IMPÔSTO DO SÊLO — CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

— No contrato de construção por administração o impôsto do sêlo incide sôbre o valor da remuneração paga ao construtor.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACÓRDÃO

Para a selagem devida, à Recebedoria do Distrito Federal submeteu Sul América — Companhia Nacional de Seguros de Vida — o contrato de fôlhas, celebrado com a Companhia Construtora Pederneiras S. A., em que a esta é atribuído o encargo de fiscalizar a construção de um edifício, pretendendo fôsse cobrado o sêlo sôbre o montante das remunerações devidas pela administração da obra.

Entendeu, porém, a Recebedoria que o contrato deveria pagar sêlo sôbre o custo total da construção, já que se enquadra no art. 40 da Tabela da Lei do Sêlo, que taxa, sem distinguir, os contratos de construção.

Sobe recurso, preenchidas as formalidades legais.

E' o relatório.

Apresentou a recorrente um contrato, tìpicamente de locação de serviços, em que, como proprietária, fornece todos os materiais, consistindo a obrigação da Companhia Construtora Pederneiras, locadora, ùnicamente, na prestação de seus serviços técnicos e profissionais, para a construção, *sob o regime de administração*, de um edifício, de acôrdo com o estipulado na cláusula primeira.

Na forma do convencionado na cláusula segunda, correrão por conta da pro-

prietária, tôdas as despesas com materiais, mão de obra, andaimes, ferramentas, máquinas, ligações, licenças e impostos, desenhos, seguros e as demais decorrentes das leis sociais.

À construtora cabe apenas as despesas provenientes da direção técnica e administrativa da obra (cláusula V), que são enumerados pela forma seguinte:

a) a organização e direção geral da obra;

b) a elaboração das relações para tomadas de preços dos materiais;

c) a obtenção, de acôrdo com a proprietária, de preços para as empreitadas de mão de obra;

d) a realização, de acôrdo com a proprietária, das concorrências para as empreitadas globais;

e) a direção, contrôle e medição dos serviços feitos por empreitadas de mão de obra;

f) a direção dos serviços executados por hora;

g) a conferência das faturas de fornecimento de materiais;

h) a direção, o contrôle e medição dos serviços feitos por empreitadas globais;

i) a mais efetiva colaboração com os arquitetos do edifício.

Em conseqüência, foi estipulado na cláusula VI que: "Como única remuneração por todos os serviços que por fôrça dêste contrato se obriga a prestar à proprietária, receberá a Construtora os honorários de 12% sôbre o custo total da obra, compreendidas nesse custo tôdas as despesas da construção, excetuados apenas os honorários do arquiteto e o custo das máquinas e equipamentos de ar condicionado ou instalações semelhantes que, porventura, venham a ser feitas no edifício. Para os efeitos fiscais os honorários da Construtora são estimados em Cr$...".

Vê-se, assim, que a Companhia Construtora Pederneiras, como remuneração pelos serviços prestados, terá direito sòmente a uma percentagem de 12% sôbre o valor das obras, e até o máximo de Cr$...

Os materiais, porém, são pagos pela proprietária, conforme se estipulou na cláusula segunda, sendo a percentagem, a que tem direito a construtora, remuneração líquida, de seus serviços.

Entendeu, porém, o Serviço de Preparo da Arrecadação, que êste contrato deveria pagar sêlo sôbre o custo total da construção, já que se enquadra no art. 40 da Tabela da Lei do Sêlo, que taxa sem distinguir os contratos de construção.

A recorrente apresentou, então, uma petição em que solicitava ao Diretor da Recebedoria fôsse retificado o cálculo efetuado, de vez que:

a) o contrato apresentado à selagem é de locação de serviços;

b) *o valor do contrato* sôbre o qual se deve calcular o sêlo, ainda que seja *considerado como contrato de construção* (art. 40 da Tabela) é o da remuneração do construtor, já que não há, de parte do mesmo, fornecimento de materiais.

O Sr. Diretor da Recebedoria, porém, manteve o despacho do Serviço de Preparo da Arrecadação, e dessa decisão é que agora sobe recurso a êste Conselho.

Por suas características de fls., o contrato apresentado à selagem por verba fiscal, é um simples contrato de locação de serviços, atenta à natureza das obrigações assumidas pela Companhia Construtora Pederneiras, algumas das quais já foram de início transcritas.

Se o locador fôsse pessoa física, nenhum sêlo seria devido. Como, porém, se trata de pessoa jurídica, não tem lugar tal isenção, motivo pelo qual a Sul América requereu o pagamento do sêlo por verba.

Mas, se formos considerar o contrato como de construção, sendo idêntica a taxação (Cr$ 5,00 por mil cruzeiros), não haverá maior interêsse nessa indagação, pois idêntica será a solução.

A controvérsia, assim, *consistirá em saber qual o valor do contrato*, já que *sôbre êste é que será cobrado o sêlo.*

O art. 40 da Tabela, de fato, não distingue o contrato de construção por ad-

ministração, da construção por empreitada, sujeitando-se ao mesmo sêlo — Cr$ 5,00 por mil cruzeiros.

Todavia, *esta taxa incide sôbre o valor do contrato* (art. 40 das Normas Gerais), *e o valor do contrato* é evidente, *varia conforme se trate de empreitada ou de construção por administração.*

Na empreitada, em que o construtor fornece os materiais, o valor dêstes é levado em conta; ao contrário, porém, *na construção por administração, o valor do contrato é o da remuneração.*

Nesse sentido, aliás, tem se pronunciado êste Conselho. Assim, no acórdão n.º 12.416, publicado na *Revista Fiscal* de 1941, sob n.º 449, à pág. 136, declarou:

"Considerando que a matéria é regida pelo n.º 21 da Tabela A, do Regulamento do Sêlo, no qual expressamente se declara que o sêlo proporcional nos contratos de construção "quando por administração será cobrado nas quitações parciais, enquanto que quando fôr empreitada o será pelo valor total ajustado;

Considerando que o contrato em estudo é, *sem dúvida, de construção por administração,* de vez que o construtor entra apenas com sua administração, pela qual, conforme a cláusula VI, receberá 8% *sôbre o custo efetivo das obras, percentagem esta que pela cláusula VII ficará limitada ao orçamento de Rs.* 17:966$000;

Considerando que, em sendo assim, o sêlo proporcional ao n.º 21 da Tabela A, do Regulamento citado, só pode ser cobrado nas quitações parciais.

Considerando que êste dispositivo se harmoniza perfeitamente com o art. 15 do Regulamento, porque *estabelecendo êste como norma geral, que o impôsto proporcional será de administração o valor sòmente pode ser o cômputo total das vantagens auferidas pelo administrador;*

Acordam os membros do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, para mandar cancelar o auto de infração".

Êsse acórdão, proferido na vigência do decreto-lei n.º 1.137, de 1936, continua a ter inteiro valor, pois, o art. 40, das Normas Gerais da atual Lei do Sêlo, coincide com o art. 15 do decreto-lei número 1.137, que diz o que se entende por valor do contrato, e no caso, o que torna necessário, como foi dito, é saber como se determina o valor de um contrato de construção por administração.

A atual Lei do Sêlo, sem distinguir, engloba tudo sob a rubrica "contrato de construção", sendo o sêlo sempre devido no próprio contrato.

Qual o valor do contrato, porém, sôbre o qual incide o sêlo?

Tanto na vigência da atual Lei do Sêlo (art. 40 das Normas Gerais), como do decreto n.º 1.137 (art. 15), sob o qual foi proferido o acórdão acima citado, é necessário distinguir as hipóteses, pois, o valor do contrato terá que variar, e foi o que fêz a mencionada decisão.

Nessa parte, a doutrina do acórdão n.º 12.416, continua, pois, a ter inteira aplicação, já que o art. 40 das Normas Gerais, como foi dito, coincide com o art. 15 do decreto n.º 1.137, e não há, no art. 40 da Tabela, da lei atual, dispositivo algum que ordene seja cobrado o sêlo, nos contratos de construção por administração, sôbre o valor da obra.

A lei apenas estabelece que o sêlo será calculado sôbre o valor do contrato, *e no contrato de construção por administração,* o valor é o da remuneração do construtor.

Posteriormente à decisão acima citada, por diversas vêzes, êste Conselho reafirmou a mesma tese, fazendo incidir o sêlo, *nos contratos de construção por administração, sôbre o valor da remuneração* paga ao construtor, que será, em última análise, *o valor do contrato.*

Assim, já na vigência do decreto-lei n.º 4.655, de 1942, pelo acórdão número 21.470, publicado na *Revista Fiscal,* ano de 1947, sob o n.º 222, foi proclamado conforme a ementa, que:

"Em contrato de obras celebrado com o Estado por Administração, o sêlo é

devido, sendo pago, pelo contratante, sôbre o valor da Administração".

E acrescenta o acórdão:

"Considerando que o impôsto deve ser pago sôbre o valor da administração, por ter sido o material fornecido pelo próprio Estado, conforme comprovam as faturas apensas às fls.".

Ainda mais, na mesma *Revista Fiscal* de 1947, sob n.º 397, consta outro acórdão onde é feita a distinção nítida entre a construção por administração e a por empreitada, pelo efeito da incidência do sêlo, havendo êste Conselho concluído pela cobrança do sêlo apenas sôbre a remuneração do construtor, por se tratar de construção por administração. E' também o que foi reafirmado no recurso n.º 21.872, conforme acórdão publicado no volume IV, da *Revista de Direito Imobiliário*, à pág. n.º 284, sendo sua ementa peremptória, ao afirmar:

"Contratos de construção por administração. *O sêlo é devido sôbre o valor real da obrigação assumida*".

Mais claro, ainda, é o acórdão, em sua fundamentação, quando, para concluir pelo pagamento do sêlo sôbre o valor, apenas, da remuneração do construtor, declara:

"Considerando que *o fato da lei apenas classificar, de forma genérica os contratos de construção, não implica em julgar-se que não possam ser levadas em conta as diversas modalidades dêsses contratos*, pois se assim fôsse, a legislação tributária explìcitamente divorciada da legislação geral do país, o que não é concebível;

Considerando que o decreto-lei que regulamenta na incidência do impôsto do sêlo cogita da existência e da penalidade tributaria dos contratos de construção por administração, tanto que na nota 3.ª do art. 40 da Tabela, isenta do pagamento do impôsto o contrato de empreitada quando o empreiteiro, pessoa física, apenas fornece o próprio trabalho;

Considerando que o sêlo proporcional, conforme determina o art. 40 das Normas Gerais da Lei do Sêlo, *deve ser calculado sôbre o valor do contrato ou papel;*

Considerando que o valor do papel é, necessàriamente, *o da obrigação assumida*, e que seria ferir os fundamentos éticos da legislação fiscal tributar-se mais do que é devido como atribuir-se ao contrato valor tributável superior ao que corresponde realmente à obrigação;

Considerando que, *no caso em lide, o valor da obrigação é o relativo às remunerações dos serviços do construtor, e que sòmente sôbre as importâncias pagas, a êste título, deve incidir o impôsto*".

Por outro lado, êsse entendimento foi também endossado pelo Judiciário, como resulta da decisão do Juiz da Terceira Vara da Fazenda Pública, em mandado de segurança impetrado por Eternit do Brasil Cimento Amianto S. A., e publicado no *Diário da Justiça* de 21-7-49, pág. 5.986, que assim se pronunciou sôbre a matéria:

"Dêsse documento se infere a existência dum contrato, êste registrado sob n.º 6.471, do Livro 9, fls. 6, tendo a multa e outras sanções sido aplicadas, uma vez que o Primeiro Conselho de Contribuintes acordou em que "o texto da lei atual (art. 40 da Tabela) que deve reger a matéria, não considera qualquer distinção entre os contratos por empreitada ou por administração".

Isto, no entanto, em 1946, pois já, em 1948, o mesmo Conselho, modificou a sua jurisprudência, para distinguir o contrato de construção por empreitada do de simples administração...

"No caso em julgamento, *há um contrato de simples administração, o impôsto do sêlo de papel incide apenas sôbre o valor da obrigação, isto é, sòmente sôbre as importâncias pagas relativameite às remunerações dos serviços do construtor*".

Neste sentido e com argumentos incisivos, é que ùltimamente tem se orientado o Primeiro Conselho de Contribuintes, sendo mesmo incompatível a tese sustentada no acórdão ao recurso nú-

mero 21.872, publicado no apenso ao n.º 46, do *Diário Oficial* (Seção IV) de 21 de fevereiro do corrente ano".

Isto pôsto, e

Considerando que sendo o contrato de fls. um contrato de construção por administração, seu valor para efeito de selagem é o da remuneração do construtor:

Acordam os membros do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Primeiro Conselho de Contribuintes, em 25 de julho de 1952. — *Ibsen De Rossi*, Presidente. — *Érico Lima da Veiga*, Relator.

Visto: *Moacir Araújo Pereira*, Representante da Fazenda Pública.