

**IMPOSTO SOBRE TRANSAÇÕES — COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, FEDERAL E ESTADUAL**

— *Constitucionalidade das leis paulistas de n.º 2.485, de 1935, e n.º 2.255, de 1937.*

**SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Laloni & Barthus e outros *versus* Estado de São Paulo  
Recurso extraordinário n.º 7.005 — Relator: Sr. Ministro  
LAFAYETTE DE ANDRADA

**ACÓRDÃO**

Vistos, examinados e discutidos estes autos de Recurso Extraordinário n.º 7.005, de São Paulo em que são recorrentes Laloni & Barthus e outros

e recorrida Fazenda do Estado e onde se alega a inconstitucionalidade do imposto cobrado:

Acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal por maioria de votos

não dar pela inconstitucionalidade alegada, mandando os autos à respectiva Turma para julgamento do mérito, de conformidade com as notas taquigráficas juntas aos autos.

Rio de Janeiro, em 5 de novembro de 1947. — José Linhares, Presidente — Antônio Carlos Lafayette de Andrada, Relator.

#### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada: — Laloni & Barthus e outros propuseram ação contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo para haver a restituição de impostos sobre vendas e consignações e de transações que dizem ter pago ilegalmente, alegando que, como comerciante, não estão sujeitos ao imposto sobre vendas e consignações e que não pode o Estado cobrar o imposto de transação dês que a União já o fez, e, assim, incide em bitributação.

O Juiz de primeira instância deu pela procedência da ação, condenando a Fazenda Estadual a restituir aos autores as quantias pedidas, com os juros da mora, custas e honorários de advogado (fls. 56 v.) mas a Segunda Câmara de Tribunal de Apelação de São Paulo reformou a sentença para julgar a ação improcedente com referência ao imposto de transações, excluída da condenação a obrigação de pagamento de honorários de advogado.

Como razões de decidir, afirmou êsse ilustre Colégio Judiciário:

“Assim decidem porque, com referência ao imposto de vendas e consignações, a egrégia Seção Civil do Tribunal de Apelação, em reiterados julgados, entre os quais os citados pelos apelados, já resolveu não ser devido pelos engenheiros construtores e, quanto ao imposto de transações, o egrégio Tribunal, em sessão plenária, julgou constitucional e devido por engenheiros construtores. Os honorários de advogado são excluídos porque não se provou que a Fazenda tivesse agido com culpa”.

Foi manifestado recurso extraordinário com fundamento na letra c do

inciso II do art. 101 da Constituição de 1937, sustentando os recorrentes que o aresto paulista, julgando válidas a lei estadual 2.485, de 1935, e o decreto n.º 2.255, de 1937 — que criaram e regulamentaram o imposto sobre transações, recaindo entre outros, sobre contratos de construção de imóveis — foi de encontro aos preceitos constitucionais art. 6.º n.º I, letra e, da Constituição de 1934, e 20, n.º I, letra e, da de 1937.

E afirmam os recorrentes que o “vício constitucional que inquina de nulidade o imposto sobre transações é muito mais grave do que a bitributação: é o da invasão, por tributo estadual, da esfera de competência privativa da União” (fls. 74 verso).

O Dr. Procurador Geral opinou nestes termos:

“Discute-se nestes autos a constitucionalidade da cobrança de imposto sobre transações, criado pelo Estado de São Paulo e que recai sobre os contratos de empreitada, construção ou reforma de edifícios (Lei n.º 2.485, de 16 de dezembro de 1935 — art. 25).

Pretende o recorrente que o aludido tributo invade a esfera tributária da União (art. 20, 1.º, da Constituição de 1934) e constitui bitributação com o imposto de selo federal.

Êste último dispositivo Constitucional tem a seguinte redação:

“Compete privativamente à União decretar impostos sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos regulados por lei federal”.

A tese que foi, aliás, sustentada por eminentes juristas como Antão de Moraes, Mário Mazagão e Plínio Barreto, foi longamente fundamentada e merece maior exame.

Parece-me, entretanto, desde logo que a argumentação expendida parte de alguns equívocos que teriam a sua origem nos princípios de direito fiscal que regem a espécie e a errônea compreensão do que se deva entender pela causa da obrigação fiscal e o seu conteúdo jurídico e econômico.

Distintos em sua natureza e forma de incidência são, efetivamente, os dois impostos. O de selo recai sobre o contrato, sobre o instrumento, embora admitida a proporcionalidade da sua tributação, e o outro, o de transação, incide sobre o negócio, em sua expressão econômica, como manifestação de uma atividade comercial, industrial ou técnica, sobre a qual recai o poder impositivo do Estado.

Há, portanto, que distinguir as causas, a natureza e o conteúdo dos dois impostos.

O imposto de selo recai sobre o instrumento, mesmo porque o selo é apenas a forma de pagamento e que se repete em outros impostos como o de consumo, de educação e saúde, etc. O imposto é de selo papel e tem uma origem bem definida em nosso direito fiscal, ligada menos à transação, ao negócio jurídico, do que ao seu instrumento (ver Veiga Filho, Manual de Ciência das Finanças, pág. 149; Viveiros de Castro, Tratado dos impostos, pág. 362; Aurelino Leal, Teoria e Prática da Constituição, pág. 136; Carlos Maximiliano, Comentários à Constituição, pág. 252).

Pode ocorrer mesmo que a transação, o negócio se realize por outra forma que não exija instrumento sobre o qual recai o imposto de selo; neste caso não fica excluída a incidência do imposto sobre a transação, cuja existência pode ser apurada por outras formas.

Este último imposto é que recai sobre o negócio jurídico definido na lei fiscal e que deve ser caracterizado para sofrer a imposição do ônus tributário.

E a distinção entre o ato jurídico tributado pelo selo federal e a transação ou o negócio jurídico tributado pelo Estado ou Município se verifica perfeitamente na compra e venda, nas doações e outros atos onerados pelo fisco estadual mas que não escapam do selo federal no instrumento.

Feita a distinção entre os dois impostos, em sua origem, em sua causa, em sua natureza, desaparece o problema da bitributação, que pressupõe o

concurso de elementos não verificados nestes autos.

Não há dupla incidência fiscal porque diversos são os impostos, mas também diversas são as causas de sua incidência embora atingido o mesmo contribuinte.

É a boa doutrina que merece aqui aplicação (ver nosso Tratado de Direito Administrativo, vol. II, pág. 139; Alcântara Machado, Revista da Faculdade de Direito de São Paulo, vol. 32, pág. 35; Cooley, On Taxation, § 223; Faselis, Scienza delle finanze o diritto finanziario, pág. 270; ver também Pugliese, Carigiotti, Seligmam e Niboyet, Recueil de Cours à l'Académie Interna., *De la Taxe*, 192, 1927.

Deve-se, por tudo isso, negar provimento ao recurso.

Rio de Janeiro, em 7 de janeiro de 1947. — *Temístocles Brandão Cavalcanti*, Procurador Geral da República”.

Ao ser apurada a hipótese na Segunda Turma, o eminente Ministro Orosimbo Nonato entendeu necessário o pronunciamento deste Tribunal Pleno sobre a matéria constitucional, antes do julgamento do recurso extraordinário.

Diante da concordância dos outros eminentes Juízes, apresento ao Tribunal o presente relatório da questão.

#### DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Feito o relatório foi mandado publicar para posterior julgamento nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

Tomou parte no julgamento o Excelentíssimo Sr. Ministro Armando Prado.

Deixou de comparecer, por se achar em gozo de licença, o Exmo. Sr. Ministro Álvaro Goulart de Oliveira.

#### VOTO

O Sr. Ministro Lafayette de Andrada (Relator) — O imposto objeto do presente caso foi criado pela lei estadual 2.485, de 1935, e mantido pelo decreto n.º 2.255, de 1937, recaindo sobre várias espécies de contratos entre os quais “construção, reforma e pintura

de prédios e obras congêneres, por administração ou empreitada”.

Argumenta-se que tal tributação do Estado teria invadido a esfera tributária da União, indo de encontro aos arts. 6.º, n.º I, letra e, da Constituição de 1934 e 20, n.º I, letra e, da Carta de 1937.

Disponham êsses dispositivos:

“Compete, também, privativamente à União: I — decretar impostos: letra e — sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal” (1934).

“E’ da competência privativa da União: I — decretar impostos: e) sobre atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal”.

Tenho para mim da constitucionalidade do impôsto estadual, e o tenho pelos fundamentos brilhantemente expostos pelo desembargador Paulo Colombo, relator da decisão do Tribunal Paulista, nesses têrmos:

“A norma que teria sido violada, segundo os autores, seria a do art. 6.º, n.º I “e”: “Compete, também, privativamente à União: I — decretar impostos: e) sobre atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumentos de contratos regulados por lei federal”.

Os autores apontam ainda como violada a regra do art. 20, n.º I, letra e da Constituição de 10 de novembro de 1937: “É da competência privativa da União: I — decretar impostos: e) sobre atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal”. Cumpre, desde logo, ponderar que a constitucionalidade de uma lei resulta da sua conformidade com os princípios estabelecidos numa Constituição vigente ao tempo da sua promulgação. Se uma Constituição posterior adota princípio que contraria a lei ordinária, não se pode dizer que esta seja inconstitucional; ela não mais tem eficácia, neste ponto contrário, porque foi revogada pela Constituição. Mas, como pode dar-se a hipó-

tese, aliás sustentada pelos autores de serem os referidos dispositivos legais contrários às duas Constituições, estudar-se-á o assunto diante delas. Pela de 1934, o impôsto de que tratava a parte final da letra e do n.º I do art. 6.º, referia-se aos instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal. Era o impôsto sobre o papel, sobre o quirógrafo dos contratos ou atos; não recaía sobre o negócio, a transação, como imprópriamente se exprime: a lei do Estado no uso da acepção vulgar da palavra, sobre a obrigação, a relação jurídica criada pelo instrumento. Era, em suma, o impôsto do selo. As palavras da Constituição traduziram bem o pensamento do constituinte nacional de manter a competência tributária da União que lhe havia sido dada pela Constituição Federal de 1891, no art. 7.º, n.º 3, de decretar a taxa de selo. Não se referiu a “taxa”, porque como muito bem disse Pontes de Miranda, esta expressão estava errada na Constituição de 1891, e nem a selo, porque êste é um dos modos de cobrança do impôsto e nada impede que a cobrança se faça de outro modo. A Constituição de 10 de novembro de 1937 tem outra redação: “sobre atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumento ou contratos regulados por lei federal”. Uma interpretação isolada da palavra “contratos”, leva a crer que a competência tributária da União neste ponto abrange não só o papel, o quirógrafo, como também, a obrigação, a relação jurídica estabelecida pelas partes. Mas esta interpretação não pode vingar, não só porque a ela se opõe a interpretação literal de todo o dispositivo, como, também, a interpretação lógica e sistemática. O dispositivo pode assim ser decomposto: sobre atos emanados do seu governo, — sobre negócios da sua economia — e sobre instrumentos ou contratos regulados por lei federal. A primeira parte — sobre atos emanados do seu governo — está separada da segunda — negócios da sua economia — por uma vírgula; a segunda da terceira — instrumentos ou contratos re-

gulados por lei federal — pela copulativa “e”. Se a Constituição quisesse estabelecer quatro espécies de coisas sujeitas a essa competência tributária privativa da União, se distinguisse o “instrumento” dos “contratos”, teria separado a segunda parte — negócios da sua economia — da terceira — instrumentos, por uma vírgula e a terceira da quarta — contratos — pela copulativa “e”. A redação seria então esta: “sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia, instrumentos e contratos regulados por lei federal”. Reunindo, como fez, “instrumentos” e “contratos” numa mesma parte, separadas as duas palavras pela conjunção “ou”, estabeleceu entre elas uma relação de dependência quanto à sua significação; esta só pode ser a de papel ou quirógrafo. Explica-se a palavra “contrato” no texto porque nem todo papel, quirógrafo representativo de um ato jurídico, é instrumento. João Mendes Junior ensina muito bem: “Instrumento é a forma especial, dotada de força orgânica para realizar ou tornar exequível um ato jurídico; documento é a forma escrita apenas dotada de relativa força probante contribuindo para a verificação dos fatos” (Direito Judiciário, pág. 194 da 3.<sup>a</sup> edição). Assim, de acordo com este ensinamento, a União não teria pela Constituição de 1934, a competência privativa de decretar impostos sobre os contratos, cujo quirógrafo não fosse um instrumento, isto é, não tivesse a força orgânica para realizar ou tornar exequível um ato jurídico. Um contrato de mútuo a que faltasse um elemento substancial, valendo somente como começo de prova, escaparia ao imposto. Para obviar isto, é que a Constituição de 1937 incluiu no preceito em discussão a palavra “contratos”, significando assim que os documentos de contratos embora não sejam um “instrumento” estão sujeitos ao imposto privativo da União. Por outro lado, se a palavra “contratos” tivesse a significação ampla de abarregar as obrigações criadas pelo quirógrafo, haveria flagrante antinomia en-

tre este dispositivo e outros da mesma Constituição. Incivil seria tal interpretação. O art. 23, n.º I, letras *c* e *d*, dá aos Estados competência privativa para a decretação de impostos sobre: — transmissão de propriedade imóvel “inter vivos”, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade; — vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual. Essas operações, esses negócios se fazem por meio de contratos regulados por lei federal. De modo que teríamos duas competências privativas: a da União por se tratar de “contratos regulados por lei federal” e a dos Estados, pois lhe foi dado pelo art. 23. Dir-se-á que esta última prevalecerá sobre aquela porque será uma exceção à competência da União; mas neste caso, o dispositivo da letra *e* do art. 20, n.º I, deveria conter a ressalva dessa exceção. E é mais jurídico interpretar-se um texto constitucional de modo a afastar qualquer contradição com outro texto, do que firmar a contradição e procurá-la resolver por meio de outra regra de interpretação. O princípio da ciência das finanças de que o poder de regular envolve o de taxar, bem como a tendência de escritores franceses de se unificarem os “droits de timbre e de registre”, a que, em parecer junto aos autos, se referiu ilustre juriconsulto, não foram observados na nossa Constituição. Circunstâncias especiais à estrutura política da federação brasileira, fizeram com que fossem postos de lado. Assim é que a propriedade territorial, a transmissão “causa mortis”, a “inter-vivos” de imóveis, as vendas e consignações, as indústrias e profissões são reguladas por lei da União, mas a sua taxaço é feita por lei estadual; os próprios instrumentos dessas operações, o “papel” sobre que elas se fazem podem estar sujeitos ao selo federal. Basta ver-se o disposto no n.º 38 da tabela anexa ao decreto n.º 4.274, de 17 de abril de 1942, que estabeleceu a nova lei do selo, que faz o selo incidir nos contratos de compra e

venda de bens móveis e imóveis”. E “contratos” aí tem a significação de “papel” (art. 1.º, § 3.º). O impôsto estadual sôbre transações recai no negócio, na obrigação entabolada; não invadiu a competência tributária privativa da União que é sômente sôbre o papel, o quirógrafo. Trata-se de dois impostos diferentes. Nem em bitributação se pode falar”.

Este Supremo Tribunal já teve oportunidade de se manifestar sôbre a mesma questão, como se verifica do “Diário de Justiça” de 5 de agôsto de 1944, e decidiu pela constitucionalidade do impôsto contra os votos dos eminentes Ministros José Linhares, Orosimbo Nonato e Goulart de Oliveira.

Assim não dou pela alegada inconstitucionalidade.

VOTO

*O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães:* — Sr. Presidente, lamento divergir do eminente Sr. Ministro Relator.

A meu ver e *data venia*, é inconstitucional o impôsto que recai sôbre o ato jurídico, sôbre o negócio jurídico, regulado por lei federal. Na minha opinião, não procede o argumento de que o impôsto incide sôbre o instrumento. Recai, indiretamente, sôbre o instrumento, mas o objeto do impôsto é, pròpriamente, o negócio jurídico, o contrato.

Ora, a Constituição não admite que atos regulados por lei federal estejam sujeitos a impôsto estadual.

Assim, a meu ver, é inconstitucional o impôsto.

VOTO

*O Sr. Ministro Ribeiro da Costa:* — Sr. Presidente, acompanho o voto do eminente Sr. Ministro Relator, reputando constitucional o impôsto.

VOTO

*O Sr. Ministro Edgard Costa:* — Sr. Presidente, acompanho o voto do eminente Sr. Ministro Relator, no sentido de considerar constitucional o impôsto.

VOTO

*O Sr. Ministro Armando Prado:* — Ao iniciarem a ação ordinária, Laloni & Barthus e outros, engenheiros ou arquitetos, pediram fôsse a Fazenda Pública do Estado de São Paulo condenada a lhes restituir o que, desde 1936, lhe pagaram e o que viessem, até a execução da sentença, a pagar-lhe por dois títulos diversos: 1.º impôsto de vendas e consignações; 2.º impôsto sôbre transações.

Esses tributos haviam sido instituídos pela lei estadual 2.485, de 16 de dezembro de 1935, e regulamento baixado com o Decreto n.º 8.255, de 23 de abril de 1937, denominado Código de Impostos e Taxas.

Apreciando a causa, a Segunda Câmara Civil do Tribunal de Apelação de São Paulo em acórdão, deu provimento ao recurso, mas só em parte, para haver por improcedente a ação com referência ao impôsto de transações, porquanto, no concernente ao impôsto de vendas e consignações, já resolvera, reiteradamente, não ser devido pelos engenheiros construtores. O impôsto de transações com incidência sôbre êsses profissionais, o Tribunal Pleno da Côrte paulista o julgara constitucional.

Contra o acórdão, só os autores intentaram o presente recurso extraordinário. A Fazenda do Estado conformou-se com a deliberação. Por isso, o que ora se sujeita à análise é tão sômente o que concerne à arguida inconstitucionalidade do impôsto de transações, quando recai sôbre contratos para construção, reforma ou pintura de prédios e obras congêneres, por administração ou empreitada.

Os recorrentes asseveraram que, havendo contestado a validade de leis locais, em face da Constituição, a decisão julgou válidas essas leis, as quais, entretanto, invadiram a esfera de tributação privativa da União, dentro da qual figuravam os atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal, nos termos da Carta de 1937, art. 20, n.º I, letra e, reafirmação do dispositivo da Constituição

de 1934, vigente ao tempo em que o impôsto começou a ser exigido dos recorrentes (1936), pois, em virtude do estatuído no art. 6.º, I, letra e, dessa Lei Maior, à União competia, privativamente, decretar impostos sôbre atos emanados do seu govêrno, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal.

No exercício dessa competência, baixou a União a Lei n.º 202, de 2 de março de 1938, dispondo sôbre o impôsto do sêlo federal a que, pelo art. 1.º, sujeitou atos, contratos e documentos especificados nas suas tabelas sendo que o valor dêles serve de critério para o cálculo do impôsto. Asseveram os recorrentes que a lei paulista, postando-se ao lado da lei federal e correndo sôbre o mesmo terreno, suscita um caso de dupla tributação. A êste argumento dão, porém, valor puramente interpretativo. O vício constitucional que precipuamente argüem é o de invasão, pelo tributo estadual, da esfera de competência privativa da União.

Acredito, salvo melhor juízo, que tôdas essas incriminações não merecem ser ouvidas. Acompanho a doutrina sustentada pelo acórdão recorrido, doutrina brilhantemente desenvolvida pelo Tribunal Pleno de São Paulo, em caso idêntico ao que é objeto de nossas cogitações, isto é, na apelação de Lindembergh Assunção e outros contra a Fazenda do Estado, segundo consta por certidão a fls. 126 dos autos. E', igualmente, a doutrina amparada pela incontestável autoridade do Exmo. Sr. Procurador Geral. Vou reproduzir o entendimento, acrescentando-lhe algumas coisas da minha lavra e reduzindo-lhe quanto possível a redação.

A competência tributária privativa federal se restringia ao instrumento, ao papel, ao quirógrafo dos contratos ou atos; não apanhava a transação ou, mais tecnicamente, a obrigação, a relação jurídica expressa pelo instrumento. Era, em suma, o impôsto do sêlo.

As palavras da Carta de 34 traduziram bem o pensamento do constituinte nacional de manter a competência tributária dada à União pela Constituição Federal de 1891, no art. 7.º, n.º 3, para decretar taxas de sêlo.

O diploma de 34 não se referiu à taxa, porque, como muito bem disse Pontes de Miranda, esta expressão estava errada na Constituição de 1891, e nem se referiu a sêlo, porque êste é um dos modos de cobrança do impôsto e nada impede que a cobrança se faça de outra maneira. A Constituição de 1937 tem outra redação. Se interpretássemos isoladamente a palavra "contrato", que figura no texto constitucional, poderíamos supor que a competência tributária da União, neste ponto, abrangia o quirógrafo e a relação jurídica por êle materializada. Contra isto, porém, se opõe a interpretação literal de todo o dispositivo e a interpretação lógica e sistemática.

Até aqui, reproduzo expressões do acórdão do Tribunal Pleno de São Paulo. Agora, acrescento-lhe ponderações minhas.

Ensina Eduardo Carlos Pereira que a conjunção — e — é simples aproximativa, indica mera relação de nexa; por isso, é comumente suprimida, sem ofensa do sentido, em uma série coordenada e só é expressa entre o penúltimo e o último têrmo (Gram. Expositiva, Curso Superior, 58.ª ed., n.º 740). Ora, o inciso constitucional em análise declara que é da competência privativa da União decretar impostos sôbre atos emanados do seu govêrno, negócios de sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal. Logo, de acôrdo com a regra da sintaxe, que invoco, formou o último têrmo da oração com as palavras — *instrumentos, contratos*.

Note-se também que, entre as palavras — *instrumentos, contratos*, meteu-se a conjunção — ou — e não e. Se o texto empregasse esta última, não poderia fugir ao seu valor gramatical, que é o de unir do's membros oracionais incumbidos da mesma função, a qual seria a de segundo complemento

do verbo transitivo relativo ou verbo bitransitivo — *decretar* tomado na locução *decretar impostos sobre*; dobrando as frases, chegaríamos a estas duas: decretar impostos sobre instrumentos e decretar impostos sobre contratos. E' que, segundo o ensinamento de Eduardo Carlos Pereira, quando as conjunções parecem ligar termos ou palavras, ligam de fato orações ou proposições elíticas (ob. cit., n.º 737).

Mas, entre as palavras mencionadas, o legislador pôs a conjunção alternativa — *ou*. Deixou assim patente que as duas palavras formam na oração, como já declarei, um termo só, que é este: e *instrumentos ou contratos regulados por lei federal*. As conjunções disjuntivas ligam duas orações que exprimem idéias alternadas. Portanto, a União ou decreta impostos sobre instrumentos ou decreta impostos sobre contratos. O que não pode é taxar os dois objetos. E' certo que, segundo a lição de Domingos Vieira, a conjunção *ou* indica também que uma coisa pode ser substituída a outra, embora diferentes ou opostas. Ex: Porém não declarando se era, ou deixava de ser culpado no caso que morria (Dicionário da Língua Portuguesa, verb. — ou). Ainda aqui, não é possível haver impôsto sobre instrumentos e impostos sobre contratos. Se não fôsse assim, daríamos num absurdo: a União decretaria um impôsto sobre instrumentos e outro sobre contratos e, depois, substituiria um pelo outro, por não poder cobrar os dois, em virtude da alternativa aberta e forçada pelo significado da conjunção disjuntiva.

O que se apura é que a Constituição só discriminou três objetos de tributação federal exclusiva: 1.º, atos emanados do seu govêrno; 2.º, negócios da sua economia; 3.º, instrumentos ou contratos regulados por lei federal.

Reporto-me agora, novamente, ao acórdão do Tribunal Pleno de S. Paulo.

Empregando a conjunção — *e* — depois da palavra — *economia* — e a conjunção — *ou* — depois da palavra — *instrumentos* — o texto claramente

incluiu o significado do termo contrato na compreensão lógica do conceito de instrumento. Objeto da tributação privativa federal é, pois, o instrumento e nada mais. Socorrendo-se do *Direito Judiciário*, de João Mendes de Almeida, a págs. 194 da 3.ª edição, o acórdão do Tribunal Pleno sustenta que o dispositivo constitucional ora em apêço emprega também a palavra contrato, porque nem todo quirógrafo representativo de ato jurídico é instrumento. Assim, de acôrdo com êste ensinamento, a União, em face da Carta de 34, não teria competência privativa para taxar contratos, cujo quirógrafo não fôsse um instrumento, isto é, não se revestisse de força orgânica para realizar ou tornar exequível um ato jurídico. Um contrato de mútuo, a que faltasse um elemento substancial, valendo somente como começo de prova, escaparia ao impôsto. Para obviar isto, a Constituição de 37 abrangeu no preceito a palavra — contrato — indicando que os documentos de contratos, embora não tenham valor de instrumento, estão sujeitos ao impôsto privativo da União. Se, por outro lado, a palavra — contratos — tivesse a significação ampla de envolver as obrigações criadas pelo quirógrafo, haveria flagrante antinomia entre êste dispositivo e outros da mesma Constituição. O art. 23, I, letras *e*, *d*, dá aos Estados competência privativa para decretação de certos impostos. Os negócios a que os dispositivos se referem se fazem por meio de contratos regulados por lei federal. Teríamos então duas competências privativas: a da União, por se tratar de contratos regulados por lei federal, e a dos Estados, por lhes ter sido reconhecida a competência pelo art. 23. Dir-se-á que esta última prevalecerá sobre aquela, porque será uma exceção à prerrogativa da União. Neste caso, o dispositivo da letra *c* do art. 20, n.º I, deveria ressaltar a exceção. É mais jurídico interpretar-se um texto constitucional de modo que se afaste qualquer contradição com outro texto, do que firmar a contradição e procurar resolvê-la mediante outra regra de hermenêutica.

No embate longo e acirrado que o tema deixou no bojo dos autos, um argumento foi reiterado. Formulou-o, em parecer, o ilustre jurista Dr. Antão de Moraes, que foi membro do Tribunal de Apelação de São Paulo. Lembrou êle o princípio de que o poder de regular compreende o de taxar, de modo que a disposição constitucional que confere à União competência privativa para tributar contratos regulados por lei federal não passaria da inferência tirada dêsse postulado. Êsse axioma e mais a tendência que escritores franceses revelam de unificar “droits de timbre et de registre”, trazida também ao debate por aquêlê jurisconsulto, não foram observados na nossa Constituição. Assegura o acórdão do Tribunal Pleno de São Paulo que circunstâncias peculiares à estrutura política da federação brasileira fizeram com que fôssem postos de lado a propriedade territorial, a transmissão “causa mortis”, a “inter-vivos” de imóveis, as vendas e consignações, etc., são regulados por lei da União e, entretanto, a sua taxaço é feita por lei estadual.

Os instrumentos dessas operações, o papel sôbre que elas se exteriorizam podem estar sujeitos ao sêlo federal.

O disposto no n.º 38 da tabela anexa ao decreto-lei n.º 4.274, de 17 de abril de 1942, que estabeleceu a nova Lei do Sêlo, faz o sêlo incidir sôbre os contratos de compra e venda de bens móveis e imóveis. Contratos aí tem a significação de papel (art. 1.º, § 3.º).

A conclusão do acórdão do Tribunal Pleno de São Paulo é a mesma a que chega, em seu douto parecer, o ilustre Sr. Dr. Temístocles Cavalcânti. O impôsto do sêlo federal recai sôbre o instrumento ou contrato; o outro, o de transação, impôsto que compete ao Estado lançar, incide sôbre o negócio, em sua expressão econômica, como manifestação de uma atividade comercial, industrial ou técnica. Não há dupla incidência fiscal nem é violado o campo da tributação privativa da União.

Nego provimento ao recurso.

#### VOTO

O Sr. Ministro Orosimbo Nonato — Sr. Presidente, o ilustre Tribunal de Justiça de S. Paulo, na causa de que se trata, decidiu duas questões momentosas: — que o impôsto de vendas e consignações não é devido pelo empreiteiro, embora empregue na construção material que venda aos seus clientes; e que é constitucional o impôsto sôbre transações da lei paulista. Discordo, *data venia*, do ilustre colégio judiciário em ambas as teses.

Quanto à primeira, já entre nós, o Exmo. Sr. Ministro Anibal Freire demonstrou, com apoio na melhor doutrina, principalmente italiana, que êsse impôsto é devido pelo empreiteiro e que se trata de ato de comércio. A fundamentação contrária liga-se ao conceito de que o direito comercial não pode abranger os imóveis. Mas, a doutrina moderna é contrária a êsse entendimento e, mais, se é certo que o objeto vendido torna-se imóvel, pela incorporação, no momento mesmo da venda, os materiais são móveis e, como tais, podem constituir objeto de atos comerciais.

Êsse problema, porém, como observou o eminente Sr. Ministro Armando Prado, não pode ser trazido à baila, visto que só houve apelação da outra parte e só se cuida de saber se o impôsto de transação é ou não constitucional. E em caso idêntico, já êste Tribunal não deu pela inconstitucionalidade argüida. Se se tratasse de pronunciamto normativo, que vinculasse o Tribunal, como parece se induzir da letra do Regimento, a questão se poderia considerar julgada. Ela, no entanto, ao que me parece, pode reagitar-se, como de outras feitas, tenho procurado mostrar.

Entendo que êsse impôsto é inconstitucional, apesar dos brilhantes votos dos Srs. Ministros Relator e Armando Prado. A distinção estabelecida, em sua defesa, para esforçar a conclusão de que o impôsto federal cai sôbre o papel e o estadual incide no negócio em si, no ato jurídico, a meu ver não é admissível. Essa lei nasceu sob mau signo e ostenta, em sua mesma designação,

erro conspícuo, com o usar a palavra “transação”, no sentido de negócio, quando transação é instituto definido no Código Civil e visa a extinguir ou prevenir litígios por via de concessões mútuas.

Mas independentemente da consideração dessa “glissade”, dêsse desapuro de linguagem, vale realçar em primeiro lugar, que a Constituição fala em instrumento ou negócio não distinguindo as expressões, dando, uma como outro como sinônimas; fala em instrumento ou contrato. É sabido que o direito romano empregava *instrumentum* no sentido de *obligatio*, como observam, entre outros, Savigny e Van Wetter.

E, no caso, separar o instrumento do contrato é estabelecer, *data venia*, distinção contra a realidade das coisas e, dentro dêsse critério, o Estado teria o poder de taxar letras promissórias, faturas comerciais, letras de câmbio, distinguindo entre o ato e o papel.

A meu ver, o instrumento, o contrato é o próprio *negotium juris*, o próprio ato jurídico, a própria operação comercial produzida através do instrumento ou contrato.

Esse o entendimento a que aderi em voto anterior e que agora reafirmo, *data venia* dos eminentes colegas que pensam de modo contrário, tendo, assim, a lei paulista como inconstitucional.

#### VOTO

O Sr. Ministro Castro Nunes — Senhor Presidente, tive oportunidade de examinar, em voto que aqui proferi, em recurso extraordinário de São Paulo, a propósito do imposto de subrogação e, mais tarde, voltei ao assunto, em caso em que se discutiu hipótese idêntica. Focalizei, então, alguns aspectos que novamente vêm à baila no presente debate.

Um deles é o de que a Constituição, a partir da de 1934, modificou, em termos muito expressivos, as fontes tributárias da União, que, na Constituição de 1891, se enunciavam em termos diversos. Assim é que, no tocante aos contratos ou atos da vida civil, se limitava a estabelecer que à União com-

petiria decretar “taxas de sêlo”. A êsse respeito, devo acentuar, entre parênteses, que “taxa ou impôsto de sêlo” é expressão tènicamente errada, porquanto o sêlo não é impôsto, é forma de cobrar impôsto. Enfim, seja como fôr, o fato é que, modificada a redação do inciso constitucional, a partir de 1934 — é forçoso reexaminar o assunto, porque os têrmos constitucionais são diversos. É necessário estudar essas fontes tributárias novas.

Procurei examinar o assunto, trouxe minha contribuição e escrevi, depois, uma dissertação em que rememorei os debates aqui travados.

A questão foi, ainda agora, examinada pelo eminente Sr. Ministro Armando Prado, que trouxe, com o seu voto, contribuição muito valiosa.

Por conseguinte, a questão que se apresenta é a seguinte: a função tributária da União se exerce, hoje, apenas sob a forma de taxação, mediante sêlo nos contratos, nos quirógrafos, nos instrumentos regulados por lei federal?

Eu concluí, nos meus votos anteriores e na dissertação que escrevi sôbre o assunto, que êle abrange o negócio jurídico, a substância do ato. Tais impostos são conceituados em tôda a parte e especialmente na técnica do direito italiano, como impostos que recaem sôbre a circulação da riqueza. Em nosso sistema tributário, estão atribuídos aos Estados, alguns dêsses impostos, mas nem todos. Os Estados tributam a circulação da riqueza sob a forma de transmissão de bens — aliás, bens imóveis — em qualquer das modalidades de alienação de que cogite o Código Civil.

Mas, há um sem número de operações jurídicas, de fins econômicos, que ficam numa zona indivisa, que se insinuam nos interstícios da partilha tributária; uma delas é a sub-rogação de bens, que se não confunde com a transmissão *inter vivos*, porque ela se põe de permeio entre duas transmissões *inter vivos*, consistindo na venda de um bem para que, com o seu produto, seja adquirido outro bem, pagando-se o impôsto de transmissão, correspondente à primeira alienação e pagando-se impôsto

de transmissão correspondente à segunda alienação. Em alguns Estados, porém, se criou o imposto de sub-rogação de bens, que recai sobre este ato da vida civil. Surge, agora, em outros Estados o imposto de "transação" que, como bem observou o Sr. Ministro Orosimbo Nonato, tem uma denominação tecnicamente inexata e imperfeita. O imposto recai sobre ajustes, convenções, negócios, sem o sentido técnico da transação.

Ora, nos votos anteriores, a começar pelo caso do imposto de sub-rogação, cheguei à seguinte conclusão, que me permito manter: é que a União ainda conserva, no uso da sua fonte tributária, a mesma legislação antiga; limita-se a taxar somente o quirógrafo, a taxar somente, sob a forma de selo, o papel, o instrumento do contrato; ela não lançou mão de qualquer outro imposto que atinja o negócio jurídico ou a substância do ato; limita-se à superficialidade: ao papel.

De modo que, não encontrando na legislação tributária da União, nenhum imposto que vá além disso, não posso dizer que ela tenha usado de sua fonte tributária. E, neste caso, penso que, enquanto estiver não utilizada esta cédula ou esta possibilidade ou esta fonte inexplorada, estando indivisa, entra na bitributação. Quero dizer: os Estados podem utilizar-se dela se a União ainda não a utilizou. No dia em que a União dela se utilizar, cessará o tributo estadual, mas até então poderá o Estado tributar.

*O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães* — Não há competência cumulativa; compete à União, privativamente, o tributo e não pode haver a invasão da esfera de atribuições pelo Governo estadual.

*O Sr. Ministro Castro Nunes* — Examinei este aspecto, também, no meu trabalho, porque me acudiu a mesma dúvida que está assaltando a V. Ex. O imposto está, no enunciado constitucional, atribuído à União. O imposto, porém, ainda não utilizado, em parte, a cédula não utilizada, em parte, não explorada ainda em sua totalidade, dei-

xando zonas que ainda comportam a incidência de tributos, a serem criados, penso que estes entram na massa indivisa das fontes tributárias e podem essas fontes ser utilizadas pela entidade que primeiro delas se utilizar. Penso que os impostos, que podem comportar a bitributação, são aqueles, em primeiro lugar, não discriminados na partilha tributária e, em segundo lugar, os que possam inserir-se ou insinuar-se nas fontes partilhadas, mas ainda não utilizadas pelo titular constitucional dessas fontes.

Na verdade, olhando as coisas praticamente, o legislador constituinte lançou mão de todos os impostos conhecidos e possíveis; partilhou todos os impostos, diretos ou indiretos, admitidos na técnica do Direito Financeiro; ou os atribui à União ou aos Estados, ou aos Municípios. Nada — ou quase nada — resta; restaria, talvez, o velho e condenado imposto de capitação.

*O Sr. Ministro Hahnemann Guimarães* — O imposto sobre o ato jurídico deve ser regulado pela lei federal, para não criar, no País, desigualdades na realização dos atos jurídicos, porque um Estado pode, de tal modo, taxar um ato jurídico que torne até impossível a sua realização e a igualdade do tributo sobre os atos jurídicos é uma igualdade requerida pela própria existência da Federação.

*O Sr. Ministro Castro Nunes* — Por isso mesmo é que este tributo pertence à esfera tributária da União; a ela compete taxar a substância dos atos jurídicos, porque só ela, por suas leis, poderá estabelecer o tratamento uniforme nessa tributação. E por isso mesmo foi de bom aviso que se reservasse à União essa possibilidade; ela pode utilizar a cédula, atingindo a substância do ato. Agora, se ela não utilizou — dizia eu — esta fonte tributária, inexplorada em parte, entra na comunhão que está indivisa e pode, então, o Estado utilizar-se dela. Por isso é que eu admito que o imposto de transação, como o imposto de sub-rogação possam ser, enquanto não constantes de lei federal, enquanto não utilizada a fonte tributária, no to-

cante à substância dos atos jurídicos, possam ser utilizados pelos Estados.

Foi esta a conclusão a que cheguei.

Mas, no caso do impôsto de transação, ainda observei, à semelhança do que ainda agora ocorre, no presente caso, poderia surgir dúvida sôbre a tributação, no caso em que se não entendesse, como nós temos entendido, que o empreiteiro que entra também com os materiais é comerciante e, portanto, pode ficar sujeito ao impôsto de vendas e consignações.

Dá-se então uma desclassificação do impôsto, enquadrando-se na partilha tributária essa fonte estadual.

De modo que, recordando, *data venia*, a exposição que fiz, nos votos anteriores, concluo com o Sr. Ministro Relator, não dando pela inconstitucionalidade *in concreto*.

#### VOTO

O Sr. Ministro Anibal Freire — Senhor Presidente, mesmo abstraindo as interessantes considerações de ordem gramatical aventadas no voto do ilustre Sr. Ministro Armando Prado, a resposta está na Constituição. A Constituição estabeleceu os marcos divisórios da organização tributária. Em relação à União, taxativamente, declarou que compete à União estabelecer o impôsto sôbre o instrumento ou contrato regulado por lei federal. Não ficou vedada ao Estado a criação de um outro impôsto, diferente do impôsto sôbre o instrumento ou sôbre o contrato, regulado por lei federal.

O Sr. Ministro Castro Nunes — A União só tributa o quirógrafo, o papel...

O Sr. Ministro Anibal Freire — Seria de tôda importância o argumento desenvolvido pelo eminente Sr. Ministro Orosimbo Nonato, com a sua sempre desvelada intuição jurídica. Mas, neste ponto, ousou divergir dêsse argumento porque, na realidade, nem tôdas as transações são feitas por instrumento ou por contrato. A distinção está clara: se tôdas as transações, se todos os movimentos dos negócios se tivessem de fazer em tórno de instrumentos ou con-

tratos regulados por lei federal, o argumento do Sr. Ministro Orosimbo Nonato seria irretorquível. Mas, na verdade, há várias transações que são feitas à parte do instrumento regulado por lei federal e o impôsto determinado pelo Estado compete em si, na sua organização, pelo seu interêsse de auferir recursos daqueles que desenvolvem atividades e se movimentam no mundo de negócios locais, no âmbito próprio. É um impôsto que entra na capacidade tributária do Estado, sem invasão nenhuma da esfera federal.

Esta é uma razão, a meu ver, prioritária: é o impôsto de transação feito no Estado. Aos Estados compete tributar essas operações, êsses negócios que se desenvolveram e medraram no próprio local.

O Sr. Ministro Castro Nunes — Mas hoje a Constituição permite que a União tribute.

O Sr. Ministro Anibal Freire — A União tributa contratos regulados por lei federal; não se trata, na hipótese, de tributação concorrente, porque são distintas as esferas de ação. Só era possível tolher aos Estados uma ação neste sentido quando a Constituição o vedasse expressamente.

Por êstes fundamentos, acompanho o voto do Sr. Ministro Relator.

#### VOTO

O Sr. Ministro Barros Barreto — Senhor Presidente, o meu voto é no mesmo sentido do voto do Exmo. Sr. Ministro Relator.

#### VOTO

O Sr. Ministro Laudo de Camargo — Acompanho o Sr. Ministro Relator, nos termos de meu voto anterior.

#### DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte: Rejeitada a arguição de inconstitucionalidade da lei paulista, foram devolvidos os autos à turma para julgamento posterior sôbre o mérito, contra os votos dos Srs. Ministros Hahnemann Guimarães e Orosimbo Nonato.

Tomou parte no julgamento, o Exmo. Sr. Ministro Armando Prado, do Tribunal Federal de Recursos.

Deixou de comparecer, por ter entrado em gôzo de licença, o Exmo. Senhor Ministro Goulart de Oliveira.

---