IMPÔSTO DO SÊLO — ISENÇÃO TRIBUTÁRIA EM FAVOR DE HOTÉIS

— As disposições legais que isentam de impostos interpretam-se estritamente e não comportam qualquer invocação de eqüidade.

— Não abrange o impôsto do sêlo a isenção de que trata o Decreto-lei n.º 6.761, *de* 31-7-44.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

RECURSO N.º 21.532

ACÓRDÃO

Hotéis Reunidos S. A. consultaram a Recebedoria do Distrito Federal se, de acôrdo com o decreto-lei n.º 6.761, de 31-7-44, estão isentos do impôsto do sêlo:

I) o contrato de compra e venda dos terrenos onde serão construídos os hotéis;

II) o pacto adjeto da hipoteca constituída a favor da Caixa Econômica Federal;

III) o contrato de construção do edifício destinado ao hotel.

Respondendo à consulta, declarou a Recebedoria, recorrendo *ex-officio* para êste Conselho que o item I já fôra objeto de decisão proferida no processo n.º 209.118-46, publicada no *Diário Oficial* de 22-10-46, e que os demais itens não encontram na lei a menor restrição, "sendo evidente a amplitude do favor que alcança, inclusive os contratos de construção de

hotéis nas condições indicadas, quando onerados ou gravados por impostos federais, estaduais ou municipais".

Esclareceu, afinal, a recorrente que a isenção de que trata o referido decreto-lei abrange os contratos de construção e de hipoteca quando correlatos, desde que sejam satisfeitas as exigências legais.

Tôda a dúvida na interpretação do decreto-lei n.º 6.761, de 31-7-44, advém da imprecisão de sua linguagem e da ambigüidade de sua redação.

Chega a parecer à primeira vista, um decreto inexequível:

Reza seu art. 5.º: "Aos hotéis que se construírem no território nacional no prazo de 5 anos, contados da data de publicação dêste decreto-lei, será pelos poderes competentes, concedida isenção de pagamento dos impostos federais, estaduais e municipais que gravarem as respectivas construções e, durante dez anos, dos que incidem sôbre êsse ramo de negócios."

A primeira indecisão que suscita o dispositivo é sôbre a intenção de isentar o ato de construir ou a construção definitiva.

O têrmo "construção" possui dois sentidos distintos, em qualquer idioma.

É a obra, isto é, a operação ou trabalho de construir, e é o edifício, ou a mesma obra acabada.

Coexistem, assim, no têrmo os dois sentidos — estático e dinâmico.

Tal como dizemos em nossa língua: "A construção está adiantada. Êste edifício é uma bela construção;

Diz igualmente o francês:

"Cette construction va lentement, Mansarda édifié de splendides constructions." (Larousse, mot construction).

Em inglês a palavra apresenta idênticos sentidos.

"Construction — act of building; that which is constructed" (Webster's Dictionary).

Seria, pois, de indagar, antes do mais, se a isenção de impostos em estudo concerne aos edifícios construídos ou aos tão sòmente em construção.

Não se objete que o tempo do verbo no inciso legal dirime qualquer dúvida.

Essa objeção é graciosa.

O mesmo direito que tem o consulente de presumir que a isenção se refere às construções a serem feitas no prazo de 5 anos, temos nós de supor que se destine a recompensar as que se concluírem nesse período, porquanto só concluídas dão lugar à isenção de impostos do ramo de negócio de hotéis, que durante 10 anos, dêles precisarão.

Assim não fôsse teríamos, na realidade, uma condição impossível, uma vez que essa última concessão jamais se realizaria se as construções começassem e não chegassem ao fim no prazo da lei.

Uma construção inacabada não pode justificar o favor.

Sendo, pois, duvidoso reconhecê-lo antes de terminados os edifícios, segue-se que a forma verbal *construírem*, empregada no decreto-lei, e da qual depende tanto o adjunto circunstancial *no prazo de* 5 *anos*, como o *no prazo de* 10 estaria mal aplicada, fazendo admitir isenção de impostos de construções iniciadas e não concluídas, em desarmonia com o real objetivo da lei.

Assim, ou o prédio existe no período de 5 anos e a lei sòmente contempla com isenção construção acabada, ou então as construções em curso gozando do favor, durante o prazo, podem, nêle não chegando ao fim, privar o Estado, ao mesmo tempo, dos impostos que houver dispensado e dos hotéis que o levaram a fazê-lo.

Se é exato que essa inteligência da lei a tornaria sem objeto, pois sem a isenção de impostos durante as construções, não haveria quem as levantasse e assim não existiriam os hotéis para gozarem dos favores da isenção dos tributos que incidem no ramo de negócio, não é menos certo que, não cogitando a lei de sanções para os que, tendo gozado de isenção pelo prazo de cinco anos, não tenham concluído os hotéis, prejudicados, afinal, terão sido a Fazenda, sacrificada nos tributos que não poderá ressarcir e o interêsse público, com a falta das utilidades que tudo envidou por obter.

O êrro, portanto, vem da lei. Da sua defeituosa redação, pleonástica e obscura, do seu ilogismo latente, da indeterminação e equivocidade do têrmo essencial *construções*, a cujo sentido ambíguo é de imputar tôda a longa série de absurdos a que conduz e que não finaliza, como seria fácil demons-

trar, com a simples análise da sua intenção primária.

Admitida, porém a improcedência da crítica nesse particular e aceito que ela não vem a pêlo porque seja claro e indubitável o espírito da lei de obter a qualquer preço a construção de hotéis no país, é absolutamente fora de dúvida que a isenção do impôsto de sêlo, a que alude a consulta e se refere a recorrida, não tem no caso a mínima razão de ser.

Se a interpretação lógica do texto legal repele, como se demonstrou, a isenção dos impostos em geral, pelos manifestos prejuízos que pode trazer ao Estado, razão suficiente, senão para deixar de aplicar a lei, o que não competiria ao Conselho ao menos para provar-lhe a inconveniência e a infelicidade a interpretação gramatical confirma a convicção de que o impôsto de sêlo não está incluído na isenção.

Ela diz respeito aos impostos federais, estaduais e municipais "que gravarem as respectivas construções".

Na cláusula restritiva *"que gravarem as respectivas construções"*, definiu o decreto-lei n.º 6.761, de 31 de julho de 1944 a natureza dos tributos de que isentou os hotéis que se construírem no território nacional no prazo de 5 anos.

Consiste, dessa forma, a perfeita inteligência do dispositivo, no que toca à isenção do sêlo nos atos a que alude a consulta e a decisão recorrida, em indagar se é da natureza dêsse tribunal gravar construções, como exige a lei.

Antes de tudo a impropriedade daquele *gravarem* é manifesta se deseja a lei isentar as construções dos impostos existentes.

Mas admita-se que o deseje. Assente que a isenção tributária realmente entende com o ato de construir e não com as construções feitas, com a obra e não com o edifício, resta apurar se o impôsto do sêlo as grava, como o exige a lei para o dispensar.

Essa indagação é tanto mais necessária quão certo que o legislador ao clausular o substantivo *impostos* com a restritiva.

"— que gravarem as respectivas construções" deixou clara a existência de impostos que não as gravam.

Do contrário, a cláusula seria inútil, o que não é de presumir na lei.

Todo o esfôrço do recorrente gira, pois, em tôrno da necessidade de verificar se o impôsto do sêlo grava as construções.

Gravar, note-se bem, significa no caso, a rigor, incidir em, como disso convence a expressão que se encontra, em sinonímia, mais baixo no próprio inciso — que incidirem sôbre êsse ramo de negócio, e possui em direito financeiro ou fiscal, o sentido particular e específico de direção do tributo, ou sua adequação jurídica à matéria ou coisa tributada (É a lição de Fleiner, Stourm, Trotabas).

O sentido intrínseco e normal de gravar é marcar, assinalar (Verbete — gravar C. Figueiredo).

Em direito fiscal não difere. É como se disséssemos o sêlo, marca, assinala, tributàriamente, as *construções*, isto é, constitui tributo a elas inerente, forma da imposição própria, tal como se diz com propriedade jurídica e etimológica, o sêlo grava papéis, contratos, documentos, que é o mesmo que neles incidir, como de uso definir a tributação.

Ora o sêlo pertence a categoria dos tributos ou impostos indiretos, que recaem sôbre os fatos de ordem jurídica e econômica, dispostos em duas modalidades principais — os fatos de troca e os fatos de consumo. (Paul Hugo, *O impôsto*, 1945).

No domínio da troca o impôsto vai atingir a fortuna em capital ou em rendimento por ocasião de atos jurídicos cuja autenticidade e data certa requerem a intervenção do Estado, tomando as formas de impôsto do sêlo e de registro (Ibidem, pág. 60).

Mas se é fora de dúvida que razões de ordem pública, ou social abrem exceção ao princípio da generalidade do impôsto, ou da economia tributária isentando temporàriamente e até, como prêmio de construção proprietários de imóveis, com o fim de estimular o desenvolvimento de fortuna imobiliária (ob. cit., pág. 66), não é menos indubitável que se a isenção apenas se limita, como na espécie, aos impostos que gravam a construção, êsse fator nada tem a ver com o sêlo.

O sêlo observa Dalloz, é impôsto sôbre todos os papéis (entre nós também o denomina Sêlo do Papel o art. 1.º do decreto-lei n.º 4.655, de 3-9-27) destinados aos atos civis e judiciários, e possui, por seu caráter especial, a particularidade de independer do cumprimento ou não da convenção sôbre que recai, pois sua própria anulação não destrói a materialidade do escrito, "n'affectant pas sa forme exterieure, seuls base de la perception".

A lição de Bonnard (*Droit Public*, pág. 377) ao tratar dos impostos do Estado, não é menos eloqüente.

O impôsto indireto, explica, é o que tem por fato gerador ato material ou jurídico e como elemento de determinação do montante a natureza do ato e as qualidades ou valores que êle visa.

Do aspecto jurídico o fato gerador constitui uma ato condição ou um fato condição que permite ao agente competente exercer a competência no objetivo de criar a dívida do impôsto.

E termina: "Les droits de timbre sont en principe, des impôts que ond pour fait générateur la redaction des écrits qui constantent des actes juridiques et aussi des écrits que peuvent être produts en justice et y faire foi".

A possibilidade de gravar o sêlo as construções, que seria a hipótese da sua isenção no decreto-lei n.º 6.761: "isenção do pagamento dos impostos federais, estaduais e municipais que gravarem as respectivas construções", nunca pareceu tão longínqua à luz dos conceitos transcritos.

Êsse impôsto, de que a lei teria isento as construções de hotéis, absolutamente não as grava, não podendo, portanto, estar incluído na isenção.

O argumento de que se relacionam com as construções, as transações e atos a que alude a consulta e portanto o sêlo que sôbre elas, dessa forma, incidirá, é menos concludente e lógico.

Para admití-lo seria mister, contra a boa hermenêutica, considerar ociosas as palavras da lei que teria necessidade de limitar a isenção dos impostos que gravam as construções, uma vez que se o favor fôsse ilimitado, abrangendo qualquer espécie de impôsto, ela, certamente, não empregaria, o restritivo que empregou, e que dá a entender a existência de impostos de que as construções não estão isentas.

Com efeito se é de isentá-las do impôsto do sêlo, que recai sôbre atos e sua forma, sòmente porque êsses atos podem interessar-lhes e, dessa maneira as gravar, quando selados, então seria o caso de não fazer a lei a restrição aos impostos *que gravarem as construções*, porquanto, em última análise, todos os impostos possíveis são suscetíveis de a gravar. Amanhã requererão os hoteleiros até isenção do impôsto de consumo.

Parece, pois, fora de dúvida, que dentro da exegese compatível com o problema de isenção fiscal, matéria sàbiamente *stricti juris* e portanto insuscetível de interpretação por analogia, paridade ou extensão, o texto legal não oferece a transparência que lhe empresta o consultante e lhe reconhece a Recebedoria.

O sêlo devido em qualquer dos atos ou contratos indicados na consulta, jamais, gravará realmente em sentido técnico legal a construção a que se refere a lei.

Admití-lo implicaria em reconhecer igualmente isenção do tributo, durante 10 anos, sôbre tôdas as operações atinentes ao comércio dos hotéis, que, anàlogamente às construções, poderão ser atingidos pelo sêlo, dêle devendo, em boa lógica, ser também isentos, livres, que igualmente estão, de todos os impostos "que incidirem sôbre êsse ramo de negócio".

O sêlo, sabemo-lo todos, não grava nem o comércio, nem construção, grava atos especificados em lei.

Se êles dizem respeito, ou interessam direta ou indiretamente a uma e outra coisa disso não cogita a lei que, em hipótese alguma, pode alterar ao tributo sua autêntica e legítima natureza jurídico-fiscal.

Se a isenção do sêlo nas construções, como verdadeira condição impossível, não seria realizável nem como a redação da lei, "isenção de todos os impostos", pois o sêlo, não as gravando, continuaria excluído, muitíssimo menos poderá realizar-se com a cláusula restritiva dos impostos sôbre as construções; "isenção do pagamento dos impostos federais, estaduais e munici-

pais que gravarem as respectivas construções".

A restrição ali não está para darnos o direito de extender ou ampliar as isenções, e sim para definí-las, limitando-as aos impostos que realmente gravam as construções.

Não existe na concessão sentido universal, quanto aos impostos de que isenta as construções, pois se as quisesse de fato isentar de todos os tributos, inclusive do sêlo, embora a elas êle não se aplique, bastaria ter preceituado, eliminando a cláusula relativa — *que as gravarem:*

"É concedida às construções de que trata esta lei isenção do pagamento dos impostos ou de todos os impostos federais, estaduais e municipais."

Seria assim temeridade afirmar que o contrato de compra e venda dos terrenos onde seria construído o hotel, o pacto adjeto da hipoteca para o empréstimo na Caixa Econômica, ou mesmo o contrato de construção da obra, estejam pela lei em estudo, isentos de sêlo, que do contrário, gravaria as construções.

O que êle grava são as obrigações, os atos representativos das declarações da vontade dêsses documentos.

Seu destino ulterior não importa em tributo, nem o destino nem a validade jurídica. Daí a irrestitutibilidade absoluta do impôsto do sêlo, pois não lhe abrem, a rigor, exceção, as hipóteses do art. 102 e parágrafo único, do art. 3.º da lei vigente.

O próprio sêlo dos contratos de construção (Tab. decreto-lei n.º 4.655, art. 40) não as grava diretamente, o que vale dizer nelas não incide.

Incide no ato de convencioná-la, o que é diferente pois é perfeitamente possível que as convenções não se realizem, continuando devido o sêlo.

Falta, pois, a qualquer dos elementos sujeitos à consulta sôbre a isenção do sêlo nos têrmos do decreto-lei n.º 6.761, a objetividade própria a ser considerado *construção* gravada dêsse impôsto.

Não havendo no contrato de construção gravação dela e sim do ato que a estipula e sem o qual aliás ela não existe, não há como considerar dos contratos a que alude a consulta. Se a lei em princípio é manca e defeituosa, não deixa de ser suficientemente clara na definição dos impostos que isenta aos hotéis, isto é, *os que gravarem* as respectivas construções.

A individualidade fiscal do impôsto do sêlo destaca-o singularmente.

Por ela se explica porque, em verdade, o sêlo do contrato de construção não grava a construção, como poderia parecer. Grava o ato material e jurídico de sua pactuação. Contrato de construção não é construção. Esta, em si mesmo, não é objeto de tributação do sêlo.

O contrato pode existir e a construção não se realizar. E que garantia oferecem os que, não tendo pago sêlo no contrato deixam de construir os hotéis?

Dessa eventualidade é que resguarda o tributo, com sua peculiaridade de atingir os atos, absolutamente alheio às conseqüências.

Êle colhe as vontades em sua manifestação imediata, indiferente aos resultados.

Aliás, admitido mesmo o caráter de futuridade simples da expressão verbal da lei em vez da que seria mais lógica — *tiverem construído* — sòmente estarão isentos de impostos "que gravarem as construções dos hotéis" os que os construírem no prazo de 5 anos e não os que lhes estejam contratando a construção, pois se esta não fôr executada duplo será o prejuízo do Estado, que ficará sem os hotéis e sem o direito do sêlo dos contratos.

Esta a razão porque reputo, em princípio, embora clara, não excluir o sêlo das suas isenções.

Estou que até mesmo incluído expressamente não resolveria a questão, uma vez que, não recaindo êsse impôsto sôbre as construções, inoperante e inócuo seria o preceito que dêle as isentasse. Pode a lei tudo fazer menos alterar a substância e a realidade às coisas.

Para que o sêlo não atingisse tudo quanto indiretamente pode interessar às construções, inclusive os atos, orçamentos e papéis a elas referentes, mister seria à lei prescrever, como tantas vêzes tem feito em casos análogos.

"Ficam isentos do impôsto do sêlo todos os atos, documentos e papéis relativos às construções."

Fora disso, a confusão é inevitável, e só a exegese compete revelar o direito que existe sempre no texto mais confuso da lei.

Felizmente, vai prevalecendo a tendência de reduzir ao mínimo as isenções fiscais, como já acontece nas últimas constituições, em que até os concessionários de serviços públicos só gozam da imunidade tributária, se "estabelecida pelo poder competente, quando a União a instituir, em lei especial relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interêsse comum" (Constituição Federal, art. 31, e, parágrafo único).

As disposições legais que imunizam ou isentam de impostos interpretam-se estritamente e não cabe qualquer invocação de eqüidade (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de* 1946, art. 31).

As leis, entretanto, continuam lamentàvelmente, a pecar pela obscuridade, dificultando até essas interpretações estritas.

Em face do exposto:

Acordam os membros do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade dar provimento ao recurso *ex-officio*.

Primeiro Conselho de Contribuintes, em 5 de dezembro de 1947. — *Miguel Lins*, Presidente. — *Henrique Lagden*, Relator designado.

Visto. — *Tito Rezende*, Representante da Fazenda Pública. Vencidos o relator Ari Palmeiro e os Conselheiros Fritz Weber e Alberto Guimarães.