

A NÃO INCIDÊNCIA DE IRPJ SOBRE JUROS MORATÓRIOS E A MUDANÇA DE POSICIONAMENTO DO STJ .

EDSON ARRUDA > EArruda.tributario.net

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Pará. Advogado do Escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro & Scaff Advogados. Professor da Faculdade Ideal - FACL. Membro da comissão de direito tributário da OAB/PA.

1 - INTRODUÇÃO

A Receita Federal do Brasil sempre constrangeu os contribuintes a recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ sobre os valores recebidos a título de juros moratórios. Ocorre que tal prática provoca um aumento artificial da base de cálculo do IRPJ, em razão da natureza jurídica indenizatória dessas verbas, ocasionando clara ofensa aos arts. 43 e 97 do CTN; dos arts. 145 § 1º, 146, inc. III, alínea "a" e 153, III, da CRFB ; do art. 43 do Decreto 3000/99; e art. 404 da Lei 10406/02 (Código Civil).

2 - O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA E AS VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA - JUROS MORATÓRIOS

Para sabermos se os juros moratórios estão, ou não, incluídos no âmbito de incidência do imposto de renda, conforme o estabelecido no art. 43 do CTN, faz-se necessário analisar o conceito de renda, assim como a natureza jurídica das referidas receitas.

O artigo 43 do CTN define como fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, in verbis:

"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."

Apesar de haver divergências no conceito de renda entre juristas, economistas e jurisprudência; há um ponto pacífico em todas elas, a noção de "acréscimo patrimonial". Renda deve ser sempre entendida como um ganho, um acréscimo no patrimônio. A lei pode, até certo ponto, delimitar o conceito de renda tributável, mas não pode desfigurá-la ao ponto de tributar um ônus ou decréscimo patrimonial como se renda fosse.

A aquisição de renda e proventos de qualquer natureza, somente pode ser mensurada, quando analisado dentro de um lapso temporal delimitado. Para isso é preciso fixar um termo inicial e final, onde neste período se verificará a ocorrência ou não do aumento no patrimônio. Trata-se de fato gerador classificado pela doutrina de "complexo" ou "complexivo", em que se apura o total de grandezas positivas e negativas, a fim de obter a base de cálculo do tributo. Os resultados positivos são aqueles auferidos pela exploração econômica e recebimento de bens e direitos da pessoa jurídica, já os resultados negativos advêm dos custos necessários para a realização das atividades da empresa. Neste diapasão, renda é acréscimo patrimonial produto do capital ou trabalho, enquanto proventos seriam acréscimos patrimoniais de uma atividade passada.

Por seu turno, A CRFB ao discriminar a competência tributária dos entes federativos, reservou à União a prerrogativa de instituir, legislar e arrecadar o imposto de renda, conforme o disposto no art. 153, inciso III:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III - renda e proventos de qualquer natureza;"

Destarte, não podemos olvidar que o conceito de renda não está à livre disposição das autoridades fiscais, pois encontra limites na própria estrutura semântica do diploma constitucional supracitado, estipulando as diretrizes do que pode ou não vir a ser objeto da tributação. Não é outro o posicionamento da jurisprudência do STF, senão vejamos:

"RE 117887 / SP - SÃO PAULO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO

Julgamento: 11/02/1993 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

I. Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

II. Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III. R.E. conhecido e provido." (grifo nosso)

Apesar da CRFB não revelar um conceito unívoco de renda; há, na verdade, um postulado delineado pela Magna Carta, subordinando o vocábulo às limitações ao poder de tributar, como capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade.

Neste contexto, verbas de natureza indenizatória estão fora do âmbito de incidência do imposto de renda, pois não representam um acréscimo patrimonial, não constituem riqueza nova, mas sim, visam recompor um dano ocasionado e restabelecer o estado original da coisa. Quanto a não incidência de IRPJ sobre verbas indenizatórias a jurisprudência do STJ e STF é farta e pacífica, literis:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. FÉRIAS PROPORCIONAIS E RESPECTIVO ADICIONAL DE 1/3. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. 1. O pagamento a título de férias vencidas e não gozadas, bem como de férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de 1/3, quando decorrente de rescisão do contrato de trabalho, está beneficiado por isenção (art. 39, XX do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99 e art. 6º, V, da Lei 7.713/88). Precedentes: REsp 782.646/PR, AgRg no Ag 672.779/SP e REsp 671.583/SE. 2. Agravo regimental não provido.

AGRESP 200703066942. REL MAURO CAMPBELL MARQUES. SEGUNDA TURMA. DJE

DATA:13/05/2009. (grifo nosso)

Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão assim ementado : "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. APOSENTADORIA EXCEPCIONAL DO ANISTIADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A aposentadoria excepcional do anistiado tem natureza eminentemente indenizatória, já que tem a intenção de reparar os danos causados ao anistiado pelo Poder Público decorrente de perseguição de cunho político. 2. Não existe acréscimo patrimonial de qualquer espécie a ensejar a cobrança o imposto de renda previsto pelo art. 43 do CTN" (fl. 186). Neste RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se ofensa ao art. 150, § 6º, da mesma Carta, bem como ao art. 8º do ADCT, sob o argumento de que os valores decorrentes de pagamento de aposentadoria a anistiados não tem caráter indenizatório. A pretensão recursal não merece acolhida. Quanto ao art. 150, § 6º, da Constituição, como tem consignado o Tribunal, por meio da Súmula 282, é inadmissível o recurso extraordinário se a questão constitucional suscitada não tiver sido apreciada no acórdão recorrido. Ademais, a tardia alegação de ofensa ao texto constitucional, apenas deduzida em embargos de declaração, não supre o prequestionamento. Além disso, o acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência desta Corte que no julgamento do MI 543/DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, fixou a natureza indenizatória da reparação econômica devida aos anistiados políticos, por força do art. 8º do ADCT, conforme se observa da ementa abaixo transcrita: "CONSTITUCIONAL ART. 8º, §3º DO ADCT ANÍSTIA. REPARAÇÃO ECONÔMICA ÀQUELES QUE FORAM IMPEDIDOS DE EXERCEREM, NA VIDA CIVIL, ATIVIDADE PROFISSIONAL. PORTARIAS RESERVADAS DO MINISTÉRIO DA AERONÁUTICA. MORA DO CONGRESSO NACIONAL. PROJETOS DE LEI VETADOS PELO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. WRIT PRETENDE A MUDANÇA DE ORIENTAÇÃO DESTA TRIBUNAL, PARA QUE ESTE FIXE OS LIMITES DA REPARAÇÃO E ACOMPANHE A EXECUÇÃO DO ACÓRDÃO. O TRIBUNAL DECIDIU ASSEGURAR, DE PLANO, O DIREITO À INDENIZAÇÃO, SEM CONSTITUIR EM MORA O CONGRESSO NACIONAL, PARA, MEDIANTE AÇÃO DE LIQUIDAÇÃO, INDEPENDENTEMENTE DE SENTENÇA DE CONDENAÇÃO, A FIXAR O VALOR DA INDENIZAÇÃO. MANDADO DE INJUNÇÃO DEFERIDO EM PARTE". Nesse sentido, menciono as seguintes decisões, entre outras: RE 548.828/RS e RE 487.121/RS, Rel. Min. Marco Aurélio; RE 559.964/RS, Rel. Min. Eros Grau. Isso posto, nego seguimento ao recurso (art. 557, caput, CPC). Publique-se. Brasília, 14 de maio de 2009. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI - Relator.

RE 591140 / RS - RIO GRANDE DO SUL. Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI. Julgamento: 14/05/2009."

Neste diapasão, os juros moratórios constituem a danos emergentes, onde há uma perda do credor pela mora do devedor, deste modo, o seu recebimento não constitui riqueza nova, face o caráter meramente indenizatório. Segundo Maria Helena Diniz "juros moratórios: constituem uma pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento da obrigação, atuando como se fosse uma indenização pelo retardamento no adimplemento da obrigação ". Seguindo a mesma linha, Silvio Rodrigues expõe que os juros "quando moratórios, constituem indenização pelo prejuízo resultante do retardamento culposo" . Podemos concluir, que os juros moratórios nada mais são do que uma indenização pelo adiamento da execução do débito.

Ademais, cabe a legislação civil o conceito e a definição da natureza jurídica dos juros moratórios. Este mister ficou a cargo do art. 404 do Código Civil de 2002 (abaixo transcrito), o qual é categórico ao dispor sobre o seu caráter indenizatório. Sabendo que o artigo 110 do CTN proíbe a lei tributária de alterar a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competências tributárias, não pode a Receita Federal do Brasil ampliar a hipótese de incidência do imposto de renda a ponto de englobar os juros moratórios, como se fosse uma aquisição de renda; contrariando assim, o diploma legal civilista:

"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."

Resta evidente que os juros moratórios possuem natureza jurídica indenizatória, de modo que seu recebimento não constitui fato gerador do IRPJ, logo, não existe obrigação tributária, tampouco crédito tributário constituído contra os contribuintes.

3 - A REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE A MATÉRIA

O STJ já havia consolidado sua jurisprudência, no sentido de considerar os juros moratórios como acessórios, de modo que seguissem a natureza jurídica do principal, logo, se as verbas recebidas tivessem caráter remuneratório, os juros moratórios também o teriam. Vários foram os precedentes preferidos neste sentido, entre eles destacamos:

"IMPOSTO DE RENDA. JUROS DE MORA SOBRE VERBAS TRABALHISTAS RECEBIDAS A TÍTULO DE DIFERENÇAS SALARIAIS. CARÁTER REMUNERATÓRIO. NATUREZA ACESSÓRIA. ART. 43 DO CTN. INCIDÊNCIA.

I - Os juros de mora possuem caráter acessório e seguem a mesma sorte da importância principal, de forma que, se o valor principal é situado na hipótese da não incidência do tributo, caracterizada estará a natureza igualmente indenizatória dos juros.

II- As verbas recebidas pelo empregado em ação trabalhista a título de reposição de diferenças salariais possuem evidente natureza remuneratória, e não indenizatória, configurando-se como aquisição de disponibilidade econômica e jurídica, o que faz incidir o imposto de renda, a teor do art. 43 do CTN. Precedentes: REsp nº 517.961/CE, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 04/04/2005; REsp nº 640.260/CE, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 20/09/2004; e REsp nº 230.502/CE, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 25.06.2001.

III- Na hipótese dos autos, o montante sobre o qual incidiram os juros moratórios não é isento do imposto de renda, razão pela qual o acessório deve seguir a sorte do principal. Logo, os referidos juros também estão sujeitos à incidência tributária.

IV - Recurso especial provido.

REsp 985196 / RS. Ministro FRANCISCO FALCÃO. PRIMEIRA TURMA. DJ 19/12/2007 p. 1185."

O posicionamento da corte começou a mudar, a partir da vigência do Código Civil de 2002, pois, conforme já exposto, atribuiu a natureza jurídica indenizatória para os juros de mora, corroborando a tese a muito defendida pela doutrina e pelos advogados dos contribuintes. Em um dos acórdãos paradigmáticos, a Ministra Eliana Calmon assim sintetizou o entendimento sobre a matéria :

"Entretanto, neste processo o enfrentamento passa pela nova visão dos juros moratórios a partir do atual Código Civil que, no parágrafo único do art. 404, deu aos juros moratórios a conotação de indenização, como pode ser visto na transcrição seguinte:

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.

Segundo decidiu o Tribunal de Apelação:

1) ... a indenização representada pelos juros moratórios corresponde aos danos emergentes, ou seja aquilo que o credor perdeu em virtude da mora do devedor. Houve a concreta diminuição do patrimônio do autor, por ter sido privado de perceber o salário de forma integral, no tempo em que deveria ter sido adimplido. Os juros moratórios, nesse sentido, correspondem a uma estimativa prefixada do dano emergente, nos termos dos arts. 395 do Código Civil vigente e 1.061 do Código Civil de 1916.

2) Não há falar, aqui, em interpretação ampliada da hipótese de isenção prevista na legislação de regência, porque não se trata, no caso, de isenção, mas, sim, de não-incidência.

Detive-me na tese de fundo e a conclusão a que chego, diante dos claros termos do parágrafo único do Código Civil, é a de que os juros de mora têm natureza indenizatória e, como tal, não sofrem a incidência de tributação. A questão não passa pelo Direito Tributário, como faz crer a FAZENDA, quando invoca o instituto da isenção para dizer que houve dispensa de pagamento de tributo sem lei que assim o determine. A questão é simples e está ligada à natureza jurídica dos juros moratórios, que a partir do novo Código Civil não mais deixou espaço para especulações, na medida em que está expressa a natureza indenizatória dos juros de mora. Estou consciente de que o entendimento alterará profundamente a disciplina dos juros moratórios, como estabelecido há anos e que proclamava a sua natureza acessória, de tal forma que se amolda à caracterização da obrigação a que se refere, como um apêndice."

Sob estes argumentos a Ministra do STJ negou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e o acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - ART. 43 DO CTN - IMPOSTO DE RENDA - JUROS MORATÓRIOS - CC, ART. 404: NATUREZA JURÍDICA INDENIZATÓRIA - NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Os valores recebidos pelo contribuinte a título de juros de mora, na vigência do Código Civil de 2002, têm natureza jurídica indenizatória. Nessa condição, portanto, sobre eles não incide imposto de renda, consoante a jurisprudência sedimentada no STJ.

2. Recurso especial improvido.

REsp 1037452 / SC. Ministra ELIANA CALMON. SEGUNDA TURMA. DJe 10/06/2008."

4 - CONCLUSÃO

Corolário do direito tributário, a regra da reserva legal dispõe que somente a lei em sentido estrito é apta para criação e majoração dos tributos e; dependendo da matéria, somente a lei complementar poderá desempenhar esta função. A CRFB discriminou taxativamente os casos reservados a lei complementar; nestas situações não poderá o legislador infraconstitucional regular a matéria por meio de lei ordinária, sob pena de inconstitucionalidade da norma.

Entre as hipóteses previstas pela CRFB destacamos o artigo 146, III, "a", onde cabe (exclusivamente) a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos, seu respectivo fato gerador e base de cálculo. No nosso sistema tributário cabe ao Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), norma cuja natureza jurídica é de lei complementar, a definição do fato gerador do imposto de renda e, conforme já analisado anteriormente, tem como hipótese de incidência o acréscimo patrimonial.

Para que a definição de renda pudesse ser alterada, dentro dos limites impostos pela CRFB,

seria necessária outra lei complementar que trouxesse novas definições para seu fato gerador e base de cálculo. Neste sentido, a receita Federal do Brasil nunca poderia, por meio de mera interpretação extensiva, incluir os juros moratórios na base de cálculo do IRPJ, ampliando conceito de renda e violando o artigo 146, III, "a" da CRFB. Destarte, há vício de constitucionalidade no ato no posicionamento adotado pela autoridade fazendária ao invadir a competência reservada a lei complementar.

5 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, 2. Teoria Geral das Obrigações. São Paulo: Saraiva. 22ª Ed. 2007. p. 394.

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil, Parte Geral das Obrigações, volume 2. São Paulo: Saraiva. 30ª Ed. 2002. p257.