IMPÔSTO DO SÊLO — ISENÇÃO — CONTRATO COM O ESTADO

— Está isento do impôsto do sêlo o contrato de empreitada celebrado com o Estado.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

Cia. Construtora Nacional S. A. *versus* União Federal
Apelação cível n.º 445 — Relator: Sr. Ministro
ELMANO CRUZ

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de apelação cível n.º 445, da Bahia, em que é apelante a Cia. Construtora Nacional S. A., e apelada a Fazenda Nacional:

Acordam os Juízes da 2.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, por maioria de votos, em dar provimento à apelação interposta, para o fim de reformar a sentença apelada, tudo nos têrmos dos votos constantes das notas taquigráficas em anexo e que dêste ficam fazendo parte integrante. Custas *ex-lege*.

Rio, 27 de maio de 1953. — *Ábner de Vasconcelos*, Presidente. — *Elmano Cruz*, Relator designado.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro João José de Queirós — A Cia. Construtora Nacional S. A. assinou um têrmo de contrato de empreitada com o Estado da Bahia, para a construção do Pavilhão Central da Escola Agronômica daquele Estado. Não tendo pago o sêlo referente àquele ato, foi-lhe imposta, em grau de recurso, pelo Ministro da Fazenda, que restabeleceu a decisão do Delegado Fiscal, a multa prevista no então vigente Regulamento do sêlo (Decreto n.º 1.137, de 7-10-1936). Visando anular o auto de infração de que resultou aquela decisão administrativa, propôs a Cia. Construtora, contra a União Federal, ação ordinária que, após curso regular, foi julgada improcedente pelo juiz Francisco Leonardo da Silva Lessa (fls. 39 a 41).

Inconformada, apelou a autora, com as seguintes razões (lê, a fls. 46-47).

A apelada ofereceu as alegações que se lêm a fls. 50-52. São as seguintes: (lê, a fls. indicadas).

Os autos estiveram inicialmente no Supremo Tribunal Federal. Remetidos por êste Tribunal, a douta Subprocuradoria Geral, a fls. 68, opinou pela confirmação do julgado.

E' o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro João José de Queirós (Relator) — Nego provimento ao recurso, Sr. Presidente. Adoto, como fundamento do meu voto, as considerações aduzidas pelo então Procurador Geral da República, Prof. Temístocles Brandão Cavalcânti, ao opinar sôbre o recurso:

"A tese aqui em debate nestes autos é a seguinte:

Estarão isentos de sêlo federal os contratos de obras públicas concluídos entre os Estados ou os Municípios e firmas particulares?

Funda-se a isenção no disposto no art. 35, letras *a* e *b* do Regulamento do sêlo (Decreto n.º 1.137, de 7 de outubro de 1936) — *verbis*:

"São isentos do impôsto do sêlo do papel:

a) atos administrativos dos Estados e Municípios expedidos pelas respectivas autoridades;

b) atos ou negócios de sua economia, assim considerados os de interêsse imediato ou direto dos Estados e Municípios".

As Constituições de 1891, 1934, 1937 também dispunham: A de 1891: Art. 10 — "E' proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União e recìprocamente".

A de 1934 — "Art. 17 — X... 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".

A de 1937: "Art. 32 — É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

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

A incidência fiscal verificou-se, já sob o regime desta última constituição, cujos preceitos são de aplicação imediata.

Por outro lado, as expressões enconcontradas na lei do sêlo — negócios de sua *economia — atos emanados do seu Govêrno* coincidem com o que dispõe o texto constitucional (Art. 20 — I, *c* e 23, I, *g*), quando determina a esfera tributária da União e dos Estados e que vem desde as Constituições de 1891 (art. 9.º, § 1.º, n.º 1) e de 1934 (artigos 6.º, I, letra *c*, art. 8.º, letra *b*).

A significação dêsses têrmos já foi objeto de numerosas divergências (ver João Barbalho, *Comentários à Constituição*, pág. 38; C. Maximiliano, *Comentários à Constituição*, pág. 205; Aurelino Leal, *Teoria e Prática da Constituição*, pág. 137; Veiga Filho, *Manual de Ciências e Finanças*, pág. 181; Viveiros de Castro, *Tratado dos Impostos*, pág. 364; Lei n.º 585, de 31 de julho de 1899).

Ora, os aludidos dispositivos Constitucionais legais, só se referem aos atos e negócios peculiares aos Estados, compreendidos em sua esfera peculiar e privativa de ação, regulados por lei estadual e não àqueles subordinados à legislação substantiva e à competência normativa da União.

E' preciso, portanto, distinguir os atos praticados diretamente pelas entidades públicas como negócio de sua própria economia, dos outros praticados pelos concessionários de serviços públicos no exercício de funções delegadas do Estado; ou por entidades que executam obras públicas em virtude de contrato.

Não há como cofundir as duas modalidades de atos administrativos.

Os primeiros e expressamente mencionados na lei, são atos de autoridade, de economia própria e peculiar ao Estado, de seu interêsse imediato e direto. São serviços próprios do poder público, de execução direta e que não podem ser delegados nem atribuídos a terceiros.

Os outros são executados por entidades privadas por concessão, delegação ou contrato, mas com fim comercial, com objeto de lucro, emprêgo de capital.

Se existe nestes casos, interêsse do Estado na execução do serviço ou obra pública, êste interêsse, porém, pode subsistir mesmo sem exonerar o particular

do pagamento dos selos e outros ônus fiscais que recaem sôbre a generalidade dos indivíduos. E' preciso, além do mais, não confundir os concessionários com os meros contratantes, porque se naqueles existe uma profunda identificação dos seus próprios serviços com os do Estado, quanto aos fins, no caso dos contratantes, não há esta identidade, esta confusão.

De qualquer maneira, porém, tratando-se de concessionários ou de contratantes, a isenção deve ser sempre expressa e aplicada *strictis juris*, sem possibilidade de interpretação extensiva da cláusula de isenção fiscal.

E' o que ocorre nos autos. A letra da lei, interpretada em seus devidos têrmos, não admite extensão, só se refere aos *negócios da própria economia do Estado, atos expedidos pelos respectivos Governos.*

A modificação verificada na jurisprudência americana atingiu precisamente esta zona intermediária entre a execução direta e a iniciativa privada, que abrange as formas de delegação ou de descentralização administrativa, definida principalmente pelas públicas corporativas.

E a orientação não foi no sentido da imunidade fiscal, como bem observou Freund (*Standards of American Legislations*, pág. 279); Erik Erikson (*The Supreme Court and the new deal*, página 116); Llienthal e Marquis (*The conduct of business entreprises by the federal Government*, in Howard Law Review, vol. LIV, pág. 596).

Também podem ser mencionadas decisões que vieram, de alguma forma, alterar o *leading case* Mac Culloch — V. — Maryland, como Herveding — V. — Gerhardt —; Graves — V. New York —; Rogers — V. — Graves; — Allen Colletor of International Resume — V. — Regents of the University Sistem of Georgia.

Não há, evidentemente, como em tal assunto, adotar uma solução muito rígida, sem o risco de cobrir com a imunidade fiscal tôda sorte de relações em que interessem o Estado, o que acarretaria com a dilatação da esfera de sua atividade, a própria segurança financeira do Estado.

O que a lei prevê, e neste sentido já se vem firmando a jurisprudência, como se vê da decisão junta aos autos, é a imunidade daqueles atos que interessam essencialmente à atividade própria do Estado; e não os contratos realizados na esfera da gestão administrativa.

A jurisprudência administrativa que, mesmo sob o regime do Decreto número 3.564, de 1900, por vêzes concedeu certas isenções aos Estados, vem se firmando em sentido oposto, reagindo contra as isenções que não tenham amparo dos têrmos restritos da lei (ver Sá Filho, *Estudos de Direito Fiscal*, n.º 27)".

Sr. Presidente, fazendo minhas as considerações do parecer que acabo de ler, nego provimento ao recurso, para manter a decisão apelada por sua conclusão.

VOTO

O Sr. Ministro Alfredo Bernardes (Revisor) — A Companhia Construtora Nacional S. A. firmou com o Estado da Bahia, em 16 de abril de 1940, um contrato de empreitada para construir, por conta daquele Estado, o pavilhão central da Escola Agronômica da Bahia, pelo preço total de Cr$ 1.820.000,00. O contrato não pagou sêlo federal, por isso, em 20 de julho daquele mesmo ano, foi lavrado auto de infração, envolvendo como infratores a referida Companhia e outros.

Julgado procedente o dito auto, a Companhia Nacional S. A. recorreu para o 1.º Conselho de Contribuintes, que lhe deu ganho de causa, por considerá-la isenta do pagamento, *ex-vi* do disposto no art. 35 do Decreto n.º 1.137, de 7 de outubro de 1936. Houve, porém, recurso para o Sr. Ministro da Fazenda que, conhecendo dêle, deu-lhe provimento para restabelecer a decisão de primeira instância. Para anular a referida decisão é que intenta a autora, Companhia Construtora Nacional S. A., a

presente demanda, depois de feito o depósito da importância exigida, relativa ao impôsto e multa. O Dr. Juiz *a quo* julgou improcedente a ação, por entender ter havido desobediência à lei com o não selar a autora o contrato em questão, visto não ampará-la a isenção do art. 35, do Regulamento baixado com o Decreto n.º 1.137, de 7 de outubro de 1936.

Dessa sentença houve apelação tempestiva.

Dou provimento ao apêlo.

O art. 12, letra *b*, da Lei n.º 202, de 1936, e art. 35, letra *b*, do Regulamento anexo ao Decreto n.º 1.137, de 1936, rezam:

"São isentos do impôsto do sêlo no papel:

B) Atos ou negócios de sua economia (do Estado), assim considerados os de interêsse imediato e direto dos Estados ou Municípios".

Como se vê, o texto transcrito isenta de impôsto de sêlo no papel os atos ou negócios de economia do Estado e Municípios, de interêsse imediato ou direto. Portanto, isentado do sêlo o "ato ou negócio" e não apenas a pessoa do Estado, não há negar-se à autora a isenção reclamada, desde que é indiscutível que o contrato em questão, feito diretamente entre o empreiteiro e o Estado para construção de escola agronômica, é ato de imediato interêsse do Estado, incluindo-se, por conseguinte, na isenção de que cogita o art. 35, letra *b*, citado.

Dou, assim, provimento ao recurso, para julgar procedente a ação.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Adiado o julgamento por ter pedido vista o Sr. Ministro Elmano Cruz, depois dos votos do Sr. Ministro Relator negando provimento à apelação e o Senhor Ministro Revisor dando-o. Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos.

VOTO

O Sr. Ministro Elmano Cruz — A Companhia Construtora Nacional, propôs ação ordinária contra a União Federal, para ver-se dispensada do recolhimento do impôsto e multa julgados devidos pelo Sr. Ministro da Fazenda, em reforma de acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes e relativo ao impôsto do sêlo do papel cobrado ao tempo por fôrça da Lei n.º 202 e Decreto n.º 1.137, de outubro de 1936.

Sustentou a autora que não está sujeita a qualquer pagamento, por isso que, sendo o ato sôbre o qual incide o impôsto do sêlo do papel, do interêsse imediato do Estado (construção de um pavilhão), estaria o mesmo ato isento da taxação federal (sêlo do papel).

A questão foi resolvida em primeira instância, desfavoràvelmente à autora, daí o apêlo para êste Tribunal.

Dou provimento ao recurso para ter como procedente a ação. O contrato em questão foi assinado com o Govêrno do Estado da Bahia e aprovado por decreto do interventor federal de então (Decreto n.º 11.623, de 16 de abril de 1949).

O interêsse imediato do Estado, está, pois, demonstrado na espécie, pela corporização do pactuado em um decreto executivo expedido pelo então interventor federal do Estado da Bahia.

Não há dúvida que nos contratos de empreitada, o sêlo que devido fôr deverá ser pago pelo empreiteiro, pois a *locatio oneris*, não é senão a locação de serviços, com fornecimento de material pelo locador, embora na empreitada possa haver também simples locação de serviços, mas esta não é a regra, chama-se assim contrato de administração.

Na espécie, o locador seria a Companhia Construtora Nacional, autora da ação, e a ela incumbiria, no contrato entre partes privadas, o pagamento do sêlo, que na realidade seria pago a final pela outra parte, por incluído no preço da convenção.

Sendo, porém, o Estado da Bahia o outro contratante, e do seu imediato interêsse o ato celebrado, a autora esta-

ria isenta do pagamento do tributo federal incidente, genèricamente sôbre tais atos, inda porque, quem iria pagar o tributo, indiretamente, seria o Estado, pois a empreiteira incluiria no preço da empreitada o dispendido com o sêlo do contrato.

Observe-se, ainda, que, quanto à multa (mesmo se devido o impôsto) a exigência é completamente absurda, pois sendo o contrato celebrado perante repartição pública, estaria excluída por completo a presunção de má fé e dispensada qualquer multa, estando a parte sujeita ao pagamento do impôsto simples.

Dou, pois, provimento ao recurso, para ter como procedente a ação.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Por maioria deu-se provimento à apelação, contra o voto do Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Excelentíssimo Sr. Ministro Ábner de Vasconcelos.