VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Os presentes embargos de declaração giram em torno de três pontos: a) alegação de que não poderia a Corte ter conferido interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 3º da Lei nº 7.713/88, o qual versaria apenas sobre o imposto de renda de pessoa física; b) saber se os pedidos de restituição, compensação e de levantamento de depósitos judiciais, quando ausente o ilícito pressuposto no julgado, bem como se os juros de mora avençados em contratos entre particulares estão abrangidos pela tese de julgamento; c) pedido de modulação dos efeitos da decisão.

Desde já, adianto que acolho os embargos de declaração para prestar esclarecimento quanto ao segundo ponto e para propor modulação dos efeitos da decisão.

Passo a tratar de modo específico de cada um daqueles pontos.

Da interpretação conforme ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88

Conforme consignei no julgado ora embargado, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento ao apelo da parte autora, concluindo pela impossibilidade de o IRPJ e a CSLL incidirem sobre a taxa Selic por ela recebida na repetição de indébito tributário, aplicando a orientação firmada por sua Corte Especial no exame da Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025380-97.2014.4.04.0000.

No julgamento dessa arguição de inconstitucionalidade, declarou-se a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto , de alguns dispositivos da legislação federal, dentre os quais o **art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88,** de modo a se afastar do IR e da CSLL sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.

Em **obiter dictum** , destaco que, no julgamento da citada arguição de inconstitucionalidade, bem se disse que **o entendimento acerca da possibilidade das citadas tributações partia "de uma determinada interpretação acerca dos seguintes dispositivos** : **§ 1º do art. 3º da Lei nº 7.713 /88** , art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 8º da Lei nº 8.541/92, bem como do art. 43, inciso II e § 1º, do CTN" (grifo nosso).

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/04/2022 00:00

Nessa toada, não há que se falar que a Corte incidiu em contradição ao decidir sobre o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88.

Dos pedidos de restituição, compensação e levantamento de depósitos judiciais bem como dos juros avençados em contratos entre particulares

Destaco que a tese de repercussão geral foi no sentido de que ela se aplica apenas quando estão em jogo valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de **repetição de indébito tributário.**

Vide a redação da 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** " (grifo nosso).

Cumpre esclarecer que, em toda a discussão levantada nos autos, esteve em jogo a hipótese de **acréscimo de juros moratórios mediante a taxa Selic em tela na repetição de indébito tributário (inclusive na realizada por meio de compensação)** , **seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial** .

Destaque-se que a questão da necessidade de existência de **juros moratórios** e de **repetição de indébito tributário** foi também muito evidenciada pelo Ministro **Roberto Barroso** , que proferiu voto assim ementado:

> "DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO . REPERCUSSÃO GERAL. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE TAXA SELIC DEVIDA NA **REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO** .
>
> 1. Recurso extraordinário interposto pela União, em que se discute a constitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC devida na **repetição de indébito tributário** .
>
> 2. Natureza jurídica da taxa SELIC. Por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, **a União restitui os indébitos tributários acrescidos de juros de mora correspondentes à taxa SELIC . Tal acréscimo constitui verba de natureza indenizatória por perdas e danos decorrentes de ato ilícito** (art. 395 do CC). A taxa SELIC é um instrumento de controle monetário empregado pelo Banco Central do Brasil, sobretudo para neutralização dos efeitos inflacionários. Isso não significa, todavia, que ela efetivamente contenha a correção monetária, no sentido de sempre, ao menos, equivaler à inflação do

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/04/2022 00:00

período. Pode haver taxa SELIC superior ou inferior à inflação (juros reais positivos ou negativos, respectivamente).

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

4. I **mpossibilidade de incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa SELIC. Primeiro, trata-se de juros moratórios legais, cuja natureza jurídica independe da verba principal** . Segundo, tais juros se valem de uma presunção de dano, isto é, não se identifica propriamente o dano suportado pelo contribuinte individualmente. Terceiro, quando se assume que constitui lucros cessantes o valor que exceda a parcela da taxa SELIC destinada à correção monetária, pressupõe-se que as sociedades sempre reinvistam o seu capital em novas fontes de rendimentos, desconsiderando que a maior parte das sociedades empresárias é de micro e pequeno porte e possui margens reduzidas de lucro, especialmente no atual contexto de crise econômica, social e sanitária. Quarto, em razão de tal presunção não se implementar na prática, não é possível segregar a parcela dos juros qualificáveis como lucros cessantes e aquela como danos emergentes. **Ademais, a correção monetária embutida na taxa SELIC não se qualifica como um ganho novo, mas sim a recomposição de uma perda** . Quinto, o tratamento contábil dado à devolução dos tributos, com a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não guarda relação com o tratamento a ser dado à taxa SELIC, seja pela sua natureza autônoma em relação à verba principal, seja porque essa adição visa, exclusivamente, a compensar a redução feita em momento anterior por ocasião do pagamento do tributo (RE 855.091, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 15.03.2021).

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/04/2022 00:00

Julgo, assim, ser o caso de se esclarecer 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.

No mais, chamo a atenção para o fato de que desborda do presente tema de repercussão geral definir quais os casos em que ou quando resta configurada a mora ou as hipóteses nas quais os juros moratórios devem ser acrescidos mediante a taxa Selic na repetição de indébito tributário. Também desborda deste tema definir a natureza jurídica dos juros relativos aos depósitos judiciais ou dos juros avençados em contratos entre particulares.

Nessa toada, insta destacar, **por exemplo** , que **não** foi objeto da presente demanda saber, caso a caso, se o pagamento da taxa Selic em razão de contrato entre particulares se destina à remuneração de capital e se o IRPJ e a CSLL podem incidir sobre tal pagamento.

Do pedido de modulação dos efeitos da decisão

Nesse ponto, postula a União a modulação dos efeitos da decisão, de modo que o acórdão embargado alcance apenas os fatos geradores ocorridos a partir do julgamento da repercussão geral finalizado em 24/9/21. Subsidiariamente, caso a Corte conclua pela necessidade de se ressalvarem as ações pendentes de conclusão, requer que sejam ressalvadas apenas aquelas ajuizadas até a inclusão do processo em pauta de julgamento (1º/9 /21) ou, no mínimo, até o início do julgamento (17/9/21).

Destaco que o julgamento do mérito do presente Tema nº 962 muito se embasou nas orientações firmadas pela Corte na apreciação do RE nº 855.091 /RS, Tema nº 808, para o qual foi fixada a tese de que "Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função".

Ao examinar os embargos de declaração no citado apelo extremo, o Tribunal Pleno concluiu, por maioria, não ser o caso de se modularem os efeitos daquela decisão.

Na oportunidade, realcei que havia precedente administrativo da Corte, de fevereiro de 2008, já apontando a impossibilidade da incidência do imposto de renda sobre juros de mora legais relativos ao recebimento em

Plenário Virtual - minuto de voto - 22/04/2022 00:00

atraso de verba remuneratória. Disse eu que essa compreensão foi seguida por diversos outros órgãos, como pelo Conselho Superior da Justiça do Trabalho, pelo Tribunal de Contas da União, pelo Tribunal Superior Eleitoral, pelo Tribunal Regional Eleitoral de Minas Gerais e pelo Conselho da Justiça Federal.

Também consignei a existência de precedente judicial do Órgão Especial do TST, proferido em agosto de 2009, em sentido convergente, isso é, assentando a impossibilidade de tributação como aquela.

Mais à frente, aduzi que aquele precedente administrativo da Corte e esse precedente judicial fizeram surgir a confiança legítima, em prol dos contribuintes, de que não poderia incidir o imposto de renda sobre os juros de mora discutidos no Tema nº 808. E ressaltei que, com a fixação daquela tese de repercussão geral, tal confiança ficou preservada.

O presente caso, contudo, contém distinção importante.

Em primeiro lugar, diferentemente da matéria discutida no Tema nº 808, não havia precedente da Corte (quer judicial, quer administrativo) com nítido efeito expansivo consagrando a impossibilidade de incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.

Em segundo lugar, é certo que o Superior Tribunal de Justiça, na apreciação do REsp nº 1.138.695/SC, Tema repetitivo nº 505, sessão de 22/5 /13, DJe de 31/5/13, fixou a tese de que, "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".

Não há dúvida de que esse precedente específico, proferido há quase nove anos, estabeleceu legítima confiança, em prol da Fazenda, de que as tributações em questão eram válidas. Note-se também que tal precedente, por estar submetido à sistemática dos recursos repetitivos, era de observância obrigatória pelas instâncias inferiores.

De outro giro, ressalto que o julgado no qual a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assentou a inconstitucionalidade das tributações questionadas não possuiu a mesma amplitude do julgado da Corte Superior.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/04/2022 00:00

Com a decisão ora embargada, assentou-se a inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário, quando presente o acréscimo de juros moratórios mediante a taxa em questão, ensejando, assim, alteração no sistema jurídico.

Tenho, para mim, portanto, ser o caso de se modularem os efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela produza efeitos **ex nunc** . Estabeleço como marco temporal, contudo, a data da publicação da ata de julgamento do mérito (na espécie, 30/9/21). Já invoquei esse marco em outros casos, como, por exemplo: ADI nº 2040/PR-ED; RE nº 669.196/DF-ED; ADI nº 5.481/DF; RE nº 605.552/RS-ED-segundos etc.

Por outro lado, considero importante ressalvar da modulação dos efeitos da decisão certas ações já ajuizadas. Note-se que medida como essa tem sido muito utilizada pela Corte (**vide** , **v** . **g** ., os julgamentos da ADI nº 5.469/DF-ED e do RE nº 574.706/PR-ED). Resta definir qual marco temporal razoável e condizente com as particularidades do presente caso deve ser adotado a fim de se identificar quais são as ações a serem ressalvadas.

No presente caso, julgo ser mais adequado adotar como marco o dia no qual se iniciou o julgamento do mérito. De um lado isso prestigiará aqueles que já haviam ingressado com ação até essa data. Do outro lado, não serão ressalvadas as ações ajuizadas após esse marco.

Ainda nesse contexto, cumpre realçar o que disse a União. O movimento de judicialização visando-se, principalmente, a recuperação dos valores pagos a título das tributações declaradas inconstitucionais muito se **intensificou** durante o próprio julgamento do mérito do presente tema. A proposta de modulação sugerida visa a combater tal espécie de corrida ao Poder Judiciário, a qual me parece muito prejudicial, considerando as citadas particularidades do presente tema e o contexto econômico-social no qual se encontra o País. Vai na mesma direção o voto por mim proferido no RE nº 714.139/SC, Tema nº 745.

Ademais, penso eu que, mormente em razão daquele julgado do TRF-4 em sede de arguição de inconstitucionalidade, devam ter ocorridos fatos geradores antes de 30/9/21 em relação aos quais não tenha havido o pagamento das tributações debatidas neste tema de repercussão geral. Em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade, não pode a União, mesmo produzindo a tese de repercussão geral efeitos a partir dessa data, cobrar a CSLL ou o IRPJ em discussão quanto esses fatos. Valendo-me do

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/04/2022 00:00

que disse o Ministro **Roberto Barroso** na ADI nº 4.411/MG-ED, "a vedação a que a Fazenda (...) efetue essa cobrança impede que o contribuinte sofra exações inconstitucionais, após este Supremo Tribunal Federal ter assim se manifestado". Trata-se, como esclareceu Sua Excelência, de "paralisar um estado de inconstitucionalidade", e não de beneficiar o mau pagador de tributos.

Dispositivo

Ante o exposto, acolho em parte os embargos de declaração para: (i) esclarecer 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; (ii) modular os efeitos da decisão embargada, estabelecendo 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.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/04/2022 00:00