IMPÔSTO DO SÊLO — HISTÓRICO, LEGISLAÇÃO, NATUREZA, CLASSIFICAÇÃO E FUNDAMENTO — IMPÔSTO E TAXA — COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS

— O impôsto do sêlo se deve considerar, pelos seus caracteres predominantes, como impôsto indireto, real, recaindo sôbre os atos e negócios, segundo sua essência, e atingindo os bens em movimento, sem levar em conta considerações de ordem pessoal.

— O sêlo municipal é impôsto conhecido desde muito pela maioria dos municípios brasileiros. A Constituição, se lhes quisesse tirar essa fonte de renda, tê-lo-ia feito de modo expresso.

— Interpretação do art. 28 da Constituição.

PARECER

Histórico: Autores há que consideram existente o impôsto de sêlo, ao tempo de Justiniano, diante dos têrmos da Novela 44, de referência aos deveres dos tabeliães. Mas seguramente atribui-se a criação do impôsto à iniciativa de um holandês em 1624, em concurso instituído pelos Estados Gerais para a indicação de novas fontes de renda pública. O impôsto fêz fortuna, espalhou-se por tôda parte e se incorpora, ainda hoje, aos orçamentos das principais nações.

Na França, ao lado do *droit d'enregistrement*, mais antigo, surgiu o impôsto de sêlo (*droit de timbre*) sob Luís XIV, em 1655. Na Revolução francesa, foi instituído o papel selado, e estendida a obrigação do sêlo aos jornais e cartazes; em 1822, às letras de câmbio; em 1850, a títulos, ações e outros documentos. Sucessivamente, ampliou-se a esfera de incidência do tributo.

Na Alemanha, os Estados da Confederação cobravam o sêlo (*stempel*) em diferentes atos, até que o Império, em 1881, o estabeleceu em favor do tesouro imperial sôbre diversos negócios. Antes da grande guerra, ali se cobrava o impôsto de sêlo sôbre títulos (*Effekten Stempel*), sôbre contratos (*Umsa tzsteuer*) e sôbre efeitos comerciais (*Wechselstempel*).

Introduzido na Inglaterra em 1694, tem sido objeto de ampliações e reformas. Lloyd George, em 1910, remodelou e aumentou o impôsto (*stamps*).

Sob as denominações de taxa de registro e de sêlo (*bollo*) a legislação italiana consigna a mesma modalidade tributária.

Legislação: No Brasil, o impôsto de sêlo decorreu originàriamente do alvará de 1797, mandado executar pelo de 24 de abril de 1801, alterado pelo de 17 de junho de 1809, que estendeu a incidência aos assentamentos de batismo, casamentos e óbitos, aos livros de negociantes e tabeliães e aos papéis forenses.

Para fornecer recursos ao primeiro Banco do Brasil, a Lei n.º 59, de 1833, destinou-lhe o produto do impôsto de sêlo, ampliado a diversos papéis e documentos. Foi elevado ao dôbro, pela Lei n.º 99, de 1835, que consignou a isenção dos papéis expedidos pelas estações fiscais, salvo quando levados a juízo.

A cobrança em sêlo fixo e proporcional, instituiu-a a Lei n.º 317, de 1842, regulamentada pelo Decreto n.º 381, de 1844, alterado em 1845 e 1846. O regulamento baixado com o Decreto n.º 681, de 1850, autorizou o emprêgo do papel selado. Sofreu consecutivas alterações. Pelo decreto de 26 de junho de 1858, ficaram isentos os papéis promovidos e apresentados em Juízo pelos

que pleiteassem a sua alforria. Sucederam-se os regulamentos em que se consolidavam as alterações legais (Decreto n.º 2.713, de 1860; n.º 3.139, de 1863, autorizando o uso do sêlo adesivo; Decreto n.º 4.354, de 1869, regulando os direitos das mercês e outros, substituídos pelo de 1870; Decreto n.º 7.540, de 1879, n.º 8.946, de 1883, n.º 9.311, de 1884, n.º 9.360, de 1885).

A Constituição de 1891 discriminou a competência da União e dos Estados para taxarem o sêlo sôbre atos emanados de sua competência e negócios de sua economia. Cada Estado passou a regular-lhe a cobrança Para dirimir dúvidas, o texto constitucional foi interpretado pelo Lei n.º 585, de 1899.

O primeiro regulamento do sêlo federal foi aprovado pelo Decreto número 1.264, de 1893, e substituído, com as alterações e autorizações devidas, pelo Decreto n.º 3.564, de 1900, n.º 17.538, de 1926, n.º 1.137, de 1938, e n.º 4.274, de 1942.

Natureza: Caracterizar o impôsto de sêlo não é tarefa de fácil desempenho.

Antes de tudo, convém observar, como fazem F. FLORA, INGROSSO e outros, que o sêlo não singulariza nenhuma espécie tributária : é um processo de cobrança e não um tipo de tributação. Serve, também, para a arrecadação de taxas postais, judiciais e outras, bem como de impostos de consumo, vendas mercantis. No México, aplica-se até ao impôsto territorial.

Por motivos históricos, ainda persiste a denominação de impôsto de sêlo. Certo é, todavia, que *"Il bollo nulla rivela della natura del tributo a cui si applica.."* [1]

Seu emprêgo representa vantagem de economia para o Estado e o contribuinte: para aquêle, porque diminui o número de empregados e reduz o serviço de contabilidade; para êsse, porque lhe permite verificar o tributo a que está sujeito o documento. Mas reclama severa fiscalização.

Pode ter formatos, côres, dimensões e valores diversos. E diversifica-se, não só em relação ao impôsto a que corresponde, como quanto às variedades de cada tributo.

Na Inglaterra, adota-se o sêlo, tanto para a taxa postal, como para outros impostos, desde a *Consolidating Stamp act, de* 1891 [2]

Classificação: A vida civil e econômica, na sua complexidade, é constituída de atos numerosos, que o direito disciplina. Sôbre grande variedade dêsses atos, que se concretizam em documentos, incide o chamado impôsto de sêlo.

E' o capítulo mais complicado e difícil da teoria dos impostos, embora, no dizer de TROPLONG, seja o mais nobre, porque obriga o fisco a se tornar jurista, para perscrutar a natureza dos atos tributados [3]. A dificuldade se acresce da confusão entre sêlo-meio-de-cobrança e sêlo-impôsto.

No Brasil, Inglaterra, Alemanha, Rússia, Áustria e Espanha, há um só impôsto de sêlo sôbre os atos ou negócios; na França, Itália, Holanda, Bélgica e Portugal, desdobra-se em dois: o de registro e o de sêlo, pròpriamente. A. WAHL considera iníqua essa duplicidade.[4]

Ora chamam-no de impôsto sôbre os negócios (*affari*), por vêzes sôbre as transações (*transactions*); também de impôsto sôbre mutações de riqueza (*scambi, mutations*).

---

1 F. FLORA, *Manuale della Scienza delle finanze*, 1921, pág. 203.

2 FINDLEY-SCHIRRAS, *The Science of Public Finance*, 1923, pág. 394.

3 FLORA, *op. cit.*, pág. 661.

4 *Th. de droit fiscal*, vol. I, pág. 21.

A lei italiana, considerando a taxa sôbre os negócios, divide-os entre os pagos mediante registro (*registro*) e os por meio de sêlo (*bollo*).

Acompanha, assim, a legislação francesa, que conhece os direitos de registro (*droits d'enregistrement*) e direitos de sêlo (*droits de timbre*).

Nesses países assinalam-se os pontos de contato e as dissemelhanças entre os dois tributos[5]. Reconhece-se, contudo, que ambos recaem sôbre os principais atos da vida civil, comercial, administrativa e judiciária[6], pelo que constituem *"un ordinamento sustanzialmente unitário."*[7]

Fundamento: Alguns autores (DE PARIEU, MEYER, LEROY-BEAULIEU) pretendem dar como justificativa do impôsto, sobretudo o de registro, a necessidade de retribuir a prestação dispensada pelo Estado à autenticidade dos atos tributados.

Outros, como BILIRSKI, o consideram impôsto sôbre o luxo, porque recai em atos que não são indispensáveis à vida. Por motivos análogos, PUVIANI considera-o tributo sôbre o gôzo decorrente da aquisição de bens. SCHALL entende que opera como tributação da despesa, porque corresponde a bens de consumo.

Citando-os, FASELIS refuta as teses apresentadas e demonstra que o fisco, ao exigir o sêlo, não se preocupa de prestar nenhum serviço. Se o registro de escritos particulares lhes autenticia a data, nas escrituras públicas não se visa o mesmo objetivo[8].

Nem se preocupa mais a ciência das finanças em dar por fundamento ao impôsto, senão a necessidade de custear os serviços públicos (JÈZE), pelo que há que se rejeitar a doutrina do impôsto — troca de serviços[9].

Impôsto ou taxa?: Aliás, as razões com que se procuram justificar essa ou aquela entidade fiscal não singularizam a respectiva natureza. Todos os tributos se destinam ao custeio dos serviços públicos, o que não significa corresponderem a contraprestação, que caracteriza a taxa. A distinção entre essa e o impôsto *stricto sensu* é, mais uma vez, objeto de discussão no que toca ao sêlo. A própria legislação denuncia a confusão anacrônica.

E' assim que a lei italiana se refere à taxa de registro e de sêlo. Mas os financistas assinalam o êrro: *"Erroneamente da molti (e nell'errore é caduto anche il nostro legislatore), si parla de tassa anzi che d'imposta de registro."*[10]

Em outros países, autores modernos acentuam tratar-se de impôsto e não de taxa. Na Inglaterra é chamado de *stamp act*[11]; na Alemanha e Áustria, *Stampel-Stauer* ou *stampelabgabe;* na França, *droit.*

Sem dúvida, sob certos aspectos tem caráter de taxa; mas o que predomina é a natureza do impôsto, pelo que deve ser assim compreendido.

Nos quadros tributários, apresentam-se algumas formas complexas, em que se associam tipos diferentes de impostos, senão mesmo de taxas. O caso mais notável é precisamente o do impôsto de sêlo, em que, por vêzes, o contribuinte recebe um benefício direto do Estado. Mas, inquestionàvelmente, na configuração do tributo, prevalece a natureza pura do impôsto: "Dove si vedi che non la misura del tributo in se stessa, ma la prevalenza del pre-

---

5-6 LEROY BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, 1912, vol. I, pág. 629.

7 INGROSSO, *Istituzioni di diritto fiduciário*, 1937, vol. II, pág. 378.

8 *Scienze della finanza e legislazione finanzierie*, vol. I, pág. 589.

9 E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances*, 1921, págs. 621 e ss.

10 FASELIS, op. cit., 1932, vol. I, págs. 583 e 587; cf. FLORA, op. cit., pág. 861; INGROSSO, op. cit., pág. 377.

11 FINDLAY SCHIRRA, op. cit., pág. 393.

supposto proprio de l'imposta, quale si rivela anche più chiaramente in alcune applicazioni legislative dei tributi in questione, constituisse l'elemento decisivo per la loro classificazione fra le imposte." [12]

Em suma, deve-se considerar o impôsto de sêlo, pelos seus caracteres predominantes, como impôsto indireto, real, recaindo sôbre os atos e negócios, segundo sua essência, e atingindo os bens em movimento, sem levar em conta considerações de ordem pessoal (FASELIS, FLORA, FINDLAY-CHIRRAS).

Competência tributária: O equívoco sôbre a caracterização do sêlo repercutiu também em nosso direito constitucional, mais do que nos orçamentos e regulamentos fiscais da União. Enquanto êsses sempre consideraram o tributo como impôsto, o que nem sempre acontecia nos Estados, a Constituição de 1891, na definição da competência federal e estadual, se refere à taxa de sêlo. Incidiu em mais um êrro de técnica, como ressalta AURELINO LEAL [13].

Mas as Cartas constitucionais de 1934 e de 1937 estão escorreitas, quando atribuem à União e aos Estados o poder de "decretar impostos sôbre atos" (art. 20, n.º I, letra *c*, e art. 23, n.º I, letra *g*, de 1937). Evitaram, assim, não só indicar o sêlo como espécie tributária, pois nem a êle se referem, como tornaram expresso que sôbre atos civis, administrativos e outros há incidência de impôsto e não de taxa.

Releva-se, todavia, que, na enumeração limitativa da competência impositiva dos Municípios, o Estatuto político silencia quanto à tributação de atos, *scilicet* ao impôsto de sêlo.

Concluir-se-ia não lhes caberem os recursos oriundos dessa fonte?

Contornando o obstáculo, os projetos de leis municipais em estudo evitam falar em impôsto do sêlo, que passam a denominar de taxa de expediente. Mas já se espera haver demonstrado que a ciência e o direito repelem essa confusão, pois se trata de impôsto e não de taxa. Apenas, poder-se-á usar, como no Distrito Federal, das expressões "impôsto de sêlo de expediente" para significar sua repercussão sôbre atos de natureza administrativa.

Provàvelmente, o ato mais numeroso que está sujeito ao sêlo é o requerimento. Ninguém dirá que, ao formulá-lo, recebe o contribuinte um serviço. Funda-se no direito de petição, de base constitucional. Seu despacho, negativo ou concessivo, não é serviço, mas dever normal da administração, assim como seu processo. O indeferimento não será serviço, e o deferimento só poderá constituir reconhecimento de direito, não revestindo, tão pouco, aquêle aspecto.

Na transferência de títulos, nos têrmos de fiança, nas guias de recolhimento não se vislumbra concessão de serviço, senão homologação de direitos, visando cumprimento de deveres. Quem faz ou afiança pagamento não recebe serviços do credor; ao contrário. Teriam caráter de serviço ou mesmo de favor recebido as relevações de multas, prorrogações de prazos de pagamento e outros. Mas é contestável a liceidade do negócio: não é com o pagamento do sêlo que se devem obter concessões contrárias ao interêsse público, se não à lei.

Volta-se, porém, a indagar se será dado aos municípios, no silêncio da Constituição, a cobrança do sêlo sôbre atos e negócios de sua economia.

A dúvida afigura-se resolvida pelo art. 28, que permite aos Estados transferirem impostos aos Municípios. Antes, convém observar que a competência daqueles compreende a tributação de atos emanados de seu govêrno e negócios de sua economia ou regulados por lei estadual. Pode-se entender

12 A. D. GIANINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, pág. 42.

13 *Teoria e Prática da Constituição*, pág. 119. Cf. PONTES DE MIRANDA, *Comentários à Constituição de* 1937, vol. I, pág. 508.

que a economia do Estado abrangerá a dos Municípios, e o âmbito da legislação estadual é também assaz vasto para estender-se à maior parte dos atos realizados na esfera municipal.

No comentário ao art. 28, escreve PONTES DE MIRANDA: "As Constituições estaduais, ou, se as Constituições o permitirem, as leis estaduais podem atribuir outros impostos ou taxas aos Municípios." [14].

Demais, é sabido que as regras de hermenêutica se atenuam ao transpor o campo do direito privado para o do direito público. Nesse, avulta a fôrça do costume, para completar as disposições escritas [15].

Ora, o sêlo municipal é impôsto conhecido, seguramente, desde muito, pela maioria dos municípios brasileiros. A Constituição, se lhes quisesse tirar essa fonte de renda, tê-lo-ia feito de modo expresso.

Foi omissa e poderá ser completada, sem embargo de tratar de matéria fiscal, pelo direito costumeiro, tanto mais quanto o art. 28, *in principio*, o autoriza, sob a ressalva da autorização estadual.

Vale relembrar o conceito de R. DE RUGGIERO: "Inspira-se a interpretação em critério menos rígido, no direito constitucional e administrativo, nos quais predomina o elemento político, de que resulta maior mutabilidade nas relações e no conceito." [16]

Em vez de se ater a uma técnica interpretativa exigente e estreita, como acrescenta o jurisconsulto pátrio, deve o aplicador do texto buscar o sentido que torne efetivos os grandes princípios do govêrno, e não os contrarie, nem os reduza à inocuidade.

Conclui-se, assim, pela legitimidade do impôsto do sêlo municipal. Seria necessário, nos têrmos referidos, que lei estadual autorizasse a sua decretação. Mas essa formalidade se torna ociosa, em face do regime instituído pelo Decreto-lei n.º 1.202, de 1939 (arts. 6.º e 17).

Exame do projeto de Pôrto Alegre: Restabelecida no art. 7.º a denominação de impôsto em vez de taxa, nota-se no art. 2.º, n.º II, que se sujeita ao tributo a relevação de multas por infração de leis e regulamentos. Deve ser expungido. Não se transaciona com as desobediências às leis, que devem ser sempre punidas.

Admitem-se as relevações por eqüidade, mas também essa, por definição, exclui a tributação.

Também não parece razoável (n.º III) que a restituição de impôsto obrigue ao pagamento de uma taxa de 10%; será uma restituição desfalcada, mas, se é procedente o direito, não se compadece êle com a redução.

Dívidas de exercícios findos ficam sujeitas à mesma tributação. Deve-se tratar de crédito; nesse caso, o tributo seria um contrasenso: em vez de ser obrigado a juro pela demora, a Administração se beneficiaria de uma bonificação iníqua (n.º IV).

As prorrogações de prazos a devedores e contratantes se conseguem mediante impôsto: é indefensável. *Pacta sunt servanda*. As obrigações civis ou fiscais devem ser cumpridas *opportuno tempore* (ns. V e VI do art. 2.º).

No art. 3.º, a inscrição em concursos para provimento de cargo público, é taxada em 20$0. Deveria ser gratuita, segundo o espírito do Estatuto dos Funcionários da União, ou, quando muito, sujeita ao sêlo da petição, apenas.

Merece louvor a idéia de submeter a um sêlo mais caro os pedidos de reconsideração de despachos (5$0 a primeira petição e 50$0 a segunda, em

---

14 *Op. cit.*, pág. 598.

15 C. MAXIMILIANO, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 2.ª ed., pág. 362.

16 Apud. C. MAXIMILIANO, *ibidem*.

vez de 1$0). Apenas, haveria que proibir os segundos pedidos de reconsideração, como na lei federal (Decreto n.º 20.848, de 1931).

Em o n.º V se taxam em 15$0 os requerimentos para instalação de bombas de gasolina. De acôrdo com a Lei Constitucional n.º 4, o Decreto-lei Federal n.º 2.615, de 1940, instituiu o impôsto único sôbre a produção, o comércio, a distribuição, o consumo do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes. Admite-se que a petição de localização de bombas de gasolina não se compreende no âmbito da lei. Mas, para que essa não seja burlada, parece que só se deveria exigir nesses requerimentos o impôsto de sêlo comum.

Inclui-se em o n.º X do mesmo art. 3.º o pagamento, por dia de trabalho, do desenhista que fornecer cópias de mapas e plantas. Poderá o serviço ser cobrado em sêlo, mas não se trata de impôsto de sêlo de papel, nem de taxa de expediente, e sim do preço de serviço.

Cobrar selos de atestados de vida e de domicílio (ns. XI e XII) constitui duplicidade de tributação, pois que êsses documentos estão tarifados no n.º 6 da Tabela do Decreto-lei federal n.º 4.274, de 1942.

Em relação ao n.º XIV, referente à inscrição de pessoas autorizadas a negociar com inflamáveis, ocorre reiterar parte das ponderações feitas sôbre o n.º V. Demais, é matéria de impôsto de indústrias e profissões, ou de licença, como os ns. XIX e XX, relativos a transferência de locais no Mercado Municipal.

No art. 4.º, alinham-se, em primeiro lugar, as doações de propriedade pertencente ao Município, com a taxa fixa de 1:000$0.

Aqui é invadida a competência dos Estados pois sòmente êsses podem tributar a transmissão de propriedade.

Quaisquer tributos não especificados (n.º II) é expressão por demais vaga, que lei de impôsto não deve conter, e pode dar margem também à interferência de jurisdições alheias.

Em relação ao art. 5.º, está feito o comentário em capítulo anterior.

E o artigo final, mandando vigorar a lei a partir de 1.º de janeiro de 1942, terá também de ser modificado: o processo só chegou ao Rio depois dessa data.

Convirá fixar a data de modo a respeitar o interstício mínimo de 30 dias para a vigência da lei.

Projeto de lei de Santa Cruz: No art. 1.º, em vez de taxa de expediente, deve-se dizer impôsto de sêlo de expediente.

A letra *d* do art. 1.º, que admite a relevação da multa, mediante o pagamento de 20% de seu valor, deve ser eliminada, pelas razões também acima expostas.

Cobrar impôsto municipal sôbre alvará, indiscriminadamente, não é admissível; as leis devem ser precisas e certas, segundo um dos velhos cânones smithianos. E os alvarás judiciais só poderão ser taxados pela lei federal.

Cumprirá também explicar de que marcas ou sinais se exigirá sêlo nos têrmos de transferência. Por demais vago também é o que encerram as letras *b* e *i*.

Têrmos de transferência de terrenos não podem ser tributados pelos Municípios. Tratando-se, ao que parece, de transferência de propriedade, é matéria de competência tributária dos Estados.

Conclui-se que os projetos de lei das Prefeituras de Pôrto Alegre e Santa Cruz deverão voltar ao Estado do Rio Grande do Sul, a fim de serem remodelados, de acôrdo com as observações aqui expostas, com a devida vênia.

Sala da Comissão, em 10 de setembro de 1942. — *Sá Filho*, Membro da Comissão de Estudos dos Negócios Estaduais.