

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 débitos 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 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 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*,
2

ambos da CF/1988. Isso porque inexistia violação às regras 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 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 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.*”. Confira-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 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 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 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, “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 passadas, este 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 9.250/1995, a União efetua a devolução de seus indébitos tributários 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, 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%. 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 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 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 patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (acrécimo 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, 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 lucro, 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 nacional. 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, 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, 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 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”.

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 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 Virtual - minuta de voto - 21/09/2021