IMPÔSTO DO SÊLO — ISENÇÃO EM FAVOR DAS AUTARQUIAS

— A isenção do impôsto do sêlo, em favor das autarquias, abrange os instrumentos de atos jurídicos em que intervenham como parte contratante.

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

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Requerente: Rui Coutinho

Recurso de mandado de segurança n.º 5.948 — Relator: Sr. Ministro RIBEIRO DA COSTA

ACÓRDÃO

Relatados êstes autos de recurso de mandado de segurança n.º 5.948, do Distrito Federal, requerente: Rui Coutinho, recorrida: União Federal.

Acorda o Supremo Tribunal Federal, em sessão plena, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos têrmos das notas taquigráficas anexas.

Rio, 14 de novembro de 1958. — *Orosimbo Nonato*, Presidente. — *Álvaro Moutinho Ribeiro da Costa*, Relator designado.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada — O Tribunal de Recursos, por maioria de votos, confirmou a sentença seguinte:

"Vistos, etc.

Rui Coutinho impetra segurança contra ato do Diretor da Recebedoria do Distrito Federal, que lhe exige impôsto de sêlo de transação que realizou com a Caixa Econômica Federal do Rio de Janeiro. Sustenta que a base legal da exigência é o § 3.º do art. 2.º do Decreto n.º 32.392, de 1953; mas que êsse dispositivo fere, frontalmente, o art. 15, § 5.º, da Constituição; que a Caixa Econômica é verdadeira autarquia e se confunde com a União Federal; assim, não só tem imunidade fiscal, como também o têm todos os atos e instrumentos de que participa. Daí o seu direito líquido e certo violado pelos atos malsinados e que têm lastro em decisões que cita. Informações a fls. 23, em que se faz um histórico do procedimento fiscal incriminado e se lhe sustenta a legalidade sob a argüição de não ter a Caixa imunidade fiscal, que há necesidade de lei especial para que ela exista e que há decisões que sustentam a tese. Ofício do M.P. a fls. 27-v.

O que tudo visto e examinado.

A imunidade fiscal do Estado é uma resultante necessária da própria finalidade e razão de ser do impôsto ou gravame federal. Visa êle atender às necessidades econômicas da manutenção dos serviços do Estado, logo seria inócuo e absurdo que o Estado se auto-impusesse gravames, nos atos que pratica, gravames destinados a manter-se e a manter seus próprios serviços. As autarquias são serviços públicos descentralizados, com destaque de patrimônio estatal e administração autônoma dêsse patrimônio. Tributar-se serviços e atos das autarquias seria gravar os próprios serviços do Estado; malgrado estejam êles sob administração autônoma, não perdem as características de serviço público, destinado a prover as necessidades do próprio Estado. A razão, pois, que informa a imunidade fiscal do Estado, é a mesma que dita a medida para os órgãos autárquicos ou parestatais. *Ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.* Reconhece-se, na hipótese, que a Caixa Econômica tem imunidade fiscal, tanto que se desloca o ônus fiscal para o impetrante e as demais partes do instrumento taxado

(fls. 25). Assim o que está em discussão é saber-se se incide o § 5.º do art. 15 da Constituição só com relação a uma das partes do instrumento, ficando as demais vinculadas ao gravame.

Literalmente, razão tem o impetrante. Diz a lei maior que não incidem impostos da competência tributária da União sôbre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal quando forem partes a União e por via de conseqüência as autarquias federais, como órgãos que são da Administração (fls. 25). O Tributo do sêlo incide segundo o princípio documental, é pago pelo continente do ato que se encerra no instrumento a título da proteção legal do Estado conferida à transação que noticia. Assim, se se declara imune o instrumento de que participa a União, parece à primeira vista, que não há como tributar o atopapel em relação às demais partes. A exegese puramente literal da lei é, no entanto, a menos indicada à sua aplicação; há que utilizar outros processos interpretativos para que, afinal, se possa chegar ao verdadeiro sentido da norma. Daí, pois, se é legítima a imunidade fiscal de parte Estado, não há fomento de direito para a imunidade da parte-privada. Máxime quando a transação não diz respeito a negócios da economia estatal, nem tenha qualquer interêsse econômico de ordem pública do Estado. Trata-se de uma transação bancária, de que o Estado, eventualmente, participa por uma autarquia federal, no exercício de uma atividade só, remotamente, do interêsse do Estado. A norma legal do art. 2.º, § 3.º, da vigente Lei do Sêlo (Decreto n.º 32.392, de 1953), não se atrita com o § 5.º do art. 15 da Constituição. Não ofende a imunidade fiscal da União ou da autarquia; apenas define a quem cabe a responsabilidade do ônus fiscal, isentando a parte que tem imunidade. Há que entender a norma constitucional no sentido de que há gravame fiscal nos atos e instrumentos de que participe a União, com relação a esta, sob pena de estender isenção fiscal às demais partes que não são imunes ao gravame e sem razão alguma que legitime o benefício, que é de caráter restrito e inampliável.

Isto pôsto:

Denego a segurança. Custas *ex lege*. P. R. I. e comunique-se.

Rio de Janeiro, 21-2-1956. — *Osvaldo Goulart Pires.*"

Eis como se pronunciaram os Ministros: (ler).

O acórdão tem esta ementa:

"A Caixa Econômica Federal não goza de imunidade tributária, mas, apenas, da isenção consubstanciada no § 3.º do art. 2.º da Lei n.º 4.655, que não se estende aos que com ela contratam". (fls. 60)

Rui Coutinho recorre sustentando a liquidez do direito que pleiteia, e argumenta: (ler)

O recurso está arrazoado e o Procurador-Geral opinou: "A decisão recorrida (fls. 60) proferida pelo Tribunal Federal de Recursos em confirmação de sentença de 1.ª instância (fls. 31-33) tem a seguinte ementa:

"A Caixa Econômica Federal não goza de imunidade tributária, mas, apennas, da isenção consubstanciada no § 3.º, do art. 2.º, da Lei n.º 4.655, que não se estende aos que com ela contratam".

O Sr. Ministro Henrique D'Ávila, Relator designado, assim justificou o seu voto:

"A imunidade prevista no art. 15, § 5.º, da Constituição, traz enderêço certo e abrange, tão-sòmente, a União, Estados e Municípios. O legislador constituinte quis, expresamente, estendê-la às autarquias, e êsse seu propósito foi repelido em plenário. Além do silêncio do texto, não é lícito menosprezar tão eloqüente adminículo histórico em desfavor da extensão das franquias às artarquias. O de que dispõe a Caixa Econômica é de isenção tributária prevista na Lei n.º 4.655, de 1942; mas, essa própria lei, no § 2.º do art. 3.º, estabelece que, quando um dos contratantes gozar de isenção, o sêlo recairá sôbre o outro. É, exatamente, o caso dos au-

tos; o de particular que contrata com a Caixa Econômica Federal. A Caixa deixará de pagar o sêlo, porque êle recairá sôbre o outro contratante".

O aresto recorrido merece confirmação, por seus jurídicos fundamentos, em consonância com a jurisprudência do Pretório Excelso (recurso de mandado de segurança n.º 3.296, sessão de 14-9-1956, decisão unânime, *in Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 1, pág. 473; recurso de mandado de segurança n.º 2.908, sessão de 12-7-957, decisão unânime, *in Revista* citada, vol. II, pág. 378; idem, recurso de mandado de segurança n.º 2.392, sessão de 25-5-57, decisão unânime, *in Revista* citada, vol. 2, pág. 220).

Em face do exposto, opino pelo desprovimento do recurso.

Distrito Federal, 29 de setembro de 1958. — *Carlos Medeiros Silva*, Procurador-Geral da República".

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Ribeiro da Costa (Relator) — O Juiz de 1.ª instância e a maioria dos Ministros do Tribunal *a quo*, deixaram claro a inexistência de direito líquido e certo, ficando, ao contrário, reconhecida a obrigação da parte, que contrata com a Caixa Econômica, do pagamento do sêlo.

Disse o Juiz:

"A norma legal do art. 2.º, § 3.º, da vigente Lei do Sêlo (Decreto n.º 32.392, de 1953), não se atrita com o § 5.º do art. 15 da Constituição. Não ofende à imunidade fiscal da União ou da autarquia; apenas define a quem cabe a responsabilidade do ônus fiscal, isentando a parte que tem imunidade. Há que entender a norma constitucional no sentido de que há gravame fiscal nos atos e instrumentos de que participe a União, com relação a esta; sob pena de estender isenção fiscal às demais partes que não são imunes ao gravame e sem razão alguma que legitime o benefício, que é de caráter restrito e inampliável".

É assim que temos entendido.

Nego provimento.

PEDIDO-DE-VISTA

O Sr. Ministro Ribeiro da Costa — Senhor Presidente, peço vista dos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Pediu vista o Sr. Ministro Ribeiro da Costa, depois de votar o Sr. Ministro Relator pelo desprovimento do recurso .

Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Orosimbo Nonato.

Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Vilas-Boas.

VOTO

O Sr. Ministro Ribeiro da Costa — Senhor Presidente, o Tribunal Federal de Recursos, pelo acórdão de fls. 60, negou impetração de segurança, considerando o caso, em resumo, consoante reza a respectiva ementa: (lê)

Foi Relator o Sr. Ministro Aguiar Dias, que assim se expressou, em seu voto: (lê)

O Sr. Ministro Henrique D'Ávila, divergindo do Sr. Ministro Aguiar Dias, negou provimento ao recurso, mantendo, assim, a sentença desconcessiva da segurança, com êstes fundamentos: (lê)

Esta, portanto, a exegese do acórdão recorrido, dada, com muita clareza, no voto do Sr. Ministro Henrique D'Ávila e que foi aceita, aqui, pelo voto do Sr. Ministro Lafayette de Andrada.

Para tirar qualquer dúvida que ainpairasse a respeito, além da referência feita no voto do Sr. Ministro Henrique D'Ávila, sôbre o decreto-lei que, expressamente, isenta as Caixas Econômicas dêsse impôsto, há o Decreto-lei n.º 6.016, de 22 de novembro de 1943, mais amplo; porque, além de abranger as Caixas Econômicas, abrange as demais autarquias, instituindo isenção em favor delas. É o que se vê do artigo dêsse decreto-lei, que a imunidade tributária, a que se refere o art. 3.º, *c*, da Constituição, que é menos ampla do que a do art. 15, V, da atual Consti-

tuição, compreende, não só os órgãos centralizados da União, Estados e Municípios, como as autarquias e alcança os bens, rendas e serviços de uns e outros.

Êsse é, pois, dispositivo mais amplo.

A questão referente à isenção de impôsto de sêlo sôbre contratos de que participam a União, os Estados e os Municípios — e, pois, segundo entendo, *data venia*, as autarquias — deve ser, por êsse Tribunal fixada, nesta oportunidade, em face de algumas vacilações, ou de certas nuances, que têm tomado os casos apreciados nesta Côrte.

Num dêles, citado em voto que proferi, aqui, e que vou ler, o Sr. Ministro Vilas-Boas entendeu, também, como o Sr. Ministro Henrique D'Ávila, que, embora a autarquia seja dispensada de pagar o impôsto à União, aos Estados e aos Municípios, fica o particular, que com ela contrata, obrigado a êsse pagamento. Tal entendimento é que, a meu ver, não tem procedência, pela natureza mesma do impôsto de sêlo; porque, sendo um impôsto *ratione personae*, incide no ato, no contrato. Ora, o que está isento é o contrato e, evidentemente, não se pode dizer que a outra parte vai pagar o impôsto. Seria uma quebra do próprio sistema da legislação fiscal a respeito, a qual isenta o contrato.

Assim, *data venia*, e como a questão tem dado margem a várias opiniões, neste Tribunal, peço licença para ler trechos de voto que já proferi, na Segunda Turma, abrangendo a matéria e a esclarecendo, embora lhe dê maior relevância.

Então, disse eu o seguinte:

"Enfrentando, porém, espécie idêntica, decidiu êste egrégio Tribunal, diferentemente, como se vê do acórdão de 6 de julho de 1956, proferido no recurso de mandado de segurança n.º 3.337, de São Paulo, relator o eminente Sr. Ministro Afrânio da Costa, cujo voto é o seguinte:

"Não pode sofrer dúvida que as autarquias, exercendo atividades descentralizadas da Administração, nem por isso adquirem autonomia completa de modo a desintegrar-se da máquina administrativa do Estado.

São serviços públicos cuja concessão não convindo ao Estado, mas, por outro lado, envolvendo interêsse público especializado, é entregue a uma direção apartada, sob a vigilância do Estado, que lhes enuncia os administradores e fixa as normas de administração.

Não é possível à União, Estados ou Municípios estarem a morder-se na própria carne, exigindo impostos que a Constituição isenta no art. 15, § 5.º".

Ocorre que, no exame dessa controvérsia, uma terceira posição sugerida e adotada, em decisão plenária, consoante o douto voto do relator do recurso de mandado de segurança n.º 3.294, de São Paulo (*Diário da Justiça* de 21-10-57, pág. 2.845), o eminente Sr. Ministro Vilas-Boas, que, além de não reconhecer a extensão da imunidade prevista no § 5.º do art. 15, da Constituição federal, às autarquias, "a qual, segundo esclarece, não se refere a atos em que sejam parte as autarquias, que têm as isenções previstas em legislação especial, como está dito no art. 52, § 2.º, da Constituição digo, da Consolidação das Leis do impôsto de sêlo", acrescentou:

"De resto, a imposição geral cabe sempre que o impôsto deve ser pago pela outra parte, segundo o direito material que rege o negócio jurídico (Pontes de Miranda, *Comentários aos arts. 15 e 16. Competência Impositiva da União*, n.º 14)".

O reestudo e maior ponderação acêrca do problema exposto, conduz-me, *data venia*, a aceitar a isenção pleiteada, em têrmos de paridade, entre o departamento autônomo ou a entidade autárquica e o particular, contratante, segundo o fundamento, aliás já adotado por esta egrégia Turma, em caso suscitado no recurso extraordinário n.º 28.556, acórdão de 5 de julho de 1955, relator o eminente Sr. Ministro Orosimbo Nonato, cujo voto esclarece:

"Cuida-se de saber se o contrato com a União, os Estados e os Municípios

está isento de selos, quanto ao particular. Antes da Constituição, a lei ordinária era clara: a isenção sómente se referia a pessoas de direito público. Mas a Constituição atual tratou do assunto, de modo que muitos autores, como Pontes de Miranda, Carlos Maximiliano, entendem ter havido alteração, passando a isenção a predominar para o instrumento, e esta interpretação foi adotada pelo egrégio Tribunal recorrido. É exato que ela se presta a controvérsia, mas, ao aceitá-la, o Tribunal não violou a lei".

Também Temístocles Cavalcânti mostra, ao propósito, inadmissível qualquer restrição, *verbis*:

"O dispositivo é novo e vem pôr têrmo à 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 podiam compreender entre os negócios da economia dos Estados e Municípios, os contratos para execução de serviços 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 tributável.

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, Estados ou Municípios.

É a intervenção de qualquer uma dessas entidades que, por si só, protege o *instrumento* ou *ato* contra a incidência fiscal" (*A Constituição Federal Comentada*, vol. I, pág. 268).

Em face do exposto, conheço do recurso, mas lhe nego provimento".

Estou em que, no caso em aprêço, essa lição, como a que decorre dos arestos a que me referi e de que foram relatores, do primeiro, o Sr. Ministro Afrânio da Costa e do segundo V. Ex., ilustre Presidente desta casa, esta lição se aplica, *data venia*, aos contratos feitos entre as autarquias, notadamente, em grande número, o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, e os particulares, estando êstes isentos do pagamento que, a meu ver, ilegalmente lhes é exigido. O sêlo incide no contrato e, se há isenção, não se pode exigir mais o pagamento dêsse impôsto do particular.

Nestas condições, dou provimento ao recurso, para deferir a segurança.

VOTO

O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães — Sr. Presidente, *data venia*, acompanho o voto do eminente Sr. Ministro Relator, porque o art. 15, § 5.º, da Constituição dispõe; "Não se compreendem nas disposições do n.º VI os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem partes a União, os Estados ou os Municípios, ou quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29".

Quis, sem dúvida, a Constituição, referir-se às pessoas jurídicas de direito público interno, das quais cogita, expressamente, o art. 14 do Código Civil, não se abrangendo as autarquias ou entidades parestatais, como se previu no Decreto-lei n.º 6.016, de 1943, no art. 1.º. Êste artigo referiu-se à disposição da Constituição de 1937, art. 32, letra *e*, e não pode prevalecer, em face dos têrmos da atual Constituição.

Assim, acompanho o voto do Sr. Ministro Relator, negando provimento ao recurso.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Contra os votos dos Srs. Ministros Relator e Hahnemann Guimarães deram provimento.

Ausentes, justificadamente, os Exmos. Srs. Ministros Barros Barreto e Vilas-Boas.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Orosimbo Nonato.

Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Lafayette de Andrada, (Relator), Afrânio da Costa, Henrique D'Ávila (substitutos dos Exmos. Srs. Ministros Rocha Lagoa e Nélson Hungria, que se encontram em exercício no Tribunal Superior Eleitoral), Cândido Mota, Ari Franco, Luís Galloti, Hahnemann Guimarães e Ribeiro da Costa.