



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 11065-001.382/89-65

Sessão de 10 de janeiro de 1992

ACORDÃO Nº 103-11.961

Recurso nº: - 97.454 - IRPJ - EXS: DE 1988 e 1989

Recorrente: - PINCEIS ATLAS S.A.

Recorrida: - DRF EM NOVO HAMBURGO - RS

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - FACULDADE DE RECONHECIMENTO OU NÃO PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO.

Até a decisão final da lide, a correção monetária incidente sobre valores dados em depósito judiciais, agrega-se ao principal, como um crédito vinculado ao juízo, meramente escritural, com duvidosas cargas de certeza e liquidez e de nenhuma exigibilidade, incorrendo assim, relativamente respectivo fato gerador do imposto de renda, posto que, enquanto tal, encontra-se juridicamente indisponível para o depositante (ao contrário do pressuposto pelo art. 43 do CTN), não havendo comando para que se possa entendê-la como renda tributável, até porque, de titular indefinido. já.

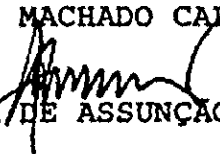
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PINCEIS ATLAS S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Ilcenil Franco.

Sala das Sessões (DF), em 10 de janeiro de 1992


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - PRESIDENTE


DICLEIR DE ASSUNÇÃO - RELATOR

V.V.

VISTO EM  ZAINITO HOLANDA BRAGA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 17 SET 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTA-
XO, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

RECURSO: 97.454
RECORRENTE: PINCEIS ATLAS S/A

R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso voluntário (fls. 53/56) à decisão de primeira instância do Sr. Delegado da Receita Federal em Novo Hamburgo - RS. (fls. 47/49) que, acatando em parte as ponderações contidas na informação fiscal (fls. 46), julgou parcialmente procedente a impugnação oferecida pela contribuinte (fls. 32/37) a auto de infração contra si lavrado (fls. 26), em virtude da seguinte imputação:

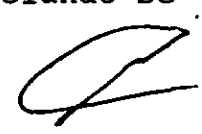
Não reconhecimento de juros e correção monetária sobre valores depositados, correspondentes à parte da contribuição do PIS que está sendo questionada em juízo, isso nos exercícios de 1988 e 1989.

Em sua impugnação (fls. 32/37), a contribuinte alegou que os depósitos judiciais, dados em garantia de crédito da Fazenda Nacional, não renderiam juros, inexistindo a exigência de tributar tais rendimentos.

Contestou, igualmente, a exigência do imposto de renda sobre correção monetária dos depósitos judiciais, argumentando que os mesmos ficariam à ordem do juízo, totalmente indisponíveis para o depositante. Impossível a realização do ganho financeiro, pois, na hipótese de a ação ser decidida contrariamente, o montante do depósito seria transferido à União.

A informação fiscal (fls. 46) propôs a manutenção integral do auto de infração.

A autoridade monocrática (fls. 47/49) julgou o feito parcialmente procedente, consubstanciando-se na seguinte ementa, verbis:



" RECEITAS FINANCEIRAS

As receitas financeiras devem compor o lucro real no período base em que foram auferidas, ainda que não recebidas, face ao regime de competência estabelecido na escrituração comercial. Os depósitos realizados em processos judiciais contra a exigência de débitos fiscais não rendem juros (Decreto-lei 1.737/79).

IMPUGNAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso (fls. 53/56), alegando que a obrigação de corrigir valores dados em garantia de instância somente surge com a produção da res iudicata.

Disse, também, que, quando o depósito judicial tiver caráter de medida cautelar preparatória, o seu deferimento não basta para fazer surgir o crédito. Este só se materializaria na procedência irreversível da ação principal, vez que o deferimento do processo cautelar não influiria no julgamento da lide principal.

Esclareceu, ainda, que diversamente do que a autoridade singular reconhece, a disponibilidade de que trata o art. 43 do CTN há de ser atual e não futura.

Posteriormente, às fls. 58 consta proposta de diligência ao Sr. Presidente do 1º Conselho de Contribuinte, nos seguintes termos:

"1) Verificar a autoridade competente se os depósitos judiciais foram apropriados como despesa;

2) Em caso afirmativo, intimar a empresa para anexar fotocópia dos



lançamentos na conta despesa e da que registrou a respectiva contra-partida;

3) Constatar se esse valor foi considerado como despesa dedutível na apuração do Lucro Real;

4) No caso de ter havido a apropriação contábil, verificar se o saldo foi objeto de atualização monetária."

Deferido o pedido (fls. 58 verso), a autoridade competente manifestou-se nos seguinte termos (fls. 86):

" item 1: Os depósitos judiciais em questão não foram apropriados como despesa. Foram lançados à conta nº 11.02.20.00763, pertencente ao grupo do Ativo Realizável, sob o título DEPÓSITO JUDICIAL PIS, conforme consta das cópias anexas (fls.59 a 85) das respectivas fichas razão;

item 2: prej.

item 3: prej.

item 4: Os depósitos judiciais efetuados, lançados conforme descrito no item 1, não foram objeto de atualização monetária, ensejando, por esse motivo, o lançamento objeto de presente processo.

Este, em síntese, o relatório.



V O T O

Conselheiro Dícler de Assunção:

O recurso é tempestivo (fls. 53/56), devendo, portanto, ser conhecido.

Inexistem preliminares.

I - SÍNTESE DOS FATOS

O ponto central desta pendência pode ser apresentado da seguinte forma:

A contribuinte está discutindo judicialmente obrigação tributária relativa ao PIS, efetuando depósitos judiciais dos valores não recolhidos aos cofres públicos.

Contabilmente, registrou tais depósitos em conta do ativo realizável a longo prazo - Depósito Judicial PIS. Todavia, entendeu a Fiscalização ser necessária, também, a consideração da correção monetária respectiva sobre aqueles valores, a qual não foi reconhecida pela Empresa.

Assim, a exigência diz respeito à falta de correção monetária sobre valores depositados a título de PIS, a qual deveria ter sido oferecida à tributação, nos termos dos arts. 253 e 254 do RIR/80, segundo o Fisco.

Ressalte-se que a exigência inicial englobava, também, a incidência dos juros, que, entretanto, já foram afastados pela decisão de primeira instância.

II - O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA E A SITUAÇÃO FÁTICO JURÍDICA EM QUESTÃO

Não ha como deixar de reconhecer entre nós que o fato gerador da obrigação principal do dever de pagar o imposto é aquela situação definida em lei como necessária e



suficiente à sua ocorrência (C.T.N., art. 113), que, em matéria do imposto de renda, resume-se na "aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento" (C.T.N., art.43).

Vem uma lei do Poder Legislativo e preceitua: ("A") deve ("X") em razão de ("Y").

A autoridade ("B"), integrante do Poder Executivo procede ao lançamento de ("X"), em razão de ("Y") contra ("A"), ou, pela lei, está na eminência (tem a obrigação) de assim proceder (C.T.N. Art.142 e parágrafo único).

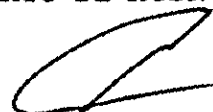
("A") contribuinte, interpretando a legislação como um todo, conclui que não deve ("X") por uma ou mais razões, e ingressa em juízo, órgão do Estado integrante do Poder Judiciário, com uma ação, depositando, voluntariamente ou por uma determinação judicial, as importâncias integrantes de ("X").

O sistema financeiro, por determinação da lei, corrige monetariamente ("X"). Essa correção monetária nada mais é do que uma simples atualização do valor devido a partir da data em que a obrigação é exigida, que ocorre com o vencimento.

Por isso ela (a correção monetária) é devida, inclusive, durante o período em que a cobrança está suspensa por decisão administrativa ou judicial. Na realidade não se constitui em penalidade, mas sim, uma forma de se atualizar o valor devido entre o dia em que deveria ser pago e o dia em que efetivamente se verificara o pagamento, para fazer frente à natural corrosão inflacionária.

Depois de algum tempo, o Estado, via Poder Judiciário, dirá quem tem razão: se ("A") ou ("B").

III - SOBRE O DIREITO
CONSTITUCIONAL ABSTRATO DE AGIR -
DIREITO DE AÇÃO.



O direito de petição assegurado a todos é o fundamento da ação no direito constitucional.

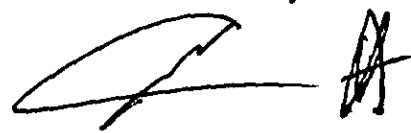
O direito de ação não depende da existência efetiva do direito material invocado. Mesmo quando a sentença é desfavorável, não deixa de ter havido o exercício do direito de ação. Portanto, existe o direito de ação tanto na decisão favorável como na desfavorável.

É considerado como suficiente para caracterizar o direito de ação a menção do autor a um interesse juridicamente protegido em abstrato. Assim, o Estado deverá, estará obrigado, a exercer a atividade jurisdicional, proferindo uma sentença que tanto poderá ser de amparo como de desamparo à pretensão.

Assim, o ato ou fato de alguém, aprioristicamente, ingressar em juízo para pleitear um direito não significa que terá, imediatamente, acolhida sua pretensão, como líquida e certa.

Sobre a ação como direito abstrato de agir encontramos que:

"Trata-se de um direito ao provimento jurisdicional, qualquer que seja a natureza deste: favorável ou desfavorável, justo ou injusto, e, portanto, de natureza abstrata. É ainda, um direito autônomo (que independe da existência do direito subjetivo material) e instrumental, porque sua finalidade é o julgamento de uma pretensão de direito material" (Teoria Geral do Processo - Antonio Carlos Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover, Cândido R. Dinamarco - Editora Revista dos Tribunais - 1.986)



**TITULARIDADE E CONSEQUÊNCIAS DO
DEPÓSITO JUDICIAL**

Sobre esse assunto, assim discorre com muita felicidade ANTÔNIO CARLOS COSTA E SILVA, "in" TEORIA E PRÁTICA DO PROCESSO EXECUTIVO FISCAL, Aide Editora e Comércio de Livros Ltda., Rio de Janeiro, verbis:

102.1 O DEPÓSITO BANCÁRIO - Citado o devedor tem um elenco de opções que, além de pagar, lhe faculta o art. 9º, das quais a primeira é o depósito bancário, efetuado à ordem do juízo da execução.

A Lei Uniforme (Dec. 57.595, de 07.01.66, autorizada pelo Dec. Legislativo nº 54, de 1964, que, antes, havia ratificado a Convenção de Genebra) dispõe, em seus arts. 3º e 54, que banqueiro, para os efeitos daquela legislação, são todas as instituições que detiverem capacidade para receber e manter depósitos livremente movimentados à ordem do depositante, por meio de saques. São, pois, os bancos comerciais, sejam da rede oficial, sejam da rede privada; as agências de bancos estrangeiros com ordem para operar no Brasil; as Caixas Econômicas, Federal e Estaduais; os bancos mistos, assim considerados porque são comerciais e ao mesmo tempo de desenvolvimento (Res. nº 93, do Banco Central) e as cooperativas de crédito.

O banqueiro, portanto, detém o depósito bancário, conforme denominação de ASQUINI, que representa certa e determinada porção de dinheiro que o depositante tem, ao seu dispor, no banco, e à sua ordem. O depósito bancário, conforme a legislação brasileira, é constituído: a) por quantias levadas ao banco, pelo cliente, para serem



creditadas na sua conta-corrente bancária; b) por juros emergentes dos saldos dos depósitos ou importâncias outras lançadas na sua conta-corrente; c) por quantias provenientes de contratos de abertura de crédito (art. 1º, § 1º, L. 2.591/912). O art. 3º da Lei Uniforme se harmoniza com o preceito da lei brasileira, pois as normas do Banco Central (Circular nº 237, de 19.11.74) tornaram claro que as quantias oriundas de abertura de crédito somente quando lançadas como depósito bancário denotam DISPONIBILIDADE. Isto é, não é possível sacar contra quem não é banqueiro, conforme antes permitia a lei brasileira (art. 1º), e, bem por isso, ficaram os bancos autorizados a fazer adiantamentos aos seus clientes, mas, na verdade, como simbolizando abertura de crédito.

.....

Deste modo o que se debate é a natureza jurídica desse depósito.

.....

O depósito bancário, portanto, não se abriga nas regras do mútuo e destarte, não pode ser considerado, apenas, um empréstimo de coisas fungíveis, ou, unicamente, um depósito de coisas fungíveis.

Logo, o que caracteriza o depósito bancário não é o seu objeto, mas, segundo modernas doutrinas, sua DISPONIBILIDADE.

.....

Vejamos:



Ora, o art. 3º da Lei Uniforme destaca que o cheque é sacado por quem tenha fundos disponíveis em poder do sacado (banco). E o art. 1º da lei brasileira (Lei nº 2.591/12) considera que são, apenas, fundos disponíveis: a) as importâncias constantes de conta-corrente bancária; b) o saldo exigível de conta-corrente contratual; c) a soma proveniente de contrato de abertura celebrado com o sacado. (Circular 237/74, Banco Central)

.....

Vê-se, portanto, que o depósito bancário é tipificado pelo requisito da **DISPONIBILIDADE**. Id est, em função do "contrato de cheque" o depositante pode sacar, livremente, até o limite do depósito, ou seja, até o limite da provisão. Ora no depósito bancário vinculado à ordem do juízo, ou seja, o **depósito judicial**, o depositante não pode dispor da provisão de fundos que o constitui. Consequentemente a **INDISPONIBILIDADE** elimina a existência da provisão e desfigura o depósito bancário em seu vero sentido.

102.3 A CORREÇÃO MONETÁRIA DO DEPÓSITO JUDICIAL - Coube à L. nº 4.357, de 16-07-64, dispor no seu art. 7º, em seu § 4º, que as importâncias depositadas pelo contribuinte em garantia da instância administrativa ou judicial (sic) deveriam ser devolvidas obrigatoriamente no prazo máximo de 60 dias, contados da decisão que houvesse reconhecido a improcedência, total ou parcial, da exigência fiscal. Seguidamente, o seu § 5º estipulava que se aquelas importâncias, assim depositadas,



não fossem devolvidas no prazo assinado, ficariam sujeitas a permanente correção monetária até a data da efetiva devolução, podendo ser utilizada pelo contribuinte, como compensação, na quitação de tributos federais.

.....

Todavia, somente em razão do Decreto-Lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1977, foi que os bancos de crédito oficiais, da União e dos Estados, ficaram autorizados, legalmente, a acolherem e corrigirem, periodicamente, os depósitos judiciais.

O texto, portanto, possibilita ao executado, sem sofrer a penhora, não somente garantir a instância executiva pelo depósito bancário, vinculado à ordem do juiz, como a vê-lo sistematicamente atualizado para que a quantia depositada não sofra as consequências danosas ao seu valor fiduciário, impostas pelo processo inflacionário. A correção, tanto beneficia a Fazenda Pública, como ao devedor, pois ambos, ao final desate, receberão o valor depositado devidamente atualizado, segundo os índices que, na ocasião do levantamento, seja pelo pagamento ao credor, seja por sua restituição ao devedor-embargante, forem vigentes. Evita-se, portanto, que se proceda, em juízo, a uma liquidação por cálculo do contador, por ocasião do levantamento do depósito judicial. Este será levantado pelo valor atualizado pelo banco, que é o depositário.

102.4 A INDISPONIBILIDADE DO DEPÓSITO JUDICIAL



Atento ao fato de que o depósito vinculado, embora efetuado em banco de crédito oficial, não é, rigorosamente, um depósito bancário, há de se chegar ao pacífico entendimento de que é **INDISPONÍVEL**, por parte do depositante.

Esse fato é bem elucidativo da sua natureza jurídica: em face do processo executivo fiscal é um ato preparatório da expropriação, tanto quanto a penhora igualmente é. Sendo assim, a partir da sua feitura o depositante não perde a propriedade do dinheiro, mas, posto a indisponibilidade não gere a inalienabilidade, fica aquela importância afetada, pelo "princípio da responsabilidade executória", ao destino de servir à execução fiscal, por tal sorte que o devedor não pode livrá-la, senão depois de desconstituir, pelos embargos de mérito; o crédito fazendário."

(Págs. 254, 256, 257, 258, 260, e 261 - sublinhados e destaques não constantes do original).

Donde é possível extraírem-se com muita propriedade, algumas conclusões particularmente interessantes para efeito de definição da ocorrência ou não do fato gerador, em matéria do imposto de renda, relativamente aos valores que vierem a ser agregados em razão dos depósitos judiciais:

1º) Apesar do depositante não perder a propriedade das importâncias depositadas;

2º) Sem dúvida que ele não tem a disponibilidade dessas importâncias, e, via de consequencia, dos seus rendimentos ou atualizações;

3º) Rigorosamente, é o sistema financeiro



que por assim dizer remunera ou atualiza dos depósitos;

4ª) Os depósitos judiciais ficam à ordem e disposição do Juízo.

**V - CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL E
REPERCURSSÕES DECORRENTES**

Conforme é do conhecimento geral, o registro contábil nem a contabilidade têm por si, o condão de criar, modificar, transferir ou extinguir direitos. Diz-se com a certo, que a contabilidade apenas registra os fatos, segundo sua conotação (natureza) jurídica própria.

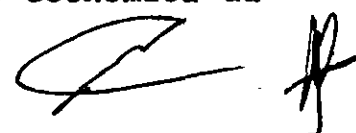
Especificamente quanto aos depósitos judiciais, em primeiro lugar, deve-se atentar que são, à toda evidência, um **ativo mas juridicamente pendente**, espécie que é do gênero ativo realizável a longo prazo, uma vez que de realização incerta, duvidosa, aleatória, durante o curso da ação judicial.

Em segundo, considere-se que a correção monetária in casu é, até decisão final da lide, um crédito vinculado ao Juízo, meramente escritural, patrimonialmente neutro e sem qualquer liquidez. Não há, portanto, que se falar em "**disponibilidade econômica ou jurídica de renda**".

Nessas condições, não pode a referida correção monetária ser entendida como renda tributável, tal como concebida pela Constituição Federal (art. 153, III) e explicitada no Código Tributário Nacional (art. 43, I e II), enquanto e apenas se a mesma for ou viera a ser levantada pela autora, caso vencedora da ação.

Dessa forma, não se deve contabilizar (no sentido de apropriar, reconhecer) a correção monetária como resultado seu, próprio, do depósito antes do trânsito em julgado da decisão favorável à empresa.

Não tendo direito assegurado, a empresa não pode ser compelida pelo Fisco a reconhecê-lo para efeitos fiscais. Não havendo disponibilidade jurídica ou econômica da



renda, não lhe pode ser cobrado imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional.

**VI - A DOUTRINA E ORIENTAÇÃO JUDICIAL
A RESPEITO**

Aliás, a exegese do conceito de renda foi efetuada com extraordinário poder de síntese pelo festejado mestre GILBERTO DE ULHÔA CANTO e liquida a questão, verbis:

"O que o imposto de renda e proventos de qualquer natureza pode tributar é (a) aquisição (b) disponibilidade econômica ou jurídica (c) de acréscimos do patrimônio. Ele não se legitima como simples tributo sobre o patrimônio, já que grava o acréscimo que ele acusa, quando o contribuinte tem disponibilidade econômica ou jurídica sobre o mesmo."

("O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza", in Caderno de Pesquisas Tributárias nº 11, pág. 31)

Sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica vamos encontrar em Direito Tributário, 3. São Paulo, Bushatsky, 1974, o seguinte comentário, verbis:

" O anteprojeto não usou essas expressões, mas só falou em aquisição de riqueza nova focalizando assim a característica essencial deste tributo, que é a imposição sobre a capacidade contributiva, manifestada pelo ingresso de novos elementos de poder econômico provenientes da exploração da fonte produtora.

A redação definitiva do C.T.N. não se limita ao emprego do termo genérico "aquisição de riqueza nova", mas



distingue entre "aquisição da disponibilidade econômica" (isto é a percepção efetiva de rendimentos em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro) e "aquisição da disponibilidade jurídica" (isto é o nascimento do direito de receber o rendimento).

É nesse mesmo sentido, que Horácio A. Garcia Belsunce entende essas expressões, quando considera o sistema da disponibilidade econômica como o do "rédito percebido" e o método da disponibilidade jurídica o do "rédito devengado".

Modesto Carvalhosa adere à mesma conceituação, quando interpreta como disponibilidade jurídica a outorga efetiva de direitos creditícios que representam acréscimo patrimonial.

Essa distinção está intimamente ligada aos conceitos de "realização" e "separação" da renda, que foram focalizadas por EDWIN R. SELIGMAN, partindo do exemplo de árvores em pé e da madeira cortada.

A relação entre esses dois conceitos é paralela com a contraposição entre disponibilidade econômica e jurídica, como saliente Rubens Gomes de Souza, quando trata da questão da mais valia do capital não realizada, isto é não convertida em dinheiro, portanto em estado apenas potencial."

Não representam, pois, tais créditos renda adquirida, disponível econômica ou juridicamente, e muito menos



acréscimo patrimonial, pendentes que estão de decisão judicial, que poderá ser favorável ou não.

Assim, a correção monetária atribuída pela entidade depositária durante o transcurso da lide, como integrante e acessória do principal, não é parcela disponível do contribuinte-depositante, adquirida econômica ou juridicamente, escapando, destarte, do conceito de renda tributável.

A propósito também o conhecido IVES GANDRA DA SILVA MARTINS averba:

"Quando determina a legislação que o crédito representa aquisição de disponibilidade, tal assertiva apenas tem valor se tal critério estiver efetivamente disponível, podendo ser usado de imediato, sem qualquer espécie de obstáculo ou impedimento. Não têm tal característica créditos que são lançados contabilmente, mas são indisponíveis ou por bloqueios ou por serem meros lançamentos na escrita, sem qualquer outra sustentação de recursos."

("Inteligência do art. 43 do CTN", in Revista de Direito Tributário nº 48, Ed. Revista dos Tribunais, pág. 78, grifos nossos)

SEBASTIÃO REIS:

Nesse mesmo passo, o inclito Ministro

"68. Outrossim, acentua, ainda Bulhões Pedreira que, na metade da década de 1930, a orientação administrativa que, a princípio, interpretava a linguagem legal "percepção de rendimento" no sentido de recebimento de moeda, ou de rendimento efetivamente recebido no ano-base, passou a considerar os rendimentos creditados em moeda



corrente do beneficiário (juros bancários, dividendos e lucros sociais) como percebidos, desde o crédito, independentemente do efetivo recebimento em moeda, ressalvando, todavia, que o crédito em conta corrente só se identificaria com a percepção do rendimento, quando esse se encontrasse à disposição do creditado, quando o beneficiário tivesse o poder efetivo de alcançar a disponibilidade econômica e que, a toda modo, a equiparação cedia ante a prova em contrário."

("IR - Computação de Juros", in Revista de Direito Tributário nº 50, Ed. Rev. Tribunais, pág. 141, grifos nossos)

E a aquisição da disponibilidade econômica está, no caso, condicionada à ocorrência de um evento futuro e incerto, qual seja, a decisão final do processo judicial.

Nessas condições, segundo já orientou a própria Receita Federal, através do PN CST nº 11/76, a receita somente deve ser apropriada no "exercício em que se tornou juridicamente disponível."

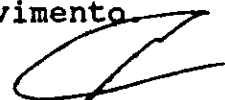
Como ainda não se verificou tal disponibilidade, não há que se pretender o seu registro.

Ainda que assim não fosse entendido, gratia argumentandi, impende ressaltar que a correção monetária não é renda, em si mesma considerada, mas mera atualização de valores defasados em função dos efeitos inflacionários.

VII - CONCLUSÃO GERAL



Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer
do recurso, por tempestivo, e, no mérito, dar-lhe provimento.



Brasília (DF), 10 de janeiro de 1992.



Diócler de Assunção - Relator