

ACÓRDÃO N.º 938

Sessão de 7 de dezembro de 1953.

Recurso n.º 1.002.

Recorrente — Elevadores Otis S. A.

Recorrido — Departamento da Renda Mercantil.

Relator do feito — Conselheiro Alberto Woolf Teixeira.

Designado para redigir as conclusões do acórdão — Conselheiro Lauro Vasconcelos.

Imposto sobre Vendas e Consignações.

I — *Efeitos da consulta:*

- a) *previne a inflição de penalidade severa;*
- b) *marca a ocorrência da boa fé;*
- c) *impede que o consulente seja tratado da mesma forma que o contribuinte atingido pela ação fiscal, em consequência de iniciativa do agente do fisco.*

II — *O contribuinte que formula consulta sobre ato a praticar, que considera isento do imposto, mas receia que a autoridade fiscal pense diferentemente; que pratica o ato antes da resposta e que, conhecida essa, evigindo o imposto, traz ao conhecimento do fisco, por qualquer meio, a prática do ato, não está sujeito, se, afinal, o ponto de vista da autoridade fiscal vier a prevalecer, senão a obrigação de recolher o tributo, com os juros da mora.*

III — *De acordo com o princípio de aplicação estrita da lei tributária, os contratos de fusão e de incorporação de sociedades comerciais, bem como a entrega de bens para constituição do capital de sociedades mercantis, este simples fase do contrato de sociedade, embora apresentem certa analogia com os de compra e venda, não são, contudo, contratos de compra e venda e, pois, não estão alcançados pelo imposto sobre vendas e consignações.*

RELATÓRIO

Pretendendo incorporar a seu patrimônio os bens, coisas e direitos da Otis Elevator Company, sociedade anônima estrangeira autorizada a funcionar no

país, a Elevadores Otis S. A., sociedade anônima brasileira com sede no Distrito Federal, dirigiu, em março de 1950, consulta à Prefeitura objetivando conhecer a opinião do órgão exator a fim de que pudesse, na hipótese invocada, orientar suas obrigações perante o fisco municipal, no tocante à incidência do imposto sobre vendas e consignações.

A promoção exarada pelo Sr. Diretor do DRM neste requerimento está vazada nos seguintes termos:

“ELEVADORES OTIS S. A., firma estabelecida na rua Santa Maria, 40-50, expando:

“Otis Elevator Company, propôs incorporar à Consulente o seu patrimônio no Brasil, entregando esta àquela, ações no valor dos bens, coisas e direitos incorporados. Pretende, pois, efetuar a incorporação de uma sociedade em outra, tratando-se, assim, de um ato jurídico de natureza especial.”

Consulta:

Se é devido o pagamento do imposto sobre Vendas e Consignações, embora esteja certa de que não se aplicam à operação as leis concernentes ao assunto.

Resposta:

Não se trata, no caso, de simples incorporação. A firma de que se faz menção, não se *extingue*, não é *absorvida* pela Consulente, mas *transfere*, ou *vende*, a esta, bens, coisas e direitos, recebendo o seu valor em ações e continuando a existir em sua sede. O imposto sobre Vendas e Consignações deverá ser calculado sobre o montante das ações, tendo em vista o preceituado pelo art. 25, inciso V, da Lei n.º 187, de 15 de janeiro de 1936.”

Do despacho supra a Elevadores Otis S. A. recorreu para este Conselho, porém o seu recurso, que tomou o n.º 582 e se acha apenso aos autos ora em debate, foi devolvido à repartição de origem visto que as consultas não constituem matéria de deliberação por parte deste Conselho, cabendo as respectivas soluções exclusivamente às autoridades da primeira instância.

A Elevadores Otis S. A., contudo, replicou desta decisão por entender que, a exemplo do que ocorre com os Conselhos de Contribuintes da União, ao Conselho de Recursos Fiscais da Prefeitura competia apreciar, em grau de recurso, as consultas relacionadas com assuntos tributários, tanto mais quanto na época em que o Conselho negou-se a tomar conhecimento do recurso da sua consulta ainda não estava em vigor o Decreto n.º 11.191, de 24-12-51, cujo parágrafo único do art. 31 tira ao Conselho a competência de julgar recursos daquela natureza.

Conformando-se, no entanto, a Elevadores Otis S. A. requereu fôsse a consulta submetida ao pronunciamento do Sr. Secretário Geral de Finanças, o que se deu, todavia sem resultado, porquanto nesta altura dos acontecimentos a companhia consulente havia sido atuada e o processo da consulta anexado ao da atuação.

O motivo do auto de infração lavrado em 3 de novembro de 1951 contra a Elevadores Otis S. A. é o seguinte:

“deixou de pagar dentro do prazo legal de quarenta dias o imposto referente à transferência do estabelecimento por compra que fêz de bens, coisas e direitos da Otis Elevator Company, na importância de Cr\$ 12.687.136,00 (doze milhões seiscentos e oitenta e sete mil cento e trinta e seis cruzeiros), valor este pago em ações, infringindo o inciso V do art. 25 da Lei n.º 187, de 15 de

janeiro de 1936, combinado com o art. 1.º do Decreto-lei n.º 3.449, de 23 de julho de 1941, ficando a firma compradora como responsável perante o fisco, por não ter sido pago pela vendedora o imposto devido, na importância de Cr\$ 342.552,70 (trezentos e quarenta e dois mil quinhentos e cinquenta e dois cruzeiros e setenta centavos).”

Dêste auto a Elevadores Otis S. A. se defendeu, salientando:

- a) — que deliberou aumentar seu capital de Cr\$ 3.000.000,00 (três milhões de cruzeiros) para Cr\$ 15.700.000,00 (quinze milhões setecentos mil cruzeiros);
- b) — Otis Elevator Company propôs subscrever êsse aumento de capital com bens, coisas e direitos que possuía no Brasil;
- c) — tendo sido aceita a proposta da Otis Elevator Company, foram os seus bens avaliados em Cr\$ 12.687.136,00 (doze milhões seiscentos e oitenta e sete mil cento e trinta e seis cruzeiros);
- d) — verificando a Otis Elevator Company que o valor dado a seus bens, coisas e direitos não era suficiente para integralizar o aumento do capital da Elevadores Otis S. A., remeteu do exterior a importância de Cr\$ 12.864,00 (doze mil oitocentos e sessenta e quatro cruzeiros);
- e) — em pagamento de seus bens, coisas e direitos a Otis Elevator Company recebeu ações do capital da Elevadores Otis S. A., que, por sua vez, assumiu tôdas as responsabilidades do ativo e passivo daquela sociedade no Brasil;
- f) — Otis Elevator Company promoveu o cancelamento da sua autorização para funcionar no país e, conseqüentemente, a sua extinção.

A defendente ilustrou ainda a sua exposição de defesa com copiosa argumentação e provas do alegado, concluindo:

- “a) — Considerando que a operação realizada entre a Otis Elevator Company e a defendente é um ato de natureza específica com definição legal própria, isto é, incorporação e não constituição de venda mercantil;
- b) — Considerando que na mencionada operação faltam os elementos essenciais para a aplicação do art. 25, inciso V, da Lei n.º 187, pois não houve venda, compra, nem sequer intenção de revenda;
- c) — Considerando que a defendente, em virtude de ter consultado anteriormente o procedimento fiscal dêsse Departamento da Renda Mercantil, não pode ficar sujeita à aplicação de qualquer penalidade:

Confia a defendente que V. S., suprimindo com os seus doutos conhecimentos as deficiências das presentes razões de defesa prévia, haverá de dar provimento às mesmas, julgando insubsistente o presente procedimento fiscal, com o que fará moralizadora justiça.”

Os dois funcionários autuantes lavraram a seguir o termo de aditamento ao auto de infração, assim concebido:

“Aos quatro dias do mês de outubro de 1951, em aditamento ao auto de infração lavrado contra a firma Elevadores Otis S. A. em 3 de setembro de 1951, considerando-se o que estabelece o § 4.º do art. 41 do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 22.061, de 9 de novembro de 1932, fica retificada a infração constante do auto acima citado para o inciso 5.º do art. 18 do mesmo Regulamento, combinado com o art. 1.º do Decreto-lei n.º 3.449, de 23 de julho de 1941, visto não ter sido pago o imposto devido na importância de Cr\$ 268.761,10 (duzentos e sessenta e oito mil setecentos e sessenta e um cruzeiros e dez centavos) correspondente ao valor do estoque de mercadorias existen-

tes por ocasião da transferência do negócio, conforme balanço que nos foi apresentado, datado de 31-12-49, que era de Cr\$ 8.958.703,10 (oito milhões novecentos e cinquenta e oito mil setecentos e três cruzeiros e dez centavos).”

Dêste termo a sociedade autuada teve ciência e apresentou novas razões de defesa, acentuando que deseja fique bem claro o fato de que os Srs. Fiscais ao lavrarem o termo de aditamento prejudicaram o auto de infração, pois os mesmos reconhecem não ter sido infringido o art. 25, inciso V, da Lei n.º 187, e que, nestas condições, a cobrança a título de imposto de vendas e consignações que se pretende passou a ser de Cr\$ 268.761,10 (duzentos e sessenta e oito mil setecentos e sessenta e um cruzeiros e dez centavos) e não mais de Cr\$ 342.552,70 (trezentos e quarenta e dois mil quinhentos e cinquenta e dois cruzeiros e setenta centavos).

De meritis, prossegue a autuada, êste procedimento fiscal é de todo improcedente, pois o que se verificou na espécie foi uma incorporação realizada entre a Otis Elevator Company e a defendente. Na incorporação em questão faltam os elementos que caracterizam a venda. A incorporação é um ato de natureza específica, com definição legal própria, pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Aliás, conclui a defendente, êsse aspecto do caso já foi exaustivamente exposto nas razões encaminhadas com a petição inicial, que devem ser consideradas como fazendo parte integrante destas alegações de defesa.

Correndo o processado seus trâmites regulamentares, com os pareceres dos autuantes e dos setores competentes, o Sr. Diretor do DRM proferiu, em 10 de janeiro de 1952, o seguinte despacho:

“Nego provimento às defesas de fls. 5 e 27. Imponho à firma Elevadores Otis S. A., estabelecida na Rua Santa Maria ns. 40-50, inscrição n.º 131.704, a multa de Cr\$ 268.761,10 (duzentos e sessenta e oito mil setecentos e sessenta e um cruzeiros e dez centavos) prevista no art. 1.º do Decreto-lei n.º 3.449, de 13 de julho de 1941. Intime-se a autuada a efetuar o pagamento da multa e do imposto dentro do prazo de trinta dias, podendo recorrer, nos termos da legislação em vigor. Multa — Cr\$ 268.761,10 — Imposto — Cr\$ 268.761,10 — Total — Cr\$ 537.522,20”.

Notificada, a autuada apresentou fiador, o The National City Bank of New York, e, uma vez assinado o respectivo termo de responsabilidade, recorreu para êste Conselho em nove fôlhas dactilografadas, nas quais historia os fatos desde quando formulou consulta à Prefeitura e, analisando o mérito da causa, desta forma conclusivamente se manifesta:

“A argumentação expendida nos pareceres de fls. 32-34 e 35-37, lavrado o primeiro pelo Sr. Fiscal autuante e o segundo pelo Serviço de Preparo e Julgamento, desenvolve-se tão somente em torno de um trecho do despacho proferido pelo Sr. Diretor da Renda Mercantil resolvendo a consulta formulada pela recorrente e protocolada sob n.º 4.870.278-50, no qual aquela autoridade declara textualmente:

“Não se trata, no caso, de simples incorporação. A firma de que se faz menção não se extingue, não é absorvida pela consulente, mas transfere, ou vende a esta, bens, coisas e direitos, recebendo o seu valor em ações e continuando a existir em sua sede”.

Ora, nunca se afirmou, ou sequer foi insinuado que a Otis Elevator Company, corporação norte-americana sediada em Portland, Maine, Estados Unidos da América, sociedade que não está sob a jurisdição das autoridades fiscais brasileiras em virtude do princípio da extraterritorialidade, extinguiu-se ou foi incorporada à Elevadores Otis S. A. O que se sustenta no processo é que a Otis Elevator Company, filial daquela sociedade estrangeira, devidamente autorizada a funcionar no Brasil pelo Decreto n.º 17.405, de 4 de agosto de 1926, expedido pelo Sr. Presidente da República, incorporou ao patrimônio da recorrente seus bens, coisas e direitos, tendo sido, em consequência dessa incorporação, revogada pelo Decreto n.º 28.446, de 1950, a autorização que lhe fôra concedida para funcionar neste país. Foi essa pessoa jurídica, que esteve sujeita às leis fiscais do Brasil durante o tempo em que teve existência legal no país, que se extinguiu em virtude de haverem sido incorporados à Elevadores Otis S. A. os seus bens, coisas e direitos, e de ter sido revogada pelo Sr. Presidente da República a autorização de que dispunha para aqui funcionar.

Para os efeitos da legislação fiscal brasileira a Otis Elevator Company não existe desde que foi revogado o decreto que lhe concedia autorização para funcionar no país. A circunstância de continuar a mesma sociedade a ter existência nos Estados Unidos ou na China não altera a situação de fato e de direito da sua inexistência no Brasil. E tanto isso é verdade que o Sr. Diretor da Renda Mercantil pretende cobrar da recorrente um imposto que teria de ser pago pela Otis Elevator Company. Assim procedendo reconhece aquela autoridade, implicitamente, ter deixado de existir no Brasil aquela sociedade.

A operação realizada pela Otis Elevator Company com a recorrente não foi uma *transferência* dos seus bens, coisas e direitos, tampouco a *venda* de seu patrimônio, como pretende o despacho recorrido. O que ocorreu na hipótese foi um ato jurídico de natureza específica com definição legal própria, isto é, *incorporação*, que é operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 152 do Decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940).

A incorporação do patrimônio da Otis Elevator Company à recorrente foi sancionada pela assembléia geral extraordinária de seus acionistas, órgão competente para fazê-lo, reunida em 2 de janeiro de 1950. O que a referida assembléia deliberou não foi *transferir* ou *vender* à recorrente os bens, coisas e direitos constitutivos do patrimônio da Otis Elevator Company recebendo, em troca, o montante de ações correspondentes ao seu valor, o que realmente foi feito.

Em face do exposto e atendendo a que a jurisprudência administrativa é torrencial no sentido da não incidência do imposto de vendas e consignações no caso de incorporação, e ainda atendendo a que está exuberantemente demonstrado que os bens, coisas e direitos constitutivos do patrimônio da Otis Elevator Company, filial de sociedade anônima devidamente autorizada a funcionar no Brasil, não foram *vendidos* ou *transferidos* à Elevadores Otis S. A., mas sim *incorporados* ao seu patrimônio, confia a recorrente que este Conselho, suprindo com seus dotos conhecimentos as deficiências das presentes razões de recurso, haverá por bem reformar o despacho recorrido para julgar improcedente o auto de infração de que se originou o processo, praticando, dessa forma, um ato de justiça".

A Representação da Fazenda do Distrito Federal oficiou nos autos nos seguintes termos:

"Recorre a firma Elevadores Otis S. A. do despacho proferido pelo Sr. Diretor do DRM que exigiu pagamento do imposto de Cr\$ 268.761,10 (duzentos e sessenta e oito mil setecentos e sessenta e um cruzeiros e dez centavos), e aplicou multa de igual valor, nos termos do art. 1.º do Decreto-lei n.º 3.449, de 23-7-41, por falta de pagamento do imposto referente à compra e venda de bens, coisas e direitos, adquiridos da firma Otis Elevator Company, com sede nos Estados Unidos da América do Norte.

Sustenta a recorrente não ter havido *transferência* ou *venda* do patrimônio desta última Companhia, mas sim a *incorporação* de bens de uma a outra, na forma do art. 152 do Decreto-lei n.º 2.627, de 26-9-40.

Assim dispõe o inciso legal invocado:

"Art. 152. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede com todos os direitos e obrigações".

Não se trata, porém, de "incorporação", como pretende a postulante. E isto porque a Otis Elevator Company não foi *absorvida* pela Elevadores Otis S. A., tanto é certo que continua a funcionar na América do Norte.

Pela leitura da *Ata* da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 2-1-50 (fls. 17), verifica-se que:

"uma das nossas maiores acionistas (a Elevadores Otis do Brasil referindo-se à Otis Elevator Company) propôs incorporar ao patrimônio desta sociedade os bens, coisas e direitos que possui no Brasil, encerrando desta forma as suas atividades neste país, que passarão a ser exercidas por Elevadores Otis S. A."

Convém notar não ter havido, sequer, a transferência de *todo* patrimônio que a acionista Otis Elevator Company possuía no Brasil, vez que foram excluídas da pretensa "incorporação" os imóveis situados na Rua Santa Maria 40 e 50 (fls. 20) e na Rua Correia Vasques n.º 62 (fls. 18).

O Decreto-lei n.º 2.627 — art. 152 — define "incorporação" como a operação pela qual se dá a *absorção* de uma ou mais sociedades por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Ora, bastaria não terem sido transferidos *todos os bens*, para que se não tivesse verificado a *absorção* de que trata aquêle dispositivo, pois "absorção" significa — LAUDELINO FREIRE, *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa* — consumir, dissipar, *fazer desaparecer*.

E mantendo, como manteve, em seu nome, a Otis Elevator Company, *parte dos bens* que possuía em nosso país, não poderá ser aceito tenha havido *absorção de uma sociedade pela outra* como preceitua o citado art. 152.

O recorrente (fls. 51) defende a tese de que teria ocorrido incorporação, pela absorção da pessoa jurídica que funcionava no Brasil, continuando a existir a corporação norte-americana.

Não endossamos tal assertiva, que, embora à primeira vista possa parecer verdadeira, a um exame detalhado do processado se destrói facilmente.

Convimos em que não se extinguiu a Otis Elevator Company, estabelecimento norte-americano, mas não podemos concordar tenha sido ela parcialmente *absorvida* — a filial no Brasil — pela simples razão de que a pessoa jurídica era uma só.

A *Otis Elevator Company*, americana do norte, que mantinha em funcionamento neste país uma filial, resolveu aumentar o número de ações que possuía na Elevadores Otis S. A., em troca de *alguns* bens, coisas e direitos que aqui possuía.

A pessoa jurídica que trocou, por assim dizer, êsses bens, coisas e direitos, pelas ações da Elevadores Otis S. A., foi a mesma *Otis Elevator Company*, corporação americana.

E a zelosa autoridade de primeira instância exigiu, em conseqüência, o impôsto correspondente a essa transferência ou venda e aplicou a multa do art. 1.º do Decreto-lei n.º 3.449, por entender muito bem ter havido perfeito ato de compra e venda mercantil, sujeito a êsse ônus, como de resto já decidira por ocasião da consulta, nesse sentido, formulada pela postulante.

Houve, iniludivelmente, transferência de negócio entre a *Otis Elevator Company* e a Elevadores Otis S. A.

Outro aspecto de que se reveste o presente recurso diz respeito à consulta a que nos referimos e que, anteriormente à efetivação da transação, a *Otis Elevator Company* dirigiu ao Exmo. Sr. Prefeito, sobre se estaria dita operação isenta do impôsto de vendas mercantis.

Entende a recorrente não lhe poder ser aplicada multa, desde o momento em que interpôs recurso da resposta afirmativa dada à consulta.

Tal entendimento, *data venia*, é desarrazoado vez que o E. Conselho de Recursos Fiscais não tem competência para deliberar em processos de consulta, que são resolvidas pela instância singular.

E, se mesmo após ter tido conhecimento de que deveria pagar o impôsto, a recorrente persistiu em o não fazer, incidiu, inapelavelmente, na sanção prevista no art. 1.º do Decreto-lei n.º 3.449, de 23 de julho de 1941.

Agiu bem, pois, a autoridade recorrida, motivo pelo qual opino no sentido de ser negado provimento ao recurso.”

VOTO DO RELATOR (Vencido)

A *Otis Elevator Co.*, localizada em Portland, Maine, Estados Unidos da América, é uma das maiores acionistas da sociedade brasileira Elevadores Otis S. A., que tem sede no Distrito Federal.

Otis Elevator Co. propôs incorporar ao patrimônio de Elevadores Otis S. A. os bens, coisas e direitos que possuía no Brasil, encerrando as atividades da sua filial neste país.

Três peritos, de acôrdo com a legislação vigente para as sociedades por ações, avaliaram parte dos ditos bens, coisas e direitos em Cr\$ 12.687.136,00 (doze milhões seiscentos e oitenta e sete mil cento e trinta e seis cruzeiros), tendo a *Otis Elevator Co.* concordado com esta estimativa e ainda concorrido com mais Cr\$ 12.864,00 (doze mil oitocentos e sessenta e quatro cruzeiros) em dinheiro a fim de perfazer e arredondar o total do seu acervo para Cr\$ 12.700.000,00 (doze milhões setecentos mil cruzeiros).

Em assembléa geral extraordinária realizada a 14 de abril de 1950 os acionistas da Elevadores Otis S. A. se reuniram e, ratificando as deliberações tomadas em assembléa anteriormente convocada para êste fim e efetuada a 2 de janeiro também de 1950, resolveram incorporar ao patrimônio da mencionada socie-

dade os citados bens, coisas e direitos representados por Cr\$ 12.700.000,00 (doze milhões e setecentos mil cruzeiros), da *Otis Elevator Co.*, continuando esta companhia a figurar como a maior acionista daquela e ficando, em conseqüência desta incorporação, elevado para Cr\$ 15.700.000,00 (quinze milhões e setecentos mil cruzeiros) o capital, até então de Cr\$ 3.000.000,00 (três milhões de cruzeiros), da Elevadores Otis S. A.

Logo depois, em virtude destas deliberações e nos termos da proposta da *Otis Elevator Co.*, o Exmo. Sr. Presidente da República baixou o Decreto n.º 28.446, de 31 de julho de 1950, revogando o Decreto que concedeu a esta companhia estrangeira autorização para funcionar no Brasil.

Resumindo, portanto, o que se verificou foi a incorporação a uma sociedade anônima brasileira de outra que somente para os efeitos fiscais deixou de existir no território nacional, mas que como entidade jurídica sediada em país estrangeiro, transmitiu, transferiu para os fins da efetivação daquela incorporação à mencionada sociedade brasileira, todos os seus bens, coisas e direitos representativos do seu patrimônio no Brasil, recebendo, em troca, ações dessa sociedade.

Entre os referidos bens, coisas e direitos figuravam no Balanço com que a filial da *Otis Elevator Co.* encerrou suas atividades no território brasileiro mercadorias no valor de Cr\$ 8.958.703,10 (oito milhões novecentos e cinqüenta e oito mil setecentos e três cruzeiros e dez centavos), valor êste não contestado pela recorrente e sobre o qual, estabelecendo-se o presente litígio, se discute a incidência ou não do impôsto de vendas e consignações.

A legislação em vigor esclarece que quaisquer que sejam suas finalidades, com o capital dividido em ações e a responsabilidade dos acionistas limitada à importância das ações subscritas ou adquiridas, as sociedades anônimas são sempre de caráter mercantil e se regem pelas leis e usos do comércio.

Por outro lado prescreve outrossim a mesma legislação que o capital da sociedade anônima poderá compreender qualquer espécie de bens, móveis ou imóveis, corpóreos ou incorpóreos, susceptíveis sempre de avaliação em dinheiro.

Quando se trata, por exemplo, da incorporação de imóveis ao patrimônio destas pessoas jurídicas para a formação do capital social, dá-se a incidência do impôsto de transmissão de propriedade *inter-vivos*, consoante o disposto no parágrafo único do art. 1.º do Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946.

Se a incorporação é de mercadorias, de igual sorte se impõe a tributação, face ao preceituado no art. 18, item 5.º, do Decreto n.º 22.061, de 9 de novembro de 1932, vigorante à época da lavratura do auto de infração em exame, dispositivo aquêle que considera, para os fins da cobrança do impôsto sobre vendas e consignações, o valor das mercadorias averbado no balanço dos transmitentes.

Uma das principais, senão a mais forte ponderação da recorrente, manifestada na consulta, na defesa, nas réplicas e no recurso, repousa no que dispõe o art. 152 do Decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940, que define incorporação como a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Procura a recorrente ressaltar que a transação realizada pela *Otis Elevator Co.* com a Elevadores Otis S. A. não foi uma transferência de bens, coisas e direitos, nem tampouco a venda de um patrimônio, mas, sim, o ato jurídico de

natureza específica que se denomina incorporação e de que trata e caracteriza o aludido dispositivo legal.

Ora, incorporar é unir, ligar, adicionar, agregar, transferir, transmitir alguma coisa, que pertence a alguém ou alguma entidade, ao corpo, à massa, ao acervo, ao patrimônio de uma pessoa física ou jurídica.

Dá-se, pois, a incorporação por meio da transferência, da transmissão, a outrem, daquilo que o indivíduo é possuidor.

O Decreto-lei n.º 2.627 define a incorporação, como o faz também com a transformação e a fusão, visando precipuamente disciplinar a organização e fixar os direitos e obrigações das sociedades por ações.

A transformação, diz o citado decreto-lei, é a operação pela qual uma sociedade passa, independentemente de dissolução ou liquidação, de uma espécie para outra.

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Quer isto dizer que na transformação e na fusão o fisco não intervém porque permanece o mesmo acervo social, mudando apenas ou a espécie de negócio, no caso de transformação, ou a denominação da sociedade, na hipótese da fusão.

Ocorrendo, porém, a incorporação, há aspectos a considerar do ponto de vista fiscal e isso porque entre os bens de uma sociedade absorvida por outra podem existir imóveis ou mercadorias sujeitas à tributação.

Admitamos, para argumentar, que no patrimônio da Otis Elevator Co. estivesse incluído um terreno, ou um prédio e terreno. Pelo fato concreto da definição de incorporação no Decreto-lei n.º 2.627 estaria a sociedade incorporadora, a Elevadores Otis S. A., liberta do imposto de transmissão em consequência da absorção da propriedade?

Nas suas razões de defesa encaminhadas à primeira instância, a recorrente alinha diversas decisões do 1.º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, procurando provar que a jurisprudência firmada por este organismo do Governo da União sempre se conduziu no sentido de libertar do imposto de vendas e consignações o volume de mercadorias para a constituição de empresas ou a formação de capital social.

A maioria dos acórdãos citados, entretanto, não cogita de incorporação de sociedades, mas se reporta e configura a implantação de novas firmas comerciais ou a fusão de organizações mercantis.

Ao contrário, na solução das questões relacionadas com a matéria em foco, o referido órgão federal concentrou as diretrizes de sua interpretação e deliberação na ementa do Acórdão n.º 14.167, de 1942, proclamando que “estão sujeitas ao imposto de vendas e consignações todas as transferências de mercadorias, desde que não sejam para a mesma pessoa jurídica”.

Num dos seus requerimentos, a postulante tece comentários em torno do não conhecimento, por parte da instância superior, do seu pedido de reconsideração sobre a consulta que inicialmente formulara, estranhando a abstenção deste Conselho quanto à apreciação das razões então argüidas.

Depois, no recurso interposto para este Conselho, a suplicante pondera que se achando, dita consulta pendente de solução, não deveria ter sido autuada antes de qualquer decisão definitiva.

Preliminarmente é preciso relembrar que a competência do Conselho de Recursos Fiscais, segundo a legislação que o instituiu, se circunscreve, administrativamente, à resolução dos litígios suscitados entre a Fazenda do Distrito Federal e os contribuintes e originados da aplicação de leis tributárias e de seus regulamentos, e que nenhum recurso poderá ser encaminhado ao Conselho sem prestação de fiança ou prévio depósito da importância exigível.

Consulta não constitui processo fiscal litigioso, nem obriga a depósito ou fiança, situando-se, por conseguinte, fora do campo das atribuições de julgamento do Conselho.

Consulta é a faculdade que a lei confere ao contribuinte de inquirir a autoridade competente, em caso de dúvida, sobre a conduta que a consulente deva seguir a fim de nortear-se no cumprimento de seus deveres para com o fisco. A resposta à consulta traduz o pensamento da administração no que toca à matéria tributária sobre que versa a consulta, mas esta, durante o tempo de seu curso nas repartições, não suspende prazos, nem impede que a ação fiscalizadora se exercite em qualquer ocasião.

Pelo “Diário Oficial” de 8 de agosto de 1951 a recorrente teve ciência da resposta à consulta que dirigiu ao Departamento da Renda Mercantil. Não procedeu na conformidade da norma ditada pelo titular deste Departamento na consulta, preferindo discuti-la ao invés de submeter-se aos seus imperativos e depois replicar.

Enquanto isso, decorrido um mês, a 10 de setembro de 1951, era colhida na infração consequente do objeto da consulta, nada impedindo que fôsse, como foi, autuada, nos termos da lei e da regra estatuída, na hipótese, pela própria administração.

Como linhas acima está assinalado, as sociedades anônimas se regem pela legislação atinente ao comércio em geral e a questão em análise revela que a Otis Elevator Co. transferiu à Elevadores Otis S. A. todo o seu patrimônio e negócios exercidos no Brasil, inclusive mercadorias integrantes do seu ativo no importância de Cr\$ 8.958.703,10 (oito milhões novecentos e cinquenta e oito mil e setecentos e três cruzeiros e dez centavos), recebendo em troca ações correspondentes a este valor.

Celebrou-se, portanto, através do ato jurídico da incorporação, um contrato de compra e venda mercantil, perfeito e acabado, tendo ambas as partes acordado e se ajustado na coisa, no preço e nas condições e, mais ainda, assumido a adquirente todas as responsabilidades do ativo e passivo da transmitente.

O art. 18, item 5.º, do Decreto n.º 22.061, de 9 de novembro de 1932, em vigor à data em que se concluiu a operação, sujeitava ao imposto sobre vendas e consignações o traspasse de mercadorias, mediante Balanço, excluídas as importâncias de móveis e utensílios, fundo de comércio e de efeitos comerciais, sempre que uma sociedade mercantil transferisse a outra os seus haveres, ficando a adquirente, no caso a incorporadora destes bens, responsável perante o fisco, caso o imposto não fôsse pago pela transmitente.

A decisão de primeira instância prolatada no processo exige o recolhimento do tributo devido e aplica multa de importância equivalente, consoante o disposto

no Decreto-lei n.º 3.449, de 23 de julho de 1941, em virtude da falta de pagamento do imposto de vendas e consignações relativo ao valor das mercadorias transferidas pela Otis Elevator Co. à Elevadores Otis S. A., mediante indenização em ações representativas de dinheiro.

Harmonizando-se esta deliberação com a forma pela qual se efetivou a transação face ao preceituado em lei e na conformidade do exposto neste voto, nego provimento ao recurso para que prevaleça a decisão recorrida.

VOTO DO DO CONSELHEIRO LAURO VASCONCELLOS (Vencedor)

Duas são as questões suscitadas no julgamento deste recurso.

Ambas serão decididas pela primeira vez pelo Conselho, donde a excepcional importância deste pronunciamento, que deverá orientar a formação da jurisprudência administrativa, cuja observância é obrigatória pela primeira instância, de acordo com o disposto no art. 88, do Decreto n.º 11.191, de 24 de dezembro de 1951.

Efeitos da consulta, em relação à imposição de penas.

Embora se possa pretender discutível a possibilidade de consulta ao fisco, sobre interpretação de lei tributária, em relação a *ato já praticado*, entendo que não há negar esse direito ao contribuinte, desde que a lei o não proíba.

Consulta dessa natureza há de ter aqueles dois efeitos que, na parte das Generalidades, ULHÔA CANTO, no *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, pág. 94, lhe atribui.

Diz êle:

“Para o esclarecimento de dúvidas quanto à interpretação de leis tributárias, é geralmente facultado aos contribuintes dirigirem-se às autoridades fiscais por via de consulta. No plano das leis tributárias federais o instituto da consulta é normalmente previsto e regulado, preenchendo relevante papel, não somente como meio de divulgação da hermenêutica dos diplomas impositivos, como também, e principalmente, como meio de prevenir a inflicção de penalidades, e de marcar a ocorrência da boa fé por parte dos contribuintes”.

Aliás, penso que, de modo geral, a questão se deslinda, facilmente, com aplicação dos princípios gerais do direito.

Se há consulta sobre ato praticado e o fisco, ao tomar conhecimento, julga devido qualquer imposto, a providência cabível é a intimação do contribuinte para recolher o tributo, com os juros da mora, uma vez que há retardamento na solução da obrigação fiscal.

Intimado assim, três situações podem se apresentar: ou concorda o consulente e paga; ou, discorda e recorre, mediante depósito ou fiança, já então em face de litígio tributário caracterizado; ou, finalmente, se não paga, nem recorre, será o caso de se proceder à cobrança executiva do imposto e da mora.

Na última hipótese, a posição do contribuinte será semelhante à do que confessa a dívida; não há confissão de dívida, mas há do fato que origina a dívida. Só que, em relação ao mesmo, o contribuinte, diferentemente do fisco, entende que o imposto não é devido.

Parece-me que as ilações a inferir daqueles princípios tão precisa e tão concisamente formuladas por ULHÔA CANTO e que resultam, igualmente, do estudo do jurista TÚLIO ASCARELLI, analisado por ULHÔA CANTO, e também das deci-

sões das autoridades julgadoras federais, como veremos adiante, não podem conduzir senão às soluções que enunciei.

Mas, a espécie do processo, não é dessa ordem. A consulta é anterior à prática do ato.

Como acentuou o relatório, a consulta foi apresentada em 28 de março de 1950 (processo anexo, fls. 2) e o ato praticado em 14 de abril de 1950 (data da Assembléia Geral que resolveu aumentar o capital da Elevadores Otis S. A. por meio da incorporação dos bens da filial da Otis Elevator Co., no Brasil — processo anexo, fls. 22); antes da resposta, que só foi dada em 31 de julho de 1951 (processo anexo, fls. 9) e publicada em 8 de agosto de 1951 (fls. 10).

Dois podem ser os estados de espírito dos consulentes, tanto de ato praticado, como de ato a praticar:

1.º — considera o ato isento do tributo, ou tributado de certa forma, mas receia que a autoridade fiscal pense diferentemente e consulta, a fim de alcançar aquelas finalidades a que alude ULHÔA CANTO;

2.º — tem dúvida sobre se o ato está ou não isento do tributo ou se o tributo deve ser cobrado de uma ou de outra forma e consulta, inclinado, naturalmente, a aceitar como boa a resposta do fisco.

E' preciso admitir, entretanto, que, o estado de espírito do contribuinte pode-se modificar.

O que considerava o ato isento, pode aceitar, afinal, decisão contrária, inclusive por se convencer, em face de argumentos apresentados; também o que tinha dúvida pode adquirir convicção num ou noutro sentido.

Qualquer dessas circunstâncias, de modo geral, não pode influir na decisão final, a ponto de suprimir os efeitos da consulta, a não ser que ato posterior do consulente venha demonstrar supressão ou afastamento do requisito de boa fé.

Isto se dará, por exemplo, se, tendo consultado sobre ato a praticar, o contribuinte procede contrariamente à resposta e se cala, vindo o fato a ser conhecido posteriormente, por iniciativa do fisco.

Em sua brilhante defesa da Fazenda, o nobre Representante da mesma argumentou que a consulta não estabelece litígio e nenhuma disposição legal existe que lhe dê o efeito de suspender ação fiscal, como também que de decisão de consulta não cabe recurso.

Nesses pontos de vista S. Excia. se viu acompanhado pelo ilustre relator do feito e pelo Conselheiro Oswaldo Romero.

Data venia, desejo pedir a atenção de S. Exas. para o que se segue, quanto ao particular.

Que a consulta formulada sobre *ato a praticar* não cria litígio, penso não haver dúvida. O mesmo, no entanto, não acontece com a sobre *ato praticado*. Neste caso o litígio se estabelece no momento em que, conhecendo da decisão fiscal, no sentido de exigir o imposto, o contribuinte se nega a pagar.

Então, como já acentuei, o procedimento do fisco, em face das normas legais e dos princípios do direito de punir, não pode ser outro senão o indicado: ou o contribuinte recorre da decisão, mediante a segurança do fisco em relação ao crédito, ou o fisco promove a cobrança pelos meios legais, com os juros da mora, sempre.

Quanto à circunstância de não suspender a consulta a ação fiscal, também não há contestação ao afirmado.

Sem dúvida, a consulta sôbre ato já praticado, único em que teria cabimento ação fiscal, não impede, nem suspende essa ação.

O que a consulta impede é a inflicção de penalidade severa, isto é, impede que o contribuinte de boa fé, que praticou o ato convencido de não ser devido o impôsto e levou o fato ao conhecimento do fisco receba tratamento igual ao que não teve essa preocupação.

O constituir a consulta meio de prevenir a inflicção de penalidade é efeito que jamais foi contestado.

ULHÔA CANTO, no trabalho já referido, examina, em primeiro lugar, a analogia entre consulta e ação declaratória. Diz:

“Tem sido estabelecida analogia entre o instituto da consulta, como meio de esclarecimento preventivo de dúvidas quanto à interpretação de leis tributárias na esfera administrativa, e a ação declaratória perante a autoridade judicial (RUI BARBOSA NOGUEIRA, conferência feita no “Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Impôsto de Consumo de São Paulo”, e publicada na *Revista de Estudos Fiscais*, n.º 1, janeiro de 1949, Ano III, pág. 11, e artigo doutrinário de TÚLIO ASCARELLI, in *Revista Forense*, vol. CV, pág. 233).

A rigor, a única semelhança entre os institutos está na natureza preventiva comum, no sentido de que ambos visam o esclarecimento prévio do problema, sem que daí resulte como conseqüência processual, imediata e contínua qualquer medida de exceção. Diferenças básicas, entretanto, existem entre êles. A resposta à consulta, consubstanciando ato administrativo, não produz coisa julgada, ao passo que o produz a sentença proferida na ação declaratória, que valerá como preceito (art. 290 do Cód. de Proc. Civ.). Além disso, a manifestação do fisco é pronunciamento de parte, e não de órgão neutro à controvérsia, donde se pode concluir seu efeito naturalmente vinculatório para a administração (cfr. decidiu o Supremo Tribunal Federal no Agravo n.º 6.108, em 13-6-34, in *Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda* — a seguir designada abreviadamente “R.F.” —, ano de 1936, seção de Impôsto de Consumo, n.º 772-A), o qual, como bem acentuou TÚLIO ASCARELLI, em o artigo citado, decorre, não da força de coisa julgada, mas do princípio de que ninguém pode “venire contra factum proprium”, e mais, segundo entendemos, do caráter inalterável dos atos administrativos para a própria administração, quando criam direito individual subjetivo (cf. amplamente fundamentado em comentário que fizemos a acórdão do Tribunal Federal de Recursos, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14, pág. 135). Esse efeito vinculatório sofre temperamentos, como adiante mostraremos.”

Em seguida passa a examinar os efeitos do instituto da consulta e acentua:

(I) Preclusão do processo fiscal para impor penalidade.

O fundamento dêsse efeito é, evidentemente, a demonstração de boa fé que o contribuinte dá, com expor ao fisco sua situação particular, para a qual pede esclarecimento. Impõe-se, é claro, que a consulta seja fiel na descrição do caso figurado, sob pena de o contribuinte não poder invocar a dispensa de penalidade, se as autoridades fiscais vierem a apurar posteriormente que a hipótese enunciada diferia da que realmente se verificava, caso em que esta última pode ser punida, se corresponder a uma infração. Não concordamos com a opinião de TÚLIO ASCARELLI, manifestada no artigo acima indicado, e segundo a qual a resposta a consulta, sendo manifestação de uma das partes interessadas, vale

apenas como antecipação da atitude do fisco, não constituindo um meio de declarar o direito objetivamente, o que sômente compete ao Judiciário. Desde que o próprio fisco é investido de funções jurisdicionais, através das repartições que exercem ao mesmo tempo o poder de arrecadar os tributos, e o de decidir em primeira instância as controvérsias quanto a êles surgidas, suas manifestações nessa instância, muito embora emanem de quem é igualmente parte, têm por fim, bem ou mal declarar o direito objetivamente, sem prejuízo da revisão pelos tribunais colegiados administrativos, e pelo Judiciário, a quem cabe dizer a última palavra, na sistemática do direito pátrio. Noutra ponto estamos em desacôrdo com TÚLIO ASCARELLI: entende o insigne jurista que mesmo na hipótese de o contribuinte adotar orientação diferente daquela indicada em resposta à sua consulta, não estará sujeito a pecha de má fé, nem poderia sofrer outra penalidade além da multa de mora, se a decisão do fisco fôr afinal consagrada. E' exato que a má fé fica excluída pelo simples fato da consulta, mas nem por isso descabe penalidade por infração (além da moratória), se o contribuinte agir contrariamente à tese fiscal, pois então êle estaria assumindo o risco, ao contrariá-la, pela convicção que tivesse, de lograr o prevalecimento de seu ponto de vista. Algumas decisões administrativas têm acentuado aspectos curiosos do problema em foco”.

Passando a analisar algumas decisões dos Conselhos de Contribuintes, órgãos federais, cita êstes:

“Em 1933 entendeu o Conselho de Contribuintes que o simples fato do contribuinte haver formulado consulta de viva voz a um fiscal, que antes de qualquer resposta narrou a hipótese a um colega, o qual se aproveitou disso para instaurar ação fiscal contra o consulente, bastava para que se justificasse a relevação de qualquer pena, por eqüidade (“R.F.”, 1934, I. de Consumo, n.º 366). Evidentemente nobre a atitude do Conselho, mas força é reconhecer que não apoiada na orientação estritamente jurídica, que faz defluir a imunidade do contribuinte à pena, da resposta da repartição, e resposta escrita, como aliás, salientado pelo Ministro da Fazenda (Ofício n.º 1.102, “R.F.”, 1944, I. de Consumo, n.º 450).

Também interessante é a decisão do 2.º Conselho de Contribuintes, afirmando ser inexigível multa pelo fato de o contribuinte supor que só estivesse obrigado a satisfazer impôsto de exigibilidade controvertida, a partir de quando lhe foi dada resposta à consulta que a respeito formulada (idem, idem, n.º 208). Em outro ensêjo entendeu o 1.º Conselho de Contribuintes que a consulta, por mais clara e indisputável que fôsse a definição legal do problema focado, acarretaria a conseqüência de deixar o contribuinte imune a qualquer penalidade (“R.F.”, 1955, I. de Vendas e Consignações, e Pequenos Impostos, n.º 64).

Posteriormente, entretanto, o mesmo tribunal decidiu que, feita consulta sôbre selagem de um documento já emitido e formalizado, não coubesse embora a imposição de multa, era devida a revalidação, cuja dispensa propôs, aliás, fôsse concedida pelo Ministro da Fazenda, por eqüidade (“R.F.”, 1940, I. do Sêlo, n.º 59), no que foi atendido (idem, 1941, idem, n.º 199). A doutrina do Conselho, nesse acórdão, foi adotada como norma de ordem genérica, como resulta da Circular n.º 27-48, do Diretor Geral da Fazenda Pública (Diário Oficial de 17-11-48), mas implicitamente repudiada pelo mesmo Conselho, ao declarar, no seu acórdão n.º 15.850, de 1943, que a multa de mora não é devida, precedendo consulta (“R.F.”, 1943, I. de Vendas e Consignações e Pequenos Impostos,

n.º 131), pois a revalidação, no caso de espontaneidade fora de prazo, nada mais é do que pena moratória. Parece-nos que a consulta só deve ilidir a imposição de multa de mora quando formulada dentro do prazo que a lei prevê para pagamento do tributo, se devido. Poderia, é certo, ocorrer que o contribuinte emitisse documento que, a ser tributável, o fôsse por meio de estampilhamento (Decreto-lei n.º 4.655, de 3-9-42, art. 27, 2), e, tendo dúvida a respeito, formulasse consulta, anexando-lhe o papel sem selagem. Afirmada a incidência, seria caso de revalidação, porque assinado o papel sem estampilha, a falta não seria sanável pelo recolhimento por verba, incabível mesmo que o prazo legal previsto para êsse tipo de arrecadação (art. 38 do Decreto-lei citado) houvesse sido guardado para o oferecimento da consulta. Nessa hipótese pensamos não ser devida a revalidação, porque o contribuinte não tinha alternativa que o safasse, salvo o pagamento do impôsto, que êle precisamente tinha dúvida se devia ou não.

Quid, se a repartição fiscal responde ao contribuinte por forma manifestamente errônea, face à lei institucional do tributo, e aquêle, baseado em tal pronunciamento, deixa de atender a imperativo legal? O 2.º Conselho de Contribuintes entendeu que num tal caso a pena é aplicável (“R.F.”, 1938, I. de Consumo, n.º 54), entretanto, recomendou a relevação por equidade. TITO DE RESENDE, em nota ao pé da decisão, critica-a acerbamente, e conclui que o Conselho devesse ter provido o recurso, ao invés de apenas sugerir a equidade. Do prisma da fidelidade aos princípios jurídicos, certo estava o tribunal, porquanto a ficção de que a lei não pode ser ignorada sobrepunha seu conhecimento à aceitação da resposta. E’ evidente, porém, que ao fisco não se pode permitir, por muito imoral, que colabore em erro do contribuinte, e venha depois puni-lo. Ademais, séria dificuldade residiria na definição do que se devesse considerar evidente e o que se justificasse admitir como obscuro, numa lei tributária, para admissão de consulta ou sua repulsa, num e noutro caso, ficando o problema a cargo do subjetivismo individual. Por êsses motivos talvez melhor fôsse admitir-se sempre que a consulta possa prevenir a imposição de penalidades, salvo a moratória, só dispensada quando tenha havido fidelidade ao prazo legal para pagamento do impôsto, como, aliás, em certa medida, entendeu o 1.º Conselho de Contribuintes, em acórdão n.º 13.850, de 1942 (“R.F.”, 1942, I. de Vendas e Consignações e Pequenos Impostos, n.º 152).

No mais, é pacífica a orientação fiscal, no sentido de que, pendendo resposta à consulta sua, não é o contribuinte passível de multa (“R.F.”, 1936, I. de Consumo, n.º 223, 1941, *idem*, ns. 747 e 918, 1941, I. de Vendas e Consignações e Pequenos Impostos, n.º 106, 1940, *idem*, n.º 59, e muitos outros). ”.

Na parte em que ULHÔA CANTO diverge de TÚLIO ASCARELLI, quando o contribuinte procede contra a resposta à consulta, não terei dúvida em concordar com o primeiro se, como me parece, êle se refere ao contribuinte que, apesar de assim proceder, deixa de levar ao conhecimento do fisco a prática do ato.

Nem me parece que possam ter outro sentido as palavras de ULHÔA CANTO, a não ser que se entendesse que êle considera impraticável consulta sôbre ato realizado, o que não deflui de seus conceitos, especialmente quando reconhece impossibilidade de consulta de contribuinte sob ação fiscal iniciada.

Fora dessa hipótese, dar às palavras de ULHÔA CANTO sentido diferente do que lhes dou seria consagrar a negação daquele princípio por êle mesmo procla-

mado como principal efeito do instituto da consulta: o de prevenir a inflicção de penalidades.

Se assim fôsse, preferiria ficar com TÚLIO ASCARELLI, no particular.

E’ bom que reproduza, aqui, as palavras dêsse ilustre jurista, professor na Universidade de São Paulo:

“Por conseguinte, as consultas: a) não vinculam de modo algum o consulente ou o Conselho de Contribuintes, e muito menos a autoridade judiciária; b) determinam apenas qual seja o ponto de vista da Administração; c) vinculam, em consequência, os órgãos hierarquicamente subordinados à autoridade que respondeu à consulta; d) não impedem, entretanto, que a própria autoridade consultada mude de orientação, cumprindo, entretanto, notar que, consoante a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, essa mudança de orientação não autoriza, quanto ao Contribuinte consulente, a imposição de multas ou mesmo a cobrança de impôsto superior ao decorrente da interpretação inicialmente adotada.

A primeira dentre estas duas últimas consequências (isto é, a inadmissibilidade da imposição de multas) prende-se ao princípio anteriormente exposto; a segunda (referente à cobrança de impôsto mais pesado) deve ser adotada “*aequitatis causa*”, ficando, entretanto, claro que a autoridade lançadora não tem nenhum poder interpretativo, e muito menos normativo. A autoridade lançadora pode indicar qual seja a sua inteligência da lei, como, aliás, o pode também fazer o contribuinte; essa declaração, todavia, não tem maior valor que o de uma manifestação de parte.

Finalmente, as consultas: e) impedem que o contribuinte seja considerado de má fé, caso adote orientação diferente, ou mesmo contrária à consagrada pela solução da consulta, ressalvada a multa de mora, se a orientação adotada pelo Fisco foi afinal consagrada em definitivo.

13. Êstes princípios podem, “*mutatis mutandis*”, ser aplicados às decisões dos Conselhos de Contribuintes, em recurso, sôbre matéria de consultas.

Parece-me, também, que o Conselho de Contribuintes não pode, no caso concreto, objeto da consulta, adotar, na decisão do recurso eventualmente interposto contra o subsequente lançamento, critério mais oneroso para o contribuinte, que o resultante da solução da consulta, pode, ao contrário, adotar critério mais benigno.

A decisão do Conselho não vincula, como é óbvio, o Judiciário e nem mesmo o próprio Conselho, em casos posteriores; deve-se, contudo, levar em conta a orientação resultante das decisões do Conselho em recursos sôbre consultas, quanto à inadmissibilidade da aplicação de multas ao contribuinte que adotou aquela orientação.

14. Finalmente, parece-me que têm tôda aplicação as relações entre o Fisco e o contribuinte o princípio geral de direito que se costuma indicar pelo axioma de que a parte não pode “*venire contra factum proprium*”.

Em TÚLIO ASCARELLI, o pensamento de que a consulta impede aplicação de pena é, como vemos, mais amplo.

Há, afinal, a afirmação de que da decisão da consulta não cabe recurso.

Na organização administrativa da Prefeitura, antes do Decreto n.º 11.191, de 24 de dezembro de 1951, que dispôs sôbre os processos fiscais, cogitando, também, de consultas (arts. 30 e 31), que eu saiba, nenhuma lei existia tratando do assunto, permitindo ou proibindo consultas.

Assim, de duas uma: ou a repartição que recebia a consulta respondia, de plano, que não era órgão consultivo e o consulente ficava sabendo logo que tinha de usar outros meios para se resguardar de penas ou, se a consulta era aceita como objeto de deliberação, formava-se um processo e o curso d'êste obedecia ao disposto no Decreto n.º 4.925, de 30 de junho de 1934, que admitia recursos de decisões dos Diretores de Departamentos para os Secretários Gerais.

E' certo que, com a promulgação da Lei n.º 209, de 1.º de novembro de 1948, os Secretários Gerais, como o Prefeito, tiveram sua competência decisória, em matéria de aplicação de leis tributárias, transferida a êste Conselho.

Mas, êste órgão mesmo já reconheceu que, enquanto não se instalou, cabia ao Secretário Geral de Finanças decidir em segunda instância, uma vez que não era possível que os assuntos tributários ficassem insolúveis.

Assim, desde que: houve consulta, como na espécie, apresentada em 28 de março de 1950 (processo anexo, fls. 2); essa consulta foi admitida pelo DRM; foi examinada e decidida em 31 de julho de 1951 (processo anexo, fls. 9), não há como deixar de reconhecer o cabimento do recurso, ou pedido de reexame da matéria.

Note-se que, em relação ao impôsto sôbre vendas e consignações, transferido do Governo Federal para a Prefeitura em 1948, jamais teve a repartição arrecadadora dúvida sôbre a possibilidade da consulta e do recurso, como tive ocasião de observar em mais de um processo, antes da instalação d'êste Conselho.

Nem poderia ser de outra forma.

A revisão de tôda decisão, ainda que proferida em consulta, é princípio consagrado no direito, amplamente, e não deve ser afastado sob pena de sério agravo à consciência jurídica.

Bem andou, portanto, o Poder Executivo, ao inscrever no Decreto n.º 11.191, citado, ao lado da possibilidade da consulta, a do recurso para outra autoridade, embora da mesma instância.

Devemo-nos lembrar, ainda, que a legislação federal, mandada aplicar pela Prefeitura na arrecadação do impôsto de que se trata, pelo art. 2.º, da Lei n.º 281, de 4 de dezembro de 1948, jamais recusou ao contribuinte o direito de recorrer da primeira decisão dada a consultas.

No caso excepcional do processo, sendo-lhe encaminhado o recurso da consulta, êste Conselho foi obrigado a dêle não tomar conhecimento, pois já decidira, na elaboração de seu Regimento Interno, que não lhe cabiam atribuições consultivas (Regimento Interno, art. 3.º, parágrafo único).

Foi, então, o processo devolvido à repartição arrecadadora, com a proposta então formulada pelo relator do recurso, na consulta, Conselheiro Woolf Teixeira, por coincidência o mesmo de agora, e êste, com apoio do nobre Sr. Representante da Fazenda, opinou no sentido de que dito recurso fôsse remetido à autoridade administrativa hierárquicamente superior à que proferira a decisão, que seria o Secretário Geral de Finanças (processo anexo, fls. 24 v.-25).

A repartição arrecadadora, porém, esclarecendo depois sua intenção, preferiu, desde logo, dar simples ciência da devolução ao contribuinte (processo anexo, fls. 25 v.), que a tomou em 21 de janeiro de 1952, e prosseguir no processo de autuação, iniciado em 3 de setembro de 1951.

Entendo que, nessa ocasião, cabia intimação para que o contribuinte recolhesse o tributo, com os juros da mora, como acentuei, no início.

Já vimos que a doutrina, como a jurisprudência, atribuem dois efeitos principais à formulação da consulta: o reconhecimento da boa fé e a prevenção de penalidades.

Da análise do instituto e como resultante dos julgamentos e dos ensinamentos, parece-me que outra norma há que ser reconhecida.

E' a de que, havendo, via de regra, em tôda lei punitiva uma gradação de penas, desde as mais brandas até às mais severas, o contribuinte que consulta e que, com isso, demonstra boa fé não pode ser nivelado ao que é atingido pela ação fiscal em consequência de iniciativa do agente do fisco.

Penso ter demonstrado isso quando li as decisões citadas por ULEÔA CANTO.

Trago à colação mais as duas seguintes, publicadas na *Revista Fiscal*, citada, por considerá-las expressivas:

1.ª) 1940 — “Desde que depende de solução consulta do contribuinte à repartição competente sôbre a exigência ou não do impôsto, não pode êle ser multado por falta do respectivo pagamento, a menos que se provasse manobra dolosa do atuado, o que não se fêz”. (Ementa do Acórdão n.º 9.177, de 21-12-39, do 1.º Conselho de Contribuintes, na *Revista Fiscal*, Vendas Mercantis, n.º 59).

2.ª) 1941 — “Infração dos arts. 24, §º, e 26, § 2.º, do regulamento anexo ao Decreto n.º 22.061, de 9-11-32. Multa injustificável quando pendia consulta sôbre a incidência do impôsto”. (Ementa do Acórdão n.º 11.690, de 20-5-41, do 1.º Conselho de Contribuintes, na *Revista Fiscal*, Vendas Mercantis, n.º 196).

Como se vê, em tôda essa vasta coleção de decisões, o menos que se encontra é a aplicação da equidade.

A ESPÉCIE

No caso em julgamento, a consulta foi formulada em 28 de março de 1950 (processo anexo, fls. 2), antes da prática do ato, ocorrido em 14 de abril de 1950, pela Assembléia Geral Extraordinária denominada de incorporação dos bens da Otis Elevator Co., no Brasil, ao patrimônio da Elevadores Otis S. A., para constituição de seu capital, aumentado justamente pela incorporação d'esses bens (processo anexo, fls. 22-23).

Nessa consulta a recorrente deixa evidente que se considera isenta do impôsto, citando, em apoio de sua tese, várias decisões do Conselho de Contribuintes.

E', portanto, um daqueles casos em que a consulta é usada para se resguardar o contribuinte de penalidades; em que o consulente, embora convencido de que o impôsto não é devido, receia que a autoridade fiscal pense diferentemente, e se serve da consulta para êsse fim, além de tornar certa sua boa fé.

Em 14 de abril de 1950, quando o ato gerador do impôsto, se devido, foi praticado, não havia decisão alguma.

Esta só foi proferida em 31 de julho de 1951 (processo anexo, fls. 9).

Mesmo antes de ser intimada, a recorrente tomou conhecimento pela publicação, em 8 de agosto de 1951, trazendo ao conhecimento da autoridade fiscal a prática do ato, sua data, cópia das atas das assembléias gerais respectivas e insistindo em que o impôsto não é devido (processo anexo, fls. 11-23).

Mas, antes de qualquer decisão dêsse recurso, recebido e encaminhado a êste Conselho, foi a recorrente atuada por falta de pagamento, em relação precisa-

mente ao mesmo ato a que alude a consulta, isto em 3 de setembro de 1951, dando-se como infringidos os dispositivos do art. 25, inciso V, da Lei n.º 187, de 15 de janeiro de 1936, combinado com o art. 1.º, do Decreto-lei n.º 3.449, de 23 de julho de 1941 (processo de autuação, fls. 1-2).

Sinto discordar do ilustre Sr. Relator; entendo incabível a multa por falta de pagamento, em face da consulta formulada, pendente de decisão definitiva, na data da autuação.

Ainda que se considerasse descabido o recurso da decisão da consulta, não poderia ter aplicação essa multa, prevista no art. 1.º, do Decreto-lei n.º 3.449, cuja imposição depende da iniciativa fiscal; que não se justifica senão quando “apurada a infração em virtude de exame de escrita de qualquer natureza, fiscal ou comercial ou de documentos que com ela se relacionem”. (Decreto-lei n.º 3.449, art. 1.º).

Acredito, Sr. Presidente, que dentre os estudiosos da legislação do imposto de vendas e consignações, todos reconhecem ser a iniciativa fiscal condição imprescindível à aplicação dessa multa.

Se, no caso do processo, em que o contribuinte consultou antes de praticar o ato, praticou-o antes da decisão da consulta e, sabida a resposta, levou ao conhecimento do fisco o ato praticado, a consulta não impede a inflação de penalidade severa, então, parece-me, em hipótese alguma poderá ela ter aquele efeito principal que lhe é atribuído, de prevenir a imposição de penas.

Porque, Sr. Presidente, restringir esse efeito principal aos casos em que o ato é praticado depois e de acordo com a resposta dada à consulta é, creio, negar-lhe, em verdade, o efeito, de vez que, nesta única hipótese a não inflação de penalidade é efeito imediato da inexistência de infração.

De modo que a tese, ao que penso, *data venia*, na realidade, nega aquele efeito principal da consulta. Não posso, portanto, lhe dar acolhida.

Por esses motivos, quanto a esta parte do recurso, se devido o imposto, mandaria que fôsse arrecadado com a multa de mora, imediatamente, ou em prazo curto e, se não pago, que se providenciasse sobre sua cobrança pelos meios legais.

A segunda questão é relativa à

Incidência do imposto de vendas e consignações, nos casos de incorporação ou de entrega de bens para constituição de capital de sociedade comercial.

Quanto a este aspecto do litígio, também sou forçado, a contragosto, a discordar do ponto de vista aceito pelo ilustre Sr. Relator.

Devo dizer que, sob o aspecto jurídico, parece-me que nenhum sentido melhor se pode dar ao contrato efetuado por meio da Assembléia Geral Extraordinária, realizada em 14 de abril de 1950, e de que nos dá notícia a fotocópia de fls. 17-18, do que o de incorporação de uma sociedade em outra.

Trata-se de contrato bilateral que, de acordo com a lei (Código Civil, art. 85) e a doutrina (M. I. CARVALHO DE MENDONÇA — *Doutrina e Prática das Obrigações*, vol. 2, pág. 604), há de ser interpretado com respeito à vontade das partes.

O civilista citado diz:

“Respeitar a vontade das partes é, pois, a regra única de interpretação compatível com a liberdade individual nos contratos”. (Obr. cit. vol. 3, n.º 604).

Orá, a leitura das duas atas das Assembléias Gerais (fls. 17-18) convence, a meu ver, que esse foi o objetivo desejado e não há porque duvidar de sua legitimidade.

Pelo motivo que em seguida apontarei, considero desnecessária ampla investigação sobre os vícios apontados nesse contrato, que lhe retirariam os característicos de contrato de incorporação: a circunstância de não desaparecer a pessoa jurídica da sociedade incorporada, que é a mesma da casa matriz, com sede na América do Norte e a de ter sido excluído da incorporação um prédio (fls. 18).

Acentuo, apenas, a esse respeito, que, em se tratando de sociedade estrangeira, com filial no Brasil, a lei impõe certa distinção entre o patrimônio da matriz e o da filial (Decreto-lei n.º 2.627, de 26 de setembro de 1940, arts. 64 e 68).

Mas, para solução do litígio, a indagação de se tratar ou não de incorporação é ociosa, porque, não sendo incorporação, será entrega de bens para constituição do capital de sociedade anônima.

Leiam-se as atas de fls. 17-18 e ver-se-á que a Elevadores Otis S. A. elevou seu capital do valor dos bens recebidos da Otis Elevator Co., no Brasil — Cr\$ 12.687.136,00 (doze milhões seiscentos e oitenta e sete mil cento e trinta e seis cruzeiros), mais, em dinheiro, uma pequena parcela de Cr\$ 12.864,00 (doze mil oitocentos e sessenta e quatro cruzeiros), que completou o total do aumento, ou sejam Cr\$ 12.700.000,00 (doze milhões e setecentos mil cruzeiros).

Observe-se, ainda, que esse aumento foi de Cr\$ 3.000.000,00 (três milhões de cruzeiros) para Cr\$ 15.700.000,00 (quinze milhões e setecentos mil cruzeiros) e verificar-se-á, se se tratasse de compra e venda, a dificuldade em que estaria uma sociedade com capital de Cr\$ 3.000.000,00 (três milhões de cruzeiros), para adquirir, de uma só vez, mercadorias no valor de mais de Cr\$ 12.000.000,00 (doze milhões de cruzeiros).

O objetivo do aumento de capital foi o de ampliar as instalações da incorporadora (fls. 17-18).

Em qualquer dos casos, porém, incorporação ou entrega de bens para constituição de capital, não se caracteriza o contrato de *venda mercantil*, único que, no regime do Decreto n.º 22.061, de 9 de novembro de 1932, constituía ato gerador do imposto sobre vendas e consignações.

Por esse decreto, o campo de incidência do tributo era limitado, exclusivamente, às operações de compra e venda mercantil.

O art. 1.º, ao estabelecer essa limitação referia, de comêço, — *Nas vendas mercantis, etc.*

TITO REZENDE, na introdução do seu livro *Comentários à Lei das Contas Assinadas*, dedica um longo capítulo a fixar exatamente esse campo de incidência, capítulo que denomina Questão Preliminar, iniciado com a transcrição do art. 191, do Código Comercial, aquele que define a compra e venda mercantil.

São incontáveis as vezes que, nesse livro, deparamos com a afirmação, relativa a diversas hipóteses de contratos, de que — não é venda mercantil; não está sujeito ao imposto (fls. 1, 2 — Th. 40, 176, 341, 224, 378, 381, etc., fls. 4 — Requisição militar e compra e venda mercantil, etc.), afirmação que várias vezes tenho, também, ouvido neste recinto.

Nesse mesmo sentido, isto é, que o imposto sobre vendas e consignações, no regime do Decreto n.º 22.061, somente se aplicava aos contratos de vendas mer-

cantis, vamos encontrar não só aquêles que doutrinariamente trataram o assunto, como, ainda, a jurisprudência mansa e pacífica do Conselho de Contribuintes e da Recebedoria do Distrito Federal, que por tantos anos aplicaram êsse decreto.

Adiante indicarei essa jurisprudência.

Agora, quero aludir a dois aspectos da questão, trazidos ao debate.

O primeiro é relativo ao exemplo do impôsto de transmissão de propriedade imóvel, invocado pelo nobre relator, em apoio de seu ponto de vista.

Entende S. Exa., se bem compreendi seu pensamento, que assim como a incorporação de imóveis ao patrimônio de pessoas jurídicas está sujeita ao impôsto de transmissão, o mesmo deve ocorrer em relação aos bens móveis e com respeito ao impôsto sobre vendas e consignações.

Data venia, o que o exemplo confirma é o que sustento.

O impôsto de transmissão, sendo, como sempre foi, de transmissão da propriedade imóvel, tem campo de incidência mais amplo do que o sobre vendas e consignações.

Ao passo que qualquer contrato que transfira a propriedade imóvel cabe no campo de incidência do primeiro, o do segundo somente comporta a transferência dos bens móveis quando resultante de compra e venda mercantil.

O impôsto sobre vendas e consignações não é impôsto sobre a transmissão de bens móveis.

Pois bem; mesmo assim, em virtude do princípio de aplicação estrita da lei tributária, tanto a fusão, como a incorporação de sociedades mercantis que envolvessem transmissão de imóveis, como a entrega de imóveis para constituição do capital de sociedades mercantis, todos êsses atos estiveram isentos do impôsto de transmissão, na vigência das leis anteriores àquelas que expressamente os declararam sujeitos ao tributo.

É o que nos informa CARVALHO DE MENDONÇA — *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. III, n.º 554, n.º 986, vol. IV, n.º 1.332.

Para que êsses contratos dessem lugar à imposição do tributo relativo à transmissão da propriedade imóvel foi preciso que a lei tributária de forma inequívoca o dissesse, o que ocorreu com o Decreto n.º 4.613, de 2 de janeiro de 1934, art. 2.º, ns. 1 e 2, possivelmente antes, em disposições de leis orçamentárias.

O mesmo acontece com a atual lei do impôsto de transmissão — Decreto-lei n.º 9.626, de 22 de agosto de 1946, art. 1.º, parágrafo único, ns. I e II.

Bem andou, portanto, o legislador da vigente Lei n.º 687, de 20 de dezembro de 1951, que dispôs sobre o impôsto de vendas e consignações, ao incluir, expressamente, no campo de incidência do tributo, a permuta (art. 1.º, IX).

Não falemos da dação em pagamento, também expressamente referida na Lei n.º 687 (art. 1.º, III) que, como o nome está a indicar, é, apenas, uma forma de pagamento ou de liquidação da obrigação (Código Civil, art. 995).

Além do contrato tipicamente de compra e venda, o único que a jurisprudência, embora com vacilações, admitiu que estivesse, também, incluído no campo de incidência do impôsto, no regime do Decreto n.º 22.061, foi o de escambo ou troca mercantil.

A razão principal dessa extensão nós a encontramos no Acórdão n.º 2.466, de 5 de abril de 1933, do Conselho de Contribuintes, do qual foi relator o Dr. Otto Gil.

Dentre outros fundamentos, o relator o invocou, como precípua, o disposto no art. 221, do Código Comercial, que declara:

“O contrato de troca ou escambo mercantil opera ao mesmo tempo duas verdadeiras vendas, servindo as coisas trocadas de preço e compensação recíproca”.

Assinalo que o prolator da decisão não deixou de esclarecer:

“Assim entendendo, estou em que “não dilato o sentido da lei fiscal”, exegese formalmente condenada na interpretação de tais leis, mas aplico o preceito legal por força de compreensão. No regulamento das vendas mercantis, onde hoje já se inclui até mesmo a “locação-venda”, contrato híbrido, disfarce do de compra-e-venda à prestação, cabe também a permuta, porque venda mercantil é espécie de que aquela é gênero”. (*Revista Fiscal* — 1933, Vendas Mercantis e Pequenos Impostos, n.º 90).

Em sustentação da mesma tese é, ainda, de ser citado o brilhante Acórdão n.º 10.816, de 8 de novembro de 1940, do 1.º Conselho de Contribuintes, relator Jaime Péricles (*Revista Fiscal* — 1941, Vendas Mercantis e Pequenos Impostos, n.º 21).

Já em sentido contrário e mais recentemente, há o Acórdão n.º 23.644, de 25 de maio de 1948, também unânime, e do mesmo 1.º Conselho de Contribuintes, relator Araújo Guimarães, cuja ementa reza:

“As trocas de mercadorias não podem ser consideradas como vendas para efeito de incidência do impôsto de vendas mercantis”. (*Revista Fiscal* — 1949, Vendas Mercantis, n.º 80).

Temos assim, dentro do ponto de vista que venho sustentando, que o impôsto só recai sobre contratos de compra-e-venda mercantil e que, dentre os demais contratos, só o de troca ou escambo mercantil pode, por força de compreensão, constituir ato gerador do tributo, isso mesmo, duvidosamente.

Nem se diga que êsse ponto de vista de aplicação estrito da lei fiscal foi abandonado pela doutrina dominante na atualidade.

O PROF. GEORGES MORANGE, escrevendo em 1951, disse:

“Ora, vivemos sob um regime que se pretende ser liberal. Num tal regime, a liberdade deve ser a regra, e a obrigação ou a restrição a exceção. Daí resulta que a lei fiscal, comportando necessariamente a criação de obrigações e fazendo-se acompanhar de restrições, mais ou menos graves, ao direito de propriedade, não desejaria ver o seu campo de aplicação estendido para além de toda manifestação expressa da vontade do legislador nesse sentido”.

“E”, portanto, para permanecerem fiéis ao espírito das legislações fiscais de que se acham respectivamente incumbidos de aplicar, que o Conselho de Estado e a Côrte se opõem a célebre “Interpretação por analogia”. (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 33, pág. 44).

Mas, além dos contratos de compra e venda e da troca mercantis, há outros cuja existência o direito reconhece, inclusive apontando-lhes o caráter distintivo, que, entretanto, operam a transmissão do bem e, em última análise, *significam uma compra e venda, resolvem-se numa compra e venda*.

A fusão e a incorporação de sociedades, a entrega de bens móveis ou imóveis, para constituição de capital de sociedade, são contratos dessa natureza.

Nenhum é compra e venda, no sentido estrito do termo.

Todos significam compra e venda.

O direito reconhece sua especificidade, dá-lhes denominação própria e regulamento singular.

Não são uma fantasia de qualquer interessado, com o objetivo de fugir ao cumprimento de obrigação tributária.

Dentre êsses contratos, os que interessam ao caso são dois: incorporação e entrega de bens para constituição de capital de sociedade.

O nobre Sr. Relator, assim como o Sr. Representante da Fazenda, já nos fizeram ver, por definição legal, o que vem a ser incorporação.

Vejamos, agora, em que consiste a entrega de bens para constituição de capital de sociedade.

Recorramos, ainda, ao mestre CARVALHO DE MENDONÇA.

Informa êle que a conferência ou entrega de bens para formação do capital das sociedades mercantis, pode ser feita a título de propriedade, de usufruto ou de uso (Trat. cit., vol. III, n.º 547; Decreto-lei n.º 2.627, cit., art. 7.º).

Diz ainda o comercialista, em relação à entrega de bens, a título de propriedade:

“A outra obrigação decorrente do contrato de sociedade comercial, com fundamento na obrigação da entrega da coisa, objeto da conferência, é a garantia devida pelo sócio à sociedade. A sociedade deve ter a posse mansa e pacífica das coisas que lhe são entregues pelos sócios para a constituição do capital. Daí a obrigação do sócio conferente garantir esta posse. E’ obrigação essencial ao contrato para lhe dar existência: “*tacite venite, tacite inest*”. Por isso se chama *garantia de direito*. Pela natureza do contrato e pela analogia que o caso oferece, neste particular, com a compra e venda, aquêle que conferiu na sociedade coisa corpórea ou incorpórea, certa e determinada, assume: (e indica as obrigações) — (o grifo do último período é nosso) — (Trat. cit., vol. III, n.º 554).

Nos debates havidos a respeito do caso em julgamento e relativamente ao sentido do contrato de incorporação, ouvimos a recorrente invocar a opinião de MIRANDA VALVERDE rejeitando a tese de que a incorporação seja uma cessão, troca ou compra.

Ouvimos, também, o nobre Sr. Representante da Fazenda buscar apoio, contrariando MIRANDA VALVERDE, em WALDEMAR FERREIRA e CARVALHO DE MENDONÇA.

Eu mesmo trouxe a opinião de VILLEMOR DO AMARAL, que considero semelhante à de CARVALHO DE MENDONÇA.

“A lei não proibiu a “incorporação” ou “agregação” de uma ou mais sociedades anônimas a outra que continuasse a existir com a esfera de ação alargada, conquanto não estabelecesse regras especiais a êsse respeito. Talvez assim procedera porque, dando na “incorporação” a transferência do patrimônio da sociedade, que desaparece, para outra, que continua sem alterar a sua essência, êste fato não significa mais do que a “compra e venda” ou “cessão” de uma indústria, de um fundo, de um negócio” (o grifo é nosso) (Trat. cit., vol. IV, n.º 1.378).

Por sua vez, VILLEMOR DO AMARAL escreve:

“Na “incorporação”, ao contrário, uma das sociedades fusionadas continua a existir e absorve as outras, que se dissolvem, transferindo-lhes seus ativos e passivos, mediante um equivalente, geralmente ações da sociedade que sobrevive;

daí o ser considerada como contrato de compra-e-venda ou cessão, etc.”. (o grifo é nosso) (*Das Sociedades Limitadas*, pág. 185).

Como se vê, não me parece que haja quem diga que a incorporação é compra-e-venda, da mesma forma que jamais se disse que entrega de bens para constituição de capital de sociedade seja compra-e-venda.

O sentido de tôdas as afirmações, ao que penso, é que êsses contratos significam compra-e-venda, pela analogia que têm com êste, como, em relação à entrega de bens para constituição de capital de sociedade, expressamente assinala CARVALHO DE MENDONÇA, na passagem há pouco citada.

Sustentando a tese de que, na espécie, não há compra-e-venda mercantil, alegou a recorrente a ausência da intenção de revender, que é um dos elementos constitutivos dêsse contrato (Código Comercial, art. 191).

Não acolho o argumento.

Parece-me que, pelo menos em relação a uma parte dos bens transferidos, haverá intenção de revenda, em espécie ou manufaturados.

O elemento que, ao que penso, distingue com caráter jurídico-científico os contratos de que nos ocupamos — incorporação e entrega de bens para constituição de capital de sociedade — dos de — compra-e-venda — é apontado pelo Conselheiro Duarte de Azevedo, citado por CARVALHO DE MENDONÇA — Trat. também cit., vol. III, nota 2 ao n.º 554, nos seguintes termos:

“O Conselheiro Duarte de Azevedo, em interessante parecer no *S. Paulo Judiciário*, vol. 1.º, pag. 11 e nas *Controvérsias Jurídicas*, pág. 339, escreveu, relativamente às sociedades anônimas, o seguinte, que, em tese, se aplica a outras formas de sociedade:

“A versão em uma sociedade anônima, embora consistente em bens, da quota com que algum dos sócios subscreve para o respectivo capital e que se obriga a entrar na espécie convencionada, não é venda feita à sociedade dos bens respectivos, senão o desempenho da obrigação contraída de entrar com êsses próprios bens para a constituição da sociedade. O intuito do associado, fazendo essa versão, não é transferir à sociedade, por venda, mediante certo preço, determinados bens; caso em que, pela entrega da coisa e do preço convencionado, ficariam extintas as relações jurídicas do contrato. Com essa entrada o associado tem por fim concorrer para a formação do capital social, e, portanto, para a existência da sociedade, ainda no período de sua organização”.

Data venia dos que pensam diferentemente, considero decisivo o argumento.

Em conclusão, sustento, relativamente à segunda questão suscitada nos autos:

1.º) que o impôsto de vendas e consignações tinha, no regime do Decreto n.º 22.061, sua incidência limitada aos contratos de compra-e-venda mercantil, sendo duvidosa a inclusão da troca ou escambo mercantil entre as operações tributadas;

2.º) que, em consequência do princípio de aplicação estrita das leis tributárias, nenhum outro contrato estava alcançado pelo tributo;

3.º) que o contrato de incorporação de sociedades comerciais, como a entrega de bens para a constituição do capital de sociedades mercantis, simples fase do contrato de sociedade, embora tenham a significação e sejam análogas à compra-e-venda, desde que transferem os bens, não são, contudo, contratos de compra-e-venda e, pois, não estão atingidos pelo impôsto.

Finalmente, quero acentuar que as autoridades da União que durante tantos anos aplicaram o Decreto n.º 22.061 — Recebedoria do Distrito Federal e Conselho de Contribuintes — sempre consideraram fora do alcance do imposto a incorporação de sociedades e a entrega de bens para constituição de seu capital, tendo, a respeito, jurisprudência mansa e pacífica.

Nesse sentido basta que ressaltemos as seguintes decisões, algumas citadas pela recorrente:

1.ª) “O estoque de mercadorias de sociedade dissolvida, levado à conta de capital da sociedade nova, por quem vai fazer parte desta, não está sujeito ao imposto de vendas mercantis” (Acórdão do 1.º Conselho de Contribuintes, n.º 18.871, publicado na *Revista Fiscal*, Vendas Mercantis, 1945, n.º 60);

2.ª) “Estoque de comerciante em nome individual, que com êle entre para a constituição de uma sociedade: não há, nesse caso, em face da lei, venda de estoque, uma vez que se deu a extinção da antiga firma, que entrou com o seu acervo como parte do capital da nova firma, não havendo, em consequência, sujeição ao pagamento do imposto”. (Decisão do Diretor da Recebedoria do Distrito Federal, na *Revista Fiscal*, 1946, Vendas Mercantis, n.º 33);

3.ª) “Firmas que entram com mercadorias suas para constituição de sociedades por ações. O valor dos estoques de mercadorias da firma incorporada, que é levado à conta de sua parte de capital da incorporadora, não está sujeito ao pagamento do imposto de vendas e consignações, pois não havendo, na espécie, venda ou operação de fundo de negócio, não se enquadra no inciso 5.º do art. 18, do Decreto n.º 22.061, de 1932”. (Decisão do Diretor da Recebedoria do Distrito Federal, com apoio no Acórdão n.º 20.863, do 1.º Conselho de Contribuintes, na *Revista Fiscal*, 1947, Vendas Mercantis e Pequenos Impostos, n.º 75);

4.ª) Acórdão n.º 11.339, de 11-2-41, do 1.º Conselho de Contribuintes, na *Revista Fiscal*, 1941, Vendas Mercantis, n.º 57.

Neste acórdão, foi o contribuinte acusado de quatro infrações, entre elas a de entrega de bens para constituição do capital de sociedade. A decisão tem o voto vencido de Jaime Péricles. Mas não quanto a essa infração, que, assim, foi decidida por unanimidade.

5.ª) “O estoque existente levado à conta de capital, na constituição de nova razão social, não constitui operação de fundo de negócio, sujeita ao imposto de vendas mercantis, a que se refere o n.º 5, do art. 18, do Decreto n.º 22.061, de 9-11-32, não só porque não ocorreu aquela hipótese, como também porque segundo tem decidido o 1.º Conselho de Contribuintes, o reembolso de capital, não se inclui entre as operações sujeitas ao imposto de vendas mercantis”. (Acórdão n.º 16.569, de 5-10-43). (Decisão da Recebedoria, aprovada unanimemente pelo 1.º Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão n.º 13.806, de 16-2-45, na *Revista Fiscal*, 1945, Vendas Mercantis, n.º 62).

Finalmente, mais atual:

6.ª) “Tem sido orientação desta Recebedoria do Distrito Federal, aliás aceita pelo 1.º Conselho de Contribuintes, como se vê, entre outros, do Acórdão n.º 19.197, in *Diário Oficial* de 30-8-45, que o imposto de vendas e consignações alcança tão somente as operações caracterizadas como vendas de mercadorias, nas quais existam um comprador e um vendedor. A transferência de mercadorias levadas à conta de capital por quem vai fazer parte da sociedade não

constitui operação de fundo de comércio a que se refere o art. 18, n.º 3, do Decreto n.º 22.061, de 9-11-32”.

“Visto que essa orientação constitui hoje jurisprudência mansa e pacífica, não há como sujeitar ao imposto em questão o valor das mercadorias com que integralizam suas cotas de capital na nova sociedade os dois únicos sócios da sociedade consulente”.

“Não se compreende, porém, na exceção, as mercadorias que, excedendo o valor das referidas cotas de capital, se transferem da consulente para a nova sociedade, por isso que, na espécie, se caracteriza indiscutivelmente uma transação de fundo de comércio, isto é, a transferência de mercadoria para pessoa diferente, mediante balanço, compreendida no art. 18, n.º 5, do Decreto n.º 22.061, citado”. (Decisão da Recebedoria do Distrito Federal, publicada no *Diário Oficial* de 6-8-48 e na *Revista Fiscal*, 1948, Vendas Mercantis, n.º 79).

Sem quebra do acatamento que me merece o ilustre Sr. Relator, julgo que o Acórdão do 1.º Conselho de Contribuintes, de n.º 14.167, de 1942, citado por S. Exa., decidindo que

“Estão sujeitas ao imposto de vendas e consignações tôdas as transferências de mercadorias, desde que não sejam para a mesma pessoa jurídica”

não aproveita à tese sustentada por S. Exa.

No caso, como se pode verificar da *Revista Fiscal*, 1943, Vendas Mercantis e Pequenos Impostos, n.º 16, houve venda.

Não se trata de incorporação, nem de entrega de mercadoria para constituição de capital de sociedade, mas de venda, que o interessado alegou ter efetuado por conta de outra firma, por amizade.

Assim, o que significa a ementa do acórdão é que, *havendo venda mercantil*, tôda transferência de mercadoria está sujeita ao imposto, o que é rigorosamente certo.

Por êsses fundamentos dou provimento ao recurso para considerar insubsistente o auto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos em que é recorrente Elevadores Otis S. A. e recorrido o Departamento de Renda Mercantil:

Acorda, por maioria, o Conselho de Recursos Fiscais, dar provimento ao recurso nos termos do voto do relator designado.

Vencidos os Conselheiros relator, Oswaldo Romero e Ernesto Di Rago.

Conselho de Recursos Fiscais do Distrito Federal, 7 de dezembro de 1953.

- (a) *Waldemar Freire de Mesquita*, Presidente.
- (a) *Alberto Woolf Teixeira*, Relator do feito.
- (a) *Lauro Vasconcellos*, Designado para redigir as conclusões do Acórdão.