IMPÔSTO DO SÊLO — SOCIEDADE POR AÇÕES — AUMENTO DE CAPITAL

— Interpretação da Lei n.º 202, *de* 1936; *idem, do Decreto n.º* 1.137, *de* 1936.

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

União Federal *versus* Cia. Deodoro Industrial

Apelação cível n.º 1.146 — Relator: Sr. Ministro CUNHA MELO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes auto de apelação cível n.º 1.146, do Distrito Federal, em que é recorrente o Juiz da 2.ª Vara da Fazenda Pública, e são apelante e apelada, respectivamente,

a União Federal e a Companhia Deodoro Industrial:

Acordam os juízes da 1.ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, por maioria, em negar provimento aos recursos, na forma das notas taquigráficas retro. Custas *ex-lege*.

Rio, 17 de julho de 1943. — *Amando Sampaio Costa*, Presidente. — *Cunha Vasconcelos*, Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Cunha Vasconcelos — Valho-me do relatório da sentença, da autoria do eminente Dr. Artur Marinho, atualmente honrando uma das cadeiras dêste Tribunal:

"Aqui se tem ação ordinária, promovida pela Companhia Deodoro Industrial (autora), contra a União Federal (ré), visando a primeira anular decisão administrativa do Sr. Ministro da Fazenda, proferida no processo número 2.013-39, em 23 de dezembro de 1941, sujeitando-se ao pagamento de revalidação de cinco vêzes o valor do impôsto do sêlo proporcional, sôbre o aumento de capital social.

Expõe a autora que sob o pressuposto de infração dos arts. 29, *d*, e 28 do Decreto n.º 1.137, de 7 de outubro de 1936, combinados com o n.º 24 da Tabela A, do mesmo Regulamento, foi ela autuada por agente da Recebedoria dêste Distrito Federal; atribuia-se-lhe retardamento em pagar sêlo proporcional pelo aumento de seu capital, deliberado em assembléia extraordinária. Que. intimada, se defendeu, tendo o Sr. Diretor da Recebedoria provido sua defesa: pagaria o impôsto simples, o que fêz que o 1.º Conselho de Contribuintes manteve aquela decisão, mas, em recurso o aludido Ministro anulou o acórdão daquele Conselho e a deliberação da Recebedoria; teria, portanto, que revalidar selos, dizendo o provimento que nos têrmos do art. 62, *c*, do decreto citado. Não se conformando, a autora depositou a importância que deveria a fim de defender-se judicialmente. Explicou com largueza seu modo de ver, podendo a fundamentação respectiva resumir-se da seguinte maneira: a decisão anulanda, além de obscura quanto às sanções estabelecidas na alínea *c* invocada, perturbou o sentido lógico da Lei n.º 202, de 2 de março de 1936, que pretendeu sufragar, sufragando, entretanto, um regulamento excessivo; que, realmente, a lei mandava pagar sêlo sôbre capital registrado, naturalmente em caso de aumento, após processado o mesmo aumento e não antes, como queriam o regulamento e seus aplicadores, por outro lado introduzindo a regulamentação um prazo de 20 dias inautorizado máximè contável antes do registro atrás aludido: o registro é o momento em que, de fato e conforme o direito material ou teórico, ocorre o ato para a incidência do impôsto; que, ainda coubesse a multa, a pena não deveria ser a mais grave senão a mais benigna, tal a situação em concreto e o que como distinção de justica, previne a letra *c* em caso. Assinala, enfim, as divergências interpretativas entre intérpretes perante o próprio poder administrativo e põe em realce não ter faltado ao pagamento do devido, juntou à inicial os docs. de fls. 10 a 15.

Citada, a ré contestou a ação (fls. 27 a 31). Resumiu o ponto de vista da demandante, destacando o objeto da controvérsia e sustentou: *a*) não existir conflito entre a lei e seu regulamento, o dispositivo dêste, mais longamente, decorrendo do previsto naquela, "pouco importando ao legislador as dúvidas suscitadas na aplicação da lei das sociedades anônimas sôbre o número de assembléias exigidas para que se torne obrigatório e efetivo o aumento do capital". (fortalece suas afirmativas transcrevendo observações do Procurador Sr. Sá Filho), *b*) no tocante à redução da multa, a contestada não tinha precedentes administrativos em seu favor, de modo a caracterizar-se o elemento de boa fé que conduzisse à aplicação da pena mais branda.

Dei o processo como saneado, fixando também em que consistia a controvérsia de fundo, decidi ser desnecessário tomar mais provas e marquei dia para

a audiência de instrução e julgamento (fls. 39 e verso). O despacho transitou em julgado. Realizou-se aquela audiência, em ordem (ata, fls. 42), (fls. 43 a 44 verso).

E, em seguida, o douto magistrado assim decidiu:

"A exposição feita pela autora, e acima condensada, apóia-se em documentos juntos à inicial (fls. cits.), além de que não foi contestada quanto a fatos. Tornou-se, pois, inequívoco que a demandante deliberou aumentar seu capital social em assembléia começada no dia 22 de junho e continuada em 14 de julho de 1939, e que, em 8 de setembro daquele mesmo ano, era ela dada como faltosa ao pagamento do impôsto de sêlo devido sôbre o acréscimo do referido capital. Decorrera o prazo de 30 dias a que se refere o regulamento, daí a imposição da multa tida como cabível: aplicou-se contra a autora o Decreto n.º 1.137, de 7 de outubro de 1936, artigos 29, *d*, e 28, combinados com o número 24 da Tabela A.

Aquela multa, entretanto, não foi imposta conforme direito. Procede, pois, a defesa sustentada pela autora, com precisão e eficiência.

Com efeito:

a) A Lei n.º 202, de 2 de março de 1936, na tabela A, alusiva a "atos e papéis sujeitos a sêlo proporcional", prevenia, no n.º 23, sôbre a incidência do impôsto, mencionando "registro" em gênero e destacando, na letra *a*, o "do *capital das sociedades anônimas*"; a seguir informando, em nota marcante, como uma ordem, que "*o sêlo incide sôbre o capital registado*".

Não sei de maior clareza. Desde que o processo para o aumento do capital social da autora *ainda não se ultimara*, não podendo haver registro, por outro lado sendo gratuito preestabelecer que ela não o registraria para fraudar à lei, a conclusão é uma só: *não era chegado o tempo do pagamento, conseqüentemente não se podendo multar a demandante como faltosa.*

Aliás, friso, ilustrativamente, que a norma legislada encontrava motivo plausível para harmonizar-se com o direito positivo então em vigor sôbre sociedades anônimas e seu regime particular adequante. Consolidando disposições legislativas e regulamentares sôbre aquelas entidades, o Decreto n.º 434, de 4 de julho de 1891, se referia, no art. 96, a "*aumento de capital*", acentuando que êste não se reputaria constituído "ilegalmente" antes de várias formalidades, que enumerava, entre as quais, como remate após "*arquivada e publicada*", conforme os arts. 68 e 69, "*a certidão da ata da assembléia geral*" em que se verificassem aquelas formalidades ou "requisitos". Sem o preenchimento dêstes ainda não estava legalmente aumentado o capital social. Naturalmente, há as conhecidas distinções entre arquivamento e registro; num caso, se cogita de depósito no registro público do documento que prove o ato; noutro, de anotações do documento por quem de direito. Mas, para o fim prático aqui tido em conta, o que se previne é que o *registro até pressuponha o arquivamento*. A síntese é esta: sem o registro da data não havia ainda capital de aumento no sentido da lei e, assim, no confronto do Decreto n.º 434 citado, com a Lei n.º 202, também citada, ainda não era a vez do pagamento do sêlo. Por via de conseqüência racional, a nenhuma multa estaria a autora subordinada, sem arbítrio de autoridade. Houve zêlo em demasia.

Fortalecem igualmente a conclusão acima outras normas legais. Exemplo: a que ressai do art. 79 do Decreto número 434 em aprêço; as da legislação geral sôbre aquisição e persistência de personalidade jurídica regular daquelas sociedades; sanções indiretas, tais como as da lei de falências, etc. Não é preciso demorar nesse assunto, bastando realçar que o sistema de nosso direito geral contra-indica o entendimento administrativo que conduziu à aplicação da multa;

b) por que agiu a ré contra a autora, multando-a dràsticamente? Atuou fundada num regulamento que, no particular, excedia à lei regulamentada.

A lei é a n.º 202 citada, e o regulamento é o Decreto n.º 1.137 invocado.

Aquela lei, porém, no caso sob análise, mandou que se fixasse regulamentarmente o *tempo em que devia ser pago o impôsto* (art. 33, *f*), isto é, que se estabelecesse o prazo dentro do qual, *após o registro do capital*, as sociedades anônimas deveriam pagar o sêlo. Tanto que, afora o atrás estudado, o art. 29 do próprio regulamento acertadamente, alude a *"registro do respectivo capital"*, mais adiante, entretanto, na alínea *d*, contraditòriamente, falando em outra data para ponto de partida dos 30 dias. Estabeleceu, pois, uma distinção que a lei não fêz nem autorizou, mas antes excluiu. Os 30 dias de prazo são regulares, até se baseando em critério doutras medidas legisladas: não assim, porém, a confusão perturbadora entre a data do registro da lei, e a doutros atos inexpressivos frente ao postulado na mesma lei e decorrente de sua finalidade.

Era necessário o prazo. Sim, para que, feito o registro, a parte soubesse dentro de que têrmo agir, pagando o sêlo, e para que o fisco não fôsse burlado, ficando à mercê de sanções só mediatamente aplicáveis, não pelo direito fiscal mas pelo cível e comercial. Mas, fixado para depois do registro, o fisco atingiria seus objetivos lícitos. Embalde se argumentaria com a exceção, com o *arrière pensée* de que contribuintes são fraudadores, que poderiam deixar de registrar: é ilógico supô-lo, máxime tratando-se de entidade que, sem registro, embaraçaria seus interêsses a cada passo que desse. É preciso pensar alto e ver o princípio da boa fé. O próprio art. 33 da lei, mandando regulamentar, alude a que o regulamento visava, ao lado da garantia da cobrança do impôsto, facilitar ao contribuinte o cumprimento de suas obrigações fiscais "Facilitará", está escrito no texto. Essa é que é a legítima política para uma boa arrecadação detalhe de máxima relevância; a outra, de dificuldades e de multas *à outrance*, só engendra, ressentimento e má vontade, por vêzes legítimos, contra o fisco.

Mostrada a oposição do regulamento à lei, tem-se a prevalência desta. Isso é clássico. Decretos e regulamentos sempre visaram apenas a "fiel execução" da lei, essa sendo a norma da Constituição de 1934 (art. 56, 7.º), ao tempo em vigor. "Se o regulamento cria direitos ou obrigações novas, estranhas à lei, ou faz reviverem direitos ou obrigações que a lei apagou, é inconstitucional", mesmo porque "regulamentar é editar regras que se limitem a adaptar a atividade humana ao texto, e não o texto à atividade humana" (Pontes de Miranda: Coments. àquela Constituição, págs. 570 e 569). "En général, la Constitution accorde à toute autorité administrative le pouvoir d'édicter, *dans les limites de sa compétence, et sur la base des lois*, c'est à dire, pour en régler les d'étails d'execution, des *règlements complementaires* (Durchfuhrungsverordnungen). Ces règlements representent un *degré inferieur relativement à la loi*, jusqu'à un certain point: en eux, le proces de création du droit se poursuit par delà l'étape legal (Kelsen, *Aperçu*, página 67, separata da *Revue du Droit Publique*, último trimestre de 1926, Paris)".

Eis aí verdades das mais sabidas. E tão flagrante que fôra pedantismo estender demonstração. Nosso regime é o da *rule of law*, prevalente.

Diante disso, como necessário a uma conclusão segura, prescindo de apreciar a questão de pena mais benigna. Não cabe nenhuma.

Mas, sempre marco que o estudo feito na inicial àquele respeito pelo douto patrono da autora bastaria para convencer. E estaria fortalecido, a pleno contento, pelas apreciações que ouvi daquele mesmo brilhante advogado em audiência de instrução e julgamento, inclusive no que se refere à inteligência do direito interpretado pelo egrégio Supremo Tribunal Federal: foram indicadas fontes, assinaladas na ata.

Atendendo ao exposto e ponderado, de tudo resultando apreciadas as questões de interêsse decisório;

Atendendo ainda a que as considerações acima estudam também, em substância, um parecer do esclarecido procurador Sá Filho, transcrito na contestação produzida pelo provecto Dr. 1.º Procurador Regional da República. Friso, sobretudo, que, num caso como o analisado, êste juízo não consentiria que a lei fiscal ficasse à mercê de controvérsia do direito privado. A decisão se baseia em especial naquela própria lei, cujo entendimento o direito público geral codjuva e o privado subsidia;

Atendendo, enfim, ao mais dos autos constantes:

Julgo a ação procedente para prover, como realmente o faço, o pedido da inicial, formulado com clareza a fls. 8. Condeno a ré naquele pedido e nas custas de lei. Selem-se as fôlhas acrescidas.

E recorro *ex-officio* para o egrégio Supremo Tribunal Federal" (fls. 44 v. a 47 v.).

Oportunamente, apelou a Fazenda, com estas considerações: (ler fls. 50 e 51), estando, às fls. 55 e seguintes, as razões da apelada.

Estando os autos no egrégio Supremo Tribunal, ali disse o Sr. Dr. Procurador Geral da República: (ler de fls. 64 a 66). E a tal parecer reportou-se, neste Tribunal, o Sr. Dr. Subprocurador Geral (fls. 70).

E' o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Cunha Vasconcelos (Relator) — Confirmo, integralmente, a sentença por sua própria fundamentação. A questão é simples e foi, claramente, exposta.

A sociedade apelada deliberou, em assembléia, aumentar seu capital e, como a Lei n.º 202, dispondo sôbre a cobrança do sêlo, declarasse — tal qual o juiz acentuou — na tabela A, alusiva a outros selos proporcionais, no n.º 23 sôbre a incidência do impôsto, mencionando o registro, em gênero, e destacando, na letra A, o do capital das sociedades anônimas e, a seguir, em nota, determinasse que o sêlo incide sôbre o capital registrado, e porque, até então, só existisse uma deliberação de aumentar o capital, o apelado entendeu que estava agindo certo, que lhe permitia a lei fazer êsse pagamento depois que tornasse efetivo êsse registro. O regulamento, porém, estava em desacôrdo com a lei e, daí, as autoridades fiscais entenderem que os 30 dias marcados pelo regulamento — Decreto n.º 1.137 — decorreriam da data daquela própria assembléia em que teria sido deliberado o aumento de capital.

Bastam êsses têrmos para pôr a cru a evidência do direito do apelado, porque uma deliberação de aumento de capital não significa aumento de capital. Essa deliberação pode ser retratada ou modificada por outra deliberação posterior. Se o sêlo é exigido pelo registro — como acentuou o Juiz com uma clareza inexcedível — não havia que se cogitar de cobrança de sêlo pela simples deliberação de aumentar o capital. E o sêlo foi pago na forma da lei. A parte se insurgiu contra a revalidação de cinco vêzes. Insurgiu-se bem. O Juiz acolheu seu entendimento e não tenho senão — face aos têrmos da lei com a qual colide o regulamento baixado com o Decreto n.º 1.137 — que manter a sentença.

Na hierarquia das leis, é bem sabido — todos nós o temos sustentado inúmeras vêzes — os regulamentos estão em situação de inferioridade em relação às leis; desde que disponham de modo a entrar em conflito com estas, cedem diante delas. E, salvo engano, neste próprio Tribunal, inúmeros casos têm sido julgados com essa orientação. E' sabido, é clássico — disse o Juiz e eu o repito.

Meu voto, portanto, Sr. Presidente, é no sentido de negar provimento ao recurso *ex-officio* e à apelação da União para confirmar, integralmente, a sentença por sua própria fundamentação, pois o que, aqui, estou produzindo não

é mais do que uma repetição do que foi dito, nos autos, pelo ilustrado Juiz.

VOTO-VENCIDO

O Sr. Ministro Djalma da Cunha Melo — Dou provimento aos recursos necessários e voluntários, para julgar improcedente a ação.

A apelada, consoante confessa a prova, deliberou, em assembléia geral extraordinária, o aumento do seu capital, mas não desembolsou, dentro dos 30 dias seguintes a essa deliberação, nos têrmos exigidos pelo Decreto n.º 1.137, de 7 de outubro de 1936, art. 29, parte geral e letra *d*, o impôsto federal, em sêlo, a que se refere a Lei n.º 202, de 2 de março de 1936, Tabela A, n.º 23, letra *a* e nota, correspondente e proporcional a dito aumento. Tornou-se, com isso, passível da autuação e da multa de que foi objeto por parte do erário. Nenhuma a exorbitância do Regulamento concernente à Lei n.º 202, ou seja, do citado Decreto n.º 1.137, por haver fixado prazo para recolhimento do tributo. Evidentemente a sentença recorrida se esqueceu de que a própria Lei n.º 292, no art. 33, letra *f*, deixou expressamente ao nuto do Executivo, fixar, — qual se fêz no Decreto n.º 1.137, — o tempo em que deveria ser pago o impôsto. Li nos *"Comentários"* de Pontes de Miranda à Constituição de 1946, volume I, págs. 536 e 537, isto:

"Por ocasião de projeto apresentado à Câmara dos Deputados sôbre impôsto de renda, no qual se deixava ao Poder Executivo regulamentar a parte da lei concernente às épocas, formas e prazos para declaração de rendimentos e pagamentos do respectivo impôsto, teve a Comissão de Constituição e Justiça de examinar a constitucionalidade de tal preceito perante o art. 8.º, § 1.º, da Constituição. À argüição de ser contrário ao texto da Carta de 1934 respondeu-se que, tratando-se de simples alterações para a execução da lei que regula a arrecadação do impôsto de renda, não haveria delegação de poder. Assim, modificando os textos encontrados sôbre épocas, formas e prazos para a declaração de rendimentos e pagamento do impôsto, o Presidente da República usaria da sua faculdade de regulamentar as leis. No Parecer da Comissão foi dito (18 de dezembro de 1936): "No trato direto com os contribuintes, apreciando as circunstâncias variáveis de cada ano e de cada lugar, o Executivo tem elementos seguros e precisos para saber quando deve estabelecer concessões ou restrições que facilitem a cobrança dos impostos. E' assunto próprio regulamentar, que sòmente se encontra rìgidamente regulado em lei, porque, ao tempo da promulgação do Decreto n.º 31.554, a competência para legislar estava entregue ao mesmo Poder que tinha competência para executar as leis".

Certamente, desde que uma lei estabelece a importância de um impôsto, segundo o critério de cômputo, que suficientemente a determine, e o tempo a que tal impôsto, se periódico, corresponde, provendo as sanções no caso de infração, tudo mais poder ser deixado às regras regulamentares. Não é essencial à lei fiscal dizer quando, como e dentro de que prazo se há de fazer uma declaração, ou se há de pagar um impôsto. O que é essencial é fixar-se quando, quanto e por quanto tempo é devido o impôsto. Se o Poder Legislativo houvesse deixado ao Presidente da República, em regulamento, determinar a periodicidade do impôsto (mensal, trimestral, semestral, anual, bienal), o dia da incidência e o seu importe (Cr$ 200,00, 2%, etc.), violado estaria o art. 3.º, § 1.º, da Carta de 1934, ou, hoje, o art. 36, § 2.º, da Constituição de 1946. Outrossim, se permitisse que o regulamento adotasse penalidades diferentes, relevações não previstas em lei, agravações de multa e outras regras semelhantes, porque, então, não se trataria de simples normas regulamentares para a execução da lei".

Também não influi, não pesa em abono da contribuinte, ora recorrida, não vale como escusa para a mora, em que a mesma se constituiu, a compreensão de

que o sêlo só seria devido após registrado o aumento de capital.

Quando o Conselho de Contribuintes apreciou a espécie, o Sr. Xisto Vieira, escreveu uma declaração de voto vencido, que consta dêstes autos, fls. 15, segunda coluna e 15 verso, 1.ª coluna, havendo deixado inescurecível, na mesma, que o pagamento do sêlo precede ao registro, à base do disposto na própria Lei n.º 202, art. 19, § 5.º, letras *d* e *i*.

A impontualidade do contribuinte comporta repressão, sem o que se tornará regra, com grave transtôrno para a Administração pública, que tem necessidades inadiáveis a atender.

Sem prazo marcado para recolhimento do tributo, o contribuinte, em casos como êste dos autos, retardaria indefinidamente a publicação do ato da assembléia e acabaria pagando o impôsto com os próprios juros da quantia representativa dêsse impôsto.

O aumento de capital ultimou-se com a deliberação da assembléia geral extraordinária.

Veja-se, ao propósito, a lição de Carvalho de Mendonça, no *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, 4.º ed., volume III, Livro II, Parte III, n.º 1.034. E a obrigação fiscal havia que ser satisfeita dentro dos 30 dias seguintes a essa deliberação, na conformidade dos préfalados dispositivos de nosso direito fiscal.

PEDIDO DE VISTA

O Sr. Ministro Elmano Cruz — Peço vista dos autos.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Adiado o julgamento, por haver pedido vista o Sr. Ministro Elmano Cruz, após haverem votado os Srs. Ministros Relator e Revisor, aquêle confirmando a decisão apelada e, êste, dando provimento ao apêlo da União e ao recurso de ofício para reformar a aludida decisão e julgar improcedente a ação. Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Sampaio Costa.

VOTO

O Sr. Ministro Elmano Cruz — A Cia. Deodoro Industrial ajuizou na Segunda Vara da Fazenda Pública uma ação ordinária contra a União Federal, a fim de se libertar da exigência do pagamento de multa equivalente a cinco vêzes o impôsto, tido como devido em razão da alteração autorizada do seu capital social.

A controvérsia repousa em tôrno da interpretação de dispositivos da Lei número 202, de 1936, bem assim do Decreto n.º 1.137, de outubro de 1936, que aquela lei regulamentou.

Sustenta a autora apelada, a antinomia entre o dispositivo da lei e o do regulamento, pleiteando a prevalência da norma legislativa, ao passo que a União entende que o regulamento não contraria a lei, e cabe o dispositivo incriminado, perfeitamente dentro do poder regulamentar atribuído ao Executivo, pois se trata de Regulamento expedido sob a égide da Constituição de 1934.

Eis os dispositivos ditos em conflito: o da Lei n.º 202, de 2 de março de 1936, tratando da incidência do sêlo proporcional, Tabela A — é o seguinte:

"23 — Registro:

a) do capital das sociedades anônimas e em comandita por ações, e os atos da sua dissolução.

Nota — O sêlo incide sôbre o capital registrado. Se se tratar de sociedade anônima, com sede no estrangeiro, servirá de base para o pagamento do sêlo o seu capital em operação no Brasil. No caso de dissolução, o sêlo incidirá na quantia que se dividir entre os acionistas, compreendido sempre capital e lucro".

Ao ser expedido o Regulamento da mesma lei fiscal, estabeleceu êste em seu art. 29, inserto no capítulo V, das disposições gerais, subordinado à epígrafe "Do tempo do pagamento", que, "As companhias ou sociedades anônimas pagarão o sêlo sôbre o registro do res-

pectivo capital no prazo de trinta dias, contados:

a) da data fixada para cada uma das entradas, quando o capital se constituir por êste modo;

b) da data da assembléia geral, quando se efetuar por meio de bônus;

c) da data da instalação quando se formar por outro qualquer modo;

d) da data do ato que o autorizou ou em que foi verificado, por meio de balanço ou qualquer outro, quando se tratar de aumento".

Entendo que o Executivo não exorbitou das atribuições que lhe foram conferidas pela Lei n.º 202, ao elaborar o seu regulamento, não havendo oposição ou antinomia entre a lei citada e o Decreto n.º 1.137, que a regulamentou.

O art. 33 da Lei n.º 202, mandou que o Poder Executivo expedisse o regulamento necessário, no qual figuraria, entre outras circunstâncias:

".....

f) o tempo em que deve ser pago o impôsto".

Assim, o art. 29 do Decreto n.º 1.137, obedeceu estritamente ao disposto no artigo 33, letra *f*, da Lei n.º 202, fixando, como fixou, o tempo de pagamento do impôsto.

Além disso, o registro de que fala o n.º 23, da Tabela A da Lei n.º 202, não se pode confundir com o arquivamento do contrato social, seja o de constituição, seja o de alteração da sociedade.

Registro e arquivamento, na técnica comercial, são coisas perfeitamente diferenciáveis — podendo ser visto ao propósito, lúcido acórdão da lavra do Senhor Desembargador Edgar Costa, encontrado no *Arquivo Judiciário*, volume XLIII, pág. 395, adotando, aliás, ponto de vista esposado pelo então 2.º Curador de Massas, hoje Desembargador Júlio de Oliveira Sobrinho.

O registro de que falam, tanto a Lei n.º 202, como o respectivo regulamento, e sôbre o qual incide o pagamento do impôsto, não é evidentemente a formalidade de pré-notação do título constitutivo, no Departamento Nacional de Indústria e Comércio, mas o capital anotado, aprovado, ou fixado, expressões que melhormente esclareceriam o espírito do legislador, se adotadas ao invés daquela que o foi.

Basta que se consulte a Tabela B da própria Lei n.º 202, para que se verifique que o "registro a que se refere o inciso 23, da Tabela A", não é o registro do contrato societário, pois êste registro, que na técnica do Direito Comercial, tem nome próprio — arquivamento sujeito ao pagamento do sêlo fixo previsto no n.º 2, da Tabela B, e não ao sêlo proporcional.

A Lei n.º 202 é muito falha na discriminação de incidências, pois, quando trata do impôsto proporcional, além do n.º 23 já referido, e que trata das sociedades "anônimas e em comandita por ações", prevê, ainda, no n.º 8, letra *e* da Tabela A, o sêlo a ser pago nos contratos de sociedades comerciais, qualquer que seja a sua forma, expressão que, pela sua amplitude, abrange evidentemente as sociedades anônimas e em comandita por ações. O aumento do capital social equivale a dar nova feição ao contrato de sociedade. ou seja, contratar em novos moldes a estrutura da emprêsa.

Aliás, se ficasse na dependência do registro prévio o pagamento do impôsto do sêlo do papel, teríamos pela frente uma impossibilidade jurídica, eis que o Departamento Nacional de Indústria e Comércio não registra nem arquiva documento algum, sem o pagamento do impôsto do sêlo devido. Ficaria, assim, o papel sem registrar, por não ter pago o sêlo, e sem pagar o sêlo, por não ter sido registrado. Ora, o intérprete não pode admitir, na aplicação da lei, a formação de absurdos. Êsse ponto foi bem salientado pelo voto vencido do Sr. Xisto Vieira, que é, a nosso ver, procedente nessa parte argumentativa, se bem que totalmente infundado na outra em que analisa a Lei n.º 434, bem assim a Lei n.º 2.024, de 1908 (Lei de falências), aliás já revogada ao tempo do voto daquele digno funcionário fiscal.

Mas, nenhuma multa seria de impor-se ao contribuinte, que de boa fé, fiado

na disposição da Lei n.º 202, que usava da expressão "registro", aguardava melhor oportunidade, isto é, a da concretização do novo capital social, para pagar o impôsto que êle tinha como devido, e efetivamente recolheu.

A multa fixada na importância equivalente a cinco vêzes o impôsto devido, toca às raias do absurdo, jamais teria cabimento. O simples fato de haver o Diretor da Recebedoria, e com êle o Conselho de Contribuintes isentado da multa a apelada, estaria a indicar ao Ministro da Fazenda maior critério na aplicação de penalidade, se é que queria aplicar alguma. A revalidação simples, isto é, o pagamento do impôsto e em dôbro, levando-se em conta o já recolhido, quando muito, seria o desfêcho do caso, se não tivesse o passado infrator, em seu prol, a letra da Lei n.º 202, bem assim do Regulamento baixado com o Decreto n.º 1.137, de 1936, que errôneamente falam em registro, fato gerador de fundada dúvida no espírito do contribuinte.

Em face da dúvida legìtimamente instalada, não pode o contribuinte sofrer qualquer multa, principalmente em vista dos princípios norteadores da imposição da multa fiscal, verdadeira pena, que só é de aplicar-se ao contribuinte voluntàriamente faltoso ou levemente faltoso, ou, como disse o próprio legislador, "como medida extrema, a ser usada especialmente quando apurada evasão de renda pública ou contravenção, que por sua natureza possibilite dano à Fazenda Nacional, e jamais para punir a ignorância ou o êrro, que pela evidente boa fé, mereça ser corrigida sem castigo da multa" (Decreto-lei n.º 2.663, de 3 de outubro de 1940, que deu nova redação ao Decreto-lei n.º 2.609, de 20-9-40).

Acompanho, assim, e por êstes motivos, o voto do Sr. Ministro Relator.

DECISÃO

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

Por maioria de votos, negaram provimento ao apêlo da União e ao recurso de ofício, para confirmar a decisão recorrida. Presidiu o julgamento o Excelentíssimo Sr. Ministro Sampaio Costa.