

**IMPÔSTO DO SÊLO — IMPÔSTO DE VENDAS E CONSIGNAÇÕES
— CONTRATO DE COMISSÃO MERCANTIL**

— Ainda que sujeito ao impôsto de vendas e consignações não está o instrumento de contrato de comissão mercantil, com a cláusula “del credere”, isento do impôsto do sêlo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

ACÓRDÃO

A recorrente formulou a seguinte consulta:

“Indústria de Pneumáticos Firestone S. A., com sede nesta cidade, na Avenida Queiroz dos Santos, 1.717, pagou nessa Coletoria, como se vê da inclusa certidão, cinco mil cruzeiros de sêlo por verba, relativo ao contrato certificado, de comissão mercantil *del credere* feito

com Casa Dico S. A., Comércio e Indústria, de Pôrto Alegre, para venda de produtos fabris a ela *consignados* na forma do Decreto-lei n.º 915 e art. 8.º da Lei n.º 187, de 1936.

A suplicante entende, entretanto, que na espécie o sêlo cobrado não era devido, sem embargo das disposições da Lei do Sêlo, em face da discriminação tributária constante da Constituição da República. E, assim, vem requerer. em

consulta, lhe seja esclarecido êsse ponto, a fim de que, se realmente indevido o sêlo, fique dispensada de continuar a pagá-lo, pela duração do contrato.

A tese exposta se funda no seguinte:

a) Pelo art. 15, n.º 6, da Constituição da República, é atribuído à União o direito de decretar impôsto sôbre negócios de sua economia, *atos e instrumentos regulados por lei federal*.

b) Mas, pelo § 5.º do mesmo artigo, “não se compreendem nas disposições dêsse n.º 6 os atos jurídicos ou instrumentos... que incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29”.

c) O referido art. 19 distribuiu aos Estados o impôsto “sôbre vendas e consignações”.

d) O art. 12 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabeleceu, no § 2.º, que se extinguíam no curso de quatro anos, a partir de 1948, “os impostos que, pela Constituição, se não incluíam na competência dos governos que atualmente os arrecadam”.

Ora, êsse é precisamente o caso do impôsto de sêlo nos contratos de vendas ou consignações. Arrecadava-o a União, ao elaborar-se o novo Pacto Constitucional. Mas já não o pode fazer em 1952, *ex-vi* dos textos acima transcritos.

Comentando o citado § 5.º do art. 15 da Constituição, ensina o Ministro Carlos Maximiliano que, em face dessa norma, “não pode recair o impôsto federal sôbre atos jurídicos ou seus instrumentos, quando tenham por objeto coisas, valores ou negócios sujeitos a tributo estadual sôbre vendas mercantis ou transmissão de bens *inter-vivos*, por exemplo”.

Eis aí. Por essa conspícua lição, o incluso contrato não está mais sujeito ao sêlo proporcional, por ser o instrumento jurídico atinente à venda de mercadorias por intermédio de consignatários, negócio êsse apenas sujeito ao impôsto estadual de vendas e consignações. Os dispositivos da Lei do Sêlo, a respeito, estão revogados pela Constituição.

Além dessa primeira pergunta, sôbre ser ou não devido o sêlo, a consulente formula segunda, indagando, qualquer que seja a solução da primeira, se o lançamento previsto na cláusula 21 do contrato, a crédito da consignatária, pela remuneração a que fizer jus, está ou não sujeito a sêlo.

A consulente está convicta de que as notas de crédito não levam sêlo, a não ser o de recibo, em face do art. 100 da tabela, nota 3.ª, e quer saber se é correto êsse modo de entender”.

O Sr. Delegado Fiscal do Tesouro Nacional em São Paulo assim decidiu:

“Consulta a Indústria de Pneumáticos Firestone S. A., de Santo André: se o contrato de comissão *del credere*, os lançamentos a créditos da comissária, pelas comissões apuradas e as notas referentes a êsses créditos estão sujeitos a sêlo, sendo que o primeiro — o contrato — no entender da consulente, constitui ato tributado pelo poder estadual e, portanto, escapa às incidências fiscais da União, em face da discriminação constitucional de rendas.

Nos têrmos dos esclarecimentos prestados pelo Agente e Inspetor Fiscais, a Administração não pode, *sponte sua*, julgar da constitucionalidade ou não do mesmo tributo que vem sendo cobrado pela União, para firmar a competência tributária das esferas de poder, destacados na Constituição. Por outro lado, não se podem equivaler diferentes, sob o aspecto jurídico, da venda mercantil pròpriamente considerada — tributável por lei estadual — e vínculo obrigacional para efetivar essa venda — ato tributável pela lei federal.

Quanto às demais questões envolvidas na consulta, opinam aquêles funcionários que os citados lançamentos não constituem, no contrato, motivo de encargos tributários, do sêlo, e as notas de crédito emitidas à firma comissária estão sujeitas a sêlo de recibo, salvo se contiverem expressões que as desloquem para outras incidências impositivas da Lei do Sêlo em vigor.

Decidi de acôrdo com os pareceres invocados.”

Os pareceres em que se apóia o despacho são os seguintes:

Do agente fiscal A. Gibson:

“Preliminarmente — O art. 64 da Constituição estabelece que “incumbe ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei ou decreto declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal” (grifo extra).

Falecem, portanto, ao Poder Executivo, atribuições para declarar inconstitucional e muito menos suspender a execução de lei até então nunca declarada inconstitucional por sentença definitiva do Supremo Tribunal nem tampouco mandada sustar pelo Senado.

De meritis, trata-se de um contrato de comissão mercantil com cláusulas *del-credere* em que são celebrantes, de um lado, a consultante, Indústria de Pneumáticos Firestone S. A., como comitente, e, do outro, a Casa Dico S. A., Comércio e Indústria, de Pôrto Alegre, como comissária. O instrumento de contrato retrata uma situação obrigacional dependente da relação jurídica estabelecida entre as duas contratantes, vinculadas que estão por encargos por ambas assumidos, formando-se dêsse duplo acôrdo, a figura definida por Clóvis como “obrigação”, isto é, uma “relação transitória de direito que nos constringe a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão (Código Civil, vol. 4.º, 2.ª ed., pág. 8), figura definida tanto no Direito Civil como no Comercial, sôbre os quais cabe à União legislar (Constituição, art. 5.º, inciso XV, letra a), não havendo confissão entre atos preliminares que estabelecem normas reguladoras do vínculo jurídico formado pelo mútuo consentimento, relação de direito, fonte de obrigações com operações mercantis realizadas pela segunda parte contratante com terceiros, embora feitas em nome da primeira, mas em virtude e em conseqüência dêsse acôrdo preliminar e

antecipado. São duas figuras, duas posições claramente definidas, dois atos distinto o das vendas mercantis, de esfera legislativa estadual e o modo de como serão elas efetuadas, de como são reguladas as relações jurídico-patrimoniais de esfera do direito comercial, de legislação federal (Constituição, art. 15, item VI).

Quanto aos lançamentos a que alude a 21.ª cláusula do contrato, a crédito da consignatária, sou de opinião que se responda que êsse lançamento é decorrente de um contrato selado por estimativa, é dependente de apuração posterior e o impôsto proporcional está calculado apenas sôbre o valor total das operações.

Quanto às notas de crédito, nas quais a consultante aplica selos simples (de recibos), é acertado êsse modo de proceder.”

Acrescentou o informante:

“Em tempo: *del credere* é “garantia de qualquer espécie”, sôbre a qual incide o impôsto, independente do então pago pelas outras obrigações, não podendo o impôsto dêste ser superior ao atribuído àquelas.”

Do inspetor fiscal Alcides Ferrari:

“Respeito ao pretendido reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei do Sêlo, no que grava os questionados contratos de consignação e de compra e venda de bens móveis, falecendo competência às instâncias administrativas para conhecerem do assunto, será o caso de a consultante pleitear ação declaratória do Poder Judiciário.

Todavia, esclarecemos que êste — Tribunal Federal de Recursos, apelação cível n.º 32, in *Diário da Justiça* de 19-1-1951, págs. 161-168 — confirmando a incidência, fêz certo:

“A União, exigindo o impôsto impugnado, em absoluto fê-lo incidir sôbre o contrato da venda mercantil, própria-mente dito. Êste recai sôbre a operação da compra e venda e, não, sôbre o instrumento com que uma das partes procura se documentar. O contrato da venda mercantil constituirá instrumento regulado por lei federal, quando muito aces-

sório dispensável. O absolutamente indispensável — ocioso seria dizer-se indispensável algum documento relativo à vista — integra-se pela duplicata.”

Quanto aos simples lançamentos previstos na cláusula 21.^a do contrato de fls. 1-6, não constituem atos tributados. As notas de crédito correspondentes, porém, enviadas à consignatária, incidem na selagem do art. 100, Tabela (nota 3.^a), quando não contiverem obrigação de pagamento, pois nesta hipótese sofrerão o gravame de “outro sêlo” (art. 83, Tabela).

Com guarda de prazo recorre a consulente, alegando o seguinte:

“O que não podem fazer os órgãos administrativos é declarar a *inconstitucionalidade de lei ou de ato do poder público*, porque isso é atribuição privativa dos tribunais, nos termos do art. 200 da Constituição federal. Mas a consulta não argúi de inconstitucional a Lei do Sêlo, em nenhum dos seus dispositivos. Suscitou problema diverso e muito mais simples — o de encontrar-se agora ab-rogada, mercê das novas normas constitucionais, a exigência de sêlo no instrumento de contrato de vendas mercantis por intermédio de comissário.

É indubitável que semelhante assunto se inclua na alçada administrativa, porque, cumprindo à Administração guiar-se por leis em vigor, cometeria imperdoável abuso ao exigir a observância de leis revogadas.

E é indubitável ainda ser de interesse público evitar demandas contra o Erário. Se o contribuinte pede às repartições fazendárias, como no caso, que elucidem se a lei impositiva está derogada em face da nova norma constitucional — não há por que deixar de ventilar a matéria e varrer a dúvida, arredando-se, talvez, a hipótese de um pleito forense.

Justificada destarte a interposição dêste recurso, a recorrente oferece como razões dêle as que constam de sua consulta, onde expõe com a necessária clareza o assunto, apoiando-se desde logo na suma autoridade do grande Mestre

Carlos Maximiliano, ex-Procurador Geral da República e antigo Ministro do Supremo Tribunal Federal.

São dêle, à pág. 302, n.º 190, de seus *Comentários à Constituição Brasileira*, estas palavras:

“Do confronto entre o art. 128, n.º VI, do Projeto da Constituição vigente e a *Justificação da Emenda n.º 1.490*, ressalta a seguinte finalidade do art. 15 § 5.º: não pode recair o impôsto federal sôbre os atos jurídicos ou seus instrumentos, quando tenham por objeto coisas, valores ou negócios sujeitos a tributo estadual (sôbre vendas mercantis ou transmissão de bens *inter vivos*, por exemplo) ou quando seja parte a União, Estado ou Município. O texto definitivo avançou mais do que o n.º VI do art. 128, transcrito: abraçou, declaradamente, todo o abrangido pelos arts. 19 e 29 do estatuto fundamental: nestes casos não se apõe sêlo federal”.

Observa-se que o art. 128 da referida emenda, transcrito à pág. 296, tópico 184-A, já excetuava, de expresso, a *compra e venda*. Já impedia que a União taxasse por qualquer modo contratos como o de que cogita a consulta, que é instrumento de venda de determinadas mercadorias. Mas a letra da norma constitucional acabou sendo de alcance muito mais amplo, como observa Carlos Maximiliano e, assim, segundo êle acentua, “não se apõe sêlo federal” nos casos das rendas discriminadas aos Estados e aos Municípios”.

Isto pôsto, e:

Considerando que o documento de fls. 1 a 6 encerra um contrato de comissão mercantil, com a cláusula *del credere*, perfeitamente enquadrado na incidência do art. 83 da Tabela anexa à Lei do Sêlo;

Considerando que a tese defendida pela recorrente é desprovida de qualquer fundamento jurídico: são diversos e inconfundíveis o impôsto do sêlo, que incide nos instrumentos, embora calculado sôbre o valor do negócio, e o impôsto de venda e consignações, que recai sôbre o negócio, tanto assim que o Supremo Tribunal negou a existência

de bitributação (*Revista de Direito Administrativo*, vol. I, pág. 49) e o Tribunal Federal de Recursos adotou a mesma interpretação (*Diário da Justiça* de 19-1-1951);

Considerando, assim, que acertada e legal é a decisão recorrida não só quanto à tributação do contrato em causa, como também na parte relativa às demais questões suscitadas:

Acordam os membros do 1.º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntário e *ex-officio*.

1.º Conselho de Contribuintes, 24 de maio de 1954. — *A. C. de Araújo Guimarães*, Presidente. — *Adelmar Ferreira*, Relator.

Fui presente: *Moacir Araújo Pereira*, Representante da Fazenda Pública.