMPÔSTO DO SÊLO — ISENÇÃO — CONTRATOS EM QUE SÃO PARTES A UNIÃO, OS ESTADOS E MUNICÍPIOS

— Da simples interferência da União, dum Estado, ou Município, num ato jurídico, decorre, ex-vi do dispositivo constitucional, para tôdas as partes que intervierem nesse mesmo ato, isenção de qualquer tributo fiscal.

— O art. 2.º, § 3.º, do decreto-lei n.º 4.655, de 3-9-42, está revogado, por colisão, pelo art. 15, § 5.º, da Constituição.

PARECER

* O decreto-lei n.º 4.655, de 3 de setembro de 1942, aplicável à espécie dos autos, solucionava-a assim dispondo :

* Nota da Redação — Êste parecer foi aprovado pelo Tribunal de Contas da União.

"É responsável pelo pagamento do impôsto o signatário do papel:

§ 1.º — Quando se tratar de papel assinado por funcionário público, em razão de seu cargo, é responsável a pessoa que o tiver pedido.

§ 2.º — Fora dêsses casos e ressalvada disposição especial, cabe a responsabilidade diretamente aos interessados no papel.

§ 3.º — Havendo mais de um signatário, se algum dêles gozar de isenção, o ônus do impôsto recairá sôbre os demais. (Decreto-lei citado, art. 2.º e seus § §).

Votada a Constituição de 18 de setembro de 1946, esta, em seu art. 15, n.º VI, § 5.º, declara:

"Compete à União decretar impostos sôbre:

....

IV — negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.

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

À vista dêsses preceitos constitucionais, estão ainda em vigor o art. 2.º e § 3.º do referido decreto-lei n.º 4.655, de 3 de setembro de 1942?

Estão em colidência o legislador ordinário e o constituinte.

Eis a questão.

O Sr. Diretor da Recebedoria do Distrito Federal, em despacho de 12 de abril de 1948, no processo n.º 280.368, de 1947, com recurso **ex-officio** para o Conselho de Contribuintes, já resolveu uma consulta sôbre a questão, fazendo-o nestes têrmos:

"Nestas condições, responda-se que em face do disposto no art. 15, da Constituição Brasileira, combinado com o inciso IV, 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.º 4.655, de 3 de setembro de 1942, como no caso da consulta". ("Diário Oficial", de 7 de junho de 1948, fls. 8.447).

Por sua vez, o Sr. Ministro da Fazenda, a nossa maior autoridade fiscal, antecipando-se à decisão do Conselho de Contribuintes, baixou a seguinte circular:

"S.C. n.º 280.368-47. — De acôrdo com o resolvido no proc. número 280.368, de 1947, declaro que, nos têrmos do art. 15, n.º VI, § 5.º, da Constituição federal, são isentos de impôsto, inclusive o do sêlo, os atos jurídicos e seus instrumentos quando forem partes a União, os Estados ou os Municípios". (Circular n.º 23).

Aliás, a decisão do Diretor da Recebedoria do Distrito Federal e a circular do Sr. Ministro da Fazenda já estão proferidas em harmonia com o próprio Conselho de Contribuintes que, em casos idênticos, como, por exemplo, nos contratos de construção do estádio de Pacaembú, em

São Paulo, e do Instituto de Educação, na Baía, se manifestou no mesmo sentido, declarando que os empreiteiros não estavam sujeitos ao sêlo proporcional da União. Frise-se que isto se deu em contratos que são **res inter alios acta**, em relação à União, mas, do interêsse de Estados, e, ainda mais, se deu antes da Constituição de 18 de setembro de 1946.

A chamada divisão das rendas públicas, ou melhor, a discriminação de competência para a respectiva tributação, sempre foi matéria agitadíssima na doutrina e nas assembléias constituintes.

A nossa Constituição de 1946, a exemplo das anteriores, procurou fixar a tríplice competência — federal, estadual e municipal — em matéria tributária.

Apesar dos protestos gerais, do verdadeiro clamor público, em todos os países do Mundo, dia a dia, os impostos e as taxas aumentam sensìvelmente.

Esquece-se, entretanto, na perturbação decorrente dos interêsses feridos, que, também em todos os países, qualquer que seja o seu regime político, as obrigações dos Poderes Públicos, decorrentes das novas e numerosas atividades do Estado, são mais intensas. Mais complexas. Mais diferentes.

O impôsto, como sacrifício exigido da coletividade, quando as rendas públicas são bem administradas, resulta em benefício de quem paga.

A taxa, que não tem o caráter genérico do impôsto, é uma compensação à utilidade, ao proveito de determinado serviço.

Arrecadando impostos, o Estado não enche as arcas dos seus tesouros, pois, com as importâncias arrecadadas procura realizar o bem público.

No direito fiscal moderno, os brocardos jurídicos **"in dubio pro fiscum"** ou **"in dubio contra fiscum"** — já não têm autoridade.

Estão abandonados. São obsoletos.

As leis fiscais interpretam-se também pelos princípios dominantes da hermenêutica das demais leis.

Embora entendidas e aplicadas — literal e restritamente —, as leis fiscais, hoje, não interpretam contra o fisco a favor do contribuinte, nem contra êste a favor daquele.

Os preceitos legais sôbre isenções de impostos e taxas são, porém, sempre interpretados literal e estritamente.

Não há interpretação sôbre êles liberal, ou, por equidade.

Discriminando a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, do assunto ocupou-se a nossa nova Carta constitucional, respectivamente, em seus arts. 15, 19, 26 § 4.º e 29.

Os legisladores constituintes de 1934 foram muito criticados por terem empobrecido a União pela divisão das rendas que adotaram.

Tais críticas de alguns comentadores apressados, à vista do que se fêz na Constituição de 1946, não podem mais ser repetidas.

O mais ligeiro cotejo entre as nossas Leis Magnas, — de 1891 a 1946 —, demonstra que, aliás, de acôrdo com a orienatção do Estado Moderno, sempre se tem atribuído à União maiores encargos e, cada vez mais, menores rendas.

Não chegamos a divergir dessa orientação, sob muitos aspectos, merecedora de todo o apoio.

Dir-se-á, e, diremos também nós, que os Municípios até 1934, na distribuição das rendas públicas, estavam muito mal aquinhoados.

Essa orientação era das mais censuráveis porque os Municípios, constituindo a célula mater da Federação, não podiam viver com as rendas que lhes foram distribuídas.

Mas, desde que se tem atribuído constantemente à União maiores encargos, justo seria que se lhe cortasse menos na divisão das rendas públicas.

Se assim se procedesse, se adotaria uma relação de causa e efeito : mais encargos, menos corte nas rendas.

Em todo caso, à União, foram reservados os grandes impostos, "os impostos de fundo", como por exemplo, o de renda (impôsto de mais elevado objetivo político e social) e o de consumo.

A Constituição de 1891, em seu artigo 10, sòbriamente determinava :

"É proibido aos Estados tributar "bens e rendas" federais ou serviços a cargo da União e recìprocamente".

Comentando êsse dispositivo, Rui Barbosa começa por lamentar a pobreza dos nossos constitucionalistas sôbre o assunto, que se limitaram a generalidades e trivialidades.

E para justificar êsse reparo candente, escreveu o nosso genial patrício uma das suas páginas brilhantes, onde fixou o significado das expressões — bens, rendas e serviços públicos —, citando numerosos autores e julgados dos tribunais americanos e do Supremo Tribunal Federal. (Vide **Comentários à Constituição de 1891**, coligidos e ordenados por Homero Pires, vol. I, pp. 331-360).

A Constituição dos Estados Unidos não contém qualquer dispositivo vedando à União lançar encargos sôbre os serviços e instituições dos Estados, mas a jurisprudência dos seus tribunais tem consagrado a aludida vedação.

Diz muito bem Rui Barbosa : "Lá, na América do Norte, em favor da proibição tributária militou o espírito da Constituição; entre nós, influiram o seu espírito e a sua letra". (Ob. cit., p. 356).

A isenção de impostos e taxas entre as pessoas de direito público — União, Estados e Municípios ,— embora não existentes nas constituições de alguns países, como entre nós, em 1891, é, segundo Aurelino Leal, — lição do direito estrangeiro.

"Primeiro : porque o elemento histórico demonstraria suficientemente que o processo da União taxar as rendas estaduais repugnou aos constituintes. Com maioria de razão, não poderiam os Estados tributar a União. Segundo : porque a índole do regime não admitiria essa possibilidade de exigências fiscais que poderiam degenerar em compressão, susceptível de produzir efeitos deletérios compreendidos numa escala que iria do enfesamento até à esterilidade absoluta. Terceiro : porque o direito estrangeiro nos ensinaria o verdadeiro caminho a seguir, que é o da isenção recíproca". (**Teoria e Prática da Constituição Federal,** vol. I, p. 147).

Na vigência da Constituição de 1891, o Supremo Tribunal Federal chegou a considerar as loterias estaduais serviços públicos dos Estados, declarando-as isentas do sêlo federal, desde que fôssem os bilhetes vendidos sòmente no território dos Estados que deram a concessão para explorá-las.

A Constituição de 1934, dispondo com mais clareza que a de 1891, sôbre a competência tributária da União, dos Estados e dos Municípios, vedava-lhes :

"Art. 17. Tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão".

Comentando êsse artigo, diz com muito acêrto Pontes de Miranda :

"Parágrafo único. 1. Bastaria que a Constituição de 1937 não tivesse a Segunda Parte do art. 17, X, da Constituição de 1934, onde, após a proposição, que hoje se mantém, "tributar bens, rendas e serviços uns dos outros", se dizia "estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão", para que as companhias ou mais emprêsas ou particulares, a que se concederam, qualquer que fôsse a forma da concessão, a exploração de serviços ao público, ou, até, de serviços públicos, não gozassem da imunidade tributária. Ter-se-ia apenas a imunidade subjetiva, desde que em causa estivesse bem, renda, ou serviço de uma entidade de direito constitucional. Mas a resistência dos juízes, o conlúio advocatício contra o bem público, tanto ousou que o legislador constituinte de 1937, depois de formular a vedação (art. 32), isto é, de estabelecer a imunidade tributária, a favor, tão só, das entidades de direito constitucional, entendeu editar a regra explicativa, lògicamente desnecessária, se bem que (o advérbio com pesar nos cai da pena) moralmente útil, de não gozarem de imunidade tributária os serviços públicos concedidos.

Os serviços públicos aí, são os próprios serviços estatais quando concedidos. Assim, se uma emprêsa se dedicar a contratos de arreca-

dação de impostos (serviço público, no sentido exato), nem essa emprêsa está imune de pagamento de impostos.

2. Não há imunidade onde o sujeito passivo da imposição é particular. Só existe a imunidade, no sistema da Constituição de 1937, onde o impôsto seria pago pela União, pelo Estado-membro ou pelo Município, ainda que se tratasse de entidade paraestatal".

As considerações acima transcritas foram feitas à guisa de comentários à Constituição de 1937. Publicando os seus comentários à Constituição de 1946, o erudito Sr. Pontes de Miranda nada disse sôbre a inovação do § 5.° do art. 15, dessa Constituição.

A mesma omissão vamos encontrar em Eduardo Espíndola e em José Duarte, limitando-se êste a, sôbre o assunto, fazer remissão ao "Diário da Assembléia Constituinte", de 14 de maio de 1946.

A Constituição de 1937, avisadamente, foi muito discreta em matéria de isenções de impostos e taxas.

Com êsse propósito, vedou à União, aos Estados e aos Municípios apenas tributar bens, rendas e serviços uns dos outros (art. 32).

E, ainda esclarecendo êsse dispositivo, deu-lhe um parágrafo único assim redigido: "Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes fôr outorgada, no interêsse comum, por lei especial".

Apesar dessa limitação de imunidade tributária, clara e expressamente prevista em preceito constitucional, ainda mais, não obstante, o dispositivo do decreto-lei n.° 4.655, de 3 de setembro de 1942, art. 2.°, § 3.°, o Conselho de Contribuintes, já na vigência da Constituição de 1937, declarou isentos do pagamento de sêlo proporcional federal, diversos empreiteiros de obras públicas, entre outros, o do estádio de Pacaembú e do Instituto de Educação, respectivamente, em São Paulo e na Bahia.

As decisões administrativas proferidas em tal sentido, sem qualquer fundamento legal, na vigência da Constituição de 1937, e do decreto-lei n.° 4.655, de 3 de setembro de 1942, não obtiveram a sanção da jurisprudência do egrégio Supremo Tribunal que, entre outras decisões, proferiu a seguinte:

"Ap. cível n.° 8.256. — Vistos, relatados e discutidos êstes autos de ap. cível n.° 8.256, de São Paulo, em que são apelantes Francisco Azevedo & Travassos, e apelada a Fazenda Nacional, resolvem os Ministros do Supremo Tribunal Federal, que constituem a Primeira Turma, negar provimento à apelação, por maioria de votos, de acôrdo com as notas taquigráficas juntas. Rio, 29 de janeiro de 1945. — **Laudo de Camargo**, presidente.

O **Sr. Ministro Aníbal Freire** — A questão é puramente de aplicação de lei federal. Sòmente esta disciplina a espécie, quer no conteúdo da locução — atos da economia das entidades de direito público, quer na imposição do tributo.

Num e noutro aspecto do caso, a legislação atinente à matéria apóia a conclusão da sentença apelada. Os atos de economia dos Estados que tenham de ser compreendidos em âmbito de incidência de lei federal sòmente por esta serão regulados.

O Código de Contabilidade Pública expressamente determina, no capítulo "Estipulação dos Contratos", que as despesas de sêlo e outras, relativas aos contratos, cabem ao empreiteiro ou contratante.

Para tornar inoperante o dispositivo, seria preciso fulminá-lo de inconstitucional, o que não ocorre. Acresce que a índole da Constituição vigente, conforme acentuou a sentença, torna ainda mais irrefragável o dispositivo, pois os próprios serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo lei especial que outorguem o favor.

Nego provimento à apelação, para confirmar a decisão apelada, pelos seus fundamentos.

O Sr. Ministro Castro Nunes — A pretensão da apelante, não obstante brilhantemente exposta pelo seu provecto advogado, não merece acolhida, como bem o demonstrou a sentença apelada.

Trata-se de contratos de empreitada para execução de obras públicas do Estado, entendendo-se o empreiteiro isento do sêlo federal, porque contratante de um serviço estadual enquadrável no disposto no art. 32, **c**, da Constituição.

Em primeiro lugar, êsse dispositivo visa subtrair do ônus do impôsto federal o Estado, e não o particular que com êle contratar; ou, de um modo mais geral, o que aí se dispensa são os tributos que cada uma das entidades federativas tivesse de pagar à outra.

Ora, o sêlo dos contratos celebrados pelo Estado para execução de obras públicas fica a cargo do empreiteiro, porque assim dispõe a preceituação federal, daí resultando que o ônus do impôsto não incide sôbre o Estado ou serviço dêste, mas sôbre o negócio jurídico do contratante.

Em segundo lugar, nem sequer se trata de concessão, mas de simples empreitada. E já hoje, mesmo em se tratando de concessão a imunidade constitucional não se estende por direito próprio, aos concessionários, exigindo-se lei especial que, no caso, não existe e, quando existisse, seria inoperante porque de concessão não se trata; e jamais valeria como tal a cláusula contratual que, numa empreitada, isentasse do sêlo federal o empreiteiro.

Eis porque confirmo a sentença por seus jurídicos fundamentos, negando provimento à apelação.

O Sr. Ministro Filadelfo Azevedo — Sr. Presidente, o fato de se cobrar o sêlo do empreiteiro importa, indiretamente, em aumentar o preço da empreitada e assim a questão é também do interêsse do Estado beneficiado por franquia constitucional. Dou, assim, provimento à apelação.

O **Sr. Ministro Laudo de Camargo** (Presidente) — Dou provimento à apelação.

O Sr. Ministro Barros Barreto — Sr. Presidente, acompanho a Turma, negando provimento à apelação".

Como se vê, a decisão supra foi proferida em 29 de janeiro de 1945, vigentes a Constituição de 1937 e o decreto-lei n.° 4.655, de 3 de setembro de 1942.

Recordando a nossa tradição constiucional sôbre a isenção tributária dos bens, rendas e serviços públicos, cotejando-a, vemos que, sôbre a matéria, foram algo pródigos os constituintes de 1946.

Deram isenção tributária em diversos casos.

E, numa inovação, a nosso ver pouco feliz, deram mais a prevista no artigo 15, § 5 : "para todos os atos jurídicos ou seus instrumentos, nos quais sejam partes a União, os Estados e os Municípios".

À vista dêsse preceito constitucional, é lícito ainda cobrar-se sêlo nos contratos entre a União, os Estados, os Municípios e particulares ?

Nesses contratos, a teor do que se vinha praticando, na vigência das nossas Constituições anteriores, obedecendo-se à lei ordinária — 4.655, de 3 de setembro de 1942 —, tendo uma das partes "isenção", o sêlo deve ser pago ainda pela outra parte contratante ?

A seguir, passamos a examinar o elemento histórico sôbre a matéria, a doutrina dos comentadores da Constituição de 1946, alguns dêles inteiramente omissos sôbre as inovações constantes da nossa nova Lei Magna, certamente, pela pressa com que procuraram dar publicidade aos seus trabalhos, e as decisões administrativas proferidas, por nós já invocadas neste trabalho.

"O elemento histórico" — As leis fiscais, como já registramos, não têm na atualidade o conceito de "leis odiosas", individualmente incomodatícias, como eram consideradas na época de Modestino e dos seus contemporâneos.

São leis que regulam as relações dos Poderes Públicos com os indivíduos, estabelecendo as prestações e contra-prestações necessárias ao cumprimento das finalidades estatais.

O impôsto é "ônus" necessário à execução dos serviços públicos que têm por finalidade o interêsse coletivo.

Os axiomas jurídicos — **"in dubio pro fiscum"** ou **"in dubio contra fiscum"** —, repelindo, respectivamente a interpretação liberal das leis fiscais, dando-lhes sempre sentido restritivo, ou, liberal, como sustenta Domat, são fórmulas peremptas, vazias de significação.

As leis fiscais estão submetidas aos mesmos princípios de interpretação das outras leis.

Certo, êsses princípios, na sua aplicação, não podem prescindir da natureza ou objeto das próprias leis fiscais.

Daí, ser princípio dominante na doutrina e na jurisprudência sôbre a interpretação das leis fiscais, "que elas têm sempre sentido literal".

Há, todavia, entre nós e em tribunais estrangeiros, muitas decisões discordantes dêsse critério.

Num notável trabalho, sôbre a interpretação das leis fiscais, escrevendo sôbre a jurisprudência do Conselho de Estado da França, diz o professor Luiz Trotabas :

"Ao cabo dessas observações, não posso encobrir-me à heterogeneidade das minhas conclusões. Não desconheço, é certo, o pêso das inumeráveis referências de doutrina, nem das numerosíssimas decisões da justiça que, cada dia mais, se pronunciam pela interpretação literal das leis fiscais. Todavia, essas confirmações jurisprudenciais não são talvez tão convincentes quanto poderíamos crer à primeira vista. Não há numerosos arestos, nos quais o juiz afasta o arrazoamento por analogia, não por "impossível", mas sòmente por "inútil", como o faria em outras matérias ? Não há, também, numerosos arestos nos quais o juiz se pronuncia na conformidade dos trabalhos preparatórios, ou em consequência do espírito da lei, ou nos quais êle revela tôda a sua liberdade criadora a respeito da lei fiscal, desde que nenhuma disposição positiva proiba tal interpretação ? Em todos êsses pontos a jurisprudência parece muito distanciada da estrita interpretação literal. Não há, ainda, finalmente, alguns arestos nos quais o poder do juiz fiscal se revela tão forte que lhe permite nas hipóteses em que êle deve inclinar-se diante do rigor de um texto, procurar pelo menos temperá-lo por um conselho de benevolência dirigido ao fisco ?" (**Rev. de Dir. Administrativo,** vol. I, fasc. I, p. 47).

Um hermeneuta clássico já escreveu com notável sabedoria :

"O juiz é o intermediário entre a norma e a vida : é o instrumento vivo que transforma a regulamentação típica imposta pelo legislador na regulamentação individual das relações dos particulares; que traduz o comando abstrato da lei no comando concreto entre as partes, formulado na sentença.

O juiz é a "viva vox juris". (**Interpretação e Aplicação das Leis,** 2a. ed., p. 1, Francisco Ferrara, professor da Universidade de Pisa).

A história das leis, as suas fases preparatórias, a "mens legislatoris", conciliada com a "mens legis" —, a nosso ver, não deixam de constituir um elemento da maior autoridade na sua interpretação.

E, de preferência, quando essa interpretação deve ser literal, não deve ser feita por analogia.

Como já dissemos, no art. 15, § 5.°, da Constituição, criou-se "uma nova isenção tributária" não só para a União, os Estados e os Municípios, "como para todos aqueles que com essas pessoas jurídicas de direito público" façam qualquer contrato.

Quando as leis surgem de projetos, pareceres e discussões, quando vêm dos trâmites legislativos, elas têm, nesses elementos, uma expressiva interpretação.

Uma norma de direito não deve brotar dum jato, como Minerva armada da cabeça de Júpiter, disse-o muito bem Ferrara, na sua monografia já citada (p. 40).

Rebuscando os anais da nossa última constituinte, guiados pela útil indicação do Sr. Desembargador José Duarte, nos seus Comentários à Constituição de 1946, vamos encontrar o elemento mais decisivo para interpretação da nova imunidade tributária dos atos jurídicos ou seus instrumentos, quando "partes" a União, os Estados e os Municípios.

O professor Aliomar Baleeiro, que, ainda agora, honra o mandato de deputado pela Bahia, a que também representou na Constituinte de 1946, explicando o seu pensamento sôbre a "isenção fiscal dos atos jurídicos" e seus instrumentos, quando partes a União, os Estados ou os Municípios, interpelado pelo Sr. Sousa Costa, assim se expressou:

"Em segundo lugar, — também veda o inciso impôsto de sêlo naqueles atos em que fôrem parte a União, os Estados e os Municípios. A razão é óbvia. Já estipulamos aquí, segundo a velha estrutura do nosso direito constitucional, que a União, os Estados e os Municípios não devem tributar rendas e serviço uns dos outros. Que acontecerá se não olharmos para a repercussão econômica de cada impôsto? Tiraremos tôda a eficácia dêsse dispositivo, porque, se permitirmos que seja exigido sêlo de quem contrata uma empreitada ou fornecimento de materiais com a União ou com os Estados ou Municípios, na realidade o empreiteiro, — ou o fornecedor — acrescerá a parcela correspondente ao sêlo, em sua fatura, ao custo do serviço. E, então, estará a União tributando o Estado e o Município. Digo isso tendo em vista mesmo casos típicos de minha observação. O Estado ou Município de São Paulo — não me recordo bem — construiu o estádio de Pacaembu. Essa construção custou alguns milhões de cruzeiros. Surgiu uma demanda, que foi decidida pelo Conselho de Contribuintes favoràvelmente, se não me falha a memória, ao construtor, excluindo-se o sêlo que os fiscais tinham exigido no contrato, sob pretexto de que recaía sôbre o empreiteiro e não sôbre o Município. A mesma coisa ocorreu em meu Estado. Construiu-se o Instituto de Educação, o melhor estabelecimento que existe lá e que custou cêrca de sete milhões de cruzeiros. Repetiu-se o mesmo caso. Foi autuada a firma construtora e o Conselho de Contribuintes reconheceu a procedência do argumento que estou defendendo. Para evitar que se multipliquem essas questões e dúvidas, convém que essa cláusula fique bem expressa. É apenas, por outras palavras, o que estamos adotando aquí, quando conservamos expresso o princípio de que a União, Estados e Municípios não se podem tributar recìprocamente. Não devem fazê-lo nem mesmo através do fenômeno da repercussão dos tributos indiretos". (Vide "Diário da Assembléia", de 14 de maio de 1946, fls. 1700).

Aí está, no elemento histórico do preceito constitucional que constitui objeto dêste nosso parecer, um expressivo esclarecimento para os que têm de aplicá-lo.

"Interpretação doutrinária — A interpretação doutrinária, que, por nova a Constituição de 1946, ainda é pouco abundante, quiçá incipiente, não discrepa, como não podia discrepar, do elemento histórico, da interpretação autêntica que fomos buscar nos trabalhos da Constituinte, "nas palavras" do professor Aliomar Baleeiro.

As decisões, entretanto, a que se refere S. Excia., proferidas pelo "Conselho de Contribuintes", datam da vigência da Constituição de 1937, quando, realmente, por não serem acertadas, não lograram êxito nos tribunais judiciais.

Contra elas, se manifestou em várias decisões o Supremo Tribunal Federal.

Mas, os textos constitucionais de 1937 e os de 1946, conforme frisamos, são diferentes.

Naqueles, houve muita discrição sôbre isenções fiscais; nesses, houve certa prodigalidade.

Naqueles, não existia o que se estabeleceu nesses: não existia a inovação do § 5 do art. 15.

Sôbre êsse dispositivo, assim se manifesta o Ministro Carlos Maximiliano:

"Do confronto entre o art. 128, n.° VI, do Projeto da Constituição vigente e "Justificação" da Emenda n.° 1.490, ressalta a seguinte finalidade do art. 15, § 5.°: "não pode recair o impôsto federal sôbre atos jurídicos ou seus instrumentos, quando tenham por objeto coisas, valores ou negócios sujeitos a tributo estadual (sôbre vendas mercantis ou transmissão de bens "inter vivos", por exemplo), ou quando seja parte a União, Estado ou Município. O têxto definitivo avançou mais do que o n.° VI do art. 128, transcrito: abraçou, declaradamente, todo o abrangido pelos arts. 19 e 29 do estatuto fundamental: nestes casos não se apõe sêlo federal." (Comentários, n.° 190, vol. I, fls. 302).

O Sr. Temístocles Cavalcânti, operoso e erudito Procurador da República, autor de diversos trabalhos sôbre "Direito Administrativo" e, já agora, também comentador da Constituição de 1946, em considerações sôbre o art. 15, § 5.°, escreve:

"Por conseguinte não se inclui na competência da União a incidência fiscal sôbre os atos jurídicos ou os seus instrumentos quando partes a União, os Estados ou os Municípios, ou quando êsses atos e instrumentos já incidirem nos tributos mencionados nos arts. 19 e 29 que, como se sabe, discriminaram a competência tributária dos Estados e Municípios.

Na primeira parte a isenção é "ratione personae". Ela se justifica pela participação no ato, como parte, na relação jurídica da União

de um Estado ou de um Município, mas compreende sòmente o impôsto sôbre o ato ou instrumento.

O dispositivo é novo e vem pôr têrmo a dúvida sempre suscitada, especialmente em relação aos contratos de empreitada ou de concessões, para a execução de serviços públicos por particulares.

Sob o regime das Constituições anteriores, sempre entendemos que não se podia compreender entre os negócios da economia dos Estados e Municípios os contratos para execução de serviços ou de obras por meio de gestão privada.

Mas os textos anteriores não tinham uma palavra sequer a respeito da isenção "ratione personae" que se define pela intervenção de qualquer das entidades públicas mencionadas no ato ou instrumento tributáveis.

Inovou, portanto, a Constituição vigente e ampliou a imunidade fiscal das entidades públicas em relação aos instrumentos em que intervêm.

A amplitude do texto cobre não sòmente o impôsto devido pela entidade pública, mas também pelos particulares quando por êstes devido o impôsto, desde que tais instrumentos sejam concluídos com a União, Estado ou Municípios.

É a intervenção de qualquer uma dessas entidades que, por si só, protege o "instrumento" ou ato contra a incidência fiscal.

Parece-nos excessiva a proteção dispensada pela Constituição, quando se trata de ato a ser executado por particular, com o objetivo de lucro e dentro do quadro das atividades privadas. Não há, entretanto, como negar-se ao texto aquêle sentido." (Comentários, vol. I, fls. 268).

"Decisões fiscais" — Levadas as dúvidas sôbre "a isenção do sêlo proporcional", num contrato feito com a União, ao Sr. Diretor da Recebedoria do Distrito Federal, êste, acertadamente, resolveu considerar "o dito documento como isento do referido tributo, em despacho publicado no "Diário Oficial", de 7 de junho do corrente ano, fls. 8.447.

Por sua vez, o Sr. Ministro da Fazenda, usando da faculdade que lhe concede o dec. 20.036, de 26 de março de 1934, arts. 4.°, letra f, 8.°, letra c, e 164 e 165, baixou sôbre o assunto a Circular n.° 23, já por nós citada e transcrita.

"Em conclusão" — Como vimos de recordar, nas nossas constituições anteriores a 1946, isto é, em 1891, 1934 e 1937, a isenção tributária de bens, rendas e serviços públicos foi determinada discretamente.

Declarava a Constituição de 1891 a isenção "para serviços a cargo da União" e dos Estados. Nem se referiu aos serviços municipais (art. 10).

Já em 1934, mais prolixamente nas expressões, entretanto, com o mesmo sentido, se dispôs :

"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios :

"Tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão" (art. 17, inciso X).

Em 1937, a carta constitucional outorgada ao país, em conseqüência do golpe de Estado de 10 de novembro daquele ano, em seu art. 32, letra c, sòbriamente, rezava :

"É vedado à União, aos Estados e aos Municípios :

c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros".

E, como ressalva, evitando um entendimento muito amplo nesse dispositivo, em parágrafo único a êsse artigo, ainda se disse :

"Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, "salvo" a que lhes fôr outorgada, no interêsse comum, por lei especial".

Na vigência das Constituições de 1891 a 1937, as leis fiscais, em regra, determinavam, numa "engenhosa defesa do Fisco", que, nos atos e instrumentos nos quais interviessem a União, os Estados e os Municípios, isto é, uma das partes gozasse de isenção tributária, "o onus" do impôsto recairia sôbre a outra parte.

A Constituição de 1946, porém, como frisamos, foi muito longe, pois, declarou : "nos atos jurídicos ou seus instrumentos, quando partes a União, os Estados ou os Municípios, é vedado a qualquer dessas entidades tributar ditos atos ou seus instrumentos."

Da simples interferência da União, dum Estado ou dum Município num ato jurídico, decorre, "ex-vi" do dispositivo constitucional, para tôdas as partes que intervierem, nesse mesmo ato, isenção de qualquer tributo fiscal.

Não há outra interpretação a dar-se ao texto do art. 15, § 5.°, da Constituição de 18 de setembro de 1946.

Não ha sequer por onde cogitar-se se o ato interessa ou é da economia sòmente daquelas entidades, ou, se por interessar também a particulares, devem êstes pagar o impôsto.

Ao que foi sustentado, na prática, os particulares já sobrecarregavam os preços dos seus serviços aos Poderes Públicos, a tais preços acrescendo o valor das contribuições fiscais.

De sorte que, na prática, a União, os Estados e os Municípios pagavam o valor do próprio impôsto cobrado incluído nos preços dos serviços contratados, o que não lhes beneficiava, pois, sob vários aspectos, como é fácil de compreender, os serviços ficavam mais onerados.

Embora entendendo lamentável para os interêsses da Fazenda Federal a nova isenção criada pela Constituição de 1946, sob qualquer pretexto, pelo desfalque de vultosas somas — "as arrecadadas e as que deixarão de ser arrecadadas", de acôrdo com o elemento histórí-

co do dispositivo constitucional, objeto do nosso parecer, a sua interpretação gramatical, as opiniões dos autores, escritas à guisa de seu comentário, a jurisprudência administrativa já feita, como fiscal da lei, no caso da Constituição — Lei das Leis —, opinamos não estar o ato de fls. — um contrato entre a União e uma emprêsa particular — sujeito mais a sêlo proporcional.

Está revogado por colidente com o art. 15, § 5.°, da Constituição de 18 de setembro de 1946 —, o art. 2.°, § 3.°, do decreto-lei n.° 4.655, de 3 de setembro de 1942.

É o nosso parecer. — **Leopoldo T. da Cunha Melo,** Procurador Geral junto ao Tribunal de Contas da União.