

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE A TAXA SELIC NA  
RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO**

CHRISTIANO GARCIA NEDER FERNANDES

Rio de janeiro

2022

CHRISTIANO GARCIA NEDER FERNANDES

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE A TAXA SELIC NA  
RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO**

Monografia elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2022

## CIP – Catalogação na Publicação

F363n Fernandes, Christiano Garcia Neder  
A não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa  
Selic na restituição de indébito / Christiano Garcia  
Neder Fernandes. -- Rio de Janeiro, 2022.  
63 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Direito Tributário . 2. Juros. 3. Incidência  
do IRPJ e CSLL. 4. Julgamento STF no RE  
1.063.187/SC. I. Maneira, Eduardo , orient. II.  
Titulo.

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta monografia, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

Data

CHRISTIANO GARCIA NEDER FERNANDES

**A NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE A TAXA SELIC NA  
RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO**

Monografia elaborada no âmbito da graduação em Direito na Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data: \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2022

Banca Examinadora:

---

Orientador Professor Dr. Eduardo Maneira

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

## AGRADECIMENTOS

Só de lembrar que esta está sendo a conclusão da minha jornada na FND, e tendo que escrever este “agradecimento”, carrega uma confusão de sentimentos, não fazendo jus por somente em palavras. As experiências vividas e todas as pessoas que tive o prazer de conhecer fizeram ser quem sou hoje, e, definitivamente, foi a melhor escolha que poderia ter feito, que, apesar das dificuldades e desventuras, ainda que clichê, mudaria sequer uma delas.

O ditado dos alunos diz “você entra na faculdade pelo Direito, mas fica pela FND” e esta frase não teria como ser mais aplicável à minha pessoa. Ainda que minha trajetória profissional esteja me afastando da área e tendo que emendar esforços para transicionar, a FND me proporcionou uma experiência de vida necessária para minha construção de caráter, profissional e, não menos importante, de minha felicidade.

Desde vestir a camisa nos jogos universitários, até as conversas na “varandinha”, pude sentir este amor incondicional pela Nacional e parte desta família. Por esta caminhada tenho que agradecer a todos que pude dividir uma sala, jogar ping-pong e viver os eventos de integração. Agradecer, especialmente, a minha família - que me deu todo o apoio e incentivo necessário para superar cada obstáculo -, a Amanda - minha namorada que esteve comigo desde o início, ouvindo cada desabafo, dando todo o suporte emocional e afetivo, e vivendo parte desta experiência comigo -, e ao Bernardo - meu “anjo da guarda” que, desde o início, me acolheu, orientou e ajudou quando mais precisei.

E a todos amigos (irmãos) que a FND proporcionou e levarei para toda a vida, meu sincero “muito obrigado”.

## RESUMO

FERNANDES, Christiano. A NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL SOBRE A TAXA SELIC NA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. 2021. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, 2021.

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo abordar o tema discussão em diferentes tribunais e recentemente objeto do voto de qualidade no Superior Tribunal Federal (STF). A partir de uma breve exposição de conceitos e princípios elencados a esta matéria, será realizada uma análise crítica das decisões proferidas por estes diferentes tribunais, verificando a legitimidade do referido instituto diante do Estado Democrático de Direito.

### **Palavras-chave:**

Renda. Juros. IRPJ. CSLL. STF. Princípios.

**ABSTRACT**

FERNANDES, Christiano. A NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL SOBRE A TAXA SELIC NA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. 2021. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, 2021.

The present Term Paper aims to approach the issue exposed by different courts of law and recently subject to a casting vote in the Federal Superior Court (STF). From a brief exposition of concepts and principles listed to this matter, a critical analysis will be made of the decisions issued by these different courts, verifying the legitimacy of the referred institute before the Democratic State of Law.

**Keywords:**

Income. Interest. IRPJ. CSLL. STF. Principles.

**SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I – DA DISPONIBILIDADE FINANCEIRA, ECONÔMICA E JURÍDICA</b>	<b>4</b>
<b>1.1 – DO CONCEITO DE RENDA</b>	<b>4</b>
<b>1.2 – A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA FRENTE A DISPONIBILIDADE JURÍDICA</b>	<b>8</b>
<b>1.2.1 – CORRENTE UNITÁRIA</b>	<b>10</b>
<b>1.2.2 – CORRENTE DICOTÔMICA</b>	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO II – A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA</b>	<b>14</b>
<b>2.1 – PANORAMA HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL</b>	<b>14</b>
<b>2.2 – IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (“IRPJ”) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (“CSLL”)</b>	<b>15</b>
<b>CAPÍTULO III – JUROS</b>	<b>19</b>
<b>3.1 – O DINHEIRO NO TEMPO</b>	<b>19</b>
<b>3.2 – TAXA SELIC</b>	<b>23</b>
<b>CAPÍTULO IV – ANÁLISE DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA</b>	<b>27</b>
<b>4.1 – ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (“STJ”)</b>	<b>27</b>
<b>4.2 – ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL</b>	<b>33</b>
<b>4.3 – ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS (“TRFs”)</b>	<b>46</b>
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>53</b>



**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

“CTN” Código Tributário Nacional.

“IRPJ” Imposto de Renda Pessoa Jurídica

“CSLL” Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

“STF” Supremo Tribunal Federal

“STJ” Superior Tribunal de Justiça

“PGR” Procuradoria-Geral da República

## INTRODUÇÃO

A partir de uma breve análise do sistema tributário brasileiro é possível notar, prontamente, que o ordenamento jurídico brasileiro buscou destacar os impostos indiretos - aqueles incidentes sobre o consumo, compreendidos pela aquisição de bens ou serviços - em detrimento dos impostos aplicáveis diretamente sobre a renda ou propriedade.

Nesse sentido, constata-se que a atual arquitetura legal do sistema tributário tende a frustrar a aplicação genuína do princípio da capacidade contributiva, o qual, por sua vez, tem como norte assegurar a igualdade da tributação por meio da distribuição do ônus financeiro que o seu pagamento impõe de acordo com a capacidade econômica que cada cidadão possui em contribuir ao Estado.

Na prática, o que se observa é que os indivíduos que possuem a menor renda são os responsáveis, em números absolutos, pela maior parte da arrecadação do Estado, haja vista que, no âmbito de sua sobrevivência, todas as famílias são obrigadas a consumir produtos de primeira necessidade - sejam eles alimentos ou itens de higiene - os quais são tributados pelos impostos indiretos por meio de alíquotas gerais e impessoais, distintas das alíquotas dos impostos diretos que visam estabelecer faixas de tributação de acordo com os rendimentos do contribuinte.

Portanto, ainda que a desigualdade social brasileira tenha como natureza causas sociais e fatores históricos anteriores à própria legislação vigente, conclui-se que o modelo de tributação atual tende a promover distorções econômicas, acentuando tais problemas sociais.

Diante deste cenário, nota-se que a tributação direta sobre a renda ocupa papel de grande destaque na sociedade brasileira, tendo em vista a sua capacidade em atenuar as distorções legais expostas acima, fato este comprovado pela sua própria natureza econômica.

Para tanto, cumpre destacar os dois princípios tributários que norteiam o imposto de renda, sendo eles: a pessoalidade e a capacidade contributiva. Enquanto o primeiro deles tem como base a análise das condições particulares dos indivíduos como ponto de partida da tributação, o segundo busca assegurar a igualdade tributária, por meio da distribuição do ônus

do seu pagamento de acordo com a capacidade individual dos contribuintes, não impondo encargo financeiro maior que o suportável.

É certo que a aplicação dos referidos princípios não deve ocorrer de forma ilimitada, no entanto, a partir da análise da legislação aplicável ao imposto de renda, é possível verificar uma certa indeterminação semântica quanto à definição do seu fato gerador, o que, por sua vez, promove debate acadêmico, além de suscitar controvérsia no âmbito dos tribunais especializados em julgar matéria tributária, fato este materializado por decisões que afrontam diretamente os princípios norteadores da referida espécie tributária.

Frente às inúmeras discussões existentes sobre o imposto de renda, destaca-se o tema do presente trabalho: a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic aplicável nas restituições de indébito.

Esta matéria foi objeto de grande debate nos tribunais federais ao longo dos últimos anos, tornando-se, inclusive, tema de repercussão geral em julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) nos autos do Recurso Extraordinário 1.063.187/SC.

Embora a Suprema Corte já tenha se posicionado recentemente sobre a questão, pacificando o entendimento aplicável e decidindo favoravelmente ao contribuinte, o presente trabalho tem por finalidade explorar os diversos argumentos e fatos que permeiam esta discussão, sendo eles: (i) o conceito de disponibilidade econômica; (ii) a determinação objetiva do fato gerador do imposto de renda; (iii) compreensão da apuração do IRPJ e da CSLL; (iv) a análise da natureza das taxas de juros e, por fim, (v) exposição dos entendimentos jurisprudenciais de cada tribunal acerca do assunto.

Com relação à disponibilidade econômica, serão apresentados os argumentos existentes nas discussões doutrinárias sobre o conceito de renda, de modo a verificar o efetivo fato gerador sob o qual incide o IRPJ e CSLL, sendo ele a mera disponibilidade jurídica de proventos pelo contribuinte ou a efetiva existência de renda percebida como fruto do trabalho ou capital do mesmo.

Para tanto, será analisado o racional existente nas apurações de IR e CS, de modo a compreender o real tratamento dado às despesas e receitas nos Livros de Apuração, materializados pelo “Lalur” e pelo “Lacs”.

Posteriormente, serão apresentados os elementos econômicos que compõem as taxas de juros, visando distanciar o conceito de renda dos valores relativos a indenizações por correção monetária. Dessa forma, por meio da análise técnica destes instrumentos financeiros, será possível realizar uma distinção do conceito jurídico que os abarca de forma homogênea e arrazoada.

Por fim, serão apresentados os entendimentos existentes nos tribunais a respeito do tema, com o intuito de analisar os argumentos trazidos pelos magistrados no âmbito dos julgamentos favoráveis e desfavoráveis aos contribuintes, estabelecendo uma validação dos raciais expostos para, ao final, corroborar o entendimento favorável ao contribuinte acerca da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores relativos à taxa Selic incidentes nos indébitos tributários.

## CAPÍTULO I – DA DISPONIBILIDADE FINANCEIRA, ECONÔMICA E JURÍDICA

A definição de “disponibilidade financeira da renda”, a base de cálculo para o imposto sobre renda, já foi objeto de diversos estudos, nos quais os autores apresentaram diferentes conclusões a respeito do conteúdo encerrado na expressão. Pretende-se, com este artigo, sistematizar as diferentes opiniões elaboradas pela doutrina e alinhar o conceito com o fenômeno econômico, isto é, enfatizando o seu sentido sob o ponto de vista da economia.

Há que se lembrar que o Código Tributário Nacional teve como fonte de sua concepção o primado pela essência econômica como forma de interpretação dos fatos jurídicos. Assim, a renda pode ser entendida como o acréscimo de poder econômico de um indivíduo, mensurada em um espaço de tempo.

### 1.1 – DO CONCEITO DE RENDA

Dentre as espécies de impostos existentes em nosso ordenamento jurídico, o imposto sobre a renda, notadamente, ocupa uma posição de grande destaque, cujos fundamentos são facilmente reconhecidos por aqueles que, inclusive, não possuem conhecimento na seara jurídica.

Tal fato pode ser justificado, ainda que, parcialmente, a partir de uma perspectiva histórica, tendo em vista que os primórdios da relação tributária – constituída entre o Estado (sujeito ativo) e os contribuintes (sujeito passivo) – se deu por meio da tributação da renda destes últimos. Portanto, não há dúvidas que o imposto de renda se sobressai no imaginário coletivo como elemento central ao tratarmos de matéria tributária fora do viés acadêmico.

Em que pese o caráter objetivo do imposto de renda, trazendo consigo uma ideia de suposta simplicidade para aqueles que não trabalham na seara tributária, nota-se, através de um exame mais profundo, a existência de uma celeuma no debate acadêmico, o qual recai sobre a conceituação da renda e de sua disponibilidade.

*A priori*, o conceito de tributar renda advém dos economistas: sendo a forma de retirar recursos da sociedade com o menor dano possível para ela.

Considerando a desigualdade sócio-econômica inerente a países capitalistas, há as pessoas “miseráveis” – que, com dificuldade, geram a renda suficiente para sua subsistência – e os que contam abundância de recursos, e meios de adquiri-los, não só suficiente para sua subsistência, mas com um superávit para usufruir da forma que desejar. Este superávit de renda faz com que o indivíduo seja desestimulado a continuar explorando seus meios a todo seu potencial e capacidade – que ele se acomode a seu bem-estar.

Portanto, advindo deste conceito econômico, é mais eficiente tributar uma pessoa satisfeita; porque esta pessoa satisfeita, se tributar, ela conseguirá recuperar e gerar a mais para alcançar o estado de satisfação, enquanto uma pessoa insatisfeita é inútil tributar. Fica claro, portanto, que devemos tributar quem tem a “capacidade tributiva” – sendo este o ponto de encontro entre economistas e juristas.

Visto que é impossível medir o nível de satisfação de cada um, é necessário que se busque um índice (“proxy”) – para tanto, conclui-se que o consumo é o sinal de bem-estar. Este conceito de consumo não se resume ao ato de consumir, mas saber que pode consumir – esta possibilidade de consumir sendo seu patrimônio.

O “proxy” para presunção desta capacidade contributiva resta, portanto, na disponibilidade financeira - que pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa. Este índice, para fins de cálculo de imposto sobre a renda, corresponde ao lucro contábil da empresa apurado dentro de um determinado período de tempo, sendo este o resultado líquido das despesas descontadas das receitas.

Ainda que não participando da definição estrutural do fato gerador do imposto de renda, esta disponibilidade monetária deve ser avaliada sob um prisma subordinado ao aspecto jurídico da renda, sendo este a “aquisição da disponibilidade jurídica ou financeira da renda”.

Vejam, portanto, o referencial normativo sobre o tema e o destrinchamento deste conceito com o entendimento doutrinário de cada um de seus termos.

A Constituição Federal, nos termos do artigo 153, inciso III<sup>1</sup>, conferiu à União a competência tributária do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, não determinando, no entanto, uma definição acerca do conceito de renda.

Nesse sentido, coube à legislação complementar estabelecer a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, conforme estabelece o artigo 146, inciso III, alínea a<sup>2</sup>, da nossa Carta Magna.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, em seu artigo 43, incisos I e II, estabeleceu uma definição abrangente sobre renda, não adotando integralmente nenhuma das teorias expostas acima, sendo elas: (i) a renda-produto e (ii) a renda acréscimo patrimonial, conforme se observa:

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

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

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

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

Ainda que grande parte da doutrina compreenda que o legislador brasileiro tenha estabelecido o conceito de renda como acréscimo patrimonial por meio da leitura do inciso II, nota-se, na verdade, que as duas teorias estão presentes em cada um dos incisos do referido dispositivo, sendo o inciso I relativo à teoria da renda-produto, enquanto o inciso II esteja ligado à teoria da renda-acréscimo patrimonial.

<sup>1</sup>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III – renda e proventos de qualquer natureza;

<sup>2</sup> Art. 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;

O fenômeno da renda-produto tem como base a concepção de renda como fruto periódico de uma fonte permanente, ou seja, a renda consiste em todos os ingressos percebidos pelo contribuinte, superiores aos custos despendidos a sua percepção. Já a segunda teoria, parte da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos, podendo ser considerada como renda a diferença positiva entre os períodos analisados.

As teorias sobre a renda são bem ilustradas por Schoueri, que, sobre o conceito de renda-produto, utiliza de uma analogia à árvore e seu fruto:

*De acordo com a teoria da renda-produto, ou teoria da fonte, considera-se a renda o fruto periódico de uma fonte permanente. Figurativamente, diz-se que a renda seria o fruto que se obtém, sem que pereça a árvore de onde ele provém. A "árvore" seria o capital e o "fruto", sua renda. Só caberia falar em renda no momento em que o fruto se destaca da árvore (realização).<sup>3</sup>*

Por outro lado, Schoueri facilita a compreensão da renda-produto pela comparação entre a situação patrimonial entre dois momentos distintos que busque a apuração da evolução patrimonial dentro deste intervalo, uma vez que, ainda que tenha ocorrido o recolhimento do fruto neste período, sem o incremento patrimonial de fonte externa, não há que se falar em incidência do imposto de renda:

*Já a teoria da renda-acrécimo patrimonial adota o conceito de renda a partir da comparação da situação patrimonial em dois momentos distintos. Pressupõe, assim, um intervalo, consistindo a renda na diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período. Neste grupo desenvolveu-se o sistema SHS (Schanz-Haig-Simons), modelo amplo de determinação da renda e da capacidade contributiva, pelo qual a renda corresponderia ao acréscimo líquido de riqueza, adicionado da renda imputada e dos gastos com consumo em um determinado período.<sup>3</sup>*

Os conceitos de renda-produto e renda-acrécimo, como teorias econômicas sobre a renda, são falhas, uma vez que não são exaustivas.

A limitação destas teorias se dá quando analisadas isoladamente, por exemplo, em caso de ganhos eventuais e de ganho de capital. Por inexistir uma “árvore” em caso de ganhos eventuais, ganhos futuros e oportunos, não seria possível enquadrar em renda-produto.

---

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *O Mito Do Lucro Real Na Passagem Da Disponibilidade Jurídica Para a Disponibilidade Econômica*. São Paulo: USP, 2010.



Ademais, quando em caso de ganho de capital, possibilita que o contribuinte burle a regra de renda-acrécimo, uma vez que poderia gastar, durante o período auferido, todo este adicional de capital para que o patrimônio retornasse à estado idêntico ao do início deste intervalo.

## **1.2 – A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA FRENTE A DISPONIBILIDADE JURÍDICA**

Independente da natureza da renda, sendo ela renda-produto ou renda-acrécimo patrimonial, o caput do artigo 43 do CTN<sup>4</sup> é claro ao delimitar que esta deve advir de uma “aquisição de disponibilidade”.

Sobre a finalidade do emprego do termo “aquisição”, o artigo busca limitar que a incidência do imposto sobre a renda seja sobre a aquisição externa de rendimentos e proventos, e não uma valorização interna do próprio patrimônio. Logo, a valorização de imóvel de uma empresa, advinda de atualização facultativa, não deve ser tributável pelo imposto sobre a renda.

Já a “disponibilidade” não se confunde com receita, ou toda entrada de capital, mas advém do conceito de lucro. Uma empresa que vende um produto não lucra sobre todo o dinheiro que recebe pela venda, mas deve descontar todos os custos para a aquisição deste recurso.

A disponibilidade para o contribuinte seria justamente sua capacidade contributiva, pois, este excedente, que poderia ser utilizado para seu bem-estar, para investimentos não-essenciais ou que geram um acréscimo patrimonial, serviria, também, para pagar imposto - sendo o lucro da operação geradora da renda, este que seria acrescido ao patrimônio da empresa, o fato gerador do imposto de renda.

Conclui-se, portanto, que a disponibilidade implica a renda estar livre e desimpedida, garantido o direito de usar, gozar e dispor.

---

<sup>4</sup> Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

A titularidade desta renda, que gera a capacidade e onerosidade contributiva, está entrelaçada ao possuidor dos meios para sua produção, conforme definição solidificada no artigo 45 do CTN:

*Art. 45 - Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o CTN, art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

*Parágrafo único - A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.*

Advindo destas normas sobre a renda e disponibilidade, restou incerto e controverso a diferença entre as espécies e momentos da disponibilidade: a disponibilidade jurídica e a disponibilidade econômica.

Pela leitura isolada dos normativos, há uma divergência, ainda que sutil, que a disponibilidade jurídica estaria entrelaçada ao direito da renda advinda pela simples propriedade, independente de uma transação, enquanto a disponibilidade econômica estaria inclinada à posse da renda, na efetiva remuneração pela operação geradora.

A controvérsia ocorre e se faz relevante para o conceito de imposto sobre esta renda quando contextualiza ao fato gerador para o IRPJ e CSLL que seria este aumento patrimonial - este sendo a pessoa jurídica por seu extenso, englobando todos os direitos e deveres atribuídos a esta renda que gerou este aumento em sua universalidade. O aumento patrimonial advém não só da troca direta no mesmo espaço-tempo, mas sim de do direito a receber dinheiro - liquidado neste momento presente ou direito futuro.

É possível concluir, portanto, que a mera existência de riqueza não é suficiente para que seja tributado, mas que esta renda seja adquirida e que haja disponibilidade sobre a mesma.

Ainda que o patrimônio da empresa aumente, hoje, devido a um crédito ou um direito a receber uma quantia futura adquirida, esta pessoa jurídica não detém a disponibilidade para usufruir desta renda que já reflete em seu patrimônio por ser um direito dela. Portanto, não é

sensível, através de uma ótica estritamente de disponibilidade econômica, que a empresa seja tributada hoje por um dinheiro que receberá amanhã.

Assim sendo, a disponibilidade econômica seria, portanto, a efetiva incorporação das rendas ou proventos, fruto do capital ou trabalho, ao patrimônio do contribuinte - por exemplo, o locador quando recebe o aluguel do locatário. No entanto, é possível, ainda assim, ter a disponibilidade jurídica sobre a renda - que, ainda que não tenha efetivamente recebido a renda, se já se implementaram todos os requisitos jurídicos para que a empresa receba, e ela já pode ser tributada:

*[...] o legislador complementar, ao dispor que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma disponibilidade, entendeu que, enquanto inexistir esta, não há, ainda, uma manifestação de capacidade contributiva. Deste modo, a renda estará disponível a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer para pagar o seu imposto. Em outras palavras, há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprover, inclusive para pagar os impostos.<sup>5</sup>*

Há, portanto, uma discussão acerca da interdependência, ou não, da disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, e o momento do fato gerador para a tributação da renda. Para explicar esta dicotomia e relação entre conceitos, os doutrinadores dividem-se em duas vertentes: Unitária e Dicotômica.

### **1.2.1 – CORRENTE UNITÁRIA**

Para esta vertente da doutrina, não há diferença entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica - a disponibilidade econômica funde-se no conceito, e é parte da disponibilidade jurídica.

Abe defende que o legislador complementar teve a intenção de determinar o fato gerador para tributação como sendo a disponibilidade de riqueza nova, o acréscimo patrimonial, que, por sua vez, não se dá por bens, e sim por direitos:

*(...) a distinção entre disponibilidade econômica ou jurídica poderia ser retirada do fato gerador do imposto sobre a renda, sem o prejuízo de sua inteligência, tendo em*

---

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *O Mito Do Lucro Real Na Passagem Da Disponibilidade Jurídica Para a Disponibilidade Econômica*. São Paulo: USP, 2010.

*vista, principalmente, que a intenção era a aquisição de disponibilidade de riqueza nova. Além disso, uma vez que o patrimônio é composto por elementos representativos de direitos reais e direitos pessoais, mas não de bens, objetos do direito, o acréscimo a que o CTN se refere é de direitos somente. Nessa linha de argumentação, seria difícil de aceitar uma disponibilidade econômica de acréscimo de direitos.*<sup>6</sup>

Nesta linha de pensamento, como ratificado por Fernando Zilveti, a disponibilidade econômica seria um termo inútil, visto que a disponibilidade somente seria alcançada juridicamente pela aquisição de direitos destacados do patrimônio original<sup>7</sup>.

Outro argumento, por Guimarães, defende que os conceitos são do mesmo gênero, tendo as mesmas consequências. Na medida em que há a perda de disponibilidade jurídica, troca de titularidade da renda, resta a renda indisponível juridicamente ao proprietário original e havendo disponibilidade econômica ao beneficiário - sendo, portanto, um evento em comum que relaciona credor e devedor.<sup>8</sup>

Ives Martins, por sua vez, complementa o entendimento anterior que as diferentes disponibilidades seriam aspectos do mesmo fenômeno, sendo a disponibilidade econômica o acréscimo material de bens e valores e a disponibilidade jurídica seria o direito a bens que estão, temporariamente, indisponíveis, sem a posse.<sup>9</sup> Esta conclusão corrobora a reflexão do Luciano Amaro, que todo este dilema entre disponibilidade jurídica e econômica é apenas uma discussão terminológica e o interesse resta na definição de em que momento a tributação deve ocorrer: quando esta renda é liquidada ou quando produzida e de direito, mas não entregue.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> ABE, Cesar Henrique Shogi. *Disponibilidade econômica da renda*. Revista Direito Tributário Atual, n. 21, p. 191-210, 2007. ABE, Cesar Henrique Shogi. *Disponibilidade econômica da renda*. Revista Direito Tributário Atual, n. 21, p. 191-210, 2007.

<sup>7</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

<sup>8</sup> GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Apud. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986.

<sup>9</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986.

<sup>10</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Imposto de Renda: Regime Jurídico*. Apud. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

### 1.2.2 – CORRENTE DICOTÔMICA

Segundo o racional da corrente dicotômica, na medida em que o CTN faz a diferenciação entre os dois tipos de disponibilidade, há razão específica para isto e buscam explicá-la.

Segundo esta doutrina, conforme ratificado por José Bulhões<sup>11</sup> e sintetizado por Cesar Abe que:

*[...] parte-se do conceito de que a disponibilidade econômica significa o poder de dispor de forma efetiva e atual, por quem tem a posse direta da renda, entendida tanto em relação aos meios monetários quanto aos bens econômicos ou à utilização de serviços. Por outro lado, a disponibilidade jurídica seria presumida pela lei, decorrendo de uma aquisição virtual e não efetiva do poder de dispor da renda.*<sup>12</sup>

Esta diferenciação traz consigo o contraste entre posse e propriedade. A disponibilidade jurídica seria, portanto, a propriedade, o poder e o direito de adquirir a posse de um crédito líquido e certo, enquanto a disponibilidade econômica seria quando esta renda seja efetivamente disponibilizada pelo cedente, podendo o adquirente gozar e dispor desta renda.

No entanto, para fins de fato gerador desta disponibilidade jurídica, é necessário fixar o momento desta propriedade da renda. Este gatilho deve ser o momento em que o adquirente da renda já possa usufruir de seu direito de posse, que dependa, somente, de sua vontade para exercer.<sup>13</sup> Uma vez que, só a partir deste tempo previamente definido entre as partes ou devido algum gatilho comercial, o adquirente terá a disponibilidade de fato do rendimento.

Para melhor exemplificar um cenário onde possa haver a disponibilidade jurídica sem a econômica, aprofundando o caso hipotético de um locador que tem imóvel livre para alugar, quando este desocupa o imóvel, ele resta sem a indisponibilidade econômica ou jurídica para

---

<sup>11</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda-Lucro da pessoa jurídica-Compensação de prejuízo*. Revista de Direito Administrativo, v. 207, p. 379-404, 1997.

<sup>12</sup> ABE, Cesar Henrique Shogi. *Disponibilidade econômica da renda*. Revista Direito Tributário Atual, n. 21, p. 191-210, 2007.

<sup>13</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. *A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda*. Apud. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imposto de Renda. Conceitos, Princípios e Comentários*. São Paulo: Atlas, 1996.

geração de renda, logo, não executando o fato gerador para cobrança, não há de se falar em imposto sobre a renda. No entanto, diferente da conclusão lógica pelo valor de face da situação, quando o locador empresta este seu imóvel, em uma relação de comodato, de forma gratuita, ainda que não esteja auferindo disponibilidade econômica sobre o bem, ele tem a disponibilidade jurídica de cobrar aluguel e escolhe não fazer - incorrendo ao fato gerador do imposto de renda, devido a esta relação jurídica de comodato entre as partes.

Uma vez que tanto o detentor da propriedade, conforme leitura do art. 45 do CTN<sup>14</sup>, e da posse podem ser tributados, a renda derivada de posse ilícita também se torna passível de ser tributada - desqualificando a necessidade de obtenção de direito de propriedade, mas a simples posse sendo suficiente.

Para o legislador complementar, a “disponibilidade econômica” da renda representa, portanto, um sentido restritivo, em que esta independe de título jurídico, mas somente da possibilidade de usar e fruir de rendimentos, independente da fonte. Na medida em que estes proventos estão disponíveis a acréscimo patrimonial e usufruto pelo contribuinte.

---

<sup>14</sup> Art. 45 - Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o CTN, art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

*Parágrafo único - A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.*

## CAPÍTULO II – A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

O presente capítulo tem como objetivo a apresentação do panorama histórico da tributação da renda no Brasil, seguida da análise das particularidades técnicas próprias dos tributos incidentes sobre a renda, sendo eles: o Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (“CSLL”).

Sendo assim, a partir de uma melhor compreensão dos fundamentos técnicos e do racional que cerca a apuração dos referidos tributos, será possível verificar o correto tratamento fiscal dado às receitas advindas exclusivamente da atualização dos créditos tributários pela Selic.

### 2.1 – PANORAMA HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL

A primeira aparição da figura do imposto de renda no ordenamento jurídico brasileiro se deu no período da monarquia, especificamente durante o segundo reinado, por meio da Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843, a qual impôs para os exercícios dos anos de 1843/1844 e 1844/1845 o pagamento de um imposto progressivo sobre os valores advindos dos cofres públicos, conforme disposto em seu artigo 23<sup>15</sup>:

*Art. 23: Fica creada a seguinte contribuição extraordinária durante o anno desta lei.*

*§ 1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Geraes, por qualquer título que seja, ficão sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte :*

*De 500\$000 a 1:000\$000 2 por cento*

*De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento*

*De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento*

*De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento*

*De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento*

*De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento*

*De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento*

*De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento*

*De 8:000\$000 para cima 10 por cento.*

*§ 2º. Ficão exceptuados da regra estabelecida no paragrapho antecedente os vencimentos das praças de pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha.*

---

<sup>15</sup> 80 anos de Imposto de Renda no Brasil. Receita Federal do Brasil, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/80anosir/Textos/1922/1.htm?InFrame=Out>> Acesso em: 26 de novembro de 2022.

*§ 3º. Na palavra vencimentos se compreendem quaesquer emolumentos que se perceberem nas Secretarias, ou Estações Publicas.*

*§ 4º. O Governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.*

As décadas subsequentes ao surgimento da referida norma foram marcadas por discussões acerca da criação definitiva de um imposto exclusivo sobre a renda, inclusive sendo apresentados projetos de lei, os quais, no entanto, foram rejeitados sob o fundamento de que o país ainda não estava preparado para um imposto complexo e que a logística de fiscalização e cobrança poderia impor à máquina pública gastos maiores do que a sua própria arrecadação.

Somente em 1922, por meio da Lei nº 4.625, em seu artigo 31, o imposto sobre a renda foi oficialmente instituído no Brasil:

*Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem.*

Dessa forma, foi inaugurada a figura do imposto de renda no ordenamento jurídico brasileiro, o qual, ao longo de décadas, passou por inúmeras reformas até chegarmos no modelo atual de tributação da renda, marcado pela incidência de dois tributos diferentes sobre o lucro, sendo eles: o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), os quais serão analisados de forma individualizada a seguir.

## **2.2 – IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (“IRPJ”) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (“CSLL”)**

A tributação sobre o lucro no Brasil possui uma dinâmica distinta da verificada nos demais países, sendo ela marcada pela incidência de dois tributos sobre a renda: o IRPJ e a CSLL.

A existência de dois tributos sobre o mesmo fato gerador se dá por razões orçamentárias, sendo a arrecadação da contribuição social destinada à promoção da seguridade social pela União, enquanto o imposto de renda pode ser destinado, ainda que parcialmente, aos demais entes federativos, sendo eles: os estados e municípios.



O IRPJ, disciplinado pelas leis nº 9.249/95, nº 9.430/96, nº 9.532/97 e nº 9.779/99, entre outras regulamentações, e a CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/98, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica, compreendida pelo artigo 43 do CTN, como: (i) renda, produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e (ii) proventos de qualquer natureza, sendo eles os acréscimos patrimoniais.

Destaca-se que, apesar dos pagamentos mensais ou trimestrais, o período temporal a que se refere tal fato gerador está compreendido entre o 1º janeiro, finalizando-se em 31 de dezembro.

A declaração anual dos referidos impostos se dá por meio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), com o prazo de entrega no último dia do mês de agosto do exercício subsequente ao período declarado, sendo obrigatória para todas as pessoas jurídicas, inclusive as imunes e isentas, exceto as optantes pelo Simples Nacional, os órgãos públicos, as autarquias, as fundações públicas e as pessoas jurídicas consideradas inativas.

No mais, as pessoas jurídicas tributadas devem apresentar mensalmente a Declaração de Débitos e Créditos Federais (“DCTF”), informando os valores devidos dos tributos federais, inclusive o IRPJ e CSLL, e os seus pagamentos. O seu prazo de entrega se dá até o décimo quinto dia útil do mês subsequente ao período declarado.

Os referidos tributos possuem três formas de tributação distintas, sendo elas: o Lucro Presumido, o Lucro Real e o Lucro Arbitrado. O Lucro Presumido trata-se de uma forma simplificada de tributação do IRPJ e da CSLL, na qual enquadram-se todas as pessoas jurídicas que possuam receita bruta total anual inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), conforme disciplina o art. 13 da Lei nº 9.718/98, com redação dada pela Lei nº 12.814/13:

*Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)*

A base de cálculo do Lucro Presumido é obtida por meio da aplicação de percentual específico sobre cada espécie de receita da empresa sobre a qual recai a alíquota básica de 15%, mais adicional de 10%, referente ao IR e 9% referente à CS.

Com relação ao Lucro Real - reconhecida como a forma de tributação mais comum entre as empresas de maior receita no país - a sua apuração possui um racional mais complexo, tendo em vista que o lucro tributável não deve incidir somente sobre o resultado contábil de uma empresa, em razão dos entendimentos contidos na legislação fiscal quanto à tributação ou não de determinadas receitas e, por consequência, a dedutibilidade de despesas, racional este que será demonstrado a seguir.

A apuração do IRPJ e da CSLL parte, inicialmente, do resultado apurado pela empresa em sua Demonstração do Resultado do Exercício (“DRE”), este resultado contábil trata-se do confronto entre despesas - lançadas a débito no resultado - e receitas - lançadas a crédito - os quais, por sua vez, formam o resultado operacional de uma empresa, podendo registrar lucro ou prejuízo.

A partir da aplicação dessa dinâmica contábil, tem-se o Lucro Antes dos Impostos, também conhecido como “LAIR”, o qual consiste no resultado operacional da empresa subtraído dos valores incorridos para o pagamento de IR e CS.

Nesse sentido, o LAIR serve como ponto de partida para a apuração do IR e da CS, a qual é composta pela escrituração contábil do Livro de Apuração do Lucro Real (“Lalur”) e do Livro de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (“Lacs”). Em suma, estas duas figuras tratam-se de livros de natureza fiscal, nas quais são realizados os ajustes extracontábeis em atendimento às determinações da legislação fiscal.

Tais ajustes consistem em adições e exclusões ao resultado operacional da empresa antes das despesas incorridas de IR e CS. As adições podem consistir tanto em despesas incorridas pela empresa em sua contabilidade e não aceitas pelo fisco, assim como receitas exigidas pelo fisco. Já as exclusões abarcam as receitas contabilizadas na DRE e não exigidas pelo fisco, assim como as despesas aceitas pelo fisco e não contabilizadas em seu resultado.

Ou seja, existem diversas despesas registradas pelas sociedades em sua DRE - as quais têm como efeito contábil a diminuição do lucro tributável - que não são consideradas dedutíveis. Um exemplo de uma despesa não dedutível para fins de IR e CS são as despesas com brindes, as quais atenuam o resultado contábil da empresa e não possuem ligação direta com a atividade operacional da sociedade.

Já com relação às receitas, verifica-se que existem rendimentos não exigidos pelo fisco, os quais aumentam o resultado contábil da sociedade de forma indevida e, portanto, devem ser excluídos no seu Lalur e Lacs.

Com relação ao tema do presente trabalho, é possível verificar que o efetivo recebimento dos montantes relativos aos indêbitos tributários consistem em lançamentos contábeis a crédito no resultado da empresa, assim como os valores referentes à taxa selic. Dessa maneira, verifica-se que os valores relativos às correções monetárias aumentam indevidamente o lucro tributável da empresa, devendo, portanto, serem ajustados no seu Lair e Lacs.

Portanto, a partir do julgamento do tema 962 pelo Supremo Tribunal Federal, restou consignado que os valores relativos à taxa Selic não deverão integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Dessa maneira, o tratamento fiscal correto a ser adotado para tais valores deverá ser realizado por meio de exclusão dos mesmos nos livros de apuração pelos contribuintes, isentando, assim, a incidência dos referidos tributos sobre os montantes considerados não tributáveis.

### CAPÍTULO III – JUROS

O presente capítulo abordará os fenômenos da inflação e juros. Através destes conceitos econômicos, será possível entender a natureza da correção na restituição de indébito.

Ultrapassados os entendimentos do que é a renda e dos principais tributos a serem debitados - IRPJ e CSLL -, é necessário entender como ocorre a atualização de valores indevidamente debitados. Devido à complexidade das informações financeiras e à densidade de empresas a fiscalizar e taxar, oportuna o Fisco e o contribuinte ao erro.

Erros ocorrem, mas, definitivamente, não deve ser o contribuinte a arcar pelo prejuízo. Empresas dependem de capital para financiamento de suas operações, e contam com um constante e ininterrupto fluxo de caixa. A ausência de capital em um determinado momento faz com que seja forçada a tomar decisões para superar este obstáculo, provavelmente tendo, inclusive, lucros cessantes devido a esta adequação.

O objetivo deste capítulo é de comprovar que a correção do indébito é, e deve permanecer sendo, de natureza indenizatória. O contribuinte, quando desprovido de capital justo seu, não está sendo remunerado enquanto este crédito não está à sua disposição e sendo corrigido, mas tendo prejuízo por não contar com este capital para seu usufruto, fazendo jus a indenização isenta de taxas destinadas a seu lucro.

#### **3.1 – O DINHEIRO NO TEMPO**

O conceito do “valor do dinheiro no tempo” é o mais importante de finanças e necessário para que se entenda a função e conceito dos juros.

Ainda que o valor nominal do dinheiro permaneça o mesmo com o tempo, desde que a moeda não mude, o potencial e o interesse por este dinheiro nominal muda com o passar do tempo. Esta mudança de valor do mesmo dinheiro se dá por dois elementos específicos, mas ao mesmo tempo distintos: inflação e juros.

Inflação é um termo econômico que serve para descrever um aumento generalizado e persistente ao longo do tempo nos preços. Visto que este aumento ocorre de diversas formas e em momentos distintos – devido a fatores diferentes afetando ciclos consumistas distintos –, para quantificar este aumento de preço, utiliza-se de referência o aumento da cesta de coisas que são necessárias para a sobrevivência humana, que englobam o gasto em lazer, alimentação, habitação, transporte, saúde e segurança.

Quando há o aumento generalizado, de forma persistente, dos preços destes produtos ou serviços relacionados a essa essencialidade, ocorre o fenômeno da inflação. Por outro lado, se, de um ponto a outro do tempo, estes preços diminuem, ocorre o fenômeno da deflação – incomum não só no Brasil, mas no mundo.

Conforme sintetizado por Ana Claudia Gutierrez, a partir de sua interpretação de Marcelo Abreu<sup>16</sup>, este fenômeno do aumento de preços generalizado deriva de diferentes fatores:

*A inflação é usualmente reconhecida sob três formas principais. Inflação de demanda: ocorre quando há excesso de demanda, consumo, para bens e serviços em relação à oferta. Neste caso, a origem da inflação está diretamente relacionada ao comportamento do consumidor. Inflação de custo: ocorre quando há um aumento dos custos de produção - aumento de preço de matéria-prima, aumento dos salários – sem, conseqüentemente, aumento da produtividade da empresa. Neste caso, a origem da inflação está diretamente relacionada à empresa. Existe, ainda, a chamada inflação psicológica, que tem origem no comportamento dos empresários (ofertantes) e no comportamento dos consumidores (demandantes). Os empresários, para se proteger de uma possível inflação futura, alteram os preços no presente, e os consumidores, prevendo novas altas, consomem além das atuais necessidades. Consomem para estocar, gerando, assim, o desequilíbrio da oferta e da procura.*<sup>17</sup>

A inflação não apenas é o produto destas distintas formas e fenômenos socioeconômicos, mas da cumulatividade destes:

*Depois desta revisão detalhada dos conceitos de inflação pode-se, portanto, defini-la como sendo o incremento sostenido de preços independentemente de sua origem, isto é, para que exista inflação deverá existir esta pré-condição,*

---

<sup>16</sup> ABREU, Marcelo Paiva. *Inflação, Estagnação e Ruptura: 1961-1964*. 1990. Apud. ABREU, Marcelo de Paiva. *A Ordem do Progresso: cem anos de política econômica republicana*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1989.

<sup>17</sup> GUTIERRES, Ana Claudia. *O que é Inflação?* Revista Eletrônica de Administração, ed. 6, 2004. Disponível em:

<[http://faef.revista.inf.br/imagens\\_arquivos/arquivos\\_destaque/TXdwuGboDpj8Fv0\\_2013-4-24-14-47-43.pdf](http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/TXdwuGboDpj8Fv0_2013-4-24-14-47-43.pdf)>.  
Acesso em: 27 out. 2022.

*necessariamente. Neste sentido, não será pertinente afirmar que a origem da inflação se deve a um excesso de demanda ou a uma pressão dos custos ou, finalmente, às expectativas adaptadas, mas sim a uma combinação de todas elas, em uma espécie de »MIX» e seu controle dependerá da harmonização das políticas monetária e fiscal de médio e longo prazo.<sup>18</sup>*

Na prática, o fenômeno da inflação significa que uma nota de R\$ 100, depois de um certo tempo, continua tendo a mesma nota e valor nominal – mesmo valor, conceitualmente – mas tem seu poder de compra menor do que tinha no passado. Se um produto valia R\$ 100 reais no passado, em um tempo considerável depois – visto que o fenômeno é lento, ocorre de forma gradativa e não, necessariamente, tem seu reajuste instantâneo – este produto estará cotado, para fins exemplificativos, considerando uma inflação de 10% em um período X de tempo, a R\$ 110; portanto, a mesma nota de R\$ 100 não será mais capaz de comprar o mesmo produto que poderia no passado.

O dinheiro não só sofre diminuição de valor e poder de compra devido à inflação, mas, também, pelos juros.

Para compreender este outro fenômeno, é mais fácil utilizar um exemplo prático. Caso, hoje, um indivíduo possua R\$ 100 e estaria disposto a poupar este dinheiro e não gastá-lo, e um amigo descobre esta disponibilidade e pede emprestado para fazer algum tipo de investimento ou para um custo urgente sensível ao tempo, o detentor da renda, por boa vontade e querendo ajudar este amigo, aceita emprestá-lo este dinheiro. No entanto, para que esta troca faça sentido não só para ele, mas para o detentor também, solicita que ele retorne este dinheiro corrigido.

Esta remuneração faz sentido para ambas as partes. Primeiro, ele não tem este dinheiro que precisa neste exato momento para fazer algo necessário, então o detentor da renda estaria fazendo um favor a ele ao ajudá-lo em um momento de necessidade. E, na perspectiva de quem emprestou, o mesmo estaria deixando de economizar o dinheiro, possivelmente investindo-o de outra forma, e, ainda, correndo o risco que ele não seja devolvido, perdendo o montante principal e a remuneração do empréstimo.

---

<sup>18</sup> MORAN, C. A. A.; WITTE, G. A. *Conceitualização da Inflação e uma Análise dos Planos Econômicos Brasileiros de 1970-1990*. Revista Teoria e Evidência Econômica, v. 1, n. 1, 1993.

Aproveitando, ainda, o caso concreto, se este amigo propõe que ele se aproprie dos R\$ 100 hoje e devolva, daqui um ano, R\$ 110, este seria um bom negócio? A resposta certa seria: depende.

Aplicando o primeiro conceito de inflação já introduzido, primeiro é necessário saber a taxa de inflação para este período. Considerando que a inflação subiu 10% neste ano, ao menos o credor não teria perdido valor neste tempo e ele teria devolvido o mesmo poder de compra que possuía antes de emprestá-lo.

No entanto, ainda assim, a transação não teria sido vantajosa para o credor. Isto ocorre, pois, hoje deixaria de ter R\$ 100 para que pudesse emprestar para este amigo, atrasando a sua situação de consumo, enquanto o devedor o adiantou a dele - não havendo justiça, visto que ele quem estava em situação de insuficiência.

Devido a essa indisponibilidade momentânea do seu dinheiro, cria-se a necessidade que seja remunerado por esta ação. Logo, além da correção monetária indexada na inflação, devem ser aplicados juros.

O conceito de juros comunica-se, também, com o custo de oportunidade. Isto, pois, tendo este dinheiro de início, o credor poderia não só ter utilizado para o seu consumo, mas investido em qualquer das alternativas de investimento do mercado.

Juros podem ter tanto a natureza remuneratória, quanto a indenizatória. Juros remuneratórios, seriam, como ilustrado no caso trabalhado, a remuneração do credor pela concessão do capital - para compensar o risco de exposição do seu capital, seu custo de oportunidade e atraso na situação de consumo. Os juros indenizatórios, por sua vez, buscam indenizar o credor em caso de inadimplemento do devedor - também conhecido como “juros de mora” - sendo comum, para estes casos, em tribunais brasileiros, a cobrança cumulativa de correção monetária, juros remuneratórios, juros moratórios e multa.

Conclui-se, portanto, que no caso hipotético utilizado, o justo a pedir para o amigo, pela concessão dos R\$ 100 para seu usufruto, que ele retorne, depois de 1 ano, R\$ 100, somado à inflação do período (10%), e, sobre este valor corrigido, arbitrar uma taxa para a sua

remuneração. Desta forma, fica claro que juros e inflação são fenômenos distintos que afetam o valor do dinheiro, e estes não se confundem - a inflação é um índice para correção monetária, para preservar o poder de compra em face do fenômeno inflacionário e inexistindo riqueza nova, e os juros com sua natureza remuneratória ou indenizatória pela concessão do crédito.

### **3.2 – TAXA SELIC**

A taxa Selic é uma ferramenta de controle, e passível de manipulação, da economia pelo Banco Central.

O Banco Central é uma autarquia vinculada ao Ministério da Economia - tendo, como uma de suas funções, (tentar) garantir a estabilidade da moeda Real. Para tanto, ele utiliza de suas políticas monetárias para controlar a liquidez do mercado - a quantidade de dinheiro em circulação.

Retomando o conceito de inflação: quanto mais dinheiro tiver em circulação, mais pessoas estarão dispostas a consumir a mesma quantidade de bens produzidos. Visto o aumento na oferta de dinheiro e a manutenção da quantidade de produtos, os preços destes produtos tendem a aumentar e a quantidade de dinheiro perder valor.

O Banco Central, por sua vez, busca trazer justamente este equilíbrio entre dinheiro em circulação e produtos no mercado. Um destes instrumentos de controle acaba sendo justamente a taxa Selic.

A taxa Selic é artificialmente introduzida e arbitrada pelo Comitê de Política Monetária (“Copom”). O Copom reúne-se, no mínimo, oito vezes ao ano, ou a cada quarenta e cinco dias, sendo possível ser convocado, pelo presidente do comitê, reuniões extraordinárias.

As reuniões do Copom acontecem sempre em dois dias - começando na terça-feira e terminando na quarta-feira. No primeiro dia, os oito membros de diretores de política econômica, e vertentes, se reúnem com o presidente do comitê - sendo este, o presidente do



Banco Central - para debater o cenário macroeconômico - não só do Brasil, quanto de seus parceiros comerciais. E, na quarta-feira, depois de todas as considerações feitas, eles se reúnem, novamente, para votar pela nova taxa Selic - se mantém, aumenta ou reduz.

A taxa Selic representa, em termos simples, o custo do dinheiro - o custo do crédito. “Custo do crédito” não significa dizer o custo para o consumidor adquirir um crédito comercial, este envolvendo outros fatores, mas a tendência da volatilidade deste, os juros de créditos, tanto para pessoa física, quanto para pessoa jurídica, movimentam-se em paralelo à taxa Selic, ainda que não sendo o mesmo valor nominal, devido ao crédito contabilizar, também, outros interesses.

A volatilidade da taxa Selic importa, especialmente, a créditos com garantia real - créditos concedidos em que o devedor garante o seu ressarcimento com um bem específico de sua titularidade. As taxas de juros de créditos de cartão, cheque especial, entre outros sem garantia - apenas do próprio aval do devedor - são pouco sensíveis à variação da taxa Selic, visto que são fixadas pelo interesse da instituição financeira credora.

Sendo assim, a taxa de juros dos créditos maiores e, portanto, que mais impactam e movem a economia - uma vez que estes, devido ao seu alto valor, costumam requerer garantia mais forte que somente a da pessoa física do devedor - são influenciadas pela Selic, dentro destes créditos, incluem: crédito para empresas e crédito imobiliário.

O poder do Copom de arbitrar a Selic é extremamente útil para controlar a inflação, mas que deve ser utilizado com responsabilidade, devido a alta taxa de juros ter seus efeitos adversos:

*Aumentar o juro é aumentar o preço do crédito e com isto afastar os seus usuários que, sem crédito, não podem comprar. Como a maior parte das vendas a consumidor é feita a crédito, aumentar o juro, portanto, significa diminuir o poder de compra da população. Diminuir a procura de bens. E assim, como a lei da oferta e da procura é inexorável, os preços tenderão a cair, ou pelo menos a não subir. Ocorre que também a atividade produtiva depende do crédito. As indústrias em geral operam com capitais de terceiros. Não só para a aquisição de máquinas e equipamento, mas também para a compra de matérias primas e outros insumos precisam do crédito. Com juro alto se retraem, reduzindo a produção. Isto quer dizer a diminuição da oferta de bens no mercado e, em face da lei da oferta e da procura os preços tendem a subir. Ou então, se o industrial resolver pagar o juro elevado para continuar produzindo, haverá aumento do custo de produção, o que*

*forçará a elevação dos preços, com a denominada inflação de custos. É certo que os efeitos de quaisquer medidas governamentais de intervenção na economia operam-se imediatamente nas vendas ao consumidor. Na atividade industrial eles se operam mais tarde. Mas se operam. E no caso do aumento do juro é evidente que o efeito imediato na redução da procura de bens, capaz de evitar o aumento de preços se faz seguir do efeito recessivo na atividade produtiva, com a consequente redução da oferta de bens, capaz de ensejar o aumento dos preços.*<sup>19</sup>

Segundo este racional, a elevação da taxa de juros é um remédio útil para o curto prazo, que, no médio e longo prazo, compensa e possivelmente anula o combate à inflação. Isto ocorre, pois, com juros baixos, há um maior incentivo à aquisição de empréstimo para consumo e atividade industrial - gerando valor e oferta de bens. Enquanto a taxa de juros alta, por sua vez, desacelera a economia - uma vez que encarece o acesso a dinheiro, aumentando os custos de produção, levando à necessidade, inclusive, de empresas terem que reduzir salários de e/ou demitindo funcionários.

Este conceito e contexto da taxa Selic é imperioso, pois, devido a seu mecanismo de resultado “imediato”, acaba sendo uma ferramenta política dos governos. Sendo imprescindível esta noção da natureza deste índice, para entender, também, o caráter da correção aplicável à restituição de indébitos de tributos federais.

Com efeito, a partir de 1996, a restituição de tributos federais restou indexada à Selic, nos termos do artigo 39 da Lei n. 9.250/95:

*Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n° 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n° 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.*

*[...] § 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do 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. (Vide Lei n° 9.532, de 1997)*

A interpretação deste dispositivo legal tem sido uníssona no sentido que a taxa Selic é o único índice aplicável a este tipo de restituição, conforme a seguinte jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, inclusive, prevaleceu em sede de recurso repetitivo:

---

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Inflação e juros*. 2003. Disponível em: <[https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/inflacao\\_juros.pdf](https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/inflacao_juros.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2022.

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. ART. 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.*

*[...] 4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.*

*(REsp 111175/SP, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 10/06/2009, DJe 01/07/2009)”*

Esta vinculação da taxa Selic com os juros de mora, é, também, defendida pela doutrina:

*[...] a indexação, que é a da Taxa Selic, aplica-se às seguintes situações: a) juros de mora não convencionados; b) juros de mora convencionados, mas sem definição de taxa; c) juros de mora determinados em lei.<sup>20</sup>*

Fica claro, portanto, que, apesar da sua natureza jurídica híbrida, a jurisprudência e doutrina são uníssonas no sentido que a SELIC é o único índice aplicável à correção de indébitos - abrangendo tanto a correção monetária, quanto os juros de mora.

Assim sendo, conforme conceituado anteriormente, os juros têm natureza tanto remuneratória, quanto indenizatória - sendo, os juros de mora, incidente em casos de atraso de pagamento de um crédito, cobrança para compensar um atraso.

Devido a esta natureza de conservação de valor e de indenização pela Selic, não há que se falar em acréscimo patrimonial, e, conseqüentemente, na incidência de IRPJ e a CSLL sobre esta atualização.

---

<sup>20</sup> NADER, Paulo. *Curso de Direito Civil: obrigações*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

## CAPÍTULO IV – ANÁLISE DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

O presente capítulo dedica-se à análise dos entendimentos firmados nas decisões dos diversos tribunais brasileiros responsáveis por julgar as controvérsias relativas aos tributos de competência da União, os quais encontram-se dispostos no artigo 153<sup>21</sup> da Constituição da República Federativa do Brasil (“CRFB”) de 1988, atinentes à incidência do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) sobre os valores percebidos pelo contribuinte a título de SELIC (juros de mora e correção monetária) sobre as repetições de indébito.

Dessa forma, será realizado um exame individualizado dos argumentos que fundamentam as decisões proferidas em cada um dos tribunais, sendo eles: os Tribunais Regionais Federais (“TRFs”), o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e o Supremo Tribunal Federal (“STF”), de modo a expor o entendimento das referidas cortes, porém, não limitando o presente trabalho a uma exposição sucessiva e, por consequência, exaustiva dos argumentos favoráveis aos contribuintes, os quais, por sua vez, pugnam pela não incidência de tais tributos sobre os indêbitos tributários.

### 4.1 – ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (“STJ”)

Ao longo dos últimos anos, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou acerca dos índices de correção monetária aplicáveis às restituições de indêbitos tributários em casos não diretamente relacionados ao tema da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os tributos recuperados.

Nesse sentido, com relação à taxa Selic, no âmbito do julgamento Recurso Especial nº 1.111.175/SP, o tribunal firmou a tese de que o referido índice deve ser o único aplicado na

---

<sup>21</sup> Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

*I - importação de produtos estrangeiros;*

*II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*IV - produtos industrializados;*

*V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*

*VI - propriedade territorial rural;*

*VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

*(...)*

recuperação de tributos federais a partir de janeiro de 1996, não podendo ser cumulado com qualquer outro, posto que já englobaria os juros e a atualização monetária, conforme se observa pela ementa transcrita abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. ART. 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.**

(...)

*(STJ, Recurso Especial nº 1.111.175/SP, PRIMEIRA TURMA, Relatora Ministra Denise Arruda, decisão proferida em 10/06/2009, DJE Publicado em 01/07/2009)*

Nessa esteira, no julgamento do Agravo Regimental dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 436.302/PR, o STJ reconheceu que a atualização monetária não deve ser considerada como acréscimo patrimonial, pois trata-se da restauração dos efeitos da inflação sobre o montante originário em discussão, conforme ementa abaixo:

*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.**

(...)

*(STJ, AgRg nos EREsp 436.302/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 22/08/2007, DJ 17/09/2007, p. 197)*

A respeito dos juros de mora, dispostos no artigo 404 do Código Civil<sup>22</sup>, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.239.203/PR, realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos, reconheceu a sua natureza indenizatória, destinada exclusivamente à reparação

<sup>22</sup> Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

dos prejuízos suportados pelo credor em razão da mora do devedor, ao não efetuar o pagamento nas condições pré-estabelecidas, conforme se observa:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DO PLANO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR PÚBLICO (PSS). RETENÇÃO. VALORES PAGOS EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL (DIFERENÇAS SALARIAIS). INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PARCELA REFERENTE AOS JUROS DE MORA.*

**1. O ordenamento jurídico atribui aos juros de mora a natureza indenizatória. Destinam-se, portanto, a reparar o prejuízo suportado pelo credor em razão da mora do devedor, o qual não efetuou o pagamento nas condições estabelecidas pela lei ou pelo contrato. Os juros de mora, portanto, não constituem verba destinada a remunerar o trabalho prestado ou capital investido.**

(...)

*(STJ, Recurso Especial nº 1.239.203/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 12 de dezembro de 2012. DJ 15/12/2012.)*

No mais, no julgamento do Recurso Especial repetitivo nº 1.227.133/RS, o STJ reconheceu a não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora decorrentes do atraso no pagamento de verbas de natureza trabalhista:

*RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. JUROS DE MORA LEGAIS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA.*

**Não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla.**

*Recurso especial, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, improvido.*

*(STJ, Recurso Especial nº 1.227.133/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado 28/09/2011, DJ em 19/10/2011)*

Diante do exposto, observa-se, em síntese, que o STJ firmou os seguintes entendimentos: (i) a taxa Selic deve ser obrigatoriamente aplicada na recuperação dos tributos federais, não podendo ser cumulada com qualquer outro índice de juros ou atualização monetária; (ii) a atualização monetária não implica em acréscimo patrimonial; (iii) os juros de mora possuem natureza indenizatória e, portanto, não constituem renda ou capital passível de tributação.

Dessa forma, ainda que tais decisões não tenham adentrado integralmente no mérito do presente trabalho, sendo ele a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores corrigidos dos indébitos tributários, criou-se a expectativa de que o Superior Tribunal iria manifestar-se de forma favorável ao contribuinte no momento em que tal tema fosse objeto de seu julgamento.

No entanto, a *contrario sensu* dos entendimentos firmados pelo STJ nos últimos anos, quando do julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.138.695/SC, o tribunal reconheceu a legalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros aplicáveis nas repetições de indébito, conforme se observa:

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

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

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

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

*4. Por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.089.720 - RS (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2012) este Superior Tribunal de Justiça definiu, especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (acréscimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza), razão pela qual é legítima sua tributação pelo Imposto de Renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal a que se referem os juros é verba isenta ou fora do campo de incidência do IR (tese em que o acessório segue o principal). Precedente: EDcl no REsp. nº 1.089.720 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.02.2013.*

*5. Conhecida a lição doutrinária de que juros de mora são lucros cessantes: "Quando o pagamento consiste em dinheiro, a estimação do dano emergente da inexecução já se acha previamente estabelecida. Não há que fazer a substituição em*

*dinheiro da prestação devida. Falta avaliar os lucros cessantes. O código os determina pelos juros de mora e pelas custas" (BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, V. 4, Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1917, p. 221).*

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

*(STJ, Recurso Especial nº 1.227.133/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 22/05/2013, DJ publicado em 31/05/2013)*

O julgamento do REsp 1.138.695 foi realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 505) e firmou a seguinte tese<sup>23</sup>:

*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.*

Em síntese, o Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, reconheceu que os juros possuem natureza remuneratória e, portanto, seriam passíveis de tributação do IRPJ e da CSLL, conforme se observa pela leitura do seu voto:

**“1- Da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros em depósitos judiciais. Já está pacificado nesta Corte que os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória. Desse modo, assim como a correção monetária (se houver), não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL já que compõem a esfera de disponibilidade patrimonial do contribuinte, que, no caso dos depósitos efetuados na forma da Lei n. 9.703/98, ocorre no momento da devolução ao depositante da quantia depositada acrescida de juros calculados na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95 (Selic) Com efeito, o fato de a Lei n. 9.703/98 invocar a taxa Selic como forma de calcular os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais não modifica a natureza jurídica dos juros remuneratórios para juros moratórios, como sustenta o contribuinte. Não é a forma de cálculo dos juros que dita a sua natureza jurídica mas o motivo pelo qual estão sendo pagos: o seu fato gerador.”**

O relator expõe, ainda, que no caso dos depósitos judiciais o fato gerador dos juros não decorre do descumprimento de obrigação de fazer por parte da Fazenda Pública, mas sim da realização de depósito pelo contribuinte de forma voluntária:

**“(…) No caso dos depósitos judiciais, o fato gerador dos juros não decorre de mora da Fazenda Pública (esta não praticou ilícito contratual, extracontratual ou legal algum, não houve impropriedade), mas da existência de depósito**

<sup>23</sup>

[https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod\\_tema\\_inicial=505&cod\\_tema\\_final=505](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=505&cod_tema_final=505)



voluntariamente efetuado pelo contribuinte em instituição financeira e que se submete à remuneração legalmente estabelecida que, por isonomia salutar escolhida pelo legislador, é idêntica àquela fixada para os juros de mora incidentes na cobrança dos tributos federais. Observo que tema semelhante já o foi por nós enfrentado quando do julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.21.513-PR, quando delineamos a diferença entre os juros incidentes sobre os depósitos judiciais (juros remuneratórios) e os juros incidentes sobre os créditos tributários pagos em atraso (juros moratórios).

(...)

Aliás, a natureza jurídica dos juros incidentes sobre os depósitos judiciais jamais escapou à perspicácia dos julgadores deste Superior Tribunal de Justiça que sempre os qualificaram como juros remuneratórios e daí extraíram fundamento suficiente para a incidência do IRPJ e da CSLL. (...)”

Quanto à natureza jurídica dos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, o ministro relator argumenta em seu voto que os mesmos tratam-se de lucros cessantes, o que, por sua vez, já constitui acréscimo patrimonial e, por consequência, ensejaria na sua tributação, *in verbis*:

**“2- Da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros em repetição de indébito.**

Reza a Súmula n. 188/STJ que “os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.

Esse enunciado, a par do comando que veicula, parte do pressuposto explícito de que os juros incidentes na repetição do indébito tributário são juros de mora. Nessa linha evidencia o art. 167, do CTN, a saber:

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

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

A expressão “a partir do trânsito em julgado” marca o vencimento da obrigação, caracterizando a mora. Ocorre que mesmo em se tratando de juros de mora, não há que se falar na ausência de incidência do IRPJ e da CSLL. De ver que por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.089.720 - RS esta Primeira Seção do STJ enterrou de uma vez por todas o raciocínio simplista de que bastava a verba ser indenizatória para não se sujeitar à incidência do imposto de renda. Ali restou definido especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (acréscimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza), razão pela qual é legítima sua tributação pelo Imposto de Renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal a que se referem os juros é verba isenta ou fora do campo de incidência do IR (tese em que o acessório segue o principal).”

Por fim, o ministro relator explana em seu voto que o pagamento do tributo trata-se de despesa dedutível para fins de IRPJ e CSLL e, pelo mesmo racional, a sua devolução corresponde a acréscimo de receita pela empresa, devendo, portanto, ser tributado:

*“(…) De observar que, no caso da repetição de indébito, o tributo (principal) quando efetivamente pago pode ser deduzido como despesa (art. 7º, da Lei n. 8.541/92), a contrario sensu, se o valor for devolvido deve acrescer às receitas da empresa a fim de compor o Lucro Real e o Lucro Líquido ajustado como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois dali só saiu porque se referia a despesa com pagamento de tributo. Desse modo, a tese da acessoriedade dos juros de mora não socorre aos contribuintes, pois a verba principal não escapa à base de cálculo das referidas exações. Aqui importa aplicar os mesmos art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77 e art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, que determinam a inclusão de tais juros moratórios (lucros cessantes) dentro do lucro operacional da empresa, assim como o art. 9º, §2º, do Decreto-Lei nº1.381/74 e art. 161, IV do RIR/99, explícitos quanto à tributação dos juros de mora em relação às empresas individuais.”*

Apesar dos argumentos expostos acima que fundamentaram o entendimento do STJ quanto à legalidade da incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre os juros pagos na repetição de indébito tributário, não há razão em reconhecer a tributação de valores que tem por finalidade exclusiva a recomposição da perda do valor monetário com o tempo, advinda da inflação.

Portanto, coube ao Supremo Tribunal Federal, responsável pelo juízo de constitucionalidade, dar a palavra final sobre a matéria, por meio do julgamento do tema nº 962 de repercussão geral, estabelecendo que os juros incidentes sobre as reparações tributárias não devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme será demonstrado a seguir.

#### **4.2 – ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Em que pese o entendimento firmado pelo STJ - quando da análise acerca da legalidade do tema - no julgamento do REsp 1.138.695 (Recurso Repetitivo - Tema 505), sob a relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, o qual, em síntese, reconheceu que os juros moratórios, ainda que incidentes na repetição de indébito tributário, possuem natureza de lucros cessantes e, portanto, devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em setembro de 2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal proferiu julgamento declarando a inconstitucionalidade da incidência dos referidos impostos sobre os valores relativos à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.

A referida decisão foi proferida nos autos do Recurso Extraordinário 1.063.187/SC, interposto pela União Federal em face do acórdão proferido pela Egrégia Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (“TRF4”), o qual deu provimento ao Recurso de Apelação interposto pelo contribuinte nos autos da Apelação Cível nº 5023667-06.2014.4.04.7205/SC, afastando a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido sobre a Taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito, conforme ementa disposta abaixo:

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

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

*Aumentar o juro é aumentar o preço do crédito e com isto afastar os seus usuários que, sem crédito, não podem comprar. Como a maior parte das vendas a consumidor é feita a crédito, aumentar o juro, portanto, significa diminuir o poder de compra da população.*

*Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2a. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.*

*(TRF4, AC 5023667-06.2014.4.04.7205, SEGUNDA TURMA, Desembargador Federal Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 14/12/2016)*

A partir da leitura da ementa transcrita acima, cumpre destacar que, no âmbito do julgamento do processo originário (Apelação Cível nº 5023667-06.2014.4.04.7205/SC), o TRF4 fundamentou parte de sua decisão citando a Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025380-97.2014.4.04.0000, a qual reconheceu a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713<sup>24</sup>, de 1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de

---

<sup>24</sup> Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90) (Vide ADIN 5422)

§1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (Vide ADIN 5422)

1977<sup>25</sup>, e do art. 43, inc. II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172, de 1966)<sup>26</sup>, de forma a afastar a incidência do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito, conforme se observa abaixo:

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

*1. A Corte Especial deste Regional, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.4.04.0000 (em 24-10- 2013), afastou a incidência do IR sobre os juros de mora, excepcionando, no entanto, os juros SELIC recebidos pelo contribuinte.*

*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 art. 39 da Lei nº 9.250/95. Nesse sentido, o entendimento do STJ, em sede de sede de Recurso Repetitivo (art. 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 renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito. (TRF4, ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5025380-97.2014.404.0000, Corte Especial, OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, JUNTADO AOS AUTOS EM 28/10/2016)*

Nesse sentido, quando da interposição do Recurso Extraordinário 1.063.187/SC pela União Federal, a mesma requereu, preliminarmente, a repercussão geral do tema, alegando que, a partir do acolhimento da arguição de inconstitucionalidade pela Corte Especial do Tribunal regional, a questão jurídica passou a ter repercussão geral.

<sup>25</sup> Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

<sup>26</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

(...)

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

(...)

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

Dessa forma, em Plenária realizada no dia 14/09/2017, a Suprema Corte apreciou o pedido da União, reconhecendo, por unanimidade, a existência de repercussão geral:

*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 art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do art. 43, II, § 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 à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC na repetição do indébito.*

*O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.*

*(RE 1063187, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, decisão proferida em 14/09/2017, DJe DIVULG 14-09-2014 PUBLIC 22/09/2017)*

Em 27/09/2018, a Procuradoria-Geral da República manifestou-se nos autos do litígio representativo do tema 962 opinando, em síntese, pelo provimento do recurso extraordinário interposto pela União Federal, corroborando os argumentos da Recorrente no sentido que as compensações financeiras advindas das reparações tributárias tratam-se de lucros cessantes e, portanto, constituem acréscimo patrimonial passível de incidência dos tributos sobre a renda.

Já com relação aos juros moratórios, a PGR ratifica os argumentos da Recorrente de que, embora possuam natureza indenizatória, os mesmos estariam abarcados no conceito de renda, constituindo ingresso financeiro ao contribuinte e, assim, estariam sujeitos à tributação.

Ao final de sua manifestação, a PGR sugeriu a fixação da seguinte tese de repercussão geral:

*“É constitucional a cobrança de IRPJ e CSLL sobre a Selic paga a título de juros moratórios em decorrência do indébito tributário, tendo em vista o incremento de riqueza nova ao patrimônio do contribuinte.”*

Posteriormente, em Plenária realizada no dia 27/09/2021, o Supremo Tribunal Federal (“STF”), sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgou o mérito da questão e decidiu, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Extraordinário interposto pela União, de modo a

declarar a constitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores relativos à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário, conforme ementa transcrita abaixo:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. INCIDÊNCIA SOBRE OS VALORES ATINENTES À TAXA SELIC RECEBIDOS EM RAZÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.*

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

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

*3. Os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). A demora na restituição do indébito tributário faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos para atender a suas necessidades, os quais atraem juros, multas, outros passivos, outras despesas ou mesmo preços mais elevados.*

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

*5. Recurso extraordinário não provido.*

*(RE 1063187, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 27-09-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-247 DIVULG 15-12-2021 PUBLIC 16-12-2021)*

Por conseguinte, o julgamento do RE 1.063.187/SC, realizado no âmbito da repercussão geral (tema 962) fixou a seguinte tese:

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

Em apertada síntese, o Supremo Tribunal Federal julgou pela inconstitucionalidade do tema nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, o qual analisou as seguintes questões: (i) a não cumulatividade dos juros da taxa Selic com demais índices; (ii) a materialidade do IRPJ e da CSLL; (iii) a natureza jurídica dos juros de mora no direito privado e (iv) na legislação tributária.

Com relação à taxa Selic, o ministro relator expõe sobre a indivisibilidade da taxa Selic, a qual não pode ser cumulada com outros índices nas hipóteses de restituições tributárias, para isso, colaciona jurisprudência do STJ:

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

*DA TAXA SELIC*

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

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

Acerca da materialidade do IRPJ e da CSLL, o ministro relator analisa exclusivamente o fato gerador dos tributos incidentes sobre a renda, o qual é constituído pelo acréscimo patrimonial decorrente do exercício da atividade da empresa:

*“DA MATERIALIDADE DO IRPJ E DA CSLL*

*Nos termos do art. 153, III, da Constituição, compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR). A doutrina especializada e a jurisprudência da Corte, no que tange à interpretação do dispositivo, têm firme orientação de que a materialidade do tributo está relacionada à existência de acréscimo patrimonial, aspecto ligado às ideias de renda e de proventos de qualquer natureza, bem como ao princípio da capacidade contributiva. Por exemplo, Andrei Pitten Velloso leciona que “tanto a renda quanto os proventos pressupõem, necessariamente, a existência de acréscimo patrimonial”. Para Roque Antonio Carrazza, “de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva”. Por sua vez, Leandro Paulsen ensina, à luz do texto constitucional, que “a renda é acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou”.*

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

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

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

*(…)*

*Em consonância com o texto constitucional, o art. 43 do Código Tributário Nacional fixa a materialidade do imposto de renda como sendo a aquisição da*

*disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital e/ou trabalho) ou de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais em geral).*

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

*(...)*

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

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

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

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

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

Em seguida, o relator analisa a natureza dos juros de mora no direito privado, de modo a compreender se os mesmos constituem acréscimo patrimonial e, assim, estariam abarcados pelos tributos sobre a renda.

Nesse sentido, sob a perspectiva do direito privado, o relator reforça a natureza indenizatória dos juros, argumentando no sentido de que tratam-se de uma recomposição a uma perda patrimonial efetiva, não devendo, portanto, incidir imposto de renda sobre tais valores:

#### *DA NATUREZA DOS JUROS DE MORA NO DIREITO PRIVADO*

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

*(...)*

*Não parece haver dúvidas, portanto, de que a expressão juros moratórios, que é própria do Direito Civil, designa a indenização pelo atraso no pagamento da dívida em dinheiro. Para o legislador, o não recebimento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor implica prejuízo para esse.*



Note-se que o legislador previu a possibilidade de serem as perdas efetivas maiores que os juros de mora, e, por isso, possibilitou, caso não haja pena convencional, a concessão de indenização complementar.

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

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

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

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

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

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

**Não se trata de lucro cessante, nem de simplesmente dano moral, que evidentemente também podem ocorrer. Trata-se de perda patrimonial efetiva, decorrente do não recebimento, nas datas correspondentes, dos valores aos quais tinha direito. Perda que o legislador presumiu e tratou como presunção absoluta, que não admite prova em contrário, e cuja indenização com os juros de mora independe de pedido do interessado.**

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

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

Quanto à legislação tributária, expõe que a simples nomenclatura “indenização” não seria um fator capaz de afastar a incidência do imposto, tendo em vista que a sua obrigatoriedade deve recair sobre a materialidade da exação em si.

No mais, argumenta que os valores recebidos a título de danos emergentes tratam-se, exclusivamente, de uma recomposição de um patrimônio já constituído previamente e que foi usurpado, não havendo, portanto, incremento ou ingresso de verbas e, por consequência, não incidiriam tributos. Já com relação aos lucros cessantes advindos da reparação de danos, expõe que estes constituem efetivo acréscimo patrimonial sujeito à tributação, pois tratam-se de um ganho que o contribuinte deixou de auferir, conforme apresenta em seu voto:

*DA NATUREZA DOS JUROS DE MORA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA*

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

*A respeito da possibilidade da incidência do imposto de renda sobre valores de natureza indenizatória, a doutrina diverge. Para uma corrente, o simples fato de uma verba ter essa natureza já afasta a incidência do imposto. Sintetizo as razões geralmente utilizadas por aqueles que defendem esse posicionamento: a) a incidência do tributo sobre uma parcela indenizatória acaba diminuindo o valor da indenização, passando essa a não ser mais total, mas apenas parcial; b) a Constituição prevê a possibilidade de se instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, e não sobre indenização; c) indenização não é produto do capital, do trabalho nem da combinação de ambos; d) lucros cessantes, embora sejam ingressos no patrimônio do lesado, não representam a certeza da existência de acréscimo patrimonial.*

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

*A Professora Mary Elbe Queiroz (Imposto sobre a renda e Proventos de Qualquer Natureza. 3. ed. Saraiva.) defende a possibilidade de haver tributação das indenizações, conforme o caso, com vistas a se atenderem os princípios*

constitucionais da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade, que delineiam e estruturam o conceito e a forma de incidência do imposto de renda. Segundo ela,

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

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

**Primeiro: não é o nomen iuris de certa verba que determina se ela é ou não alcançada pelo IR. O que é necessário verificar é se a verba se enquadra na materialidade da exação. Assim, o simples fato de ela ser denominada de indenização não afasta, por si só, a incidência do imposto de renda. Segundo: a Constituição exige que o imposto incida sobre acréscimo patrimonial. Mas não é apenas o acréscimo patrimonial advindo do trabalho, do capital ou da combinação de ambos que pode ser alcançado pelo tributo. Terceiro: se os valores recebidos a título de danos emergentes apenas recompõem o patrimônio desfalcado sem o incrementar, não há razão para incidir o tributo sobre eles. Quarto: as quantias recebidas a título de lucros cessantes substituem o incremento patrimonial que o lesado normalmente teria se não tivesse ocorrido o dano, hipótese em que, em tese, caracterizado o acréscimo patrimonial, esse poderia ser tributado pelo imposto de renda.”**

Por fim, o ministro Dias Toffoli reafirma os argumentos expostos anteriormente, chegando à conclusão de que os juros de mora legais devidos sobre as repetições de indébitos não se tratam de lucros cessantes - sobre os quais incidem imposto de renda - mas sim de danos emergentes, os quais não estariam abarcados pelos referidos tributos:

#### **JUROS DE MORA LEGAIS NA REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO**

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

Dispõe o art. 167 do CTN:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse contexto, vale, ainda, mencionar que o jornal O Estado de São Paulo, na matéria intitulada Em 8 anos, quase metade das empresas criadas no País fecha, datada de 29 de novembro de 2007, consignou que, de acordo com a pesquisa Demografia das Empresas do IBGE, divulgada naquele mês, “entre as empresas criadas em 1997, só 51,6% permaneciam em atividade em 2005”.

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

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

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

Em outubro de 2019, a revista *Veja* publicou matéria mencionando que seis em cada dez empresas fecham em cinco anos<sup>14</sup>. Segundo a revista, pesquisa do IBGE divulgada naquele ano mostrou que “apenas 40% das empresas que foram abertas em 2012 continuavam em operação em 2017”, “período em que o país esteve por dois anos em recessão (2015 e 2016)”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Da mesma forma que procedi no julgamento do Tema nº 808 da repercussão geral, prossigo dizendo que, mesmo que se considere que os juros de mora legais envolvidos pela taxa Selic devida no contexto em tela abranjam não só danos emergentes, mas também lucros cessantes, não vislumbro a possibilidade de submetê-los à tributação pelo imposto de renda e pela CSLL sem se ferir o conteúdo mínimo das materialidades previstas no art. 153, III, e no art. 195, I, c, da Constituição. Isso porque, se fosse aceita a ideia de que tais juros de mora**

*legais são tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, essa exação acabaria incidindo não apenas sobre lucros cessantes, mas também sobre danos emergentes, parcela que não se adéqua à materialidade desses tributos, por não resultar em acréscimo patrimonial.*”

Ressalta-se que, no âmbito do julgamento do tema nº 962 do STF, o Ministro Gilmar Mendes apresentou voto divergente ao relator não conhecendo do Recurso Extraordinário, pois entendia que a matéria analisada é infraconstitucional, devendo ser julgada pelo Superior Tribunal de Justiça. Quanto ao mérito, o ministro acompanhou o voto do relator, também reconhecendo a inconstitucionalidade dos referidos tributos sobre a taxa selic nas repetições de indébito:

*“(…)Assim, parece-me ser o caso de NÃO CONHECIMENTO deste Recurso Extraordinário, com a respectiva remessa ao Superior Tribunal de Justiça. Quanto ao mérito, nada obstante a minha compreensão pessoal já enunciada quando do julgamento do RE nº 855.091/RS, representativo do Tema nº 808 da repercussão geral, não deixo de perceber que o eminente relator destes autos, Ministro Dias Toffoli, reproduziu com fidedignidade a ratio decidendi do colegiado enunciada naquela ocasião e que hora se replica. Neste sentido, não encontro dificuldades em acompanhar o voto do eminente relator, com as ressalvas de entendimento enunciadas acima.”*

Em face da decisão proferida, a União opôs Embargos de Declaração, aduzindo: (i) contradição em relação acórdão, posto que o tema de repercussão geral e a tese se referem somente sobre o IRPJ, porém, a interpretação dada ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, também versa sobre o imposto de renda de pessoa física; (ii) omissão, tendo em vista que a Corte não analisou a modulação de efeitos, cabível na hipótese de alteração jurisprudencial dominante.

Desse modo, a Suprema Corte acolheu parcialmente os Embargos Opostos pela União, estabelecendo a modulação dos efeitos da decisão de mérito, a qual passou produzir efeitos *ex nunc* a partir de 30/09/2021 (data de publicação da ata de julgamento do mérito), com ressalvas às ações ajuizadas até 17/09/2021 (marco inicial do julgamento de mérito) e aos fatos geradores anteriores a 30/09/2021 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL a que se refere a tese de repercussão geral, conforme se observa pela ementa disposta abaixo:

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA Nº 962. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO QUANTO AO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 7.713/88. PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.*

*1. O equivocado entendimento acerca da possibilidade das tributações questionadas nos autos partia de uma determinada interpretação sobre diversos dispositivos legais, entre os quais o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, não tendo, assim, a Corte incidido em contradição ao decidir sobre esse dispositivo.*

*2. No acórdão embargado, o Tribunal Pleno fixou a seguinte tese para o Tema nº 962: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”. Presta-se o esclarecimento de que a decisão embargada se aplica apenas nas hipóteses em que há o acréscimo de juros moratórios mediante a taxa Selic em questão na repetição de indébito tributário (inclusive na realizada por meio de compensação), seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial.*

*3. Modulação dos efeitos da decisão embargada, estabelecendo-se que ela produza efeitos ex nunc a partir de 30/9/21 (data da publicação da ata de julgamento do mérito), ficando ressalvados:*

*a) as ações ajuizadas até 17/9/21 (data do início do julgamento do mérito);*

*b) os fatos geradores anteriores à 30/9/21 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL a que se refere a tese de repercussão geral.*

*4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos.*

*(RE 1063187, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, decisão proferida em 29/04/2022, DJe DIVULG 11/05/2021 PUBLIC 12/05/2021)*

Diante do exposto, em 10/06/2022 ocorreu o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário 1.063.187/SC, pacificando o entendimento dos tribunais e consolidando o entendimento estabelecido pela Suprema Corte acerca da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa selic relativa às repetições de indébito.

#### **4.3 – ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS (“TRFs”)**

A partir do julgamento do tema nº 962, o STF deu a palavra final sobre a matéria constitucional, proferindo o entendimento derradeiro do Poder Judiciário quanto à controvérsia existente acerca da tributação incidente sobre a taxa selic incorrida no âmbito das repetições de indébito.

No entanto, ainda que o STF tenha pacificado o presente tema, é válido ressaltar que perduram controvérsias acerca da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os demais índices de correção aplicáveis às restituições tributárias.

Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região já se manifestou acerca do tema em recente julgamento, proferindo decisão favorável ao contribuinte, estendendo a não tributação pelo IRPJ e CSLL aos demais índices de correção aplicáveis às restituições de indébito, como os juros de mora e a correção monetária, conforme se observa pela ementa transcrita abaixo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA [IRPJ] E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO [CSLL]. ÂMBITO DE INCIDÊNCIA. EXCLUSÃO DA TAXA SELIC. NATUREZA JURÍDICA. DANO EMERGENTE. INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. DEFINIÇÃO DO TEMA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 1.063.187/SC (TEMA 962). REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. EFEITOS. SISTEMA DE PRECEDENTES. EXTENSÃO DAS RAZÕES DE DECIDIR A QUAISQUER OUTROS ÍNDICES À GUISA DE JUROS DE MORA E DE CORREÇÃO MONETÁRIA NA REPETIÇÃO DO INDÉBITO. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. COMPENSAÇÃO. REGRAMENTO. REFORMA, EM PARTE, DA SENTENÇA. PARCIAL PROVIMENTO DA APELAÇÃO DO PARTICULAR E DESPROVIMENTO DA APELAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL E DA REMESSA NECESSÁRIA.

1. Cuida-se de remessa necessária e de apelações da parte impetrante e da Fazenda Nacional, ante a sentença que, integrada por posterior decisão, concedeu em parte a segurança pretendida, no sentido de declarar a não incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica [IRPJ] e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido [CSLL], sobre o montante correspondente à taxa Selic incluída nas repetições do indébito tributário, judicial ou administrativamente, com o reconhecimento do direito à compensação ou restituição dos valores pagos indevidamente, mas apenas na via administrativa. **Restou denegado, entretanto, o pedido de extensão da exclusão a valores referentes a quaisquer outros juros de mora ou índices de correção monetária incidentes sobre débitos tributários reconhecidos em seu favor.**

2. A apelação da parte impetrante resta adstrita a dois pontos: (i) extensão da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre quaisquer índices de juros moratórios e de correção monetária no contexto da repetição de indébito tributário, **vez que os tributos estaduais e municipais nem sempre são corrigidos pela taxa Selic;** e (ii) ter reconhecido o direito de optar pela via da compensação ou precatório na repetição de indébito, na esteira de consolidado entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça.

3. A Fazenda Nacional, em sua apelação, requer, preliminarmente, a suspensão do feito até que haja o trânsito em julgado da decisão firmada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 1.063.187/SC (Tema 962), na qual definida a tese de exclusão, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, do valor referente à taxa Selic incidente sobre débitos tributários, havendo margem a possível interposição de embargos de declaração com efeitos modificativos.

4. Adentrando ao mérito, a Fazenda Nacional propugna, em síntese, pela legalidade da incidência tributária do IRPJ e da CSLL sobre o montante pago a título de taxa Selic nos casos de devolução de valores indevidamente recolhidos. Sustenta que os juros moratórios, para fins tributários, representam acréscimo patrimonial (lucros cessantes), e, assim, são classificados como receita financeira, estando aí abarcada a atualização monetária. Por fim, a Fazenda Nacional alega ser necessária a expressa previsão legal da isenção para se autorizar a exclusão de uma dada receita financeira, inócurrenente na espécie.

5. No caso em análise, a principal questão controvertida está, de forma mais ampla, adstrita à possibilidade de exclusão, do âmbito de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica [IRPJ] e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido [CSLL], quanto: (i) ao montante referente à taxa Selic apurado no contexto de restituição de indébito tributário, judicial ou administrativamente; e (ii) **igualmente no contexto da restituição do indébito tributário, relativamente a quaisquer outros índices de juros de mora e de correção monetária, diversos da taxa Selic, assim utilizados.**

6. A sentença recorrida, integrada por decisão em embargos de declaração, julgou parcialmente procedentes os pedidos, no sentido de assegurar, apenas, o direito de a parte impetrante excluir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores recebidos a título de taxa Selic (funcionando como juros de mora e índice de atualização monetária), alusivos às restituições de tributos pagos indevidamente, no que rejeitou



a pretensão quanto a outros índices com idêntica função. Em Sequência - e adiante outro ponto recorrido -, reconheceu o direito de a parte impetrante obter a restituição dos valores pagos indevidamente apenas via compensação, obstando a opção pela expedição de requisitório, por se tratar de mandado de segurança.

7. Preliminarmente, tem-se que o pedido de sobrestamento não comporta acolhimento. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de que, para a aplicação de decisões proferidas em sede de recursos extraordinários sob o regime de repercussão geral, não é necessário o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos via embargos de declaração[ARE 930.647/PR, min. Roberto Barroso, julgado em 15 de março de 2016], aliás, como se depreende dos termos do art. 1.040, do Código de Processo Civil.

8. **Passando-se diretamente ao mérito recursal e sob a mais ampla perspectiva, a controvérsia referível à incidência de IRPJ e de CSLL sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na restituição de tributos indevidos (repetição de indébito) já findou superada, em definitivo, a partir do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, sob o rito de repercussão geral (Tema 962), ao julgar o aludido RE 1.063.187/SC [min. Dias Toffoli, julgado em 24 de setembro de 2021].**

9. Naquele mencionado precedente (RE 1.063.187/SC), o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese:

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

10. Deveras, como síntese da natureza jurídica de dano emergente do valor recebido a título de taxa Selic, transcreve-se breve excerto do voto do relator, min. Dias Toffoli, a apregoar que os juros de mora estão fora do campo de incidência do imposto de renda e da CSLL, pois visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas, decréscimos, não implicando aumento de patrimônio do credor.

11. É imperioso destacar, portanto, que, tratando-se de matéria constitucional, prevalece o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que o dimensionou ante a legislação infraconstitucional de regência e qual seria a sua correta interpretação, sendo desnecessário tecer quaisquer outras abordagens ou sequer aplicar ou aludir à compreensão do Superior Tribunal de Justiça, realizado também sob baliza infraconstitucional.

12. Com efeito, as decisões do Supremo Tribunal Federal, tanto em processos objetivos de controle de constitucionalidade, quanto em processos subjetivos, cuja questão constitucional deva ser conhecida em regime de repercussão geral (controle difuso), detêm carga de generalidade e efeito vinculante tanto para os órgãos de Administração Pública quanto para o Poder Judiciário, a produzir efeitos imediatos no mundo jurídico, nos termos do art. 1.035, § 11, edo art. 1.039, ambos do Código de Processo Civil.

13. Como já houve a publicação da ata do julgamento do RE 1.063.187/SC, no caso, Ata nº 29, de 27 de setembro de 2021, conforme DJe nº 195, divulgado em 29 de setembro de 2021, tem-se a sua plena vinculação e produção imediata de efeitos, nos termos do já citado art. 1.035, § 11, do Código de Processo Civil.

**14. Tomadas as razões de decidir acima indicadas, no julgamento do referido RE 1.063.187/SC(Tema 962), assiste razão à parte impetrante quanto ao direito de igualmente excluir, no contexto de repetição de indébito tributário, quaisquer outros índices utilizados à guisa de juros de mora e de correção monetária, diversos da taxa Selic, ocorrente, em especial, no âmbito dos Estados-membros e dos municípios.**

**15. Não há plausibilidade ou argumento jurídico apto a autorizar o distinto tratamento da questão, vez que, seja a taxa Selic, seja qualquer outro índice, a título de juros de mora ou de correção monetária, aplicada no valor a ser restituído ao contribuinte, ter-se-á a configuração do dano emergente, a afastar o conteúdo material do imposto de renda, na exata dimensão do argumento jurídico adotado pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 1.063.187/SC (Tema 962).**

16. Quanto ao pleito de restituição dos valores indevidamente pagos, já restou assentada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em sua Súmula 213, a adequabilidade do mandado de segurança para se pleitear a pertinente compensação tributária, cujo provimento judicial terá feito eminentemente

*declaratório, fixando-se apenas limites para a concretização daquele direito, a ser realizado pelo próprio contribuinte, mas submetido ao crivo da administração fazendária.*

*17. Deveras, cumpre ter presente a natureza constitucional especial do mandado de segurança, como instrumento processual destinado ao controle judicial de legalidade dos atos da administração pública, mas cujo âmbito de cognição horizontal é limitado, a exigir prova documental pré-constituída.*

*18. Nessa quadra, a consequência da limitação procedimental, em termos probatórios, do alcance do mandado de segurança, residirá, precisamente, na vedação para o accertamento e a aferição dos valores a serem imputados a título de pagamento, prova dos pagamentos, prévios e/ou parciais, quantificação de montantes tidos por indevidos, entre outros que exijam conferência e análise minuciosa da escrituração fiscal, em atividade probatória própria das vias ordinárias.*

*19. Bem por isso, tem-se por incabível o deferimento do pedido de aproveitamento do crédito aqui reconhecido via requisitório [precatório ou requisição de pequeno valor], vez que, ao revés, tal fato implicaria atribuir natureza de ação de cobrança ao mandado de segurança, já que seria necessário apurar os valores devidos à parte impetrante, liquidá-los e após expedido o requisitório.*

*20. Assim, a eventual admissibilidade de restituição do indébito mediante expedição de requisitório, no bojo de um mandado de segurança, contrariaria tanto o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal em sua Súmula nº 269 [O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.], como também pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se vê do teor da Súmula nº 460 [É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.].*

*21. Destarte, os valores indevidamente recolhidos sujeitam-se, para efeitos deste processo, à modalidade de restituição via compensação, na esfera administrativa, após o trânsito em julgado (art. 170-A, do Código Tributário Nacional), atualizados pela taxa Selic e observada a prescrição quinquenal (RE 566.621/RS) e a legislação vigente na data do encontro de contas (REsp 1.164.452/MG, min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25 de agosto de 2010), resguardando-se ao Fisco a conferência e a correção dos valores a compensar, conforme estipulado na sentença.*

*22. Por este entender, **merece parcial reforma a sentença apelada, apenas no sentido de igualmente se reconhecer, no contexto da repetição do indébito tributário, o direito de a parte impetrante excluir, da incidência do IRPJ e da CSLL, não apenas a taxa Selic, mas também quaisquer outros índices utilizados à guisa de juros de mora e de correção monetária do montante a ser devolvido ou compensado.***

*23. Parcial provimento da apelação da parte impetrante e desprovimento da apelação da Fazenda Nacional e da remessa necessária.*

*24. Sem condenação em honorários advocatícios, inclusive recursais, por se tratar de mandado de segurança (art. 25, da Lei 12.016/2009, e Súmulas 512 do Supremo Tribunal Federal e 105 do Superior Tribunal de Justiça).*

O caso trata-se do Recurso de Apelação nº 0806790-73.2021.4.05.8400 e estabeleceu importante precedente no sentido de estender aos demais índices relativos a juros de mora e correção monetária a exclusão da incidência do IRPJ e da CSLL.

Nos termos do Desembargador relator Vladimir Souza Carvalho, os índices de correção possuem a natureza jurídica de dano emergente, visando tão somente recompor

perdas e decréscimos patrimoniais, não sendo configurado, portanto, o fato gerador da tributação da renda.

Portanto, em 27 de setembro de 2022 ocorreu o trânsito em julgado do referido processo, estabelecendo, de forma definitiva, o precedente quanto à exclusão dos índices de correção monetária e juros de mora da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tendo em vista os diversos índices de correção utilizados pelos demais entes federativos, estados e municípios, o julgamento exposto acima trouxe segurança jurídica aos contribuintes quanto à possibilidade de não tributação desses valores.

Cumprido destacar que, apesar da decisão favorável, esta discussão certamente terá prosseguimento nos mais diversos tribunais, tendo em vista os diversos índices aplicáveis às restituições dos tributos de competência municipal e estadual.

## CONCLUSÃO

Fica claro, portanto, que a discussão relativa à incidência de IRPJ e CSLL aos indébitos tributários - que serão ressarcidos através de precatórios, com liquidez que independe da vontade do contribuinte - e, também, aos depósitos judiciais - garantias judiciais para discussão da legalidade, ou não, da cobrança de tributos - é saudável e abrange diferentes conceitos de uma problemática ainda sem entendimento pacífico.

A renda tributável pelo IRPJ e CSLL advém da disponibilidade econômica de recursos do contribuinte, este recurso deve estar disponível para usar, fruir e gozar da forma que desejar - sendo o excedente de operações comerciais e operacionais.

Quando esta renda é indevidamente tributada e entra em discussão jurisdicional - ou a própria garantia judicial necessária para prosseguimento do feito - esta é empossada pelo Estado que usufrui deste capital para rendimento próprio, em detrimento do contribuinte que fica privado de capital devidamente seu. Neste tempo de bloqueio da renda, esta é atualizada, durante o período, pela taxa Selic.

A problemática em discussão ocorre quando o litígio em questão é resolvido e o Estado alega que esta atualização indexada do capital seria caracterizada como lucros cessantes e rendimento passível de ser tributado pelo IRPJ e CSLL.

A taxa Selic, índice utilizado para atualização de indébitos federais, tem a natureza de correção monetária e de juros, cumulativamente. Destrinchando estas duas funções, a atualização monetária tem por finalidade a manutenção do valor do dinheiro no tempo, compensando pela inflação, que faz com que este perca o seu poder e valor de mercado com o tempo, não tendo do que se falar, portanto, em rendimento do capital, visto que se trata apenas de sua conservação básica. Os juros, por sua vez, podem ter tanto natureza remuneratória, quanto moratória. No caso da Taxa Selic, por entendimento pacífico, doutrinário e jurisprudencial, atribui os juros de mora - este tendo finalidade indenizatória e restitutiva.

Já superado o argumento de não qualificação remuneratória (renda) do índice devido a sua natureza e conceito, ainda assim, no plano teórico, a tributação da correção de indébitos foge do racional da incidência do IRPJ e CSLL devido à origem das verbas.

O indébito fiscal ocorre por incompetência estatal no controle de sua tributação e de sua efetiva restituição, que, por si só, já presume-se o dano efetivo e emergente, e não uma expectativa que irá auferir um lucro que não esperava. O contribuinte, neste tempo de discussão, perde a disponibilidade de seu capital de justo direito, de forma compulsória, deixando de verdadeiramente render e investir este capital em suas operações e, possivelmente, ocasionando prejuízos e perdas de oportunidade devido a razões que fogem de sua faculdade. Comprovada a devida irregularidade e titularidade da renda, nada mais razoável que este seja indenizado pelo ônus estatal e que este não seja caracterizado como rendimento.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

**ABE, Cesar Henrique Shogi.** *Disponibilidade econômica da renda.* Revista Direito Tributário Atual, n. 21, p. 191-210, 2007.

**ABREU, Marcelo Paiva.** *Inflação, Estagnação e Ruptura: 1961-1964.* 1990. Apud. **ABREU, Marcelo de Paiva.** *A Ordem do Progresso: cem anos de política econômica republicana.* Rio de Janeiro: Editora Campus, 1989.

**AMARO, Luciano da Silva.** *Imposto de Renda: Regime Jurídico.* Apud. **MARTINS, Ives Gandra da Silva.** Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

**CANTO, Gilberto de Ulhôa.** *A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda.* Apud. **MARTINS, Ives Gandra da Silva.** *Imposto de Renda. Conceitos, Princípios e Comentários.* São Paulo: Atlas, 1996.

**GUIMARÃES, Ylves José de Miranda.** Apud. **MARTINS, Ives Gandra da Silva.** *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.* São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986.

**GUTIERRES, Ana Claudia.** *O que é Inflação?* Revista Eletrônica de Administração, ed. 6, 2004. Disponível em: <[http://faef.revista.inf.br/imagens\\_arquivos/arquivos\\_destaque/TXdwuGboDpj8Fv0\\_2013-4-24-14-47-43.pdf](http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/TXdwuGboDpj8Fv0_2013-4-24-14-47-43.pdf)>. Acesso em: 27 out. 2022.

**MACHADO, Hugo de Brito.** *Inflação e juros.* 2003. Disponível em: <[https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/inflacao\\_juros.pdf](https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/inflacao_juros.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2022.

**MARTINS, Ives Gandra da Silva.** *O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.* São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986.

**MORAN, C. A. A.; WITTE, G. A.** *Conceitualização da Inflação e uma Análise dos Planos Econômicos Brasileiros de 1970-1990*. Revista Teoria e Evidência Econômica, v. 1, n. 1, 1993.

**NADER, Paulo.** *Curso de Direito Civil : obrigações*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

**PEDREIRA, José Luiz Bulhões.** *Imposto de renda-Lucro da pessoa jurídica-Compensação de prejuízo*. Revista de Direito Administrativo, v. 207, p. 379-404, 1997.

**SCHOUERI, Luis Eduardo.** *O Mito Do Lucro Real Na Passagem Da Disponibilidade Jurídica Para a Disponibilidade Econômica*. São Paulo: USP, 2010.

**ZILVETI, Fernando Aurélio.** *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.