

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP (COGEAE)

BARBARA WEG SERA – RA n.º 00101073

**RECONHECIMENTO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DA RECEITA
CORRESPONDENTE AO CRÉDITO FISCAL DECORRENTE DE
DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO**

SÃO PAULO

2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP (COGEAE)

BARBARA WEG SERA – RA n.º 00101073

**RECONHECIMENTO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, DA RECEITA
CORRESPONDENTE AO CRÉDITO FISCAL DECORRENTE DE DECISÃO
JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob a orientação da Prof^a. Dra. Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO

2019

BANCA EXAMINADORA

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC-SP pelo curso de especialização ministrado, bem como à Professora Dra. Íris Vânia Santos Rosa por todo o conhecimento transmitido no decorrer destes últimos anos.

Agradeço também a minha mãe, Doris Weg, por me incentivar, por sempre ter investido em minha educação e ensino, por acreditar em mim e percorrer sonhos ao meu lado.

Por fim, agradeço ao meu marido, Felipe Benali, por todo o incentivo, força e apoio ao longo deste trabalho e em minha vida profissional.

RESUMO

Por meio de análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, serão aqui estudados os impactos tributários de decisões judiciais declaratórias transitadas em julgado, por meio das quais o contribuinte obtém a declaração de seu direito à restituição e/ou compensação de determinado indébito tributário. Mais especificamente, será analisado o momento em que resta caracterizada, para fins tributários, a receita decorrente de mencionadas decisões judiciais e, portanto, o momento em que o contribuinte deverá recolher imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Além disso, será também abordada e questionada a incidência de imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro líquido em face dos valores referentes a juros de mora e correção monetária decorrentes de repetição de referido indébito tributário.

Desta forma, o presente trabalho abordará conceitos como como renda, juros, imposto sobre a renda, contribuição social sobre o lucro líquido e regra matriz de incidência tributária de mencionados tributos.

Palavras-chave: Indébito tributário. Receita. Momento reconhecimento de renda. IRPJ. CSLL. Juros de mora. Correção monetária.

ABSTRACT

Through the analysis of doctrine, laws and jurisprudence, it will be studied the tax impacts of judicial declaratory decisions that have become final, through which the taxpayer obtains the declaration of his right to restitution and/or compensation a certain tax undue. More specifically, it will be analyzed the moment when the revenue resulting from the mentioned judicial decisions remains characterized, for tax purposes, and, therefore, the moment when the taxpayer must collect income tax and social contribution on net income.

In addition, the incidence of income tax and social contribution on net income will also be treated and questioned in view of the amounts referring to interest and monetary adjustment resulting from the repetition of the tax undue.

Therefore, the present work will treat concepts such as income, interest, income tax, social contribution on net income and the rule of tax incidence of the mentioned taxes.

Keywords: Tax undue. Revenue. Income recognition moment. 'IRPJ'. 'CSLL'. Interest. Monetary adjustment.

SUMÁRIO

1 Introdução	7
2 Conceitos	8
2.2 Renda e lucro para fins de incidência de IRPJ e CSLL.....	8
3 Impacto tributário de decisões declaratórias que reconhecem direito à restituição e/ou à compensação de um indébito tributário.....	12
3.1 Natureza jurídica dos valores correspondentes à taxa de juros aplicada sobre indébito tributário	15
3.1.1 (Não) incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores correspondentes à taxa Selic decorrente do indébito tributário	18
4 Momento em que resta caracterizada, para fins tributários, receita decorrente de decisão judicial	32
4.1 Restituição por meio de precatório	32
4.2 Compensação Tributária.....	35
5 Conclusão	41
6 Referências	44
ANEXOS	45

1 Introdução

Como é cediço, o Brasil possui quantidade exacerbada de processos perante o Poder Judiciário, sendo que parte significativa de mencionada litigiosidade refere-se a processos ajuizados por contribuintes com o escopo de reaver indébitos tributários.

Diante deste cenário é de suma importância a consciência, conhecimento e orientação dos contribuintes acerca dos impactos tributários decorrentes do reconhecimento da receita oriunda da procedência de seus pleitos perante o Poder Judiciário, mais especificamente oriunda da declaração de seu direito à restituição e/ou compensação do indébito tributário reconhecido.

Assim, o presente trabalho tem por objetivo analisar, com fulcro em legislação, doutrina e jurisprudência, o momento em que resta caracterizada, para fins tributários, a receita decorrente de decisão judicial declaratória de indébito tributário transitada em julgado; bem como os impactos tributários (incidência de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido) decorrentes de mencionada decisão.

Para tanto, serão aqui analisados e desenvolvidos conceitos como renda; imposto sobre a renda; contribuição social sobre o lucro líquido; e juros. Além disso, serão explorados os atos normativos veiculados pela Receita Federal sobre o tema, bem como a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dos Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.

2 Conceitos

2.2 Renda e lucro para fins de incidência de IRPJ e CSLL

Para que possamos analisar os impactos tributários decorrentes do trânsito em julgado de sentenças judiciais declaratórias que reconhecem o direito do contribuinte em obter a restituição e/ou compensação de um indébito tributário, faz-se necessária a compreensão do conceito constitucional de renda para fins de incidência de imposto sobre a renda (“IRPJ”) e de contribuição social sobre o lucro líquido (“CSLL”).

A Constituição Federal de 1988 (“CF”) atribui à União Federal a competência para tributar a “*renda e proventos de qualquer natureza*”, conforme disposto no artigo 153, III do referido diploma¹. Ainda, o artigo 195, inciso I, alínea “c” da CF, estabelece que incidirá contribuição social sobre o “lucro”.

Logo, o fato gerador do IRPJ são a **renda** e os proventos de qualquer natureza, e o fato gerador da CSLL é o **lucro** das pessoas jurídicas.

Dada a rígida discriminação de competências tributárias que caracteriza o sistema constitucional brasileiro, não é permitido à União tributar pelo IRPJ e CSLL fato que não revele a existência de renda ou acréscimo patrimonial; caso contrário, estaria a União ultrapassando a competência que lhe foi assegurada constitucionalmente, intrometendo-se em competência alheia (isto é, de Estados e Municípios) e criando o risco de exercício concomitante de pretensões tributárias, violando, a propósito, o próprio princípio da capacidade contributiva².

Em observância ao artigo 146, III, “a” da Constituição Federal³, a definição do fato gerador do imposto de renda ganha contornos mais nítidos nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional (“CTN”):

Artigo 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;

¹ Note-se que, aplicam-se à CSLL (artigo 195, I, “c” da CF) no que couberem, as disposições da legislação do imposto sobre a renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição (conforme Lei nº 7.689, de 1988, artigo 6º, e Lei nº 8.981, de 1995, artigo 57).

² SCHOUERI, Luís Eduardo. **O conceito de renda e o artigo 43 do CTN: entre disponibilidade e econômica e disponibilidade jurídica**. In: André Elali, Evandro Zaranza e Kallina Flôr dos Santos (coords.), *Direito corporativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 343.

³ “Artigo 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

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.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (destaques nossos)

Artigo 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

De acordo com mencionados dispositivos legais, a legislação tributária consolidou como parâmetro certos conceitos eminentemente econômicos, uma vez que a definição de “renda” descrita no artigo 43 do CTN está associada à noção de ‘renda-produto’ (inciso I), ao passo que a definição de “proventos de qualquer natureza” se vincula à noção de ‘renda-acréscimo’ (inciso II).

Sobre esses conceitos, são esclarecedoras as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho⁴:

Acerca do conceito de ‘renda’, três são as correntes doutrinárias predominantes:

- a) ‘teoria da fonte’, para a qual ‘renda’ é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;
- b) ‘teoria legalista’, que considera ‘renda’ um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e
- c) ‘teoria do acréscimo patrimonial’, onde ‘renda’ é **todo ingresso líquido**, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6a ed. São Paulo: Noeses, 2015. Segunda Parte, Capítulo 3, 3.3. Regra-matriz dos principais impostos (3.3.2. Imposto sobre a renda a 3.3.2.6. Sistema e territorialidade do imposto sobre a renda, pp. 690-707).

Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, **sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado**, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do artigo 43 do Código Tributário Nacional. [...]

Nessa linha de raciocínio, a hipótese de incidência da norma de tributação da ‘renda’ consiste na aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo. É imprescindível, para a verificação de incrementos patrimoniais, a fixação de intervalo temporal para sua identificação, dado o caráter dinâmico ínsito à ideia de renda. (destaques nossos).

Com relação à CSLL, apesar de a Lei nº 7.689/88 (que instituiu mencionado tributo) não ter definido de forma expressa o seu fato gerador, considera-se que o fato gerador da CSLL é o auferimento de lucro.

As premissas conceituais ora abordadas são relevantes, na medida em que fornecem os elementos necessários para compreender e interpretar quais situações efetivamente consubstanciam fato gerador de IRPJ e CSLL.

Sobre o tema, Ricardo Mariz de Oliveira observa que *“não se pode olvidar que pode haver ingressos de novos direitos em determinado patrimônio, os quais, contudo, não têm a natureza jurídica de renda ou provento, de receita ou rendimento, enfim, não têm as propriedades que caracterizam as rendas em sentido lato”*⁵.

Em outras palavras, a hipótese de incidência tributária do IRPJ e CSLL não abarca todo e qualquer valor agregado ao patrimônio dos contribuintes, sendo importante reforçar que a tentativa de cobrança desses tributos sobre o que não é “renda” representa violação ao princípio da estrita legalidade (previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal), na medida em que é vedado aos entes federados exigir tributo sem lei que o estabeleça. Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho, *“renda é, sempre e necessariamente, renda disponível, pelo que tributar renda indisponível importaria ultrapassar os limites postos pelo legislador do Código Tributário, para efeitos de criar a regra-matriz da exação”*⁶.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**, Belo Horizonte, 2018, Ed. D’Plácido, p. 1089.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6a ed. São Paulo: Noeses, 2015. Segunda Parte, Capítulo 3, 3.3. Regra-matriz dos principais impostos (3.3.2. Imposto sobre a renda a 3.3.2.6. Sistema e territorialidade do imposto sobre a renda, pp. 690-707).

Ora, se o fato gerador do IRPJ é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de “renda”, que, por sua vez, é definida como “*acréscimo patrimonial*”, segue-se que a sua base de cálculo, cuja função é dimensionar quantitativamente o fato gerador, deve corresponder exatamente ao acréscimo havido. O mesmo raciocínio aplica-se à CSLL. Confira-se, a propósito, os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho⁷:

Apenas a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, considerada como acréscimo patrimonial decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos (critério material), verificada no último instante do ano civil (critério temporal), configura fato jurídico tributário do imposto sobre a renda, fazendo nascer o correspondente vínculo obrigacional, conjugados esses critérios, logicamente, ao espacial, quantitativo e pessoal [...]. (destaques nossos).

Os conceitos de renda e lucro, portanto, guardam íntima e direta relação, ambos se identificando com o aumento ou acréscimo patrimonial. Assim, apenas o efetivo acréscimo patrimonial constitui renda (ou lucro) tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Onde não há acréscimo patrimonial efetivo, a tributação pelo IRPJ ou pela CSLL não se afigura constitucionalmente possível, pois deixa de incidir sobre a renda do contribuinte, para recair sobre o seu patrimônio.

É nesse sentido, inclusive, que já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp n.º 1057912/SP, em 2011: “*O imposto sobre a renda incide sobre o produto da atividade de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, que constitua riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte (...) 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*”⁸.

Assim, a partir dos conceitos acima explanados, iremos analisar os impactos tributários decorrentes de decisões judiciais declaratórias transitadas em julgado, por meio das quais os contribuintes brasileiros obtêm a declaração de seu direito à restituição e/ou compensação de determinado indébito tributário, com enfoque para o momento em que resta caracterizada a receita decorrente de mencionadas decisões e, conseqüentemente, o momento em que deverão ser recolhidos aos cofres públicos o IRPJ e a CSLL incidentes.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6a ed. São Paulo: Noeses, 2015. Segunda Parte, Capítulo 3, 3.3. Regra-matriz dos principais impostos (3.3.2. Imposto sobre a renda a 3.3.2.6. Sistema e territorialidade do imposto sobre a renda, pp. 690-707).

⁸ STJ, EREsp 1057912/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/02/2011, DJe 26/04/2011 – destaques nossos.

3 Impacto tributário de decisões declaratórias que reconhecem direito à restituição e/ou à compensação de um indébito tributário.

Primeiramente, cumpre destacar que, consoante já mencionado acima, o presente trabalho tem por escopo a análise de sentenças declaratórias transitadas em julgado, por meio das quais o contribuinte obtém o reconhecimento de seu direito à compensação e/ou restituição de indébito tributário. Explica-se:

Consoante ensinamentos do doutrinador Leandro Paulsen⁹, a ação declaratória, tal como o mandado de segurança, é utilizada em matéria tributária quando o contribuinte pretende ver reconhecido e declarado em juízo que determinados fatos não geram obrigação tributária ou que a obrigação é inferior àquela que seria devida segundo o entendimento do fisco.

Ainda, nas palavras de Leandro Paulsen, *“a ação declaratória também é utilizada para buscar a declaração de que o contribuinte efetuou pagamentos indevidos e de que tem direito à compensação do indébito segundo determinado critério”*¹⁰. E é sob esse viés que se debruça o presente trabalho.

Sobre o tema, cumpre destacar que a jurisprudência pátria tem aceitado que o contribuinte opte pela compensação ou pela repetição do indébito ao final da ação, ainda que a sentença proferida no caso seja meramente declaratória.

Confira-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, firmado sob a sistemática de julgamento de recursos repetitivos, em 2010, quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.114.404, de Relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques (Anexo I)¹¹:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO POR VIA DE PRECATÓRIO OU REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR. FACULDADE DO CREDOR. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 5. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013; Capítulo XIX – Processo Judicial Tributário; “159. Ação Declaratória”, pp. 356-357.

¹⁰ *Ibid.*, pp. 356-357.

¹¹ STJ, Resp n.º 1.114.404, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, julgado em 10/02/2010.

1. "A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido" (REsp n. 614.577/SC, Ministro Teori Albino Zavascki). 2. A opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor cabe ao contribuinte credor pelo indébito tributário, haja vista que constituem, todas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito. Precedentes da Primeira Seção: REsp.796.064 - RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 22.10.2008; EREsp. N° 502.618 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 8.6.2005; EREsp. N. 609.266 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 23.8.2006. 3. **Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.** (destaques nossos)

A partir do entendimento acima, foi formulada a Súmula n.º 461/STJ, segundo a qual *“o contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”* (destaques nossos).

Como se pode notar, o presente trabalho tem por escopo analisar sentenças de cunho declaratório, proferidas em sede de ações declaratórias ou de mandados de segurança repressivos, em que o contribuinte obtém não só o reconhecimento de inexistência de determinada relação jurídico tributária e, conseqüentemente, de seu direito ao não recolhimento de determinado tributo, mas também a declaração de seu direito de obter a restituição e/ou compensação de determinado indébito tributário que, por sua vez, não restou quantificado no bojo da sentença ora em comento.

Pois bem. No que tange ao tratamento tributário aplicável aos valores restituídos aos contribuintes em razão de recolhimento indevido, a Receita Federal do Brasil já manifestou seu entendimento a respeito da matéria por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 25/2003 (ADI n.º 25/2003):

Artigo 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Artigo 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. (destaques nossos)

Embora o ADI n.º 25/2003 regulamente especialmente os casos em que o direito creditório é reconhecido em sede de Ação de Repetição de Indébito (em que a sentença proferida indica e quantifica o valor do crédito a ser restituído/compensado) para fins de análise da tributação que recai sobre os valores reavidos pelo contribuinte, entendemos que o raciocínio jurídico adotado ali é plenamente aplicável às hipóteses ora examinadas, que dizem respeito às sentenças judiciais meramente declaratórias do direito de crédito, sem definição do valor do crédito a ser restituído/compensado.

Isso porque, consoante mencionado acima, as sentenças declaratórias se prestam não só para declarar o quão indevida é determinada cobrança, como também para declarar o direito do contribuinte em obter a compensação e/ou restituição de determinado indébito tributário. Por outras palavras, o fim das sentenças declaratórias também acaba sendo a restituição/compensação do indébito tributário, motivo pelo qual entendemos que o ADI n.º 25/2003 também deve ser aplicado em tais casos.

Dito isso, da leitura dos dispositivos acima transcritos, é possível extrair as seguintes conclusões: (i.) no que diz respeito ao IRPJ e à CSLL, haverá incidência, desde que, à época do recolhimento indevido do tributo, o contribuinte tenha adotado o regime de tributação pelo lucro real, e tenha deduzido tal despesa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da apuração dos tributos devidos. Do contrário, caso o regime de apuração tenha sido pelo lucro presumido, ou, ainda que submetido ao lucro real, não tenha havido a dedutibilidade fiscal das despesas, não há incidência de IRPJ e de CSLL; e (ii.) no que diz respeito à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e à Contribuição ao Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“PIS/PASEP”), não há incidência, independentemente do regime de tributação adotado pelo contribuinte (presumido ou real; cumulativo ou não cumulativo).

Ainda, como é possível notar, a Receita Federal do Brasil não considera os valores reavidos pelo contribuinte propriamente como uma “receita”, mas sim como uma recuperação de custo, o que não altera o entendimento quanto à não incidência de PIS/COFINS, mas que é fundamental para avaliarmos a incidência ou não de IRPJ e CSLL nos casos de sentenças declaratórias do direito do contribuinte à restituição e/ou compensação do indébito tributário.

Isso porque, a orientação das autoridades fiscais é clara no sentido de que o valor restituído, decorrente da sentença declaratória transitada em julgado, será considerado “tributável” apenas nas hipóteses em que o pagamento do tributo indevido tenha sido previamente utilizado como despesa dedutível para efeitos de apuração de IRPJ e CSLL, no caso de contribuinte submetido ao regime de apuração pelo lucro real.

Trata-se, assim, de tributação que se destina a anular os efeitos de eventuais deduções que tenham sido realizadas pelo contribuinte em períodos de apuração de IRPJ e CSLL anteriores, o que não se aplica ao regime de tributação pelo lucro presumido.

Não é demais lembrar que, além do valor a ser restituído ou compensado pelo contribuinte a título de “principal”, há uma parcela reavida a título de juros de mora e correção monetária.

Em relação à tributação dos juros de mora e de correção monetária, o entendimento da Receita Federal do Brasil é o de que esses devem ser tributados por IRPJ e CSLL. A esse respeito e consoante será explorado a seguir, destacamos que a constitucionalidade da incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros Selic calculados sobre valores recebidos pelo contribuinte a título de repetição de indébito tributária está pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.063.187, sob o regime de Repercussão Geral.

3.1 Natureza jurídica dos valores correspondentes à taxa de juros aplicada sobre indébito tributário

Como bem se sabe, os indébitos tributários que são repetidos pelos contribuintes brasileiros (por meio de restituição ou por meio de compensação) estão sujeitos ao que preveem os artigos 167 e 168 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Artigo 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.

Artigo 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Assim, como se pode notar, os indébitos tributários que são repetidos pelos contribuintes são atualizados desde os respectivos pagamentos indevidos.

Quando se trata de indébito decorrente de tributos/contribuições federais (ou de tributos estaduais e municipais atualizados com base nos mesmos índices dos tributos federais), essa atualização é calculada com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (“taxa Selic”), que desde 1º de janeiro de 1996 passou a ser obrigatoriamente aplicada à compensação ou restituição de tributos federais.

A taxa Selic foi instituída pela Resolução n.º 1.124/86, do Banco Central do Brasil, como um instrumento de política monetária, constituindo taxa básica de juros, apurada nas operações de empréstimos entre as instituições financeiras que utilizam títulos públicos federais como garantia.

Originalmente, portanto, a taxa Selic está atrelada ao funcionamento do mercado financeiro, tendo sido criada como indexador de capital investido por tomadores de títulos da dívida pública federal.

Apesar de não ter sido idealizada com propósitos fiscais, a taxa Selic foi incorporada ao direito tributário, sobretudo para aplicação no caso de indébitos tributários federais (e indébitos tributários estaduais e municipais atualizados com base nos mesmos índices dos tributos federais), por meio do §4º do artigo 39 da Lei n.º 9.250/95, alterado pelo artigo 73 da Lei n.º 9.532/97, cuja consolidação se encontra atualmente no artigo 944 do Decreto n.º 9.580/2018 (“RIR/18”):

Artigo 39. A compensação de que trata o artigo 66 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo artigo 58 da Lei n.º 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 subseqüentes. [...]

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

Artigo 944 do RIR/18. As restituições do imposto sobre a renda serão acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou da restituição e de um por cento relativamente ao mês em que for efetuada (Lei nº 8.383, de 1991, artigo 66, § 3º; Lei nº 9.250, de 1995, artigo 39, § 4º; e Lei nº 9.532, de 1997, artigo 73).

A partir da introdução desse dispositivo legal, passou-se a conferir ao indébito tributário a utilização do mesmo índice que já vinha sendo aplicado aos casos de cobrança de contribuinte inadimplente, nos quais o pagamento do tributo em atraso já era submetido à aplicação da taxa Selic para o cálculo do valor devido, conforme previsto no artigo 84, da Lei nº 8.981/95 cumulado com o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, e no artigo 161 do CTN. Veja-se:

Artigo 84 da Lei nº 8.981/95. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de: I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; [...]

Artigo 13 da Lei nº 9.065/95. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Artigo 161 do CTN. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Especialmente nos casos de indébito tributário, a aplicação da taxa SELIC foi adotada como parâmetro pelo legislador em função de sua **natureza híbrida**, a qual contempla tanto a correção monetária dos valores envolvidos, como a incidência de juros de mora sobre o tributo

pago indevidamente, satisfazendo-se assim às exigências do artigo 167 do CTN, acima já transcrito.

Inclusive, justamente por ser concebida como índice que, simultaneamente, contempla a atualização monetária e os juros de mora, entende-se que nenhum outro índice além da taxa Selic pode ser aplicado aos casos de restituição de tributo federal – assim como, analogamente, aos casos de restituição de tributos estaduais e municipais sujeitos aos mesmos índices de atualização que os tributos federais.

Veja-se, a esse respeito, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, firmado em sede de recurso repetitivo, quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1111175/SP, em 2009¹²:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ARTIGO 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. ARTIGO 39, § 4º, DA LEI 9.250/95. PRECEDENTES DESTA CORTE. [...]

2. Aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.

3. Se os pagamentos foram efetuados após 1º.1.1996, o termo inicial para a incidência do acréscimo será o do pagamento indevido; no entanto, havendo pagamentos indevidos anteriores à data de vigência da Lei 9.250/95, a incidência da taxa SELIC terá como termo a quo a data de vigência do diploma legal em tela, ou seja, janeiro de 1996.

Dito isso, será analisada a incidência ou não de IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos a título de taxa Selic recebida em razão da repetição do indébito tributário.

3.1.1 (Não) incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores correspondentes à taxa Selic decorrente do indébito tributário

Pois bem. Da análise da composição da taxa Selic analisada no capítulo anterior, é possível afirmar que nem a correção monetária nem os juros de mora constituem acréscimo patrimonial. Explica-se:

¹² STJ, REsp 1111175/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009 - destaques nossos.

A atualização monetária e os juros de mora são conceitos originalmente providos do direito privado, de modo que o seu caráter indenizatório é reforçado pelas próprias disposições do Código Civil (Lei n.º 10.406/02):

Artigo 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. (destaques nossos)

Embora as disposições da legislação civil não repercutam imediatamente para fins dos efeitos desses institutos nas relações jurídico-tributárias, é importante lembrar que “*os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas*” (conforme previsto no artigo 109 do CTN). Auxiliam, portanto, na interpretação desses institutos para fins tributários.

Também não é demais relembrar que, a teor do artigo 110 do CTN, “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias” (destaques nossos).

Pois bem. Em relação à correção monetária, trata-se dos ajustes financeiros da moeda nacional em relação a outras moedas e à inflação; resumidamente, portanto, a correção monetária é responsável por adequar a moeda em relação à inflação, dentro de um período de tempo, de forma a preservar economicamente o poder de compra da moeda face à inflação.

Assim, a correção monetária representa a recomposição do valor da moeda objeto da obrigação pecuniária, que tem por objetivo eliminar distorções com o decorrer do tempo, para obtenção do seu valor real. Desta forma, é possível afirmar que a correção monetária não representa qualquer acréscimo patrimonial.

A respeito, Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que “*no que toca à correção monetária plena, é inadmissível a sua tributação em qualquer circunstância por não traduzir*

*empréstimo patrimonial e por corresponder à mera atualização dos valores do patrimônio social ou individual*¹³.

Ainda sobre o tema, é esclarecedor o entendimento da Advocacia-Geral da União, consignado por meio do Parecer N° GQ – 96, de 11/01/1996:

EMENTA: Mesmo na inexistência de expressa previsão legal, **é devida correção monetária de repetição de quantia indevidamente recolhida ou cobrada a título de tributo. A restituição tardia e sem atualização é restituição incompleta e representa enriquecimento ilícito do Fisco. Correção monetária não constitui um plus a exigir expressa previsão legal. É, apenas, recomposição do crédito corroído pela inflação. O dever de restituir o que se recebeu indevidamente inclui o dever de restituir o valor atualizado.** Se a letra fria da lei não cobre tudo o que no seu espírito se contém, a interpretação integrativa se impõe como medida de Justiça. Disposições legais anteriores à Lei n. 8.383/91 e princípios superiores do Direito brasileiro autorizam a conclusão no sentido de ser devida a correção na hipótese em exame. A jurisprudência unânime dos Tribunais reconhece, nesse caso, o direito à atualização do valor reclamado. O Poder Judiciário não cria, mas, tão-somente aplica o direito vigente. Se tem reconhecido esse direito é porque ele existe. (destaques nossos).

Em relação aos juros moratórios, como visto, nada mais são do que uma taxa percentual incidente em razão do atraso no cumprimento de determinada obrigação, no pagamento de determinado crédito em um determinado período de tempo. Assim, é possível afirmar que os juros de mora funcionam como uma espécie de indenização em razão da mora no cumprimento de determinada obrigação.

No contexto ora sob análise, portanto, os juros têm por escopo ressarcir/indenizar o contribuinte que teve a disponibilidade de seu capital tolhida em razão do pagamento indevido de tributos.

A respeito do tema, são elucidativas as considerações de Clóvis Beviláqua¹⁴ - autor do projeto do Código Civil anteriormente vigente – a respeito do propósito de mera reparação patrimonial inerente aos juros de mora:

¹³ COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 451.

¹⁴ BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. Vol. IV. 2ª tiragem. Editora Rio. Rio de Janeiro, 1976. p.178.

Juros são frutos do capital. Se o devedor não paga a dívida em dinheiro no tempo devido, a lei manda contar-lhe juros dessa quantia, desde que se constituiu em mora.

São os juros moratórios. E nisto consiste a REPARAÇÃO DO DANO causado pelo não cumprimento da dívida de dinheiro. [...] O credor da dívida de dinheiro não tem que provar prejuízo para exigir os juros moratórios. Se a lei não lhe dá outra compensação, concede-lhe esta facilidade, que aliás, resulta, claramente, da natureza das coisas. (destaques nossos).

Em outras palavras, é possível afirmar que os juros de mora prestam-se à mera reparação patrimonial pelo tempo em que a Fazenda Pública reteve em seu poder quantia paga indevidamente pelo contribuinte, não havendo que se falar, conseqüentemente, em acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Esse entendimento também é confirmado pelas lições de Roque Antonio Carrazza¹⁵:

Não incide o IR sobre as diferenças (acréscimos, compensações, juros moratórios, correções monetárias etc.) e depreciações dos vencimentos ou salários pagos, total ou parcialmente, com atraso. É que neste caso também se consubstancia o **caráter indenizatório de tais verbas**. [...]

De fato, tivessem tais verbas sido recebidas no modo e tempo devidos, os beneficiários aproveitariam integralmente os - agora, sim - rendimentos auferidos. Com o atraso [...], pode-se considerar que parte dos valores pagos - justamente a relativa à perda do poder aquisitivo da moeda - já não tipifica renda, mas indenização, pelos gravames causados pela demora. (destaques nossos)

Não é demais lembrar que a taxa de juros utilizada para débitos federais e para débitos estaduais e municipais (quando não houver disposição em lei em sentido contrário em relação a estas duas últimas esferas) é a taxa de juros Selic, a qual, não compreende apenas juros moratórios, mas também a respectiva atualização monetária. Assim, é possível que, após a tributação da taxa Selic, o contribuinte receba de volta menos do que o valor do principal atualizado monetariamente, caso a inflação acumulada no período em que o contribuinte

¹⁵ CARRAZZA. Roque Antonio Imposto sobre a renda. **Perfil Constitucional e Temas Específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 218.

permaneceu sem o dinheiro seja superior à taxa Selic reduzida da tributação do IRPJ e da CSLL¹⁶.

Em um passado não muito distante, a situação narrada no parágrafo acima poderia soar mera divagação; porém, nos últimos meses, com a redução da taxa Selic a patamares nunca antes verificados, a corrosão do valor do indébito tributário restituído ao contribuinte em virtude da tributação pelo IRPJ e pela CSLL do montante correspondente à atualização desses valores é uma realidade.

Apesar do todo até aqui apresentado, a Receita Federal do Brasil, por meio do artigo 3º do ADI n.º 25/2003, assentou, expressamente, que há incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros incidentes sobre o indébito tributário reavido (e conseqüentemente sobre a correção monetária – já que a taxa SELIC, como visto, abrange juros de mora e correção monetária). De acordo com mencionado artigo, “os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep”.

Igualmente, já se manifestou a Receita Federal do Brasil por meio de Soluções de Consultas que versam sobre a matéria (Anexo II):

Solução de Consulta RFB SRRF06/Disit n.º 10/2013:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: REPETIÇÃO DE INDÉBITO A recuperação de valores pagos indevidamente a título de tributo só serão tributados pela CSLL se anteriormente foram computados como despesas dedutíveis da base tributável da CSLL. **Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incide a CSLL.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 9.430/96 artigo53; SD nº 19/2003; ADI nº 25/2003; artigo 108, I CTN Lei 5.172/66.

ASUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: REPETIÇÃO DE INDÉBITO Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real. **Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incide o IRPJ.**

¹⁶ FERRAZ, Diogo. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) n.º 216**: “IR/CSLL sobre juros em depósitos judiciais e em repetição de indébitos federais – análise crítica do REsp n.º 1.138.695 – legalidade *versus* justiça”. Setembro/2013. São Paulo: Ed. Dialética. p.30.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 9.430/96 artigo 53; SD nº 19/2003; ADI nº 25/2003; artigo 108, I CTN Lei 5.172/66. [...] (destaques nossos)

Solução de Consulta RFB COSIT n.º 105/2019:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ RESTITUIÇÃO. JUROS SELIC. INCIDÊNCIA.

EMENTA: **O montante dos juros Selic oriundos da restituição de tributos indevidamente recolhidos por sociedades cooperativas, mesmo quando o indébito se referir a valores provenientes de tributos sobre receitas derivadas de atos puramente cooperativos, deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ,** conforme preceitua o artigo 215, § 3º, inciso I, alínea 'd', da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017. [...]

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL RESTITUIÇÃO. JUROS SELIC. INCIDÊNCIA.

O montante dos juros Selic oriundos da restituição de tributos indevidamente recolhidos por sociedades cooperativas, mesmo quando o indébito se referir a valores provenientes de tributos sobre receitas derivadas de atos puramente cooperativos, deverá ser acrescido à base de cálculo da CSLL, conforme preceitua o artigo 215, § 3º, inciso I, alínea 'd', da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017. [...] (destaques nossos)

Nos tribunais brasileiros, como não poderia deixar de ser, o tema é controverso e a jurisprudência encontra-se dividida. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL. CORREÇÃO MONETÁRIA. BASE DE CÁLCULO. LEI 7.689/88. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DISSENSO JURISPRUDENCIAL SUPERADO. SÚMULA 168/STJ. INCIDÊNCIA.

3. **A correção monetária posto não ser um plus que se acrescenta, mas um minus que se evita, não traduz acréscimo patrimonial, por isso que sua aplicação não gera qualquer incremento no capital, mas tão-somente restaura dos efeitos corrosivos da inflação.**

4. Os precedentes assentam que: (a) esta contribuição não pode incidir sobre o lucro inflacionário. A contribuição só pode incidir sobre o lucro real, o resultado positivo, o lucro líquido e não sobre a parte correspondente à mera atualização monetária das demonstrações financeiras; (b) o chamado lucro inflacionário não realizado não é lucro real. A correção monetária não representa qualquer acréscimo ao valor corrigido

e visa preservar o valor aquisitivo da moeda através do tempo; (c) **o artigo 43, do CTN, estabelece que 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 de renda e de proventos de qualquer natureza, sendo certo que lucro inflacionário não é renda, não é aumento de capital**; (d) não se confunde lucro inflacionário com lucro real. O primeiro engloba no seu quantitativo os ganhos reais da empresa devidamente atualizados. O ganho real, diferentemente, é unicamente o resultado da atividade econômica; (e) as demonstrações financeiras devem refletir a situação patrimonial da empresa, com o lucro efetivamente apurado, que servirá de base de cálculo para a cobrança do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro e do imposto sobre o lucro líquido; e (f) **a correção monetária não traduz acréscimo patrimonial. Sua aplicação não gera qualquer incremento no capital, mas tão-somente o restaura dos efeitos corrosivos da inflação. Por este prisma, não há como fazer incidir, sobre a mera atualização monetária, Imposto de Renda, sob pena de tributar-se o próprio capital**. (STJ, AgRg nos EREsp 436.302/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, 1ª Seção, julgado em 22/08/2007 – destaques nossos).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ARTIGO 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 ARTIGO 167, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.**

[...] 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 artigo 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o artigo 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, assim como o artigo 9º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 e artigo 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 artigo 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 artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008 (STJ, REsp 1.138.695/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 22/05/2013 – destaques nossos).

RECURSO ESPECIAL DA EMPRESA. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 284 DO STF. ARTIGO 110 DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ARTIGO 148 DO CTN. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. ARTIGO 332 E 333 DO CPC. AFERIÇÃO DA VALIDADE DA ESCRITURAÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA Nº 7 DO STJ. TAXA SELIC. LEGALIDADE. IMPOSTO DE RENDA SOBRE LUCRO INFLACIONÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. [...]

4. A Primeira Seção desta Corte, quando do julgamento do REsp. n. 1.111.175/SP, de relatoria da Ministra Denise Arruda, pela sistemática do artigo 543-C, do CPC, adotou orientação no sentido da legalidade da referida taxa, a qual incide sobre o crédito tributário a partir de 1º.1.1996 - não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária - tendo em vista que o artigo 39, § 4º da Lei n. 9.250/95 preenche o requisito do § 1º do artigo 161 do CTN.

5. O entendimento desta Corte sobre o tema é no sentido de que a base de cálculo do imposto de renda é o lucro real, excluído o lucro inflacionário. É que a correção monetária não traduz acréscimo patrimonial, por isso que sua aplicação

não gera qualquer incremento no capital, mas tão-somente a restauração dos efeitos corrosivos da inflação. Precedentes.

6. Recurso especial da empresa parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. (REsp 1327157/PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 01/12/2015, destaques nossos)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. **PARCELAS RECEBIDAS POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL EM AÇÃO TRABALHISTA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA.**

I - Os juros moratórios, a teor do artigo 404 do Código Civil, constituem indenização por danos emergentes, os quais, por força do artigo 110 do Código Tributário Nacional, assim devem ser considerados no âmbito tributário.

II - **Os juros de mora não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda, diante da materialidade deste, insculpida na Constituição (artigo 153, III) e explicitada no Código Tributário Nacional (artigo 43), pois: a) não traduzem renda, porquanto não resultam do capital, do trabalho, nem da combinação de ambos; e b) também não constituem proventos de qualquer natureza, os quais correspondem às remunerações advindas da inatividade (aposentadoria e pensão).**

III - Em consequência, os juros moratórios refogem ao alcance do Imposto sobre a Renda, configurando hipótese de não incidência, independentemente da natureza, tributável ou não, do crédito principal. O artigo 16, parágrafo único, da Lei n. 4.506/64, bem como dispositivos legais afins, não têm o condão de sujeitar os juros moratórios ao Imposto sobre a Renda, uma vez não autorizada sua incidência pela Constituição da República (artigo 153, III) e pelo Código Tributário Nacional (artigo 43). Igualmente, irrelevantes as equivocadamente denominadas "isenções" de juros moratórios contempladas em lei, porquanto trata-se de autênticas hipóteses de não incidência tributária.

IV - Agravo regimental provido. Recurso Especial improvido. (STJ, AgRg no REsp 1451876/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, 1ª Turma, julgado em 10/03/2015, destaques nossos).

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. **IRPJ**. NULIDADE DA CDA. DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. **LUCRO INFLACIONÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO STJ**. 1. A certidão de dívida ativa possui presunção de liquidez e certeza, que só pode ser desconstituída por prova inequívoca produzida pelo executado, conforme artigo 3º, da Lei n. 6.830/1980. 2. A arguição de nulidade por parte do embargante/executado deve vir acompanhada de prova inequívoca, robusta e efetiva de sua ocorrência, não se considerando a mera afirmação suficiente para o afastamento de sua presunção de certeza e liquidez. 3. Desnecessário constar da inscrição a forma de cálculo ou a apresentação do demonstrativo discriminado, bastando para atendimento aos pressupostos legais a indicação da legislação que fundamenta os valores objeto da cobrança. 4. Na hipótese de omissão de receita, tendo havido o lançamento de ofício, a notificação ao contribuinte deve ocorrer dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, do Código Tributário Nacional). 5. **O lucro inflacionário não realizado não é lucro real, mas apenas correção, sem representar qualquer acréscimo. 6. É pacífico o entendimento de que a base de cálculo do imposto de renda é o lucro real, excluído o lucro inflacionário. Precedentes.** 7. Condenação da União ao pagamento dos honorários advocatícios. 8. Apelação provida. (TRF 3ª Região, Apelação Cível n.º 0035283-79.2016.4.03.9999, Rel. Juíza Convocada Eliana Marcelo, 3ª Turma, julgado em 15/05/2019, destaques nossos).

MANDADO DE SEGURANÇA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - **IRPJ E CSLL SOBRE A TAXA SELIC - REPETIÇÃO DE INDÉBITO**. 1. **A taxa Selic incidente na repetição ou compensação administrativa de valores implica acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ e pela CSLL.** Precedente do Superior Tribunal de Justiça, no regime de julgamentos repetitivos (REsp 1138695/SC). 2. Apelação desprovida. (TRF 3ª Região, Apelação Cível n.º 5002177-93.2019.4.03.6100, Rel. Juíza Federal Convocado Leila Paiva Morrison, 6ª Turma, publicado em 13/02/2020, destaques nossos)

TRIBUTÁRIO. **IRPJ E CSLL SOBRE JUROS SELIC**. INCONSTITUCIONALIDADE, PARCIAL, SEM REDUÇÃO DE TEXTO, DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 7.713/88, DO ARTIGO 17 DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77, E DO ARTIGO 43, INC. II E § 1º, DO CTN (LEI Nº 5.172/66). AFRONTA AO INC. III DO ARTIGO 153 E AO ARTIGO 195, INC. I, 'C', AMBOS DA CF. [...]

2. **A taxa SELIC, a partir de 01-01-1996, é o único índice de correção monetária e de juros aplicável no ressarcimento de indébito tributário.** a teor do disposto no § 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95. Nesse sentido o entendimento do STJ, em sede de sede de Recurso Repetitivo (artigo 543-C do CPC/73).

3. Em relação aos **juros de mora (presentes na taxa SELIC)**, a Corte Especial deste Regional, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.4.04.0000 (em 24-10-2013), já definiu que **não pode incidir o IR, dada a sua natureza indenizatória, sendo este entendimento em tudo aplicável à incidência da CSLL.**

4. No tocante à **correção monetária (também inclusa na taxa SELIC)**, esta tem como objetivo a preservação do poder de compra em face do fenômeno inflacionário, **não consistindo em qualquer acréscimo patrimonial.**

5. **A incidência do IR e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito, via de consequência, afronta o disposto nos arts. 153, inc. III, e 195, inc. I, 'c', da CF.**

6. Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade conhecido e, no mérito, acolhido para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, do artigo 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e do artigo 43, inc. II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), **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.** (TRF-4ª Região, Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade n.º 5025380-97.2014.4.04.0000, Corte Especial, Relator Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 28/10/2016, destaques nossos).

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. JUROS MORATÓRIOS. REPETIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO: INCIDÊNCIA.

1. **O IRPJ e a CSLL incidem sobre os juros incidentes na devolução de depósitos judiciais e na repetição de indébito tributário, por ter natureza de juros remuneratórios, importando em acréscimo patrimonial** (Recurso repetitivo do STJ n. 1.138.695/SC, r. Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção do STJ em 22.05.2013) CPC/2015, artigo 927/III.

2. O mesmo entendimento se aplica à contribuição para o PIS e a Cofins, porque as receitas em referência constituem faturamento/receita bruta auferida pela pessoa jurídica. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.461.557-CE, r. Ministro Humberto Martins, 2ª Turma do STJ em 16.09.2014:

3. Apelação das impetrantes desprovida. (TRF 1ª Região, Apelação n.º 1000663-58.2014.4.01.3400, Rel. Des. Federal Novély Vilanova, 8ª Turma, publicado em 30/01/2020, destaques nossos)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. [...] IRPJ E CSLL. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA. TAXA SELIC. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. POSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. [...]

3. Na repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação, aplicável a tese dos cinco mais cinco, como consagrada no STJ. A Corte Especial deste Tribunal declarou inconstitucional a segunda parte do artigo 4º da LC 118/2005 (ArgInc 2006.35.02.001515-0/GO).

4. A correção monetária e os juros de mora, incluindo-se a taxa SELIC, incidentes sobre os depósitos judiciais e indébitos tributários, configuram mera recomposição de perdas e danos, pois visam reparar o período em que o bem esteve indisponível para o contribuinte.

5. Diante da reconhecida natureza indenizatória da correção monetária e dos juros de mora creditados/recebidos (inclusive taxa SELIC), decorrentes de inadimplência, de depósitos judiciais levantados ou a levantar e de créditos e tributos recuperados ou a recuperar, é devida a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. 6. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento. (TRF 1ª Região, Apelação n.º 0077334-79.2009.4.01.3800, Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso, 8ª Turma, julgado em 18/11/2011, destaques nossos).

Consoante é possível notar dos julgados acima, parte da jurisprudência, inclusive por meio de recurso julgado pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática de recursos repetitivos (Edcl no REsp. n.º 1.089.720/RS), entende que deve haver incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros e correção monetária incidentes sobre indébito tributário reavido pelo contribuinte, sob os fundamentos de que (i.) os juros e correção monetária nestes casos possuem natureza de lucros cessantes; (ii.) referidos juros possuem natureza remuneratório; e (iii.) deve ser observado o princípio de que o acessório deve seguir o principal, de forma que, se sob o indébito tributário reavido incidem IRPJ e CSLL, sob os juros moratórios e correção monetária que o acompanham também deve haver tal incidência.

Por outro lado, parte da jurisprudência entende que, consoante tratado acima, os juros moratórios e correção monetária nestes casos possuem natureza indenizatória e não configuram

acréscimo patrimonial, mas sim mera restauração do capital em relação aos efeitos corrosivos da inflação, de forma que não há que se falar em hipótese de incidência de IRPJ e CSLL.

Diante deste cenário, cumpre destacar que a constitucionalidade da incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros Selic calculados sobre valores recebidos pelo contribuinte a título de repetição de indébito tributário está pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 1.063.187, sob o regime de repercussão geral. Confira-se a ementa da decisão em que restou reconhecida a repercussão geral do caso (Anexo III):

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. A interposição do recurso extraordinário com fundamento no artigo 102, III, b, da Constituição Federal, **em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, do artigo 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do artigo 43, II, § 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.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. (STF, RE n.o 1.063.187, Rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, publicado em 22/09/2017, destaques nossos).

Mencionado recurso foi interposto pela União Federal em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos do Processo n.º 5023667-06.2014.4.04.7205 (Anexo IV), no bojo do qual foi aplicado o entendimento sedimentado por referido Tribunal em sede de julgamento de arguição de inconstitucionalidade (Arguição de Inconstitucionalidade n.º 5025380-97.2014.4.04.0000), por meio do qual foi reconhecida a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do artigo 3º, §1º, da Lei nº 7.713/1988; do artigo 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; e do artigo 43, inciso II e §1º, do CTN, de forma a afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.

Em síntese, de acordo com o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, os juros de mora (presentes na taxa Selic) possuem natureza indenizatória, motivo pelo qual não dee haver

incidência de IRPJ e CSLL. Já a correção monetária (também inclusa na taxa Selic), tem por objetivo a preservação do poder de compra em face do fenômeno inflacionário, não consistindo em qualquer acréscimo patrimonial, motivo pelo qual também não há que se falar em incidência de IRPJ e CSLL.

Nestes termos, de acordo com o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a incidência de mencionados tributos sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito afronta o disposto nos artigos 153, III, e 195, I, 'c', da Constituição Federal.

Já a União Federal, por meio de seu Recurso Extraordinário, afirma que a declaração de inconstitucionalidade de lei federal por um tribunal regional geraria um desequilíbrio drástico na Federação, pois interrompe a inaplicabilidade de uma lei que, por sua natureza, deve vigorar sobre todo o território nacional. Tal situação violaria os princípios da isonomia e da insegurança jurídica. Ainda, alega que a decisão recorrida está em desacordo com o Superior Tribunal de Justiça, que possui entendimento sobre o assunto solidificado na sistemática do recurso repetitivo.

Complementa, ainda, que inexistente violação ao texto constitucional, uma vez que o constituinte não definiu a base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL (art. 153, inciso III e art. 195, I, c da CF), a qual deveria ser definida pelo legislador infraconstitucional e que acabou sendo feito pelo CTN e pela legislação ordinária. Defende que os juros moratórios decorrentes de repetição de indébito tributário possuem natureza de lucros cessantes e, dessa forma, ficariam sujeitos à tributação pelo IRPJ e CSLL.

Afirma também que, sendo tributável o principal, seria legítima a tributação dos juros e da correção monetária, levando em consideração a regra de que o acessório segue o principal.

Desta forma, com o julgamento do Recurso Extraordinário ora em comento, espera-se uma uniformização da jurisprudência pátria sobre o tema, com um consequente aumento da segurança jurídica do contribuinte acerca da necessidade ou não de tributar os valores recebidos a título de juros de mora e correção monetária em razão de repetição de indébito tributário.

4 Momento em que resta caracterizada, para fins tributários, receita decorrente de decisão judicial

Como visto acima, o reconhecimento da receita oriunda da repetição de valores recolhidos indevidamente é tratado pela Receita Federal do Brasil no ADI n.º 25/2003. Especificamente sobre o momento em que deve ser reconhecida a receita por parte do contribuinte, o artigo 5º do referido ADI dispõe:

Artigo 5º Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

§ 1º No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

I - na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (artigo 741, inciso V, do CPC); ou

II - na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

Consoante abordado nos capítulos supra, o presente trabalho tem por escopo a análise de sentenças de natureza declaratória do direito de crédito, nas quais não resta fixado o montante a ser restituído pelo contribuinte. Neste sentido, entendemos aplicável o disposto no §1º do artigo 5º acima transcrito, que será devidamente analisado a seguir.

4.1 Restituição por meio de precatório

Como é de conhecimento, diante de decisão apenas declaratória, em que não há a fixação do *quantum* do direito creditório, a restituição do indébito pela via judicial, mediante expedição de precatório, depende, necessariamente, da prévia execução da sentença por parte do contribuinte.

Por meio do procedimento de execução da sentença, é possível obter a liquidez e certeza que faltam ao crédito quando do trânsito em julgado da decisão judicial declaratória, sendo necessário avaliar em que momento isso ocorre.

No caso de contribuintes submetidos ao regime de caixa, em que os recebimentos e os pagamentos são reconhecidos na escrituração contábil unicamente quando ocorre efetivamente o recebimento ou pagamento da respectiva quantia, não há maiores dúvidas a esse respeito, uma vez que a incidência tributária só ocorre no momento de pagamento do precatório, não havendo

a necessidade de reconhecimento de receita antes da configuração de disponibilidade financeira dos valores.

Por outro lado, quando o contribuinte estiver sujeito ao regime de competência, em que os efeitos financeiros das transações e eventos são reconhecidos nos períodos nos quais ocorrem, independentemente de terem sido efetivamente recebidos ou pagos, passa-se à análise da disponibilidade jurídica e/ou econômica dos valores, independentemente de sua efetiva realização financeira.

Foi com base nesse raciocínio que a Receita Federal do Brasil firmou sua orientação no sentido de que, no caso de a sentença transitada em julgado não definir o valor a ser restituído, o valor do direito creditório deverá ser considerado receita tributável (i.) na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução; ou (ii.) na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução (artigo 5º, §1º, do ADI n.º 25/2003).

Cabe aqui realizar crítica ao estabelecido no item (ii.) supra, na medida em que, para a hipótese nele tratada, é possível sustentar que a liquidez e certeza do direito creditório já se verificam com o decurso do prazo da Fazenda Pública para oferecer embargos à execução, não sendo necessária a expedição do precatório para tanto.

Vale destacar, por outro lado, a existência de precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”)¹⁷ no sentido de que só nasceria a obrigatoriedade de reconhecimento de receita no momento em que o pagamento do precatório for realizado (Anexo V):

PRECATÓRIOS. RECONHECIMENTO COMO RECEITA. REALIZAÇÃO FINANCEIRA.

Os valores relativos a precatórios, expedidos em execução contra a Fazenda Pública, quando tributáveis, devem ser reconhecidos como receita no momento de realização financeira do direito ou de cessão do crédito, pois antes disso, não se tem a exata definição do valor a ser tributado, salvo nas hipóteses de repetição de indébito, quanto ao valor que tenha sido deduzido da base de cálculo dos tributos. (CARF, Processo n.º 10880.726733/201213, Acórdão n.º 1301002.122, Cons. Rel. Roberto Silva Junior, julgado em 13/09/2016, destaques nossos).

¹⁷ CARF, Acórdãos n.º 1202001.088 (2ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 11/02/2014); e 1301001.739 (1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 27/11/2014).

No julgamento do caso acima citado, entendeu-se que “*embora o precatório contenha valor definido, (...) tal valor não representa necessariamente aquilo que vai ser pago*”, faltando-lhe efetiva liquidez. Assim, naquela situação, independentemente do princípio jurídico-contábil de reconhecimento da receita pelo regime de competência, em respeito à capacidade contributiva e à razoabilidade, decidiu-se que a tributação pelo IRPJ e CSLL deveria ocorrer no momento de realização financeira do direito creditório, ou seja, no momento do pagamento, ou eventual compensação ou cessão do precatório.

Ainda na linha de que o reconhecimento da receita decorrente do precatório somente deveria ocorrer no momento do seu efetivo pagamento, vale citar o seguinte acórdão do CARF (Anexo VI):

PRECATÓRIO. REGIME DE RECONHECIMENTO DAS RECEITAS. FATO GERADOR.

Não resta caracterizada receita de uma parte se ainda não haja custo, despesa ou encargo da outra. Em termos de contabilidade pública, a despesa somente se caracteriza com seu empenho, conforme determina o artigo 35, II, da Lei nº 4.320, de 1964. Desse modo, somente resta caracterizada a receita do beneficiário do precatório na medida em que as despesas foram efetivamente empenhadas e pagas pela União. Trata-se, na realidade de adaptação da aplicação do regime de competência ao caso concreto: as receitas devem ser reconhecidas à medida em que se tornam despesas incorridas para o Poder Público. (Processo Administrativo nº 10480.728395/2012-59; Acórdão nº 1402-001.705, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária/1ª Seção de Julgamento; Publicação: 16/07/2014, destaques nossos)

No acórdão acima citado, o principal fundamento jurídico para se justificar que o reconhecimento da receita pelo contribuinte somente deve ocorrer com o efetivo pagamento do precatório é o de que, de acordo com o artigo 35, II, da Lei n.º 4.320/1964¹⁸, como se trata de receita a ser paga pelo Poder Público, é possível afirmar que a receita só poderia ser reconhecida na medida em que a despesa fosse empenhada pelo poder público, o que só ocorre conforme o cronograma de quitação.

Apesar da existência de precedentes administrativos, é possível afirmar que postergar o reconhecimento da receita para o momento de pagamento do precatório representa alternativa arrojada, apresentando alto risco de questionamento pelas autoridades fiscais.

¹⁸ “Artigo 35. Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas.”

Por essa razão, em consonância com o entendimento já consignado pela Receita Federal do Brasil (Solução de Divergência Cosit n.º 19/2003 e ADI n.º 25/2003), o posicionamento dotado de melhor justificativa seria o reconhecimento das receitas com fundamento na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, ou seja:

- (i) na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, na hipótese de a Fazenda Pública discordar do valor atribuído ao crédito quando do cumprimento de sentença; OU
- (ii) na data da expedição do precatório, se a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução da sentença, o que configuraria sua concordância tácita com o valor indicado pelo contribuinte na execução de sentença.

4.2 Compensação Tributária

Para aproveitamento, com base em decisão judicial transitada em julgado, de valores indevidamente recolhidos, também é possível a compensação tributária, para o qual é exigida a prévia habilitação do crédito perante a Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 100 da Instrução Normativa n.º 1.717/2017, *in verbis*:

Artigo 100. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

I - o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo V desta Instrução Normativa;

II - certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;

III - na hipótese em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial, pelo Poder Judiciário, e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou cópia da declaração pessoal de inexecução do título judicial protocolada na Justiça Federal e certidão judicial que a ateste;

IV - cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembleia que elegeu a diretoria;

V - cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso;

VI - na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo, cópia do documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante; e

VII - na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo, procuração conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado.

§ 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações necessárias à habilitação, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da intimação.

§ 3º No prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da protocolização do pedido ou da regularização das pendências a que se refere o § 2º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito.

A esse respeito, diferentemente da situação em que o contribuinte opta pela restituição via precatório, a Receita Federal do Brasil não firmou orientação sobre o tema, via Ato Declaratório Interpretativo ou mesmo Solução de Consulta COSIT.

Foi possível localizar apenas a Solução de Consulta Disit n.º 233/2007¹⁹, segundo a qual o momento do reconhecimento da receita, no caso de o contribuinte optar pela compensação tributária, seria o do trânsito em julgado da sentença judicial que declara o direito à compensação (Anexo VII):

EMENTA: TRIBUTAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO EM SENTENÇA JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. A pessoa jurídica que obtenha o reconhecimento, em seu favor, de créditos contra a União, mediante sentença judicial transitada em julgado, deve escriturá-los conforme o regime de competência. **No momento do trânsito em julgado da sentença judicial, esses créditos passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL** - logicamente, quando tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis desses tributos. (destaques nossos)

¹⁹ Exatamente no mesmo sentido, já havia sido proferida a Solução de Consulta DISIT n.º 183/2001.

Por meio da análise do inteiro teor da Solução de Consulta DISIT n.º 233/2007, é possível verificar que não há indicações suficientes de que a sentença judicial transitada em julgado, com base na qual seriam realizadas as compensações tributárias pelo contribuinte, teria natureza condenatória e definiria o montante do direito creditório a ser compensado.

Pelo contrário, no inteiro teor de referida Solução de Consulta, a autoridade tributária menciona que o Consulente, em regra, se utiliza da via do mandado de segurança. Considerando que a sentença proferida em mandado de segurança tributário, via de regra, não define o montante do direito creditório, é possível depreender que, nos casos de compensação, a orientação externada pela Receita Federal na Solução de Consulta pode se fazer aplicável, indiscriminadamente, tanto (i.) aos casos em que a sentença em que se funda a compensação define o valor do direito creditório, quanto (ii.) aos casos em que a sentença apenas reconhece a existência do direito, sem definir o valor.

Dessa forma, embora a Solução de Consulta acima citada não possa ser considerada como uma orientação dirigida a todos os contribuintes, trata-se do único indicativo, até o momento, de orientação firmada pela Receita Federal do Brasil sobre o tema identificado.

É verdade, contudo, que o raciocínio adotado nessa Solução de Consulta é contraditório com aquele adotado no ADI n.º 25/2003. Neste último, entendeu-se que o momento para o reconhecimento da receita, nos casos em que a sentença transitada em julgado não define o valor do direito creditório, não deveria ser no momento do trânsito em julgado, mas sim momento posterior, em que haja determinação do valor a ser recuperado.

A escassez de orientação firme da Receita Federal do Brasil é confirmada pela ausência de precedentes jurisprudenciais encontrados até o momento sobre a matéria.

Nesse ponto, vale a ressalva a um único precedente identificado no antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF)²⁰, mas que não representa entendimento paradigmático, dada a ausência de precedentes jurisprudenciais posteriores. Na ocasião, em 1999, o entendimento consignado foi no sentido de que o momento para incidência de IRPJ e CSLL seria “*o momento da efetiva realização do direito, via restituição ou compensação*”. Veja-se:

²⁰ Conselho de Contribuintes, Recurso Voluntário n.º 10640.001263/96-15, Cons. Rel. José Antonio Minatel, 8ª Câmara, julgado em 17/03/1999.

RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE — EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA COMPENSAÇÃO: O tratamento fiscal a ser atribuído aos valores recuperados deve ser particularizado, caso a caso, em função da natureza de cada tributo, visando neutralizar os anteriores efeitos provocados pela regra original de incidência, cuja relação jurídica é desconstituída via restituição ou compensação. Nem sempre o valor recuperado deve ser submetido a tributação. Quando tributável, a inclusão do valor recuperado na base de cálculo de outras incidências deve operar-se no momento da efetiva realização do direito, via restituição ou compensação. (destaques nossos).

Nesse contexto, diante da ausência de orientação da Receita Federal sobre o tema, bem como de julgados a respeito, há riscos de autuação fiscal dos contribuintes brasileiros que optem por, em sede de compensação, adotar momento posterior ao trânsito em julgado da sentença para o reconhecimento da receita correspondente ao direito creditório decorrente do reconhecimento judicial de seu direito à repetição do indébito tributário.

Por outro lado, cumpre dizer que o próprio raciocínio jurídico adotado pela Receita Federal do Brasil na edição do ADI n.º 25/2003 pode ser utilizado como fundamento para sustentar que, na data do trânsito em julgado de sentença que apenas reconhece o direito creditório, mas não estabelece o seu valor, não estariam presentes os elementos de liquidez e certeza do crédito, o que afastaria a obrigatoriedade de reconhecimento da receita.

A esse respeito, vale citar acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”)²¹, que afasta a obrigatoriedade de reconhecimento de receita no momento do trânsito em julgado da sentença judicial que reconhece o direito ao crédito, sem definir seu valor. Confira-se:

MOMENTO DE RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. Configurado juridicamente o indébito tributário, deve-se determinar o momento em que configurada a disponibilidade para se determinar a incidência do IRPJ e da CSLL, eis que reconhecidas as respectivas deduções anteriores e, se por sentença judicial, a necessidade de seu trânsito em julgado, pois elemento ínsito do ato a conferir a sua ‘definitividade’. Lê-se que o ADI n. 25/2003, ao seu modo, confirma esse posicionamento quando prevê as hipóteses em que **a sentença transitada em julgado não liquidou o crédito, ao meu ver, transpondo para esse momento ainda a necessidade de reconhecimento. O que não se entende possível, na linha aparentemente desenvolvida pelo acórdão paradigma, é se determinar a**

²¹ CSRF, Processo n.º 10835.002737/2005-11, Acórdão n.º 9101-002.866, Cons. Rel. Daniele Souto Rodrigues Amadio, julgado em 06/07/2017.

antecipação desse reconhecimento, diante da iliquidez da sentença. (destaques nossos).

O referido acórdão trata de hipótese em que o contribuinte busca a recuperação do direito creditório pela via da restituição, situação distinta da tratada neste tópico. Entretanto, é possível afirmar que o raciocínio adotado no precedente acima citado é aplicável à tese de que o reconhecimento da receita, no caso da compensação tributária, deve se dar apenas com a compensação, quando a sentença transitada em julgado não define o valor do direito creditório.

Seguindo esse raciocínio, é de se considerar que, na compensação administrativa de créditos decorrentes de sentença judicial transitada em julgado prevista na Instrução Normativa n.º 1.717/2017, o contribuinte apura o montante do crédito de forma unilateral e realiza a compensação, sendo que apenas a sua homologação (expressa ou tácita) terá o condão de extinguir o crédito tributário.

Assim, até a efetiva homologação da compensação, não haveria definitividade do valor do direito creditório decorrente de sentença judicial transitada em julgado. Nesse contexto, com fundamento na ausência de definitividade do direito creditório até a homologação da compensação, seria possível sustentar que até referida data não seria necessário o reconhecimento da respectiva receita.

Entretanto, embora a definitividade do direito creditório somente surja com a homologação, é inegável que a compensação tributária já produz efeito caixa para o contribuinte, que quita tributos vincendos mediante a utilização de direito creditório de que entende ser titular.

Com a quitação, mesmo que sob condição resolutória da posterior homologação, há uma inegável recuperação de custo por parte do contribuinte, o que pode significar uma imposição para que o respectivo valor seja adicionado ao lucro líquido do exercício, nos termos do artigo 441, II, do Decreto n.º 9.580/2018, *in verbis*:

Artigo 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais;

II - **as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis;** e

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do FGTS. (destaques nossos)

Nesse contexto, embora exista manifestação da Receita Federal do Brasil em sentido contrário (Solução de Consulta Disit n.º 233/2007 já tratada), é possível afirmar que há fundamentos jurídicos para sustentar que o reconhecimento da receita deve ocorrer apenas no momento da compensação tributária, pois, embora ainda não se verifique a definitividade do valor do direito creditório, há a recuperação do custo decorrente do tributo pago indevidamente.

É no momento da compensação tributária, também, que o Poder Público efetivamente sofre os efeitos financeiros decorrentes do reconhecimento do direito creditório relacionado à decisão judicial transitada em julgado. Nesse sentido, com base no raciocínio desenvolvido no acórdão n.º 1402-001.705 do CARF, acima citado, o reconhecimento da receita por parte do contribuinte dependeria da contrapartida relacionada ao reconhecimento da despesa pelo Poder Público, nos termos do artigo 35, II, da Lei n.º 4.320/1964, acima já tratado.

Não é demais destacar que, caso seja do interesse do contribuinte adotar como momento para o reconhecimento da receita data diversa do trânsito em julgado da sentença que reconhecer o direito creditório (sem definir o valor), poderá formular Processo de Consulta sobre a questão perante a Receita Federal do Brasil, nos termos da Instrução Normativa n.º 1.396/2013, que dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A propósito, de acordo com o artigo 10 da Instrução Normativa n.º 1.396/2013, “*a consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente da Solução de Consulta*”.

Ainda, nos termos da Instrução Normativa n.º 1.396/2013, a opção pelo Processo de Consulta vincula o contribuinte à orientação dada pela Receita Federal do Brasil, impedindo eventual questionamento sobre o teor da orientação no âmbito administrativo.

5 Conclusão

No presente trabalho, em um primeiro momento, discorreu-se, com fulcro na legislação brasileira e em renomados doutrinadores, sobre a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, sua regra-matriz de incidência, destacando-se o conceito de renda para fins de incidência de tais tributos.

Conclui-se, em síntese, que “‘renda’ é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo”²² e que, portanto, para falar-se em hipótese de incidência de IRPJ e CSLL, deve haver acréscimo patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas em um determinado período de tempo.

A respeito, como destacado, a hipótese de incidência tributária do IRPJ e CSLL não abarca todo e qualquer valor agregado ao patrimônio dos contribuintes, sendo importante reforçar que a tentativa de cobrança desses tributos sobre o que não é “renda” representa violação ao princípio da estrita legalidade.

É nesse sentido, inclusive, que já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do EREsp n.º 1057912/SP, em 2011: “*O imposto sobre a renda incide sobre o produto da atividade de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, que constitua riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte (...) 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”.*

Assim, a partir dos conceitos acima, que foram detalhadamente explorados no presente trabalho, passamos à análise dos impactos tributários decorrentes de decisões judiciais declaratórias transitadas em julgado, por meio das quais os contribuintes brasileiros obtêm a declaração de seu direito à restituição e/ou compensação de determinado indébito tributário, com enfoque para o momento em que resta caracterizada a receita decorrente de mencionadas decisões e, conseqüentemente, o momento em que deverão ser recolhidos aos cofres públicos o IRPJ e a CSLL incidentes.

Como visto, quando o contribuinte obtém a repetição de determinado indébito tributário com fulcro em decisão judicial transitada em julgado, haverá incidência de IRPJ e

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6a ed. São Paulo: Noeses, 2015. Segunda Parte, Capítulo 3, 3.3. Regra-matriz dos principais impostos (3.3.2. Imposto sobre a renda a 3.3.2.6. Sistema e territorialidade do imposto sobre a renda, pp. 690-707).

CSLL sobre os valores a serem reavidos caso os pagamentos tenham sido computados como despesa dedutível em períodos de apuração anteriores (lucro real), nos termos do ADI n.º 25/2003; além disso, não haverá a incidência de PIS/COFINS, independentemente do regime de tributação adotado pelo contribuinte (presumido ou real; cumulativo ou não cumulativo).

Já em relação aos juros de mora e correção monetária recebidos em razão da repetição de referido indébito tributário, o ADI n.º 25/2003 também dispõe que haverá incidência de IRPJ e CSLL.

Contudo, como visto ao longo do presente trabalho, tal incidência é passível de questionamento, na medida em que, consoante abordado, entendemos que os juros de mora e a correção monetária (ambos contemplados pela taxa Selic) não constituem acréscimo patrimonial: enquanto a correção monetária é responsável por adequar a moeda em relação à inflação, dentro de um período de tempo, de forma a preservar economicamente o poder de compra da moeda face à inflação, os juros de mora nada mais são do que uma taxa percentual incidente em razão do atraso no cumprimento de determinada obrigação, no pagamento de determinado crédito em um determinado período de tempo e, portanto, funcionam como uma espécie de indenização em razão da mora no cumprimento de determinada obrigação.

Nestes termos, entendemos que os juros moratórios e correção monetária nestes casos possuem natureza indenizatória e não configuram acréscimo patrimonial, mas sim mera restauração do capital em relação aos efeitos corrosivos da inflação, de forma que não há que se falar em hipótese de incidência de IRPJ e CSLL.

Ainda sobre o tema, restou demonstrado que a jurisprudência é controversa e dividida, havendo julgados que defendem a não incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores recebidos a título de juros de mora e correção monetária (tal como a Arguição de Inconstitucionalidade n.º 5025380-97.2014.4.04.0000) e julgados que defendem a incidência de mencionados tributos (tal como o decidido no Edcl no REsp. n.º 1.089.720/RS, sob a sistemática de recursos repetitivos).

Neste contexto e como visto, a constitucionalidade da incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros Selic calculados sobre valores recebidos pelo contribuinte a título de repetição de indébito tributário está pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 1.063.187, sob o regime de repercussão geral.

Sobre o momento de reconhecimento da receita oriunda da repetição de indébito tributário decorrente de decisão judicial declaratória, na qual não resta definido o valor a ser repetido, há dois cenários, um aplicável ao aproveitamento do crédito via precatório, e outro ao aproveitamento via compensação.

Para os casos de precatório, consoante (i.) na hipótese de a Fazenda Pública discordar do valor atribuído ao crédito quando do cumprimento de sentença, a receita deve ser reconhecida na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução; ou (ii.) na hipótese de a Fazenda Pública concordar com os valores atribuídos ao crédito, deixando de oferecer embargos à execução da sentença, o que configuraria a sua concordância tácita ao valor indicado pelo contribuinte na execução de sentença, o reconhecimento da receita seria cabível na data da expedição do precatório, consoante dispõem a Solução de Divergência Cosit n.º 19/2003 e o ADI n.º 25/2003.

Já para os casos de compensação tributária, embora exista manifestação contrária da Receita Federal do Brasil (Solução de Consulta Disit n.º 233/2007), entendemos que existem fundamentos jurídicos para defender o reconhecimento da receita somente no momento da efetiva compensação tributária. Dada a existência de dúvida legítima do contribuinte a esse respeito, uma alternativa viável é a formulação de consulta à Receita Federal do Brasil sobre esse ponto, nos termos da Instrução Normativa n.º 1.396/2013.

6 Referências

BEVILAQUA, Clovis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado**. Vol. IV. 2ª tiragem. Editora Rio. Rio de Janeiro, 1976.

CARRAZZA. Roque Antonio Imposto sobre a renda. **Perfil Constitucional e Temas Específicos**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6a ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro, Forense, 2003.

FERRAZ, Diogo. **Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) n.º 216**: “IR/CSLL sobre juros em depósitos judiciais e em repetição de indébitos federais – análise crítica do REsp n.º 1.138.695 – legalidade *versus* justiça”. Setembro/2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**, Belo Horizonte, Ed. D’Plácido 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O conceito de renda e o artigo 43 do CTN: entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica**. In: André Elali, Evandro Zaranza e Kallina Flôr dos Santos (coords.), **Direito corporativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ANEXOS