

27/09/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.063.187 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : **UNIÃO**
ADV.(A/S) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
RECDO.(A/S) : **ELECTRO ACO ALTONA S A**
ADV.(A/S) : **PEDRO HENRIQUE FONTES FORNASARO**
AM. CURIAE. : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO - CNC**
ADV.(A/S) : **ALAIN ALPIN MAC GREGOR**
ADV.(A/S) : **LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS**
ADV.(A/S) : **DANILO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS**
ADV.(A/S) : **THIAGO FREDERICO CHAVES TAJRA**
ADV.(A/S) : **HUGO NAPOLEÃO DO REGO NETO E OUTRO(S)**
ADV.(A/S) : **ROQUE ANTONIO CARRAZZA**

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade.

1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes.

2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, que correspondem ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda.

3. Os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). A demora na restituição do indébito tributário faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos para

RE 1063187 / SC

atender a suas necessidades, os quais atraem juros, multas, outros passivos, outras despesas ou mesmo preços mais elevados.

4. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962 de repercussão geral: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”.

5. Recurso extraordinário não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 17 a 24/9/21, na conformidade da ata do julgamento e nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, por unanimidade de votos, apreciando o Tema nº 962 da repercussão geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, dando interpretação conforme à Constituição Federal ao § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, ao art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de modo a se excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário. Os Ministros Gilmar Mendes e Nunes Marques, inicialmente, não conheciam do recurso e, uma vez vencidos, acompanharam o Relator, negando provimento ao recurso extraordinário da União, pelas razões e pelas ressalvas indicadas. Foi fixada a seguinte tese: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”.

Brasília, 27 de setembro de 2021.

Ministro Dias Toffoli
Relator

27/09/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.063.187 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : **UNIÃO**
ADV.(A/S) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
RECDO.(A/S) : **ELECTRO ACO ALTONA S A**
ADV.(A/S) : **PEDRO HENRIQUE FONTES FORNASARO**
AM. CURIAE. : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE
BENS, SERVIÇOS E TURISMO - CNC**
ADV.(A/S) : **ALAIN ALPIN MAC GREGOR**
ADV.(A/S) : **LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS**
ADV.(A/S) : **DANILO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS**
ADV.(A/S) : **THIAGO FREDERICO CHAVES TAJRA**
ADV.(A/S) : **HUGO NAPOLEÃO DO REGO NETO E OUTRO(S)**
ADV.(A/S) : **ROQUE ANTONIO CARRAZZA**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

União interpõe tempestivo recurso extraordinário, com fundamento na alínea b do permissivo constitucional, contra acórdão mediante o qual a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região reconheceu a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172, de 1966), de forma a afastar a incidência do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.

Sustenta a recorrente que haveria afronta aos arts. 153, III; e 195, I, c, da Constituição Federal, que enunciam a competência da União para a instituição do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Argumenta que o Tribunal de origem teria violado o entendimento do Supremo Tribunal Federal proferido nos julgamentos do AI nº 705.941/SP e no do RE nº 611.512, ocasiões nas quais a Corte teria

RE 1063187 / SC

concluído pela natureza infraconstitucional da controvérsia sobre a incidência do imposto de renda sobre juros moratórios.

Aponta que a matéria já foi julgada, em sede de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, de modo favorável à tese de que os juros de mora incidentes na repetição do indébito tributário têm natureza de lucros cessantes. Cita, nesse sentido, o REsp nº 1.138.695/SC.

Prossegue a recorrente discorrendo sobre a distinção entre danos emergentes e lucros cessantes. Diz, nesse sentido, que o fato de uma verba ter natureza indenizatória não importa, por si só, que seu recebimento não provoque acréscimo patrimonial. Em seu modo de ver, a parcela dos juros de mora na repetição do indébito tributário teria natureza de lucros cessantes.

Acrescenta que, por força da regra de que o acessório segue o principal, sendo esse tributável, também seriam tributáveis a correção monetária e os juros de mora.

Pugna a recorrente pelo conhecimento e pelo provimento do apelo extremo, para que seja declarada a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do art. 43, II e § 1º, do CTN, reformando-se o acórdão recorrido e permitindo-se a incidência do IR e da CSLL “sobre a Selic/juros de mora percebidos quando da repetição de indébito nos moldes do entendimento do Recurso Repetitivo REsp 1.138.695-SC”.

Em contrarrazões, a recorrida assevera que os juros moratórios visam a recompor dano patrimonial. Nesse sentido, afirma que eles teriam natureza de indenização por dano emergente, não representando renda, acréscimo patrimonial ou lucro sujeitos ao imposto de renda ou à CSLL.

É o relatório.

27/09/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.063.187 SANTA CATARINA

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Preliminarmente, considero preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso extraordinário.

Ademais, não acolho a alegação da parte recorrente de que o Tribunal de origem teria violado a orientação firmada no exame do AI nº 705.941/SP e do RE nº 611.512/SC-RG, Temas nºs 236 e 306 da repercussão geral, nos quais a Corte concluiu não terem repercussão geral as controvérsias a respeito, respectivamente, da incidência do imposto de renda sobre juros moratórios e da natureza jurídica dos juros para fins de incidência de imposto de renda.

Conforme consignei na manifestação sobre a repercussão geral da matéria constitucional versada nestes autos, o apelo extremo foi interposto também pela letra b do permissivo constitucional, tendo em vista a aplicação pelo Tribunal de origem do entendimento firmado na AI nº 5025380-97.2014.4.04.0000, circunstância nova em relação àqueles temas. Esse fato, por si só, é suficiente para revelar a repercussão geral da matéria constitucional. Assim, cabe à Corte analisar a matéria de fundo e dar a última palavra sobre a constitucionalidade das normas federais. Aplica-se, aqui, o entendimento firmado pelo Tribunal Pleno no RE nº 614.232/RS-AgR-QO, Rel. Min. **Ellen Gracie**, DJe de 4/3/11, e no RE nº 855.091/RS-RG, de **minha relatoria**, DJe de 1º/7/15.

Ultrapassado esse ponto, desde logo esclareço que, no julgamento do RE nº 855.091/RS, o Tribunal Pleno fixou, para o Tema nº 808 da repercussão geral, a tese de que “não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”.

O julgado foi assim ementado:

“Recurso extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto de renda. Juros moratórios devidos em

RE 1063187 / SC

razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Caráter indenizatório. Danos emergentes. Não incidência. 1. A materialidade do imposto de renda está relacionada com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes. 2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, correspondendo ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda. 3. Os juros de mora devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). Esse atraso faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos, que atraem juros, multas e outros passivos ou outras despesas ou mesmo preços mais elevados, para atender a suas necessidades básicas e às de sua família. 4. Fixa-se a seguinte tese para o Tema nº 808 da Repercussão Geral: 'Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função'. 5. Recurso extraordinário não provido" (RE nº 855.091/RS, Tribunal Pleno, de **minha relatoria**, DJe de 8/4/21).

Já no presente apelo extremo, paradigma do Tema nº 962, o que se discute é a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.

Trata-se, portanto, de assunto distinto. Não obstante, é certo que existem diversos pontos comuns entre o presente tema de repercussão geral e o Tema nº 808, já julgado, motivo pelo qual repetirei, aqui, vários argumentos dos quais me utilizei na apreciação desse outro tema.

Passo ao exame da questão de fundo.

RE 1063187 / SC

DO MÉRITO

O Tribunal de origem deu provimento ao apelo da parte autora, concluindo pela impossibilidade de o IRPJ e a CSLL incidirem sobre a taxa Selic por ela recebida na repetição de indébito tributário.

Para chegar a essa conclusão, a Turma julgadora da Corte **a quo** se baseou na orientação firmada no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025380-97.2014.4.04.0000.

No exame de tal arguição, o Tribunal de origem entendeu pela necessidade de se examinar a constitucionalidade das tributações, em razão do julgamento anterior da AI nº 5020732-11.2013.404.0000), no qual se concluiu pela impossibilidade de o imposto de renda incidir sobre os juros de mora aplicados a valores relativos a verbas trabalhistas, vencimentos ou benefícios previdenciários recebidos com atraso.

A respeito do julgamento do mérito daquela arguição, faço breves referências ao voto proferido pelo Desembargador Relator, que adotou, em diversas passagens, o entendimento da Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Para o Relator, seria aplicável ao caso grande parte da fundamentação do mencionado precedente. No tocante à utilização da taxa Selic para o cálculo de valores relativos ao ressarcimento de indébito tributário, Sua Excelência destacou a impossibilidade de ela ser cumulada com outro índice, em razão de comportar, simultaneamente, juros de mora e correção monetária

Quanto aos juros de mora, o Relator reiterou não haver a possibilidade de eles serem aplicados ao imposto de renda, dada sua natureza indenizatória, e complementou ser esse entendimento aplicável à CSLL. Acerca da correção monetária, Sua Excelência disse que ela não consistiria em acréscimo patrimonial, pois seu objetivo seria preservar o poder de compra em face do processo inflacionário. Mais à frente, apontou não ser possível se desmembrar a taxa Selic em dois elementos (isto é, em juros de mora e em correção monetária), sob pena de haver a descaracterização de sua própria natureza.

Ao final daquela arguição de inconstitucionalidade, foi declarada a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da

RE 1063187 / SC

Lei nº 7.713/88, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e do art. 43, II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), afastando-se a incidência do IR e da CSLL sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.

Passo à transcrição dos dispositivos legais:

Lei nº 7.713/88:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados” (grifei).

Decreto-Lei nº 1.598/77:

“Art. 17 Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem” (grifei).

Código Tributário Nacional:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica

RE 1063187 / SC

ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)” (grifos nossos).

A prevalecer a legislação impugnada, a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário sempre comporia a base de incidência do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), o que não se sustenta a partir da análise dos referidos tributos, da natureza jurídica dos juros de mora decorrentes da lei e da indivisibilidade da taxa Selic.

DA TAXA SELIC

Por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, a partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou a restituição relativamente a tributos federais é acrescida de **juros** equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente.

Como se sabe, o STJ tem jurisprudência iterativa de que não é possível, em tal compensação ou restituição, se acrescentar outro índice para fins de correção monetária ou de juros, em razão da existência da norma citada, interpretada em conjunto com o art. 167, parágrafo único, do CTN. Nessa direção vão os seguintes julgados: REsp 1.111.189/SP, Primeira Seção, Rel. Min. **Teori Zavascki**, DJe de 25/5/09; REsp nº 1.111.175/SP, Primeira Seção, Rel. Min. **Denise Arruda**, DJe de 1º/7/09.

DA MATERIALIDADE DO IRPJ E DA CSLL

Nos termos do art. 153, III, da Constituição, compete à União instituir **imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR)**. A doutrina especializada e a jurisprudência da Corte, no que tange à interpretação do dispositivo, têm firme orientação de que a materialidade do tributo está relacionada à existência de **acréscimo patrimonial**, aspecto ligado às ideias de renda e de proventos de qualquer natureza, bem como ao princípio da capacidade contributiva. Por exemplo, Andrei Pitten Velloso leciona que “tanto a renda quanto os proventos pressupõem, necessariamente, a existência de acréscimo patrimonial”¹. Para Roque

1 VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 370.

RE 1063187 / SC

Antonio Carrazza, “de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva”². Por sua vez, Leandro Paulsen ensina, à luz do texto constitucional, que “a renda é acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou”³.

Em estudo sobre o conceito de renda, Hugo de Brito Machado assevera:

“Não há renda, nem provento, **sem que haja acréscimo patrimonial**, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados.

A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos. Para uma adequada compreensão do sentido da *expressão*” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 317, grifos nossos).

Em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cito o RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Carlos Velloso**, DJ de 23/4/93, o qual foi assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN,

2 CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 57.

3 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 61.

RE 1063187 / SC

art. 43. I. - **Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo**, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido” (RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Carlos Velloso**, DJ de 23/4/93 – grifo nosso).

Em consonância com o texto constitucional, o art. 43 do Código Tributário Nacional fixa a materialidade do imposto de renda como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital e/ou trabalho) ou de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais em geral).

Feitas essas considerações sobre o imposto de renda, passo a tratar, brevemente, da contribuição social sobre o lucro. Essa exação já encontrou amparo no art. 195, I, da Constituição Federal, em sua redação originária. Hoje, tem ela base na alínea c do inciso I do mesmo artigo, em razão do advento da EC nº 20/98. Transcrevo o teor desses dispositivos:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;~~

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe

RE 1063187 / SC

preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

Segundo Leandro Paulsen, lucro, para efeito do tributo em tela, “é o acréscimo patrimonial decorrente do exercício da atividade da empresa ou entidade equiparada”⁴ (grifo nosso). Em sentido convergente, Marco Aurélio Greco ensina que lucro “é conceito utilizado propriamente em relação ao resultado positivo de um empreendimento econômico”⁵ (grifo nosso).

Cito, ainda, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:⁶

“E sabemos que o lucro, objeto da contribuição em tela, é formado pela universalidade de fatores positivos e negativos, inclusive pelas rendas e proventos de qualquer natureza, que afetam o patrimônio de uma pessoa jurídica em determinado período de tempo, representando o acréscimo patrimonial dessa pessoa. Logo a CSL incide sobre o mesmo acontecimento – a mesma ‘materialidade’, como costuma falar a doutrina tributarista – que, constitucional ou legalmente, constitui o fato gerador do imposto de renda, na sua aplicação a um determinado grupo de titulares de patrimônios, que são as pessoas jurídicas.

Somente por esse último aspecto a abrangência da CSLL é menos extensa do que a do imposto de renda, pois, no mais, o fato que gera o imposto de renda é absolutamente o mesmo que

4 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 423.

5 J. J. Gomes Canotilho et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1.917.

6 MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo, **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo, 2008, Ed. Quartier Latin. p. 964

RE 1063187 / SC

gera essa contribuição.”

Tendo em vista que tanto o imposto de renda quanto a contribuição social sobre o lucro não podem incidir sobre o que não constitui acréscimo patrimonial, mostra-se necessário verificar se os juros de mora legais constituem ou não acréscimo patrimonial, lembrando que estão eles abrangidos pela taxa Selic.

DA NATUREZA DOS JUROS DE MORA NO DIREITO PRIVADO

No caso das **obrigações de pagar em dinheiro**, é opção tradicional do legislador civil brasileiro estipular que as perdas e os danos, expressão que abrange simultaneamente **danos emergentes e lucros cessantes**, se consubstanciam, entre outras verbas, em **juros de mora**. Sobre o tema, transcrevo os dispositivos pertinentes do Código Civil de 1916 e do atual Código Civil⁷:

Código Civil de 1916:

“Art. 1.059. Salvo as exceções previstas neste Código, de modo expresso, as perdas e danos devidos ao credor, abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

(...)

Art. 1.061. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros da mora e custas, sem prejuízo da pena convencional.”

Código Civil de 2002:

“Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em

7 “Vale dizer ter o Legislador de 2002, por meio desse conjunto normativo, conferido natureza estritamente indenizatória aos juros de mora incidentes sobre as obrigações de pagamento em dinheiro, resultantes do seu inadimplemento, na medida em que os elegera como expressão patrimonial integrante da reparação das perdas e danos, por meio de indenização que ordinariamente abrange o prejuízo sofrido e os lucros cessantes.” (trecho do voto do Ministro Antônio **José de Barros Levenhagem**, no exame do ROAG nº 211000-39.1985.5.17.0002, Órgão Especial do Tribunal Superior do Trabalho, DEJT de 4/9/9).

RE 1063187 / SC

lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

(...)

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.”

Não parece haver dúvidas, portanto, de que a expressão juros moratórios, que é própria do Direito Civil, designa a **indenização pelo atraso no pagamento da dívida em dinheiro**. Para o legislador, o não recebimento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor implica **prejuízo para esse**. Note-se que o legislador previu a possibilidade de serem as perdas efetivas maiores que os juros de mora, e, por isso, possibilitou, caso não haja pena convencional, a concessão de indenização complementar.

Cumprе destacar, ainda, que os juros de mora legais têm natureza jurídica autônoma em relação à natureza jurídica da verba em atraso. **Vide**, em primeiro lugar, que eles não constituem frutos civis (parcela acessória que, em regra, segue a sorte do principal) decorrentes da exploração econômica do capital, como ocorre, por exemplo, com os juros remuneratórios (ou compensatórios) em relação ao mútuo feneratício⁸. É necessário notar, ainda, que a causa que gera o direito aos juros de mora legais decorre de um ato ilícito imputado ao devedor consistente no não pagamento dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor nas datas estabelecidas.

Ainda a respeito da não incidência do imposto de renda sobre os

8 “Distinguem-se os juros em compensatórios e moratórios. Quando compensatórios, os juros são os frutos do capital empregado e nesse sentido é que melhor assenta o conceito acima formulado. Quando moratórios, constituem indenização pelo prejuízo resultante do retardamento culposo” (SÍLVIO RODRIGUES. **Direito Civil**. São Paulo: Saraiva. v. 2, p. 258).

RE 1063187 / SC

juros de mora devidos pelo atraso no adimplemento de obrigação de pagar em dinheiro, cito a seguinte lição de Hugo de Brito Machado, a qual, igualmente, serve, a meu ver, para o afastamento da incidência da CSLL:

“O Código Civil de 1916 estabelecia que as perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros de mora e custas, sem prejuízo da pena convencional. E o Código Civil vigente estabelece:

‘Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.’

Como se vê, o legislador previu que o não recebimento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais se tem direito implica prejuízo. E o fez com absoluto acerto, pois é natural que as pessoas planejem suas finanças pessoais considerando o que devem pagar e o que têm direito de receber em determinadas datas. Assim, **se alguém deixa de receber o que lhe é devido, pode deixar de comprar à vista e ser obrigado a comprar a prazo, pagando um preço mais elevado, configurando desta forma evidente perda patrimonial. E pode também ser obrigado a pagar com atraso uma dívida, tendo de pagar multa e juros de mora, o que também configura perda patrimonial.**

Não se trata de lucro cessante, nem de simplesmente dano moral, que evidentemente também podem ocorrer. Trata-se de perda patrimonial efetiva, decorrente do não recebimento, nas datas correspondentes, dos valores aos quais tinha direito. Perda que o legislador presumiu e tratou como

RE 1063187 / SC

presunção absoluta, que não admite prova em contrário, e cuja indenização com os juros de mora independe de pedido do interessado.

Ressalte-se que o legislador previu a possibilidade de serem as perdas efetivas de montante maior do que os juros de mora, e por isto mesmo determinou que, se isto acontecer e não houver pena convencional, o juiz pode conceder ao credor prejudicado indenização complementar” (Não incidência do imposto de renda sobre juros de mora. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 215, ago. 2013, p. 115/116).

É premente destacar, assim, que a legislação civil vai no sentido de que as perdas e os danos a serem pagos ao lesado em razão do inadimplemento de um obrigação de pagar em dinheiro, de natureza indenizatória ou não, devem ser “[os] mais ampla[os] possível[eis], insuscetível[eis] de diminuição patrimonial pela incidência do imposto de renda sobre o valor dos juros de mora” (ROAG – 211000-39.1985.5.17.0002, Órgão Especial do Tribunal Superior do Trabalho, red. do ac. Min. **Antônio José de Barros Levenhagen**, DEJT de 4/9/09).

DA NATUREZA DOS JUROS DE MORA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A natureza indenizatória dos juros de mora é reconhecida também na legislação tributária. Para fins de incidência do imposto de renda, o art. 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, classifica como rendimentos de trabalho assalariado “os juros de mora e **quaisquer outras indenizações** pagas pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo”. Ao se referir aos juros de mora e “outras indenizações”, o legislador deixou implícito o reconhecimento de que os juros de mora consistem em indenização.

A respeito da possibilidade da incidência do imposto de renda sobre valores de natureza indenizatória, a doutrina diverge. Para uma corrente, o simples fato de uma verba ter essa natureza já afasta a incidência do imposto. Sintetizo as razões geralmente utilizadas por aqueles que defendem esse posicionamento: a) a incidência do tributo sobre uma

RE 1063187 / SC

parcela indenizatória acaba diminuindo o valor da indenização, passando essa a não ser mais total, mas apenas parcial; b) a Constituição prevê a possibilidade de se instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, e não sobre indenização; c) indenização não é produto do capital, do trabalho nem da combinação de ambos; d) lucros cessantes, embora sejam ingressos no patrimônio do lesado, não representam a certeza da existência de acréscimo patrimonial.

Para outra corrente, o entendimento de que a verba indenizatória está fora do âmbito da materialidade do imposto só teria sentido se ela visasse a recompor uma perda patrimonial. Nesse caso, o ingresso da parcela no patrimônio do lesado não representaria riqueza nova, mas apenas restituição de parte do patrimônio que já existia e que foi desfalcado em razão de um ilícito. Situação distinta, entretanto, haveria no caso em que a verba indenizatória representasse um ganho que a vítima do ilícito deixou de auferir (lucros cessantes). Nessa hipótese, tal parcela representaria não uma recomposição de um patrimônio anterior, mas sim uma substituição do acréscimo patrimonial que deixou de existir por conta do ilícito. Nesse caso, não faria sentido excluir da tributação a parcela recebida a título de lucros cessantes, pois essa apenas substituiria aquele incremento do patrimônio que seria normalmente tributado se não tivesse ocorrido o dano. Sobre o tema, **vide** as lições de Fábio Junqueira de Carvalho, Maria Inês Murgel, Gisele Lemke, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Paulo de Tarso Vieira Ramos, James Martins, José Augusto Delgado e Mary Elbe Queiroz constantes da obra **Regime tributário das indenizações**, coordenada por Hugo de Brito Machado (São Paulo: Dialética, 2000).

A Professora Mary Elbe Queiroz (**Imposto sobre a renda e Proventos de Qualquer Natureza**. 3. ed. Saraiva.) defende a possibilidade de haver tributação das indenizações, **conforme o caso**, com vistas a se atenderem os princípios constitucionais da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade, que delineiam e estruturam o conceito e a forma de incidência do imposto de renda. Segundo ela,

RE 1063187 / SC

“[o] regime tributário a ser aplicado às indenizações depende da natureza do dano que se via reparar. É importante distinguir quando elas se enquadram como hipótese de incidência, por representarem verdadeiros ‘acréscimos patrimoniais’, riqueza nova que aumenta o patrimônio preexistente daquele que recebe a indenização; como a hipóteses de não-incidências por a realidade factual não se adequar à previsão abstrata da lei e não realizar o fato gerador do tributo; ou como hipótese de isenção, por existir expressa disposição de lei que excepcione a respectiva incidência”.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, já há muito se afastou a tese segundo a qual as verbas indenizatórias, só por terem essa natureza, estão, **ipso facto**, fora da hipótese de incidência do imposto de renda. Isso porque a palavra indenização é ampla o suficiente para abranger, dentre outros, os valores recebidos a título de **danos emergentes** – que não incrementam o patrimônio – e os valores recebidos a título de **lucros cessantes**, esses sim tributáveis pelo IR, pois substituiriam o acréscimo patrimonial que deixou de ser auferido em razão de um ilícito. Sobre o tema, destaco o REsp nº 638.389/SP, Primeira Turma, Rel. Min. **Teori Zavascki**, DJ de 1º/8/15.

A meu ver, o imposto de renda pode, em tese, alcançar os valores relativos a lucros cessantes, mas não os relativos a danos emergentes. Explico.

Primeiro: não é o **nomen iuris** de certa verba que determina se ela é ou não alcançada pelo IR. O que é necessário verificar é se a verba se enquadra na materialidade da exação. Assim, o simples fato de ela ser denominada de indenização não afasta, por si só, a incidência do imposto de renda. **Segundo**: a Constituição exige que o imposto incida sobre acréscimo patrimonial. Mas não é apenas o acréscimo patrimonial advindo do trabalho, do capital ou da combinação de ambos que pode ser alcançado pelo tributo. **Terceiro**: se os valores recebidos a título de **danos emergentes** apenas recompõem o patrimônio desfalcado sem o

RE 1063187 / SC

incrementar, não há razão para incidir o tributo sobre eles. Quarto: as quantias recebidas a título de lucros cessantes substituem o incremento patrimonial que o lesado normalmente teria se não tivesse ocorrido o dano, hipótese em que, em tese, caracterizado o acréscimo patrimonial, esse poderia ser tributado pelo imposto de renda.

JUROS DE MORA LEGAIS NA REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

À luz das considerações do tópico anterior, vejamos se os juros de mora legais devidos na repetição de indébito tributário são lucros cessantes, caso em que eles estarão sujeitos ao imposto de renda e à CSLL, ou se são danos emergentes, hipótese na qual os tributos não podem incidir.

Dispõe o art. 167 do CTN:

“Art. 167. A **restituição total ou parcial** do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos **juros de mora** e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.”

No STJ, o assunto foi discutido por meio Recurso Especial nº 1.138.695/SC, na sistemática dos recursos repetitivos. O Relator do caso (Ministro **Mauro Campbell Marques**), reportando-se ao Código Civil de 1916, citou lições de Clóvis Beviláqua, para quem os juros de mora (art. 1.061) teriam natureza de lucros cessantes. Também destacou ensinamentos de Carvalho de Mendonça, segundo o qual o art. 1.064 daquele diploma estabeleceria uma presunção, “porque o devedor, privando o credor da prestação com que ele contava, implicitamente privou-o de possíveis oportunidades de imediata colocação de seu capital”. De acordo com Sua Excelência, essa última privação seria a própria definição de lucros cessantes. Nesse sentido, para a Corte Superior, os juros de mora recebidos na repetição de indébito tributário

RE 1063187 / SC

compõem o lucro operacional da empresa, sendo, assim, tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL.

Por outro lado, o TRF da 4ª Região firmou entendimento, na referida arguição de inconstitucionalidade, de que os juros de mora legais não representam riqueza nova para o credor, uma vez que têm por finalidade reparar as perdas que o lesado sofreu.

A meu sentir, **os juros de mora estão fora do campo de incidência do imposto de renda e da CSLL, pois visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas, decréscimos, não implicando aumento de patrimônio do credor.**

Como consignei no julgamento do Tema nº 808 da repercussão geral, cuidando-se de obrigação de pagar em dinheiro, é preferível dizer que **o atraso em seu adimplemento gera danos emergentes** para o credor a dizer que, se houvesse o pagamento tempestivo, disso normalmente decorreriam acréscimos em seu patrimônio. **Não só as pessoas físicas mas também as pessoas jurídicas se utilizam do dinheiro para organizar suas finanças.**

O atraso no adimplemento desse tipo de obrigação pode fazer com que o credor busque outros meios para atender tais necessidades, como: uso do rotativo e/ou da linha de crédito do cartão de crédito, uso do cheque especial, obtenção de empréstimos, prolongamento do tempo de utilização de linha de crédito já contratada etc. É razoável pensar que esses meios alternativos, notadamente os créditos de acesso facilitado, atraem, além da possibilidade de cobrança de tarifas, multas etc., juros passivos (desfavoráveis ao credor).

Afora isso, é sensato imaginar a possibilidade de o credor ter de ficar sujeito, em razão de não conseguir pagar à vista um bem, a compras a prazo, que, como se sabe, usualmente têm preços mais elevados.

Também é razoável conceber que ele pode buscar meios heterodoxos para suportar a demora no pagamento de sua verba, como atrasar a satisfação das próprias despesas, circunstância que pode atrair multas, juros e outros passivos ou outras despesas, bem como a inscrição de seu nome em cadastros de inadimplentes etc.

RE 1063187 / SC

Os juros de mora legais visam, em meu entendimento, a recompor, de modo estimado, esses gastos a mais que o credor precisa suportar (juros decorrentes da obtenção de créditos, juros relativos ao prolongamento do tempo de utilização de linhas de créditos, multas etc., que se traduzem em efetiva perda patrimonial) em razão do atraso no pagamento da verba a que tinha direito⁹.

Ademais, considero que, para ser aceita a ideia de que os juros de mora legais revestem-se, de modo estrito, da natureza de lucros cessantes, seria necessário pressupor, por exemplo, que o credor normalmente aplicaria, durante todo o período em atraso, a integralidade das verbas não recebidas tempestivamente em algum instrumento que lhe gerasse renda na mesma porcentagem da taxa Selic.

Considerando as inúmeras realidades das pessoas jurídicas existentes, as quais podem se afigurar não só como sociedades empresárias comuns, mas também como fundações, associações sem fins lucrativos, sociedades simples, microempresas, empresas de pequeno porte, empresas individuais de responsabilidade limitada etc., não me parece razoável pressupor tal entendimento.

Nesse contexto, vale, ainda, mencionar que o jornal O Estado de São Paulo, na matéria intitulada Em 8 anos, quase metade das empresas criadas no País fecha, datada de 29 de novembro de 2007, consignou que, de acordo com a pesquisa Demografia das Empresas do IBGE, divulgada naquele mês, “entre as empresas criadas em 1997, só 51,6% permaneciam

9 Eis o comentário de Maria Helena Diniz a respeito do art. 404 do Código Civil: **“Perdas e danos e obrigação pecuniária.** Se a obrigação não cumprida em pagamento de quantia em dinheiro, a estimativa do dano emergente ou positivo devidamente atualizada segundo índices oficiais já estará previamente estabelecida pelos juros moratórios e custas processuais (verbas de sucumbência e honorários advocatícios), sem prejuízo da pena convencional. (...) Se se comprovar que os juros da mora não cobrem as perdas e danos, não havendo estipulação de cláusula penal, o órgão judicante poderá conceder ao credor uma indenização suplementar que abranja todo o prejuízo por ele sofrido em razão do inadimplemento da obrigação pelo devedor” (DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 338/339 – grifos nossos).

RE 1063187 / SC

em atividade em 2005”¹⁰.

Em 2011, a revista Veja, reportando-se à mesma pesquisa, só que divulgada nesse ano, apontou que “quatro em cada dez novas empresas fecham as portas após dois anos, diz IBGE”¹¹.

Por seu turno, a Agência IBGE Notícias, em publicação de setembro de 2015, disse que “em 2013, 47,5% das empresas que haviam nascido em 2009 ainda estavam ativas no mercado, ou seja, quatro anos após o nascimento, mais da metade (52,5%) das empresas não sobreviveu”¹².

Nos idos de 2016, o site Uol, com apoio no estudo Demografia das Empresas divulgado no mesmo ano, registrou que, “de cada dez empresa, seis fecham antes de completar 5 anos, aponta IBGE”¹³.

Em outubro de 2019, a revista Veja publicou matéria mencionando que seis em cada dez empresas fecham em cinco anos¹⁴. Segundo a revista, pesquisa do IBGE divulgada naquele ano mostrou que “apenas 40% das empresas que foram abertas em 2012 continuavam em operação em 2017”, “período em que o país esteve por dois anos em recessão (2015 e 2016)”.

De mais a mais, não acolho a alegação da União de que, se não tivesse ocorrido o pagamento indevido de tributo, que consiste em despesa, o lucro da pessoa jurídica teria, necessariamente, sido maior, devendo, **por isso**, recaírem o IRPJ e a CSLL sobre o **montante correspondente à taxa Selic em discussão**.

10 <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,em-8-anos-quase-metade-das-empresas-criadas-no-pais-fecha,87722>. Acesso em 18 nov. 2020.

11 <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FEuKkF1bphIJ:https://veja.abril.com.br/economia/quatro-em-cada-dez-novas-empresas-fecham-as-portas-apos-dois-anos-diz-ibge/+&cd=2&hl=pt-PT&ct=clnk&gl=br>

12 <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/15251-demografia-das-empresas-2013-menos-da-metade-47-5-das-empresas-sobrevivem-apos-quatro-anos-de-atividade>

13 <https://economia.uol.com.br/empreendedorismo/noticias/redacao/2016/09/14/de-cada-dez-empresas-seis-fecham-antes-de-completar-5-anos-aponta-ibge.htm>

14 <https://veja.abril.com.br/economia/seis-em-cada-dez-empresas-fecham-em-cinco-anos-de-atividade-aponta-ibge/>

RE 1063187 / SC

Em primeiro lugar, uma coisa é o tributo restituído (montante principal); outra é o montante correspondente à taxa Selic. Em razão das distintas naturezas, como já foi amplamente demonstrado, não há que se aplicar, neste caso, a regra de que o acessório segue a sorte do principal.

Em segundo lugar, pode ser que a restituição de indébito tributário tenha representado para a pessoa jurídica não um lucro maior, mas simplesmente um **prejuízo menor, o qual não se submete ao imposto de renda ou à CSLL**, ou, ainda, que o tributo pago indevidamente não tenha sido computado como despesa dedutível do IRPJ ou da CSLL.

Em terceiro lugar, tal alegação se mostra imprópria quando se levam em conta algumas situações de pessoa jurídica que havia optado pelo lucro presumido ou pelo Simples Nacional.

No primeiro regime, o lucro é presumido mediante a aplicação de percentuais de lucratividade fixados em lei sobre a receita bruta tal como foi definida legalmente. É sobre o lucro assim calculado que incidem as alíquotas do imposto de renda e da CSLL (art. 25 da Lei nº 9.340/96 e art. 20 da Lei nº 9.249/95).

Se o contribuinte optante desse regime não tivesse pago, por exemplo, uma contribuição previdenciária indevida, isso, por si só, não teria resultado em acréscimo do valor do lucro presumido, já que a exclusão de tal despesa, a rigor, não importaria aumento de sua receita bruta.

Ainda a respeito desse tema, **vide** a Solução de Consulta nº 651 – Cosit, de 27 de dezembro de 2017; a Solução de Consulta nº 10 – SRF06/Disit, de 29 de janeiro de 2013.

Quanto ao regime do Simples Nacional, é possível se chegar a compreensão análoga.

Por meio desse regime, as microempresas e as empresas de pequeno porte recolhem, mês a mês, de modo unificado, diversos tributos, dentre os quais o imposto de renda e a CSLL. O valor devido mensalmente é calculado mediante aplicação de alíquota sobre a receita bruta auferida no mês.

Nessa toada, por exemplo, caso o contribuinte não tivesse pago, **v.g.**,

RE 1063187 / SC

uma taxa federal indevida, esse simples fato não teria aumentado sua receita bruta tal como ela é definida nos termos da lei, o que, por consequência, não modificaria os montantes devidos a título de imposto de renda e de CSLL.

Da mesma forma que procedi no julgamento do Tema nº 808 da repercussão geral, prossigo dizendo que, mesmo que se considere que os juros de mora legais envolvidos pela taxa Selic devida no contexto em tela abrangem não só danos emergentes, mas também lucros cessantes, não vislumbro a possibilidade de submetê-los à tributação pelo imposto de renda e pela CSLL sem se ferir o conteúdo mínimo das materialidades previstas no art. 153, III, e no art. 195, I, c, da Constituição. Isso porque, se fosse aceita a ideia de que tais juros de mora legais são tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, essa exação acabaria incidindo não apenas sobre lucros cessantes, mas também sobre danos emergentes, parcela que não se adéqua à materialidade desses tributos, por não resultar em acréscimo patrimonial.

Corroborando essa compreensão, destaco trecho de decisão proferida pelo Ministro **Marco Aurélio** na Execução na ACO nº 369:

“DECISÃO ACÓRDÃO - LIQUIDAÇÃO - CÁLCULOS - HOMOLOGAÇÃO.

(...)

No tocante à retenção do Imposto de Renda, é de se rechaçar a inclusão, na conta elaborada, desse tributo relativamente aos juros da mora e honorários advocatícios, porquanto ambos se mostram de natureza indenizatória. É que os juros da mora correspondem à reparação pelo retardamento na observância de certo direito, (...) (Execução na ACO nº 369, Rel. Min. **Marco Aurélio, DJe de 13/11/02 – grifos nossos).**

Passo às considerações finais.

À luz de todo o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário, dando interpretação conforme à Constituição Federal ao § 1º do art. 3º da

RE 1063187 / SC

Lei nº 7.713/88, ao art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de modo a se excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário.

Em relação ao Tema nº 962 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, proponho a seguinte tese:

“É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.”

É como voto.

27/09/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.063.187 SANTA CATARINA

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : **UNIÃO**
ADV.(A/S) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
RECDO.(A/S) : **ELECTRO ACO ALTONA S A**
ADV.(A/S) : **PEDRO HENRIQUE FONTES FORNASARO**
AM. CURIAE. : **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE
BENS, SERVIÇOS E TURISMO - CNC**
ADV.(A/S) : **ALAIN ALPIN MAC GREGOR**
ADV.(A/S) : **LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS**
ADV.(A/S) : **DANILO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS**
ADV.(A/S) : **THIAGO FREDERICO CHAVES TAJRA**
ADV.(A/S) : **HUGO NAPOLEÃO DO REGO NETO E OUTRO(S)**
ADV.(A/S) : **ROQUE ANTONIO CARRAZZA**

VOTO - VOGAL

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Trata-se de recurso extraordinário da **União**, com fundamento no Art. 102, III, 'b', da Constituição, a discutir a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição do indébito.

Tem-se aqui a discussão do Tema 962 da sistemática da repercussão geral.

A recorrente (União) questiona acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO OU SOBRE DEPÓSITOS JUDICIAIS.

RE 1063187 / SC

A Corte Especial deste Tribunal, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade n. 5025380-97.2014.404.0000, reconheceu a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e do art. 43, inc. II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172, de 1966), de forma a afastar da incidência do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.” (eDOC. 7).

A transcrição dos dispositivos legais declarados inconstitucionais pela Corte Especial do TRF4 se mostra oportuna:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

“Art. 17 - **Os juros**, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, **ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional** e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem. [...]”

Lei 7.713, de 1988

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os **acréscimos patrimoniais** não correspondentes aos rendimentos declarados.”

CTN

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador

RE 1063187 / SC

a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)''

A **Procuradoria-Geral da República** manifestou-se (eDOC. 83) pelo provimento do recurso extraordinário e pela fixação da seguinte tese de repercussão geral: *“É constitucional a cobrança de IRPJ e CSLL sobre a Selic paga a título de juros moratórios em decorrência do indébito tributário, tendo em vista o incremento de riqueza nova ao patrimônio do contribuinte”*.

É breve o relatório.

Decido.

A temática destes autos guarda relativa proximidade com discussão recente a que se dedicou esta Corte. Refiro-me ao julgamento do RE 855091, representativo do tema 808 da sistemática da repercussão geral.

Por ocasião do mencionado julgamento, concluído em sessão do plenário virtual finalizada em 12/03/2021, este Supremo Tribunal deu ao § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN interpretação conforme à Constituição Federal, de modo a excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda sobre os *juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações oriundas do exercício de empregos, cargos ou funções*.

Fixou-se, na ocasião, a seguinte tese: *“Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”*.

Para que se vislumbre com clareza a distinção fática, enquanto no RE 855091 a origem dos valores - cujo atraso no pagamento renderam juros

RE 1063187 / SC

moratórios que este Tribunal decidiu como imunes da incidência de imposto de renda – referia-se à remuneração do trabalho, a origem dos valores aqui discutidos se refere à SELIC utilizada para remunerar o pagamento a destempo em sede de repetição de indébitos tributários. Discute-se, aqui, além da incidência do imposto de renda, também a CSLL.

Naquela assentada, restei vencido isoladamente no mérito. Nada obstante, os argumentos por mim enunciados viriam a ser adotados e reforçados em voto divergente de Sua Excelência, **Ministro Roberto Barroso**, quando do julgamento dos embargos de declaração, mas tão somente para defender a modulação dos efeitos da decisão. Registro que, ao final, a maioria se formou pela *não modulação* dos efeitos da decisão (6 votos à 5 – Sessão do Plenário Virtual de 11 a 18.06.2021).

Quanto ao mérito do RE 855091, o eminente Relator, **Ministro Dias Toffoli**, em minucioso e exauriente voto, dedicou-se à rica contextualização acerca da evolução do tema perante o Supremo Tribunal Federal e perante o Superior Tribunal de Justiça. Ademais, situou a natureza jurídica, sob a ótica privatista, dos juros moratórios acrescidos às verbas remuneratórias reconhecidas em reclamatória trabalhista.

Consoante esclarece Sua Excelência, **Ministros Dias Toffoli**, no voto do caso agora sob exame (RE 1063187), de semelhante esmero, os assuntos versados são distintos, embora encontrem significativos pontos de tangência.

Conforme adiantei, registrei, na ocasião, minha contrariedade à solução adotada, por vislumbrar na discussão uma nítida infraconstitucionalidade.

Pontuei em meu voto que este Supremo Tribunal Federal, em pelo menos duas oportunidades anteriores, havia-se pronunciado pela **ausência de questão constitucional** a revolver o tema da incidência do imposto de renda sobre os juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações decorrentes do exercício de empregos, cargos ou funções.

Refiro-me às conclusões proferidas por esta Corte quando da

RE 1063187 / SC

apreciação do **AI 705941** e do **RE 611512**, representativos dos Temas 236 e 306 de Repercussão Geral, respectivamente.

Convém reproduzir a ementa dos julgados:

“EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Incognoscibilidade. Rescisão de contrato de trabalho. Verbas rescisórias. Natureza jurídica. Definição para fins de incidência de Imposto de Renda. **Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral.** Agravo de instrumento não conhecido. Não apresenta repercussão geral o recurso extraordinário que, tendo por objeto a definição da natureza jurídica de verbas rescisórias (salarial ou indenizatória), para fins de incidência de Imposto de Renda, versa sobre matéria infraconstitucional.

(AI 705941 RG, Relator(a): CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 19/11/2009)”

“TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS RECEBIDAS EM RECLAMATÓRIA TRABALHISTA A TÍTULO DE JUROS. DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS JUROS. **APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL TENDO EM VISTA TRATAR-SE DE DIVERGÊNCIA SOLUCIONÁVEL PELA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL.** INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(RE 611512 RG, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 09/09/2010)”

Não se perca de vista, é importante ressaltar, que a incidência do imposto de renda, independentemente da origem dos valores (se decorrentes de verbas trabalhistas ou se decorrentes da atualização do indébito tributário), encontra respaldo em legislação coincidente: § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988; art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; e art. 43, inc. II e § 1º, do CTN.

Perceba-se, portanto, que, nos idos de 2009 e 2010, este Supremo Tribunal sinalizou cabalmente **inexistir questão constitucional no**

RE 1063187 / SC

assunto e, em acréscimo, que a resolução e pacificação da questão encontraria no Superior Tribunal de Justiça o seu foro apropriado, haja vista revolver matéria afeta à legislação federal.

Com efeito, o tema mereceu pronta atenção daquela Corte Superior. Peço vênias para reproduzir algumas teses firmadas pelo STJ, em sede de recursos repetitivos, que endereçaram a temática da incidência de Imposto de Renda (e CSLL) sobre determinados valores:

Tema 470 do STJ - Não incide Imposto de Renda sobre os juros moratórios legais vinculados a verbas trabalhistas reconhecidas em decisão judicial. (julgado em 28/09/2011).

Tema 504 do STJ - Os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL. (julgado em 22/05/2013)

Tema 505 do STJ - Quanto aos juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa. (julgado em 22/05/2013)

É bem verdade, como bem apontou o Ministro Relator do RE 855091, **Ministro Dias Toffoli**, que o assunto retornou à consideração deste Supremo Tribunal Federal em razão da superveniência de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

O acórdão *a quo*, naqueles autos, aplicou entendimento do Órgão Especial do TRF da 4ª Região, proferido na Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.404.0000, que reconheceu *a não recepção do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/64 pela Constituição de 1988, declarando a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 e do art. 43, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional*, de forma a afastar a incidência do imposto de renda (IRPF)

RE 1063187 / SC

sobre os juros de mora legais recebidos, dada a natureza indenizatória da verba.

O mesmo se passa nestes autos, haja vista que o Tribunal *a quo* aplicou o seguinte entendimento: “A Corte Especial deste Tribunal, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade n. 5025380-97.2014.404.0000, reconheceu a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e do art. 43, inc. II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172, de 1966), de forma a afastar da incidência do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.”

Observe-se que esta última Arguição de Inconstitucionalidade foi decidida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em **outubro de 2016, quando já firmada a compreensão deste STF (pela infraconstitucionalidade e ausência de repercussão geral da matéria) e, acrescente-se, quando o STJ já firmara seu convencimento no assunto em sede de Recursos Repetitivos.**

Com as vênias de estilo, volto a enfatizar que a decisão do Órgão Especial do TRF 4ª Região tem a potencialidade de subverter o sistema de precedentes delineados pelo Artigo 102, § 3º da Constituição Federal de 1988, bem como o rito previsto nos artigos 1.029 e seguintes do CPC/2015.

Em outras palavras, admitir-se que este Supremo Tribunal seja obrigado a apreciar questão sob a ótica constitucional pelo simples fato de um Tribunal Regional ter decidido pela inconstitucionalidade de norma, **após a manifestação deste STF pela infraconstitucionalidade** da questão, é, em definitiva, admitir que Tribunais inferiores pautem o Supremo Tribunal Federal.

O expediente, penso eu, reiterando as vênias, faz tábula rasa da disciplina processual civil prevista nos artigos 1.032 e 1.033 do CPC, a dirimir eventuais dúvidas sobre a natureza das questões discutidas e respectiva competência:

CPC/2015

“Art. 1.032. Se o relator, no Superior Tribunal de Justiça, entender que o recurso especial versa sobre questão

RE 1063187 / SC

constitucional, deverá conceder prazo de 15 (quinze) dias para que o recorrente demonstre a existência de repercussão geral e se manifeste sobre a questão constitucional.

Parágrafo único. Cumprida a diligência de que trata o caput, o relator remeterá o recurso ao Supremo Tribunal Federal, que, em juízo de admissibilidade, poderá devolvê-lo ao Superior Tribunal de Justiça.

Art. 1.033. Se o Supremo Tribunal Federal considerar como reflexa a ofensa à Constituição afirmada no recurso extraordinário, por pressupor a revisão da interpretação de lei federal ou de tratado, remetê-lo-á ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial.”

Não desconheço a previsão do Art. 1.035, § 3º, III do CPC/2015, a pressupor a repercussão geral quando o acórdão *a quo* “tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal”. Entretanto, em uma interpretação sistemática, entendo-o inaplicável à espécie, haja vista as manifestações pretéritas deste STF, firme na ausência de repercussão e, em adição, pela infraconstitucionalidade da matéria.

Relembre-se, uma vez mais, as conclusões do **Ministro Cezar Peluso** no já referido AI 705941 RG, *verbis*:

“Com efeito, se não há controvérsia constitucional a ser dirimida no recurso extraordinário ou se o exame da questão constitucional não prescinde da prévia análise de normas infraconstitucionais, é patente a ausência de repercussão geral, uma vez que essa, indubitavelmente, pressupõe a existência de matéria constitucional passível de análise por esta Corte. (No mesmo sentido: RE 584.608-RG, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe de 12.3.2009, RE 593.388-RG, Rel. Min. MENEZES DIREITO, DJe de 12.2.2009, RE 592.211-RG, Rel. Min. MENEZES DIREITO, DJe de 20.11.2008).

3. Isto posto, não havendo questão constitucional por examinar, não se pode reconhecer existência de repercussão geral (art. 324, § 2º, do RISTF).”

RE 1063187 / SC

Não custa consignar alguns dados estatísticos, para que tenhamos uma real dimensão do possível alcance das conclusões desse julgamento. Isso porque, desde a normatização do instituto da repercussão geral, esta Suprema Corte já se debruçou sobre 1160 temas nesta sistemática. Desse total, 376 análises concluíram pela ausência de repercussão geral (Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/repercussaogeral/>> Acesso em: 03 Ago 2021).

Esse proceder - ou seja, de se impor ao STF a reapreciação de constitucionalidade de temas por força de decisão de tribunal *a quo* - pode conduzir a um revolvimento completo de jurisprudência consolidada perante o Superior Tribunal de Justiça. Em acréscimo, estar-se-á a promover uma constante e completa revisitação de temas cuja infraconstitucionalidade fora julgada por composições anteriores deste Tribunal.

Penso não exagerar ao vislumbrar que a aplicação acrítica e isolada do Art. 1.035, § 3º, III do CPC/2015 possa conduzir à total ineficácia da sistemática da repercussão geral.

A preocupação não é recente. Peço vênias para transcrever manifestação por mim enunciada quando dos debates no julgamento do RE 614.232 AgR-QO, de relatoria da **Ministra Ellen Gracie**, a discutir questão de todo semelhante, qual seja: a anterior negativa de repercussão e a modificação da posição em face da superveniente declaração de inconstitucionalidade da lei federal por Tribunal Regional Federal. Consignei à época:

“Presidente, eu só gostaria também de me manifestar a propósito deste assunto, apoiando a questão de ordem, mas fazendo algumas observações.

Creio que talvez **esse episódio suscite e justifique a necessidade de pensarmos criticamente em algumas manifestações que fazemos em torno do caráter constitucional ou infraconstitucional de determinados temas.**

Neste caso específico, creio que nós nos manifestamos, a

RE 1063187 / SC

maioria, pelo caráter infraconstitucional da matéria. Talvez seja um vezo, uma fórmula tradicional de escape. Tudo pode ser; podia até não ter repercussão geral, tendo em vista a solução adotada, mas nós não poderíamos ter dito que era matéria infraconstitucional. Parece-me que esse é um ponto que nós podemos fixar.

Quando se acompanha a jurisprudência do Tribunal ao longo dos anos, especialmente nesse período do excesso de processos a partir dos anos 2000, percebe-se certa generosidade no lançamento de argumentos, às vezes cumulativos, quanto ao não cabimento do recurso extraordinário. Aí vêm essas teses todas: trata-se de matéria infraconstitucional. Às vezes não se trata de matéria infraconstitucional, mas estamos tentando conformar apenas o resultado, nós estamos acomodados com o resultado, e, portanto, dizemos alguma coisa para justificar. Outras vezes lançamos mão do artifício da discussão sobre matéria fático-probatória, e, aí, invocamos também, ou se trata de direito local. Em suma, todas aquelas súmulas que legitimam o não conhecimento do recurso extraordinário. **Então, nós temos que ter certa cautela, especialmente nessa distinção entre a matéria constitucional e a matéria infraconstitucional.** Pode ser que a matéria não restou devidamente prequestionada.

Será melhor que afirmemos claramente que, naquele momento, não há repercussão geral para a matéria constitucional, mas não afirmar a natureza infraconstitucional, porque depois nós vamos ter esse encontro marcado com a história, porque vamos transformar uma matéria que nós consideramos infraconstitucional em matéria constitucional.

E veja, não estou fazendo crítica especialmente a ninguém, mas fazendo uma autocrítica, porque se trata de um recurso que se repete. E, compreensivelmente, o Tribunal só conseguia enfrentar essa massa de cem mil processos/ano, com todos esses recursos. Mas é preciso realmente ter maior clareza na aplicação desses instrumentos que estão à disposição. Há uma série de

RE 1063187 / SC

súmulas sobre o recurso extraordinário, mas, às vezes, a própria interpretação é muito alargada; às vezes, nós temos coincidências quanto ao resultado.

Em geral, é isto que se explica: a decisão do Tribunal, de alguma forma, está em consonância com o entendimento geral do Supremo Tribunal Federal. E aí há certo desprezo pela fundamentação.

Então, só para que realmente reflitamos. O caso é específico ou no caso houve declaração de inconstitucionalidade; o *distinguishing* é fácil de fazer, mas é bom que também se tenha a clareza que aqui não se cuidava de matéria infraconstitucional. Nós podemos até dizer que a repercussão geral não se dá, porque nós avaliamos que não há essa relevância, não há a transcendência, e, por conseguinte, nós não devemos reconhecer a repercussão geral. **Mas dizer que era matéria infraconstitucional...! Isso tem uma série de implicações. A matéria deixa de ser da competência do Supremo.**

Ressalto que o Supremo Tribunal já reputou, mais de uma vez, essa matéria infraconstitucional e, em acréscimo, ao tempo do julgamento da questão de ordem, adotada à época à unanimidade, o ordenamento ainda carecia de disciplina mais minudente. A disciplina viria a ser detalhada pelo Código de Processo Civil de 2015.

Neste sentido, reputo aplicável ao caso a solução preconizada pelo Art. 1.033 do CPC/2015, remetendo-se os autos ao STJ para julgamento como Recurso Especial.

Assim, parece-me ser o caso de NÃO CONHECIMENTO deste Recurso Extraordinário, com a respectiva remessa ao Superior Tribunal de Justiça.

Quanto ao mérito, nada obstante a minha compreensão pessoal já enunciada quando do julgamento do RE nº 855.091/RS, representativo do Tema nº 808 da repercussão geral, não deixo de perceber que o eminente relator destes autos, **Ministro Dias Toffoli**, reproduziu com fidedignidade a *ratio decidendi* do colegiado enunciada naquela ocasião e

RE 1063187 / SC

que hora se replica.

Neste sentido, não encontro dificuldades em acompanhar o voto do eminente relator, com as ressalvas de entendimento enunciadas acima.

Dispositivo

Neste sentido, voto pelo **NÃO CONHECIMENTO** deste Recurso Extraordinário, com a respectiva remessa ao Superior Tribunal de Justiça. Superada a questão prejudicial, acompanho o relator para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso extraordinário da União, pelas razões e ressalvas oportunamente indicadas.

27/09/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.063.187 SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S) : UNIÃO
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECDO.(A/S) : ELECTRO ACO ALTONA S A
ADV.(A/S) : PEDRO HENRIQUE FONTES FORNASARO
AM. CURIAE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE
BENS, SERVIÇOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S) : ALAIN ALPIN MAC GREGOR
ADV.(A/S) : LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS
ADV.(A/S) : DANILO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS
ADV.(A/S) : THIAGO FREDERICO CHAVES TAJRA
ADV.(A/S) : HUGO NAPOLEÃO DO REGO NETO E OUTRO(S)
ADV.(A/S) : ROQUE ANTONIO CARRAZZA

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE TAXA SELIC DEVIDA NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

1. Recurso extraordinário interposto pela União, em que se discute a constitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC devida na repetição de indébito tributário.

2. *Natureza jurídica da taxa SELIC.* Por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, a União restitui os indébitos tributários acrescidos de juros de mora correspondentes à taxa SELIC. Tal acréscimo constitui verba de natureza indenizatória por perdas e danos decorrentes de ato ilícito (art. 395 do CC). A taxa SELIC é um instrumento de controle monetário empregado pelo Banco Central do Brasil, sobretudo para neutralização dos efeitos inflacionários. Isso não significa, todavia, que ela efetivamente contenha a correção monetária, no sentido de sempre, ao menos, equivaler à inflação do período. Pode haver taxa SELIC

RE 1063187 / SC

superior ou inferior à inflação (juros reais positivos ou negativos, respectivamente).

3. A mera qualificação de uma verba como indenizatória *per se* não impede a incidência do imposto sobre a renda. É preciso verificar se há ou não efetivo acréscimo patrimonial. A indenização pode assumir a natureza de danos emergentes e lucros cessantes. Aqueles objetivam recompor uma perda efetivamente sofrida, ao passo que estes procuram garantir um ganho esperável. No primeiro caso, é indevida a incidência tributária, na medida em que não há uma riqueza nova a ser somada ao patrimônio do contribuinte. Em se tratando de lucros cessantes, diversamente, reconhece-se a possibilidade de tributação pelo imposto sobre a renda, uma vez que o ganho esperável traduz uma manifestação de riqueza nova que efetivamente se agrega ao patrimônio do sujeito passivo.

4. *Impossibilidade de incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC. Primeiro*, trata-se de juros moratórios legais, cuja natureza jurídica independe da verba principal. *Segundo*, tais juros se valem de uma presunção de dano, isto é, não se identifica propriamente o dano suportado pelo contribuinte individualmente. *Terceiro*, quando se assume que constitui lucros cessantes o valor que exceda a parcela da taxa SELIC destinada à correção monetária, pressupõe-se que as sociedades sempre reinvestam o seu capital em novas fontes de rendimentos, desconsiderando que a maior parte das sociedades empresárias é de micro e pequeno porte e possui margens reduzidas de lucro, especialmente no atual contexto de crise econômica, social e sanitária. *Quarto*, em razão de tal presunção não se implementar na prática, não é possível segregar a parcela dos juros qualificáveis como lucros cessantes e aquela como danos emergentes. Ademais, a correção monetária embutida na taxa SELIC não se qualifica como um ganho novo, mas sim a recomposição de uma perda. *Quinto*, o tratamento contábil dado à devolução dos tributos, com a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não guarda relação com o tratamento a ser dado à taxa SELIC, seja pela sua

RE 1063187 / SC

natureza autônoma em relação à verba principal, seja porque essa adição visa, exclusivamente, a compensar a redução feita em momento anterior por ocasião do pagamento do tributo (RE 855.091, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 15.03.2021).

5. Desprovimento do recurso extraordinário, para, reconhecendo-se incidentalmente a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, por violação aos arts. 153, III, e 195, I, c, ambos da CF/1988, afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC na repetição de indébito tributário.

I. RELATÓRIO

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União com fundamento no art. 102, III, *b*, da CF/1988. Neste recurso, discute-se a constitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, com vistas à incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC devida na repetição de indébito tributário.

2. A recorrente interpôs recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal Regional Federal – TRF da 4ª Região. Neste, aplicou-se o entendimento da Corte Especial do mesmo Tribunal, na Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025380-97.2014.404.0000, no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, por violação aos arts. 153, III, e 195, I, *c*, ambos da CF/1988. Afastou-se, assim, a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte em repetição de indébito.

3. Em sede de recurso extraordinário, a recorrente suscita a constitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, em face dos arts. 153, III, e 195, I, *c*, ambos da CF/1988. Isso porque inexistente violação às regras

RE 1063187 / SC

constitucionais em questão, uma vez que estas não definem o conceito de renda nem o de lucro. Trazem, em verdade, “conceitos amplos a serem definidos pelo legislador infraconstitucional. E assim foi feito no CTN [cf. quanto ao IR, art. 43 do CTN] e na legislação ordinária [cf. quanto à CSLL, arts. 2º e 6º da Lei nº 7.689/1988, e 57 da Lei nº 8.981/1995]”. Todos esses dispositivos infraconstitucionais devem ser, nessa concepção, o parâmetro de validade dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN. Prossegue sob o argumento de aplicação ao caso do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.138.695. Nessa oportunidade, esse Tribunal concluiu pela legalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros moratórios – em sua integralidade – devidos na repetição de indébito tributário, dada a sua natureza de lucros cessantes. Estes indenizam aquilo que o contribuinte deixou de lucrar, e não almejam propriamente recompor um dano sofrido (danos emergentes). Apenas nesta última hipótese não seria possível a incidência em questão. Ressalta ainda que, quando do pagamento do tributo indevido, este é deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e, na devolução, estes são incluídos nessa base, de maneira que “a tese da acessoriedade dos juros de mora não socorre aos contribuintes, pois a verba principal não escapa à base de cálculo das referidas exações”. Quanto à correção monetária contida na taxa SELIC, afirma ser tributável por inexistir norma conferindo isenção nessa hipótese.

4. Em suas contrarrazões, o contribuinte sustenta que, nos termos do art. 153, III, da CF/1988, à União se outorgou a competência para tributar “a renda e os proventos de qualquer natureza, entendend[o] estes como o acréscimo patrimonial proporcionado pela aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”. Ao mesmo tempo, os juros moratórios são uma forma de indenização do credor “que suportou o ônus de ficar sem os valores recolhidos, o que certamente acarretou danos e prejuízos em seu patrimônio”. Nesse sentido, esses juros não se subsomem à definição constitucional de renda nem à de lucro, sendo inconstitucional a

RE 1063187 / SC

incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC na repetição de indébito tributário.

5. O ilustre relator do feito, Min. Dias Toffoli, manifestou-se pela repercussão geral do tema, “em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do art. 43, II e § 1º, do CTN por tribunal regional federal[, o que] constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria relativa à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC na repetição do indébito”.

6. O Procurador-Geral da República, em seu parecer, defendeu o provimento deste recurso extraordinário, para determinar a constitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL “sobre taxa SELIC (juros e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito tributário”. Isso, pois, em que pese a Constituição não esmiúce o conceito de renda, o de proventos de qualquer natureza nem o de lucro, reconhece que deve haver um “ganho patrimonial” ou uma “disponibilidade financeira efetivamente agregada ao patrimônio do contribuinte” para justificar a incidência desses tributos. Os juros moratórios, por sua vez, decorrem de uma sanção de uma conduta ilícita e possuem, do mesmo modo, natureza indenizatória. A taxa de juros aplicável, no âmbito federal, é a SELIC (art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995), cuja finalidade é corrigir monetariamente o valor a ser entregue e compensar o contribuinte do que deixou de obter em razão da retenção indevida de recursos pelo ente público. Veja-se que, no caso da restituição de indébito tributário, a indenização não decorre de uma perda patrimonial efetiva. Com o pagamento dos juros moratórios, nesse caso, há um acréscimo patrimonial, uma “verdadeira riqueza nova”. Não por outra razão, nos termos do art. 8º da Lei nº 8.541/1992, os juros devem ser contabilizados como lucro operacional. Na visão do PGR, por fim, a

RE 1063187 / SC

capitalização dos juros não altera essa condição, na medida em que a sua natureza remanesce sendo aprioristicamente como de lucros cessantes, pelo que se impõe o reconhecimento da constitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC na hipótese em questão.

7. Neste Plenário virtual, o relator do feito, Min. Dias Toffoli, apresentou voto para negar provimento a este recurso extraordinário e realizar interpretação conforme à Constituição dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, “de modo a excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário”. Propôs, ainda, a fixação da seguinte tese: “*É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.*”. Confirma-se a ementa desse voto:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade.

1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes.

2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, que correspondem ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda.

3. Os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). A demora na restituição do indébito tributário faz com que o credor busque

RE 1063187 / SC

meios alternativos ou mesmo heterodoxos para atender às suas necessidades, os quais atraem juros, multas, outros passivos, outras despesas ou mesmo preços mais elevados.

4. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962 de repercussão geral: É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.

5. Recurso extraordinário não provido.

8. É o relatório. Passo a votar.

II. VOTO

9. Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União com fundamento no art. 102, III, *b*, da CF/1988. Neste recurso, discute-se a constitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, com vistas à incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC devida na repetição de indébito tributário. Veja-se a redação dos dispositivos impugnados:

Art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977

Art. 17 – Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de

RE 1063187 / SC

operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único – Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem;

b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem; e

b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda.

§ 2º Considera-se como encargo associado a empréstimo aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos.

§ 3º Alternativamente, nas hipóteses a que se refere a

RE 1063187 / SC

alínea “b” do § 1o, os juros e outros encargos poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Art. 43, II e § 1º, do CTN

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

[...]

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

10. Acompanho inteiramente o voto do Dias Toffoli, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC paga pela União na repetição dos débitos tributários, pelo que se deve reconhecer a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, por violação aos arts. 153, III, e 195, I, c, ambos da CF/1988, conforme passo a expor.

II.1. Questão preliminar: parâmetro de controle e natureza constitucional da controvérsia

11. A recorrente, precipuamente, defende a impossibilidade de controle de constitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, com base nos arts. 153, III, e 195, I, c, ambos da CF/1988. Isso porque, em sua visão, as regras constitucionais em questão não determinam o conceito de renda e proventos de qualquer natureza nem o de lucro. Trazem, em verdade,

RE 1063187 / SC

“conceitos amplos a serem definidos pelo legislador infraconstitucional. E assim foi feito no CTN [cf. quanto ao IR, art. 43 do CTN] e na legislação ordinária [cf. quanto à CSLL, arts. 2º e 6º da Lei nº 7.689/1988, e 57 da Lei nº 8.981/1995]”. Por conseguinte, todos esses dispositivos infraconstitucionais devem ser o parâmetro de validade dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN.

12. Essa interpretação, no entanto, contraria a natureza jurídica das regras constitucionais de competência tributária. Estas conferem poderes específicos aos entes públicos, delimitando, inclusive, a materialidade sobre a qual o tributo deve recair. No caso em questão, trata-se da renda, dos proventos de qualquer natureza e do lucro. Não se desconhece a indeterminação que acompanha tais termos, sobretudo considerando que o constituinte não explicitou o seu sentido. Porém, essa circunstância não permite afirmar que inexistente um sentido ditado por tais regras constitucionais. Veja-se, inclusive, que o entendimento esposado pela Fazenda Nacional acaba por transformar as regras de competência tributária em **cartas em branco**, em contrariedade com o seu próprio desenho constitucional.

13. Admite-se, contudo, que, em oportunidades passadas¹, este

1 Cf. RE 780426 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, j. em 11.02.2014; ARE 846546 AgR, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Primeira Turma, j. em 10.02.2015; AI 705926, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, j. em 09.06.2009; AI 723605 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, j. em 09.06.2009; ARE 1264368 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. em 24.08.2020; ARE 827329 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, j. em 30.09.2014; ARE 841269 AgR-ED, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, j. em 01.03.2019; ARE 1318121 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. em 31.05.2021; ARE 883286 AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, j. em 12.05.2015; ARE 1318535 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. em 31.05.2021.

RE 1063187 / SC

Tribunal sustentou que a controvérsia em tela diz respeito ao direito infraconstitucional. Como bem exposto pelo ilustre relator do feito, Min. Dias Toffoli, todavia, “o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do art. 43, II e § 1º, do CTN por tribunal regional federal constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria relativa a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC na repetição do indébito”. Na mesma linha, observe-se que, no recente julgamento do RE 855.091 (Tema 808, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.03.2021), este Supremo Tribunal Federal apreciou controvérsia similar acerca da incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função, em atenção ao art. 153, III, da CF/1988. Por todos esses fundamentos, não me parece correto o argumento desenvolvido pela Fazenda Nacional sobre o caráter infraconstitucional do tema.

II.2. Natureza jurídica da taxa SELIC na hipótese de repetição de indébito tributário

14. Demonstrado o caráter constitucional da controvérsia em questão, verifique-se que, em consonância com o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995², a União efetua a devolução de seus indébitos tributários

2 Art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995: “Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes. [...]

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do

RE 1063187 / SC

aplicando a taxa SELIC, a título de juros mora. Estes constituem verbas de **natureza indenizatória** devidas em decorrência de perdas e danos advindos de ato ilícito, conforme o art. 395 do CC, *in verbis*:

Art. 395. Responde o devedor pelos prejuízos a que sua mora der causa, mais juros, atualização dos valores monetários segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.

15. A taxa SELIC possui uma natureza *dúplice*³, já que, por um lado, procura refletir a expectativa de rendimento do capital, tendo por base os empréstimos bancários em um mercado com lastro em títulos públicos federais negociados no Sistema Especial de Liquidação e Custódia; e, por outro lado, considera a instabilidade do poder de compra da moeda, atuando como um mecanismo de neutralização dos efeitos inflacionários.

16. Veja-se que essa afirmação **não significa que a taxa SELIC efetivamente contém a correção monetária no seu resultado**, no sentido de sempre, ao menos, equivaler à inflação do período. Pode haver taxa SELIC superior à inflação (juros reais positivos) ou inferior a esta (juros reais negativos). No atual cenário, *e.g.*, a taxa SELIC é inferior à inflação. Esta última atingiu 8,99% em julho de 2021 (12 meses), enquanto a taxa SELIC, em julho de 2021, era de 4,25%⁴. Saliente-se, portanto, que o fato de indicadores econômicos serem avaliados na definição da taxa SELIC não altera a sua natureza de instrumento de controle monetário empregado pelo Banco Central do Brasil, segundo determinados Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”

³ Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, 21. ed., 2007, p. 144.

⁴ Banco Central do Brasil, <<https://www.bcb.gov.br/>>, acesso em 16.08.2021.

RE 1063187 / SC

objetivos econômicos.

17. Quando se transpõem tais conceitos à controvérsia em questão, a União defende a constitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL, amparando-se no entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.138.695. Nessa oportunidade, o STJ concluiu pela legalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros moratórios (inclusive a parcela de correção monetária) devidos na repetição de indébito tributário, dada a sua natureza de lucros cessantes. Estes indenizam aquilo que o contribuinte deixou de lucrar, e não almejam propriamente recompor um dano sofrido (danos emergentes). Apenas nesta última hipótese não seria possível a incidência em questão. Ressalta ainda que, quando do pagamento do tributo indevido, este é deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e, na devolução, estes são incluídos nessa base, de maneira que “a tese da acessoriedade dos juros de mora não socorre aos contribuintes, pois a verba principal não escapa à base de cálculo das referidas exações”. Quanto à correção monetária contida na taxa SELIC, afirma ser tributável por inexistir norma conferindo isenção nessa hipótese. Veja-se a ementa dessa decisão:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. DISCUSSÃO SOBRE A EXCLUSÃO DOS JUROS SELIC INCIDENTES QUANDO DA DEVOLUÇÃO DE VALORES EM DEPÓSITO JUDICIAL FEITO NA FORMA DA LEI N. 9.703/98 E QUANDO DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 167, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. Os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais

RE 1063187 / SC

possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, na forma prevista no art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, e na forma do art. 8º, da Lei n. 8.541/92, como receitas financeiras por excelência. Precedentes da Primeira Turma: AgRg no Ag 1359761/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 6/9/2011; AgRg no REsp 346.703/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 02.12.02; REsp 194.989/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 29.11.99. Precedentes da Segunda Turma: REsp. n. 1.086.875 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p/acórdão Min. Castro Meira, julgado em 18.05.2012; REsp 464.570/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 29.06.2006; AgRg no REsp 769.483/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 02.06.2008; REsp 514.341/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 31.05.2007; REsp 142.031/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 12.11.01; REsp. n. 395.569/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 29.03.06.

3. Quanto aos juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa a teor art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, assim como o art. 9º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 e art. 161, IV do RIR/99, estes últimos explícitos quanto à tributação dos juros de mora em relação às empresas individuais.

4. Por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.089.720 - RS (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2012) este Superior Tribunal de Justiça definiu, especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo

RE 1063187 / SC

patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (acréscimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza), razão pela qual é legítima sua tributação pelo Imposto de Renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal a que se referem os juros é verba isenta ou fora do campo de incidência do IR (tese em que o acessório segue o principal). Precedente: EDcl no REsp. nº 1.089.720 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.02.2013.

5. Conhecida a lição doutrinária de que juros de mora são lucros cessantes: "Quando o pagamento consiste em dinheiro, a estimação do dano emergente da inexecução já se acha previamente estabelecida. Não há que fazer a substituição em dinheiro da prestação devida. Falta avaliar os lucros cessantes. O código os determina pelos juros de mora e pelas custas" (BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, V. 4, Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1917, p. 221).

6. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

(REsp 1.138.695, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 22.05.2013)

18. Diante do conceito constitucional de renda, de proventos de qualquer natureza e de lucro, considero acertada a construção do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a mera qualificação de uma verba como indenizatória *per se* não impede a incidência do imposto sobre a renda. De igual modo, não parece equivocada a distinção sugerida por esse Tribunal quanto à qualificação dos juros de mora como danos emergentes ou lucros cessantes. Aqueles objetivam recompor uma perda efetivamente sofrida, ao passo que estes procuram garantir um ganho esperável. No primeiro caso, é indevida a incidência tributária, na medida em que não há uma riqueza nova passível de soma ao patrimônio preexistente do contribuinte. Em se tratando de lucros cessantes,

RE 1063187 / SC

diversamente, reconhece-se a possibilidade de tributação pelo imposto sobre a renda, uma vez que o ganho esperável traduz uma manifestação nova de riqueza que efetivamente se agrega ao patrimônio do sujeito passivo.

19. Muito embora esteja de acordo com essas premissas, estas não me parecem ter sido corretamente aplicadas na hipótese da repetição de indébito tributário. *Primeiro*, trata-se de juros moratórios legais, cuja natureza jurídica independe da verba principal. *Segundo*, tais juros se valem de uma presunção de dano, isto é, não se identifica propriamente o dano suportado individualmente pelo contribuinte. *Terceiro*, quando se assume que constitui lucros cessantes o valor que exceda a parcela da taxa SELIC destinada à correção monetária, pressupõe-se que as sociedades sempre reinvestam o seu capital em novas fontes de rendimentos, desconsiderando-se que a maior parte das sociedades empresárias é de micro e pequeno porte e possui margens reduzidas de lucro⁵, sobretudo no atual contexto de crise econômica, social e sanitária. Leve-se em conta, ainda, o cenário de elevação de endividamentos que assola o mercado nacional⁶. Nesse contexto, a presunção em questão faz parecer que há capacidade contributiva, quando, na verdade, não existe riqueza nova que se agregue ao patrimônio individual. *Quarto*, por se tratar de presunção que não se implementa na prática, não é possível segregar a parcela dos juros qualificável como lucros cessantes e aquela como danos emergentes. Ademais, a correção monetária embutida na taxa SELIC não constitui um ganho novo, mas sim a recomposição de uma perda. *Quinto*, o tratamento contábil dado à devolução dos tributos,

5 Cf. <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020/>, acesso em 04.08.2021.

6 Cf. <https://www.bcb.gov.br/estatisticas/estatisticasmonetariascreditohttps://www.bcb.gov.br/estatisticas/estatisticasmonetariascredito>, acesso em 04.08.2021.

RE 1063187 / SC

com a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não guarda relação com o tratamento a ser dado à taxa SELIC, seja pela sua natureza autônoma em relação à verba principal, seja porque essa adição visa, exclusivamente, a compensar a redução feita em momento anterior quando do pagamento do tributo. Há, portanto, apenas uma forma de neutralizar o efeito desse tributo pago indevidamente. Vale dizer, se, quando do seu pagamento, o tributo é excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando da sua devolução, deve ser incluído para que nulifique o efeito da adição anterior, sob pena de contabilmente criar uma riqueza inexistente na realidade.

20. Observe-se que essa construção está em consonância com a decisão prolatada por este Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 855.091 (Tema 808, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.03.2021). Como já mencionado, nesse caso, discutiu-se a constitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Destaquem-se algumas das conclusões alcançadas pelo ilustre relator do feito, Min. Dias Toffoli: (1) os juros moratórios legais têm natureza jurídica autônoma em relação às verbas principais; (2) constitui uma presunção a assunção de que os juros moratórios pagos são lucros cessantes, como se o valor pago indevidamente teria sido exclusivamente investido e, portanto, geraria novos rendimentos. Essa conclusão se torna clara, principalmente quando se consideram os níveis de endividamento e de poupança aos quais está submetida a maior parte da população nacional, de modo a evidenciar que tais recursos não seriam destinados a investimentos, mas sim utilizados para o custeio de despesas correntes; (3) diante dessa circunstância, inclusive, não se reconhece a possibilidade de fracionamento dos juros moratórios para qualificar a parcela de danos emergentes e de lucros cessantes, para incidência do imposto somente sobre estes últimos. Confira-se, nesse sentido, trecho do voto do relator no aludido julgamento:

A meu sentir, os juros de mora legais, no contexto em tela,

RE 1063187 / SC

estão fora do campo de incidência do imposto de renda, pois visam, precipuamente, recompor efetivas perdas, decréscimos, não implicando aumento de patrimônio do credor. A hipótese, portanto, é de não incidência tributária e não de isenção ou exclusão de base de cálculo.

Cuidando-se a remuneração devida ao trabalhador decorrente do exercício de emprego, cargo ou função de obrigação de pagar em dinheiro, a meu modo de ver, **o atraso em seu adimplemento gera danos emergentes** para o credor, visto que, se houvesse o pagamento tempestivo, disso normalmente decorreriam acréscimos em seu patrimônio.

Afinal, é com o dinheiro, como o auferido em razão do exercício de emprego, cargo ou função (verbas de natureza alimentar), que a pessoa organiza suas finanças, suprimindo suas próprias necessidades e as de sua família, especialmente com moradia, alimentação, educação, saúde, higiene, transporte etc. E o atraso no adimplemento daquele tipo de obrigação (de pagar dinheiro) faz com que o credor busque outros meios para atender tais necessidades, como: uso do rotativo e/ou da linha de crédito do cartão de crédito, uso do cheque especial, obtenção de empréstimos, prolongamento do tempo de utilização de linha de crédito já contratada etc.

É razoável pensar que esses meios alternativos, notadamente os créditos de acesso facilitado, atraem, além da possibilidade de cobrança de tarifas, multas etc., juros (desfavoráveis ao trabalhador) que facilmente ultrapassam os percentuais geralmente utilizados na fixação dos juros de mora. Por exemplo, conforme a revista Exame, apoiada em dados da Abecs (Associação Brasileira das Empresas de Cartões e Serviços), a taxa média de juros do rotativo do cartão de crédito na semana de 29 de maio a 2 de junho de 2017 “chegou a 9,7% ao mês (203,2% ao ano)”; já segundo o Procon/SP, em maio de 2017, os juros médios do cheque especial foram de 13,48% ao mês, e os de empréstimo pessoal, de 6,37% ao mês.

Afora isso, é sensato imaginar a possibilidade de o trabalhador ter de ficar sujeito, em razão de não conseguir

RE 1063187 / SC

pagar à vista um bem, a compras a prazo, que, como se sabe, usualmente têm preços mais elevados.

Também é razoável conceber que ele, ainda, pode buscar meios heterodoxos para suportar a demora no pagamento de sua verba, como atrasar a satisfação das próprias despesas, circunstância que pode atrair multas, juros e outros passivos ou outras despesas bem como a inscrição de seu nome em cadastros de inadimplentes etc.

Os juros de mora legais visam, em meu entendimento, recompor, de modo estimado, esses gastos a mais que o credor precisa suportar (p. ex. juros decorrentes da obtenção de créditos, juros relativos ao prolongamento do tempo de utilização de linhas de créditos, multas etc., que se traduzem em efetiva perda patrimonial) em razão do atraso no pagamento da verba de natureza alimentar a que tinha direito.

O quadro referido fica ainda mais patente quando se levam em conta publicações a respeito das finanças das famílias e dos consumidores. Pesquisa da Confederação Nacional do Comércio (CNC) revela que, em janeiro de 2017, mais de 55% das famílias “relataram ter dívidas entre cheque pré-datado, cartão de crédito, cheque especial, carnê de loja, empréstimo pessoal, prestação de carro e seguro”. Ainda segundo a pesquisa, “o cartão de crédito foi apontado como um dos principais tipos de dívida por 77,3% das famílias endividadas”.

Em estudo, o Serviço de Proteção ao Crédito (SPC Brasil) e a Confederação Nacional de Dirigentes Lojistas (CNDL) mostraram, por meio do Indicador de Reserva Financeira, que, em fevereiro de 2017, apenas 20% “dos consumidores guardou alguma quantia de dinheiro”. Levando em conta apenas as classes C, D e, a proporção atingiu 16%. Conforme a publicação, “em média, aqueles que conseguiram poupar guardaram R\$ 414” naquele mês. Em outra pesquisa, aquelas entidades informaram que, no final de março do mesmo ano, cerca de 39% da população adulta estava inadimplente; 50,12% dos consumidores com idade entre 30 e 39 anos tinham “nome inscrito em alguma lista de devedores”.

RE 1063187 / SC

Por sua vez, a Folha de São Paulo, em matéria intitulada “Maioria dos brasileiros não têm reserva para emergência”, publicada em janeiro de 2017, registrou, com base em informações do Banco Mundial, que 44% dos brasileiros “– mais de 70 milhões acima dos 15 anos – consideram impossível levantar cerca de R\$ 2.500 numa necessidade extrema” e que apenas 16% dos que acham possível obter tal quantia “dizem poder recorrer às próprias economias; mais da metade pediria ajuda a amigos ou parentes”. Levando em conta levantamento do Serasa referente a 2015, o jornal consignou que “73% dos brasileiros não conseguiriam cobrir seus custos por mais de 90 dias”.

Considerando estudo realizado por economistas do IPEA, que se apoiaram nas Pesquisas de Orçamentos Familiares do IBGE de 2002/2003 e de 2008/2009, consignou aquele periódico que “81% das famílias têm poupança financeira nula. Se a casa própria for considerada, são 61% os de poupança zero, e 47% não têm nem dinheiro, nem casa, nem carro como patrimônio” e que, “mesmo entre os 10% mais ricos da população, 46% das famílias tinham poupança financeira zero”. Já tomando por base levantamento feito pelo Banco Central relativo ao ano de 2014 (relatório de inclusão financeira), a Folha de São Paulo ainda destacou que “dos 131,8 milhões de brasileiros com caderneta, 60% tinham menos de R\$ 100. O saldo médio era R\$ 1,66”.

Repare-se que, para ser aceita a ideia de que os juros de mora legais se revestem, de modo estrito, da natureza de lucros cessantes, seria necessário pressupor, por exemplo, que o credor (no presente caso, o trabalhador) normalmente aplicaria, durante todo o período em atraso, a integralidade da verba não recebida tempestivamente em algum instrumento que lhe gerasse renda equivalente aos juros de mora. Considerando o cenário já descrito, não me parece razoável fazer essa presunção. [...]

De mais a mais, mesmo que se considere que os juros de mora legais incidentes no atraso no pagamento da

RE 1063187 / SC

remuneração devida no contexto em tela abrangeriam não só danos emergentes, mas também lucros cessantes, não vislumbro a possibilidade de submetê-los à tributação pelo imposto de renda sem se ferir o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal.

Isso porque, se fosse aceita a ideia de que tais juros de mora legais são tributáveis pelo imposto de renda, essa exação acabaria incidindo não apenas sobre lucros cessantes, mas também sobre danos emergentes, parcela que não se adéqua à materialidade do tributo, por não resultar em acréscimo patrimonial.” [grifou-se]

21. Por todo o exposto, resta clara a inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC paga pela União na repetição dos indébitos tributários, pelo que se deve reconhecer a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, por violação aos arts. 153, III, e 195, I, *c*, ambos da CF/1988.

III. CONCLUSÃO

25. Por todo o exposto, **acompanho** o relator do feito, Min. Dias Toffoli, no sentido de **negar provimento ao recurso extraordinário**, para, reconhecendo incidentalmente a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos arts. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988; 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e 43, II e § 1º, do CTN, por violação aos arts. 153, III, e 195, I, *c*, ambos da CF/1988, afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC na repetição de indébito tributário.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.063.187

PROCED. : SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

RECDO.(A/S) : ELECTRO ACO ALTONA S A

ADV.(A/S) : PEDRO HENRIQUE FONTES FORNASARO (214511/RJ, 20736/SC, 364863/SP)

AM. CURIAE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO – CNC

ADV.(A/S) : ALAIN ALPIN MAC GREGOR (101780/RJ)

ADV.(A/S) : LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS (18713-A/MA, 4138/PI)

ADV.(A/S) : DANILO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS (3552/PI)

ADV.(A/S) : THIAGO FREDERICO CHAVES TAJRA (0025406/DF)

ADV.(A/S) : HUGO NAPOLEÃO DO REGO NETO E OUTRO(S) (DF018433/)

ADV.(A/S) : ROQUE ANTONIO CARRAZZA (140204/SP)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 962 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, dando interpretação conforme à Constituição Federal ao § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, ao art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de modo a excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário, nos termos do voto do Relator. Os Ministros Gilmar Mendes e Nunes Marques, inicialmente, não conheciam do recurso e, vencidos, acompanharam o Relator, para negar provimento ao recurso extraordinário da União, pelas razões e ressalvas indicadas. Foi fixada a seguinte tese: "É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário". Falaram: pela recorrente, a Dra. Andrea Mussnich Barreto, Procuradora da Fazenda Nacional; pela recorrida, o Dr. Juliano Fernandes de Oliveira; e, pelo *amicus curiae*, o Dr. Roque Antonio Carrazza. Plenário, Sessão Virtual de 17.9.2021 a 24.9.2021.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário