IMPÔSTO DO SÊLO — SOCIEDADE POR AÇÕES — PARTES BENEFICIÁRIAS

— A emissão, pelas sociedades por ações, de partes beneficiárias, é ato sujeito a incidência do impôsto do sêlo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACÓRDÃO

Solucionando consulta da Cia. Refrigerantes Crush de S. Paulo, assim despachou o Diretor da Recebedoria Federal em São Paulo, Dr. José de Sousa Machado:

"Segundo esclarece a consulente, "parte beneficiárias" e "ação" são "títulos de participação nos lucros da sociedade."

A "ação" "é uma das partes iguais em que se divide o capital social, representada por um título" (*Sociedades Anônimas*, Aloísio Lopes Pontes, pág. 119), enquanto que a parte beneficiária" consubstancia um contrato oneroso, solene e aleatório, que garante um direito de crédito contra a sociedade (idem, pág. 198).

Aquela é emitida e entregue ao sócio em razão do capital por êle subscrita. Assegura direito de sócio. Êste, estranho ao capital, é emitido e entregue ao beneficiário sem que êste tenha entrado com qualquer numerário para a sociedade. Não representa capital nem atribui qualquer direito de acionista. Sim, direito de crédito.

As ações de Companhias não devem o impôsto do sêlo porque, representando o próprio capital da sociedade, indiretamente já sofreram a tributação.

Já as "partes beneficiárias" não. A sua criação garantindo um direito de crédito contra a sociedade não é capital, do qual é estranho, apresentando-se, dêsse modo, como um papel que encerra em si uma obrigação de pagamento."

Daí a incidência do art. 83, Tabela, do Decreto-lei n.º 4.655-42, como reiteradamente entendido pelo 1.º C.C. (acórdãos ns.º 30.748, 32.197 e outros).

O sêlo do art. 83, Tabela, incide não pela emissão das "partes beneficiárias", mas pelo ato que aqui fica, caracterizada a obrigação de pagamento. E não se argumente com o fato de o direito de crédito que tais títulos conferem, ser sòmente eventual. O art. 41, N. G., da lei, com a alteração introduzida pelo Decreto-lei n.º 9.409-46, declarando puras e simples as obrigações condicionadas, faz devido o sêlo tão logo exista o ato. Se o seu valor depender de apuração posterior, aí estará o disposto no art. 40, § 1.º, N. G., para contornar a dificuldade.

Assim sendo, criadas "partes beneficiários", caberá à Companhia, arbitrando valor não só aos títulos pròpriamente ditos, como às participações nos lucros e quantia do "Fundo de Resgate" proceder ao pagamento do sêlo e registro do ato criador do título (escritura de constituição ou Ata da Assembléia). comprovando, bienalmente, o rendimento dos títulos.

Incidindo o sêlo pela criação das "partes", não será necessária a apresentação dos títulos. Registrado o documento criador das "partes beneficiárias" o fisco estará garantido na cobrança do sêlo devido e o contribuinte facilitado no pagamento do tributo.

A consulente comprovará o *quantum* distribuído à título de participação e a quantia escriturada como "Fundo de Resgate", adicionará a essas importâncias um valor estimativo aos títulos criados, pagando sôbre êsse total o sêlo do art. 83, Tabela, acrescido da pena de revalidação, que aplico, visto como no caso a consulta corresponde à apresentação espontânea do documento para pagamento do impôsto (circular n.º 27, de 12-11-1948, do D. G., *Diário Oficial* de 17-11-1948).

Embora prejudicados os quesitos ante o que acima foi dito, responda-se:

1) Sim.

2) Não.

3) Pagar o sêlo com revalidação, trazendo a registro o documento que criou as partes beneficiárias.

4) Estão sujeitas ao sêlo as participações atribuídas aos portadores de "partes beneficiárias", as quantias escrituradas como "Fundo de Resgate" e o valor arbitrado aos títulos.

5) O impôsto deverá ser pago por verba, pela Companhia que criou os títulos e concedeu o direito de crédito aos beneficiários, acrescidos da revalidação, comprovadas as parcelas de participações e de "Fundo de Resgate", podendo ser impugnado pela Turma do Sêlo o arbitramento do valor das "partes".

Concluiu o Sr. Diretor mandando dar ciência do despacho à requerente, intimando-a ao recolhimento do impôsto no prazo de oito dias, facultando recurso mediante o prévio depósito da quantia devida.

Em tempo hábil apresentou a requerente o recurso de fls. 9 a 13, deixando de efetuar o depósito exigido, porque obtivera do M. M. Juiz dos Feitos da Fazenda Nacional em S. Paulo, em mandado de segurança impetrado, suspensão liminar do ato impugnado, sendo assegurado o direito de recurso independentemente de depósito ou caução, por se tratar de processo de simples consulta (certidão de fls. 14).

Obedecendo à determinação judicial, mandou o Sr. Diretor subisse o recurso a esta instância, sem o depósito e com o pagamento da taxa de recurso estabelecida pela nota 3.ª do art. 111 da Tabela anexa à Lei do Sêlo.

Em seu arrazoado diz a recorrente:

"4. Discordamos, de início, da decisão recorrida quando sujeita ao sêlo proporcional a *criação* das partes bene-

ficiárias, em si (escritura de constituição ou ata da assembléia geral) não levando em conta a circunstância de haver, ou não, a efetiva *emissão* dos títulos.

Na verdade, o ato *criador* (ata ou escritura) *pode, e é o caso correntio, simplesmente autorizar a Diretoria a emitir as partes beneficiárias. Ora, tratando-se de um título literal, formal, que pode até circular com a cláusula ao portador é evidente que sòmente após emitidos concederão direitos de "crédito eventual" aos seus proprietários.* Exatamente por não se confundirem com as ações — comprovante material de subscrição integral do capital social — é que a sociedade pode emitir, de uma vez, ou parceladamente, ou mesmo nunca chegar a emitir as partes beneficiárias. O dever de pagar "as participações eventuais" exsurge, portanto, sòmente após a real, efetiva, emissão do título, quando êste entra na circulação econômica. *Não havendo emissão, não há "direito de crédito eventual" contra a sociedade, porque esta ainda não se obrigou "in concreto".* Peca, portanto, a decisão recorrida quando confunde "emissão" e "criação" para o efeito de reputar "puras e simples as obrigações condicionais tão logo exista o ato". O ato é o da "emissão" e não o da "criação", como pode inferir-se da seguinte frase constante da decisão: "E não se argumente com o fato de o direito de crédito que (tais títulos conferem), ser sòmente eventual..." As palavras traíram o pensamento do ilustre prolator da decisão recorrida...

6. Embora discordando da decisão recorrida no concernente à designação do fato gerador do impôsto — "emissão" ou "criação" — aceita a recorrente a tese da decisão de que não há necessidade de apresentação dos títulos à repartição arrecadadora para fins de pagamento do impôsto. *Êste, no entender da recorrente, poderia ser recolhido por verba dentro em oito dias da emissão efetiva do título, servindo a data constante do canhoto do livro de "Partes Beneficiárias" para contrôle da fiscalização federal.*

7. Excedeu-se, ainda, a decisão recorrida ao mandar calcular cumulativamente o impôsto de sêlo sôbre: *a*) o valor das participações pagas; *b*) as quantias escrituradas como fundo de resgate e *c*) o valor arbitrado aos títulos.

É curial que existe duplicidade de cobrança do tributo, ao mandar somar as rubricas b *e* c. *O valor dos títulos é dado pelo quociente entre a importância do "fundo de resgate" e o número de partes beneficiárias em circulação. Antes do resgate efetivo, o valor dos títulos é dado pelo próprio montante dêsse fundo, não havendo, pois, lugar para estimativa do valor provável das partes beneficiárias.*

Além de haver duplicidade de cobrança, não encontra a consulente, ora recorrente, no art. 83 da Tabela, o fundamento legal para a incidência do impôsto proporcional sôbre as "participações" pagas aos titulares de "partes beneficiárias", nem quanto à exigência do seu registro (art. 40) para fins de apuração periódica do seu valor.

8. Resta, por derradeiro, impugnar a decisão recorrida no concernente à imposição da pena de revalidação à consulente, ora recorrente, por tratar-se de "ato já realizado". Escudou-se o ilustre prolator da decisão recorrida na autoridade de uma circular administrativa (n.º 27, da D.G.), de âmbito interno, que teria pretendido modificar a própria lei do sêlo mercê de engenhosa interpretação extensiva.

9. Com efeito. O art. 62, normas gerais, do Decreto-lei n.º 4.655, de 1942, manda cobrar sêlo com pena da revalidação em caso de "apresentação espontânea do *Papel* com falta ou insuficiência de sêlo à Repartição Arrecadadora, para *Pagamento do Impôsto*, ou a qualquer repartição para fins outros, sem intuito de denúncia".

A lei é insofismàvelmente clara. Sòmente quando o contribuinte apresentar o Papel espontâneamente à repartição arrecadarora Para Fins de Pagamento,

é que se justifica a aplicação da pena de revalidação.

Ora, no caso *sub-judice*, não houve apresentação de *papel* para fins de pagamento. A rigor, nem mesmo apresentação de *papel*, pois que não se pode equiparar o requerimento em que se formula uma consulta a *papel* sujeito a sêlo!

Não se argumente, todavia, como o fêz a decisão recorrida, com a existência da circular n.º 27 da D.G. Num Estado, jurìdica e democràticamente organizado, sob a égide constitucional de 1946, não podem as circulares administrativas modificar a lei, criando novas formas de imposição fiscal!

10. Não é possível desconhecer o caráter eminentemente declarativo do processo das consultas fiscais, onde o contribuinte não se defende, mas apenas expõe as dúvidas que tem. Não importa seja a dúvida anterior ou posterior à realização do ato, pois que ela pode perfeita e honestamente acudir ao espírito do contribuinte após a realização do ato que êle supunha não sujeito à selagem. Subverter-se-ia, inteiramente, o processo fiscal se o consulente — *without due process* — pudesse ser condenado ao pagamento do impôsto e de tributo, sem ter oferecido contradita às alegações fazendárias!

11. *Cumpre assinalar, ainda, no caso* sub-judice, *a circunstância de a "quantia devida" ser ilíquida, dependente de apuração nos balanços da recorrente e da própria incerteza da cominação fiscal. Realmente*, a decisão recorrida julgou devido o impôsto sôbre rubricas contábeis não constantes da consulta ("do papel") e dependentes de apuração e comprovação ulterior. Ademais, deixou a digna autoridade recorrida de esclarecer, como lhe cumpria, se a revalidação é simples ou em dôbro, isto, fundada na letra *b*, 5.ª, ou no § 2.º do mesmo art. 62 da lei. Justifica-se a necessidade de esclarecimento por ter a decisão recorrida considerado o requerimento de consulta "como apresentação espontânea do papel" e êste foi apresentado dentro em oito dias de sua assinatura.

12. Por último, temos a impugnar o critério adotado pela decisão recorrida que subordinou o encaminhamento do presente recurso ao prévio depósito da "quantia devida". Sôbre tratar-se de "quantia ilíquida", como já tivemos ocasião de ponderar, não se pode exigir do contribuinte depósito prévio de impôsto e de multa em caso de consulta. Tão flagrante a legalidade contida na respeitável decisão recorrida que não teve dúvida o Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara Privativa dos Feitos da Fazenda Nacional, em S. Paulo, em conceder à recorrente o mandado liminar de suspensão do ato a fim de assegurar-lhe o "*direito de recurso independentemente de depósito ou caução, por se tratar de processo de simples consulta*" (vide certidão anexa).

Isto pôsto, e:

Considerando que, por fôrça do mandado liminar concedido pelo M. M. Juiz à recorrente, compete ao Conselho apreciar o feito como consulta, nos têrmos do art. 100 das N. G. da Consolidação das Leis do Sêlo, aprovada pelo Decreto n.º 32.392, de 9-3-1952, e conhecer do recurso independentemente de depósito de quantia porventura devida;

Considerando que, segundo numerosos arestos dêste Conselho, a emissão, pelas sociedades anônimas, de "partes beneficiárias", é ato sujeito à incidência do sêlo do art. 83, da Tabela, tal como resolveu a decisão recorrida (acórdãos ns. 30.748, 32.245, 40.166, 40.567 e outros);

Considerando, entretanto, que, tratando-se, no presente processo, de consulta, descabida é a imposição da pena de revalidação:

Acordam os membros do 1.º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos,

dar, em parte, provimento ao recurso, para cancelar a revalidação imposta.

1.º Conselho de Contribuintes, 9 de abril de 1954. — *A. C. de Araújo Guimarães*, Presidente. — *Adelmar Ferreira*, Relator.

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

Vencido o Conselheiro *Araújo Guimarães*, que votava pelo provimento total.