

DEPÓSITOS DE GARANTIA — CERTIFICADOS DE EQUIPAMENTO — DEPÓSITOS COMPULSÓRIOS — COBRANÇA JUDICIAL

— Os “depósitos compulsórios” não podem ser cobrados executivamente, mas por ação ordinária ou cominatória.

— Interpretação do art. 1.º do Decreto-lei n.º 960, de 17-12-38.

PARECER

O presente processo versa sobre uma consulta da Divisão do Imposto de Renda no sentido de se esclarecer sobre o procedimento de cobrança judicial do “depósito compulsório” instituído pelo decreto-lei n.º 9.159, de 10-IV-46.

2. Segundo dispõe o art. 1.º do citado decreto-lei, o novo tributo foi estabelecido para substituir, nos exercícios de 1946 e 1947, o imposto criado pelo decreto-lei n.º 6.224, de 24-I-44, conhecido como “Imposto de Lucros Extraordinários”. A correlação de objetivos dos tributos retro mencionados fez com que o legislador, no art. 31 do decreto-lei n.º 9.159, dispusesse que vigoraria como lei subsidiária do decreto-lei n.º 9.159, naquilo que fosse aplicável, o disposto nos decretos-leis 6.224 e 6.225, ambos de 24-I-1944, e decreto n.º 15.028, de 13-III-44, que tratam do “Imposto de Lucros Extraordinários”.

3. Em todos os diplomas legais retro aludidos o intuito do legislador foi tributar os lucros excessivos alcançados pelas pessoas jurídicas de direito privado numa época anormal da vida do país; a forma da tributação, porém, variou. Enquanto nos exercícios de 1944 e 1945 vigoraram as normas estabelecidas pelo decreto-lei 6.224, que criou o “Imposto de Lucros Extraordinários”, mas exonerou do pagamento, a que ao mesmo estivessem obrigadas, as pessoas jurídicas de direito privado, que optassem pelo recolhimento do “depósito de garantia” ou adquirissem “certificados de equipamento”, em valor duplo ao do imposto lançado, nos exercícios de 1945 e 1946 vigorou a forma de tributação prevista no art. 14 do decreto-lei 9.159, a qual estabeleceu que

20 % sobre os lucros extraordinários apurados na forma do mesmo decreto-lei fossem recolhidos como “Imposto Adicional de Renda” às repartições arrecadoras federais, 30 % retidos em poder da própria empresa e 50 % recolhidos como “depósito compulsório”, no Banco do Brasil S.A., como agente financeiro da Superintendência da Moeda e do Crédito, à ordem da qual ficarão.

4. Os decretos-leis 6.224, 6.225 e 9.159 silenciam quanto à cobrança judicial dos tributos em causa, e, assim sendo, vigora como dispositivo subsidiário o art. 68 do decreto 15.028, o qual se refere à cobrança judicial das dívidas de imposto, silenciando, entretanto, quanto à cobrança dos depósitos.

5. A Junta de Ajuste de Lucros, órgão competente para resolução e elucidação das questões decorrentes da cobrança dos tributos ora tratados, cujas decisões, quando houver de funcionar como órgão consultivo, têm caráter normativo para as repartições da Fazenda bem como para os contribuintes (art. 26 do decreto-lei 9.159, de 10-IV-46; art. 1.º do decreto 15.188, de 29-III-49; art. 9.º do decreto-lei n.º 6.224, de 24-I-44; art. 84 do decreto 15.028, de 13-III-44; art. 6.º do decreto 22.037, de 8-XI-46), respondendo à consulta n.º 225, formulada pela Delegacia Regional em João Pessoa, sobre a procedência da cobrança da cobrança executiva do “depósito de garantia” e do “certificado de equipamento” previstos no decreto-lei 6.224, de 24-I-44, e regulamentados pelo decreto-lei 6.225, da mesma data, resolveu que o inadimplemento da obrigação facultativa de constituir “depósito de

garantia" ou adquirir "certificados de equipamento" resolve a opção da parte, sujeitando-a à obrigação de pagar o imposto por via amigável ou judicial, nos termos da lei (arts. 65 e 68 do decreto 15.028, de 1944). No plano judiciário ainda recentemente esta orientação foi confirmada pelo egrégio Tribunal Federal de Recursos (ac. 2.^a Turma, de 9-VI-48, agte. J. R. Lopes & Cia., D.J. 28-I-49).

Consultada, entretanto, sobre a procedência da cobrança judicial do "depósito compulsório", a Junta de Ajuste de Lucros deu o seguinte parecer, na consulta que tomou o n.º 233:

Parecer: O art. 68 do decreto 15.028, de 13-3-44, está assim redigido: "A cobrança judicial das dívidas do imposto sobre lucros extraordinários seguir-se-á à cobrança amigável, e será feita, no território nacional, *por ação executiva*, na forma da legislação em vigor."

A D.R. de João Pessoa, Estado da Paraíba, consulta se o texto mencionado tem aplicação quando se trata de exigir do contribuinte remisso, mas o pagamento do imposto, propriamente dito, mas o recolhimento, ao Banco do Brasil, do "depósito compulsório" a que alude o art. 14, letra c, do decreto-lei n.º 9.159, de 10-4-46.

Não há dúvida de que o "*depósito compulsório*" é uma forma *sui generis* de tributação. A quantia, objeto do depósito, não se incorpora ao patrimônio da Fazenda; continua a pertencer ao depositante, que perde, apenas, em relação a ela, temporariamente, o poder de livre disposição. Mas não deixa de ser um *tributo* imposto à pessoa jurídica.

O decreto-lei n.º 9.159 não contém nenhuma disposição que, no caso, contrarie a regra geral que dá à Fazenda o poder de exigir, em Juízo, o cumprimento dessa obrigação fiscal. E, se não há, a lógica manda concluir que a espécie se compreende naquela regra. Isso, quanto ao direito de exigir.

Quanto, porém, à forma *processual*, ou melhor, à *ação* pela qual a exigência há de ser feita, a Junta entende que

constitui matéria estranha à sua competência.

Em tema de tributação, há duas fases perfeitamente distintas: a administrativa, referente ao lançamento e questões correlatas, até que o mesmo se torne definitivo; e a da cobrança judicial quando o contribuinte se tornou remisso.

No imposto sobre lucros excessivos, a parte administrativa é desempenhada pelos funcionários do imposto de renda, cuja ação é sempre controlada pela Junta, como instância única instituída para solucionar todas as dúvidas (dec.-lei n.º 6.224, de 24-1-1944; dec.-lei n.º 9.159, de 10-4-1946). Mas, quando entra o caso na segunda fase, a de execução, cessa a competência da Junta, ainda que se trate da execução dos seus próprios julgados.

A presente consulta prende-se, evidentemente, à segunda fase — uma vez que se indaga se pode a Fazenda lançar mão do *executivo fiscal*. E' a razão por que a Junta se abstém de responder à consulta. Rio de Janeiro 16 de setembro de 1947."

Em face da decisão da Junta, e a fim de que as Delegacias Regionais pudessem, com segurança, proceder ao relacionamento das dívidas de "depósitos compulsórios" dos exercícios de 1946 e 1947, que têm deixado de ser recolhidos ao Banco do Brasil e remetê-las à cobrança judicial, o Diretor da Divisão do Imposto de Renda resolveu submeter o caso à deliberação do Sr. Ministro da Fazenda, sugerindo que se ouvisse, preliminarmente, esta Procuradoria Geral da Fazenda Pública.

8. Como muito bem esclarece o parecer da Junta de Ajuste de Lucros Extraordinários, nenhuma dúvida existe quanto ao direito que assiste à União de exigir judicialmente o cumprimento dos "depósitos compulsórios" por parte dos contribuintes faltosos; o que se discute, apenas, é a forma processual aplicável.

9. Da leitura atenta e analítica do dec.-lei n.º 9.159, verificamos que ao instituir os "depósitos compulsórios" o legislador estabeleceu que o órgão ar-

recador dos mesmos seria o Banco do Brasil e o órgão controlador, a Superintendência da Moeda e do Crédito, a qual atribuiu poderes para movimentação e aplicação dos respectivos fundos. Por motivos de ordem técnica e tendo em vista que o cálculo do lucro tributável que serviria de base para o lançamento do imposto seria o mesmo — aplicável aos depósitos — foi-se aplicando subsidiariamente o decreto n.º 15.028 e decs.-leis ns. 6.224 e 6.225, para o lançamento, controle, fiscalização, julgamento de reclamações e recursos, etc., dos depósitos instituídos pelo decr.-lei n.º 9.159; entretanto, não vemos nenhum dispositivo de lei aplicável, mesmo subsidiário, em que a Divisão do Imposto de Renda possa basear-se para promover a cobrança amigável ou judicial dos “depósitos compulsórios”. A nosso ver, a competência para a respectiva cobrança é, nitidamente, da Superintendência da Moeda e do Crédito, a qual, uma vez ultrapassado o prazo marcado na notificação para o respectivo recolhimento, poderá, a fim de respeitar situações análogas, aguardar um prazo de 15 dias para recebimento dos aludidos depósitos, amigavelmente, acrescido da multa moratória prevista no art. 25 do dec.-lei n.º 9.159, e, caso não seja o mesmo efetivado, promover judicialmente a respectiva cobrança.

10. A forma processual a ser utilizada para compelir o contribuinte faltoso a efetuar o depósito é discutível. O dec.-lei n.º 960, de 17-12-1938, que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, estabelece: “Art. 1.º — A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios), em todo o território nacional, será feita por ação executiva, na forma desta lei. — Por dívida ativa entende-se, para esse efeito, a proveniente de impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza; foros, laudêmios e alugueres; alcances dos responsáveis e reposições.”

11. Desde logo infere-se que a multa moratória prevista no art. 25 do de-

creto-lei n.º 9.159 deverá ser cobrada executivamente na forma do dec.-lei n.º 960, e para tal a Superintendência da Moeda e do Crédito deverá relacionar as respectivas dívidas e oficial à Procuradoria Geral da Fazenda Pública, solicitando que sejam inscritas e posteriormente extraídas certidões para cobrança executiva, nos termos do Capítulo XI do dec. n.º 24.036, de 26-3-34.

12. Quanto aos depósitos, entretanto, nossa opinião diverge. O dec.-lei n.º 960 é uma lei de exceção e como tal merece interpretação restritiva. Especificando discriminadamente, no art. 1.º, o que se entende por dívida ativa para efeito de aplicação da mesma e não aludindo a “depósitos”, não vemos como aplicar o rito especial desse dec.-lei à cobrança dos “depósitos compulsórios”. Dos diversos termos usados no art. 1.º do dec.-lei n.º 960 para elucidação do que se entende por dívida ativa, o que mais se aproxima de “depósito” é “contribuições de qualquer natureza”. Entretanto, se analisarmos atentamente cada um destes vocábulos, verificaremos a diferença flagrante entre ambos. O *depósito*, juridicamente falando, é uma instituição prevista e regulada em tôdas as legislações e, embora assumindo formas variadas (depósito contratual, necessário, civil, comercial, bancário, legal, etc.), não perde sua característica própria, que é o sentido de “guarda” do objeto depositado e do qual se infere a idéia de “devolução”. “*Le caractère constitutif du dépôt est la garde, par le depositaire, de la chose a lui confiée par le déposant*”. (*Nouveau Dictionnaire Pratique de Droit*, par R. Savatier, p. 412). “*Il termine deposito come è fatto presente dalla sua radice etimologica, è espressione latissima che nel suo comune significato null'altro esprimere sovrabbonda che il fatto materiale della consegna di una cosa nelle mani altrui. Tale consegna può, però, come è facile intuire, avvenire per fini di natura svariate: di garanzia, di godimento, di custodia.*” (*Nuovo Digesto Italiano*, Mariano D'Amelio, p. 740.)

Contribuição tem um sentido diverso. Não encerra qualquer idéia de “gar-

da” ou “devolução”, pelo contrário, lembra mais um subsídio em caráter definitivo.

Assim, tendo em vista, também, que a jurisprudência administrativa e contenciosa se tem firmado no sentido de só admitir o executivo fiscal para cobrança de dívidas expressamente previstas no art. 1.º do dec.-lei n.º 960 (*Executivo fiscal* — não cabe para cobrança de indenização por extravios postais — parecer Sá Filho, no proc. n.º 79.268/43; sentença do Juiz federal Castro Nunes no *D. J.* de 26-10-36; ac. do S.T.F., n.º 9.234, de 19-4-40, publicado na *Revista de Jurisprudência do S.T.F.*, vol. I, p. 105. — *Executivo fiscal* — não cabe para cobrança de dívidas de fornecimento — ac. do S.T.F., n.º 4.875, de 14-8-29, no *D. O.* de 14-1-31. — *Executivo fiscal* — incompetente para cobrança de serviços prestados pelo Governo — ac. do S.T.F., n.º 5.547, de 9-9-27, no *D. J.* de 27-5-31. — *Executivo fiscal* — não procede para a cobrança de empréstimos garantidos com

hipoteca, cabendo antes à União propor o executivo hipotecário e por este não cabem percentagens aos consultores — pareceres do consultor da Fazenda e procurador da República e despacho do Ministro da Fazenda — *D. O.* de 23-6-33, p. 12.428), somos de opinião que o rito especial do dec.-lei n.º 960 não é aplicável à cobrança dos depósitos compulsórios, competindo, pois, à Superintendência da Moeda e do Crédito, oficial à Procuradoria da República, solicitando providências no sentido de que este órgão, por meio de ação ordinária ou cominatória, obrigue os contribuintes faltosos a efetuarem os depósitos compulsórios.

13. Outrossim, considerando a natureza especial do depósito, não julgamos aplicável ao depositante em atraso as sanções do dec.-lei n.º 5, de 13-11-37.

Este é o nosso parecer. S.M.J. — *Alvaro de Carvalho Cesário Alvim*, Adjunto de Procurador da Fazenda Nacional.