



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

CAROLINA DO REGO BARROS TRIGUEIRO

**A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DOS JUROS DE MORA PELO IRPJ E
PELA CSLL: Análise à Luz do Julgamento do RE nº 1063187 (Tema nº 962) do
Supremo Tribunal Federal**

RECIFE

2022

CAROLINA DO REGO BARROS TRIGUEIRO

**A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DOS JUROS DE MORA PELO IRPJ E
PELA CSLL: Análise à Luz do Julgamento do RE nº 1063187 (Tema nº 962) do
Supremo Tribunal Federal**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel(a) em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira.

Recife

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Trigueiro, Carolina do Rego Barros.

A problemática da tributação dos juros de mora pelo IRPJ e pela CSLL:
Análise à Luz do Julgamento do RE nº 1063187 (Tema nº 962) do Supremo
Tribunal Federal / Carolina do Rego Barros Trigueiro. - Recife, 2022.

95 f.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2022.

1. Juros de Mora. 2. Hipótese de Incidência Tributária. 3. Imposto sobre a
Renda da Pessoa Jurídica. 4. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. 5.
Acréscimo Patrimonial. I. Oliveira, José André Wanderley Dantas de.
(Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

CAROLINA DO REGO BARROS TRIGUEIRO

**A PROBLEMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO DOS JUROS DE MORA PELO IRPJ E
PELA CSLL: Análise à Luz do Julgamento do RE nº 1063187 (Tema nº 962) do
Supremo Tribunal Federal**

Trabalho de Conclusão de curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel(a) em Direito.

Aprovado em: 26/10/2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. João Alves de Melo Júnior (Examinador Interno)
Universidade Federal de Pernambuco

RESUMO

Com o desenvolver de discussões jurisprudenciais em torno da possibilidade de tributação de verbas indenizatórias pelo Imposto sobre a Renda, surgiu a controvérsia acerca da incidência do IRPJ e da CSLL nos juros de mora. Para sua correta compreensão, no entanto, não é necessário apenas abarcar o entendimento doutrinário e jurisprudencial da natureza jurídica do instituto dos juros de mora e a regra matriz de incidência tributária do IRPJ e da CSLL, mas também toda a evolução jurisprudencial do tema, em especial os diversos entendimentos exarados pelo Superior Tribunal de Justiça. É que, em realidade, dada a complexidade e especificidade dessa relação tributária, o objeto em estudo vem sendo discutido em reiteradas decisões judiciais do STJ, embora, a bem da verdade, de forma não unânime. De todo modo, contudo, pode-se extrair que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é, como regra geral, pela possibilidade de tributação dos juros de mora pelo IRPJ e pela CSLL. Em torno dessa tormentosa e oscilante discussão jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal, com amparo no julgamento do Tema nº 962, estabeleceu que não incide o IRPJ e a CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic em razão de repetição de indébito tributário. Apesar de tal julgamento, a uma primeira vista, parecer restrito às hipóteses dos juros de mora decorrentes da repetição de indébito tributário, deve-se ter em vista, no entanto, que seu entendimento não deve ser lido de forma tão restrita, eis que, da sua leitura conjunta com o julgamento do Tema nº 808/STF, também exarado sob regime de Repercussão Geral, já se pode visualizar uma certa inclinação da Suprema Corte no sentido da impossibilidade de tributação dos juros de mora pelo IRPJ e pela CSLL, como regra geral. Em virtude disso, o presente trabalho tem por objetivo a análise do instituto dos juros de mora, bem como da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, compreendendo o histórico dos posicionamentos jurisprudenciais do STJ no que toca à tributação dos juros moratórios. Aliado a isso, busca-se entender a efetiva extensão do julgamento do Tema nº 962 pelo Supremo Tribunal Federal e os seus reais efeitos, em especial da necessidade de revisão jurisprudencial pelo Superior Tribunal de Justiça, como forma de instrumento de efetivação de uma visão tributária linear e congruente, que garanta uma estabilidade da jurisprudência, ainda divergente sob o tema ora abordado.

Palavras-chave: juros de mora; hipóteses de incidência tributária; imposto sobre a renda da pessoa jurídica; contribuição social sobre o lucro líquido; acréscimo patrimonial; Superior Tribunal de Justiça; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

With the development of the case law on the possibility of taxation of indemnity funds by the Income Tax, controversy arose about the incidence of IRPJ and CSLL on late payment interest. For its correct understanding, however, it is not only necessary to comprehend the doctrinal and the former court decisions understandings of the legal nature of the default interest institute and the tax assessment rule of the IRPJ and CSLL, but also the entire case law evolution of the subject, in particular the various judgments made by the Brazilian Higher Court of Justice. In fact, given the complexity and specificity of this tax relationship, the object under study has been discussed in repeated judicial decisions of the Brazilian Higher Court of Justice - STJ, although not unanimously. In any case, however, it can be concluded that the STJ's understanding is, as a general rule, the possibility of taxation of interest on late payment by the IRPJ and CSLL. In light of this turbulent and fluctuating law case discussion, the Federal Supreme Court, based on the judgment of Theme No. 962, established that the IRPJ and CSLL are not levied on the amounts related to the "Selic" rate due to the repetition of undue tax. Although such judgment, at first glance, seems restricted to the hypotheses of default interest arising from the repetition of undue tax, it should be borne in mind, however, that its understanding should not be read in such a restricted way since, from its reading together with the decision of the Theme nº 808/STF, also issued under a General Repercussion regime, it is already possible to visualize a particular inclination of the Federal Court in the sense of the impossibility of taxation of interest on late payment by the IRPJ and CSLL, as a rule, general. Therefore, the present work analyzes the institute of late payment interest and taxation by the IRPJ and CSLL, understanding the history of the positions of the STJ regarding this taxation. Moreover, it seeks to understand the effective extension of the judgment of Theme nº 962 by the Federal Supreme Court and its real effects, in particular, the need for a jurisprudential review by the Brazilian Higher Court of Justice as a form of instrument for the realization of a tax vision linear and congruent. Also, the stability of the case law is still divergent under the theme addressed.

Keywords: interest on arrears; tax assessment; corporate income tax; social contribution on net income; equity increase; Higher Court of Justice; Federal Court of Justice.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 ORIGEM E CONCEITUAÇÃO DOS JUROS DE MORA.....	10
2.1. Do instituto civil dos juros.....	10
2.2. Dos juros de mora.....	12
3 CAPÍTULO II. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPJ E DA CSLL.....	20
3.1. Aspectos gerais da regra matriz de incidência tributária.....	20
3.2. Do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).....	22
3.3. Da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	30
4 CAPÍTULO III. PERSPECTIVAS JURISPRUDENCIAIS: EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO TEMA: DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	35
4.1. Da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre verbas de caráter indenizatório à luz do entendimento do STJ.....	35
4.2. REsp nº 1.089.720-RS: da insuficiência do caráter indenizatório das verbas para fins de não incidência do IRPJ e da CSLL – da “mudança” de entendimento do STJ.....	39
4.3. REsp nº 1.138.695-SC (Temas n. 504 e 505): da incidência do IRPJ e da CSLL nos juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais e na repetição de indébito tributário.....	45
4.4. RE nº 855091-RS (Tema nº 808): da não incidência do IR nos juros moratórios devidos pelo atraso no pagamento de remuneração pelo exercício de emprego, cargo ou função.....	51
4.5. REsp nº 1.470.443-PR (Tema nº 878): da não incidência do IR nos juros de mora decorrentes do pagamento à pessoa física de verbas previdenciárias sabidamente remuneratórias e que possuem natureza alimentar.....	56
5 CAPÍTULO IV. PERSPECTIVAS PRÁTICAS: TEMA Nº 962 DE REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SEUS REFLEXOS NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL.....	62
5.1. RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962): da inconstitucionalidade da incidência de IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.....	62
5.2 Da jurisprudência do STJ após o Julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962).....	66
5.3 Da necessidade de revisão da jurisprudência do STJ após o julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962).....	68
6 CONCLUSÃO.....	82
REFERÊNCIAS.....	84

1 INTRODUÇÃO

A incidência do Imposto sobre a Renda (tanto de pessoas físicas, como jurídicas) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos juros de mora vem sendo objeto de longas discussões jurisprudenciais, em especial no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Em realidade, diversos são os posicionamentos encontrados sobre o tema, que divergem não só quanto aos resultados, como também quanto aos pressupostos adotados para a resolução da questão.

É exatamente nesse contexto que surge a finalidade maior deste trabalho: analisar toda a evolução jurisprudencial dos tribunais superiores, especialmente do STJ e do Supremo Tribunal Federal (STF), a fim de analisar os critérios adotados e os diversos entendimentos utilizados pelos ministros, ao longo dos julgados, como forma de aspiração por uma maior estabilidade da jurisprudência atual, em especial após o julgamento do RE nº 1063187 (Tema nº 962)¹ pelo STF.

Deve-se demonstrar, especificamente, quais os requisitos objetivos aplicados pelas decisões dos Tribunais Superiores, estabelecendo o nexo causal entre as decisões, para que seja possível visualizar todo o desenvolvimento jurisprudencial acerca do tema.

Mostra-se relevante deter, ainda, um profundo estudo em torno do recente entendimento jurisprudencial exarado no RE nº 1063187 (Tema nº 962) pelo Supremo Tribunal Federal, submetido ao rito de Repercussão Geral, em que se decidiu pela não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic em razão de repetição de indébito tributário, compreendendo a sua harmonia com o julgamento do RE nº 855091-RS (Tema nº 808)² e, principalmente, sua efetiva extensão no que tange às consequências práticas para a jurisprudência atual, em prol de dissipar as dúvidas e as incertezas que ainda permeiam acerca do tema.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 1.063.187/SC. 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. Recorrente: União. Recorrido: Electro Aco Altona S.A. Relator: Ministro Dias Toffoli, 27 de setembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 05 jul. 2022.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 855.091/RS. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto de renda. Juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Caráter indenizatório. Danos emergentes. Não incidência. Recorrente: União. Recorrido: Carlos Machado. Relator: Ministro Dias Toffoli, 15 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4677992&numeroProcesso=855091&classeProcesso=RE&numeroTema=808>. Acesso em: 05 jul. 2022.

Assim, o presente trabalho partirá, em primeiro lugar, de uma detida análise doutrinária e da própria jurisprudência no que toca à natureza jurídica dos juros de mora, bem como da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, de forma a sedimentar as hipóteses de incidência destes tributos, em face da crescente divergência jurisprudencial.

Por fim, adentrar-se-á na evolução jurisprudencial acerca do tema, para, posteriormente, se analisar as consequências práticas advindas do julgamento do RE nº 1063187 (Tema nº 962) para a jurisprudência atual, como medida que visa uma maior estabilidade no entendimento dos Tribunais Superiores.

2 ORIGEM E CONCEITUAÇÃO DOS JUROS DE MORA

2.1 Do instituto civil dos juros

Em primeiro lugar, para dar mais clareza ao presente estudo, cumpre trazer à tona a origem e a conceituação do instituto jurídico dos juros de mora, uma vez que este, como se verá, será objeto de longas discussões no decorrer deste trabalho. Para isso, é necessário entender, primordialmente, o instituto dos juros, gênero que inclui os juros de mora.

Para fins didáticos, se partirá de uma análise dos juros sob uma ótica histórica, a qual facilitará a sua compreensão desde a sua origem, como também jurídico-econômica, para que o instituto seja visualizado sob a ótica jurídica, sem perder de vista alguns elementos da teoria econômica, essenciais a sua compreensão.

Portanto, definidos os contornos do presente capítulo, destacamos, inicialmente, que os juros tiveram a sua origem no direito romano³, no qual eram conhecidos como “*usurae*”, o que corresponde ao “uso”, e eram classificados como punitórios, compensatórios e convencionais.⁴

Já na Idade Média, as usuras eram fortemente rechaçadas pela Igreja Católica, pois, em realidade, esse conceito era visto com o significado de lucro exagerado e até mesmo de lucro antiético.

Na idade moderna, contudo, com o estímulo das atividades econômicas e com o advento dos ideais liberais, especialmente no século XVIII, predominou-se a liberdade das partes de negociação. Assim, como não poderia ser diferente, os juros, nessa época, também passaram a ser enxergados sob a ótica do livre negócio. De fato, a noção de liberalismo trouxe consigo a ideia de uma verdadeira liberdade à pactuação dos juros. Assim, o que se vê é que se antes os juros eram totalmente rejeitados, como foi na idade média, passou-se a uma fase em que os juros foram amplamente liberados.

Nos dias atuais, como se sabe, os juros fazem parte do cotidiano da vida das pessoas, com uma certa habitualidade, ao participar de praticamente qualquer tipo de transação financeira ou até mesmo da realização de investimentos, tendo, porém, limites fixados pelo Banco Central do Brasil, através da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para que se tenha um certo controle monetário, em especial para neutralização dos efeitos

³ WALD, Arnoldo. **Curso de direito civil brasileiro. Obrigações e contratos**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 150.

⁴ LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil. Obrigações em geral**. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1995, p. 67.

inflacionários e um maior reflexo da expectativa de rendimento do capital, tanto em empréstimos bancários, por exemplo, ou até mesmo em títulos públicos federais.

Observa-se que nas compensações ou restituições relativamente a tributos federais é necessário acrescentar de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, por força do art. 39, §4, da Lei nº 9.250/95⁵, a partir de 1º de janeiro de 1996. Observe-se:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)”.

É que, em realidade, os juros nada mais são que a própria remuneração do capital financeiro que fora emprestado. Isto é, os juros são os frutos de capital emprestado⁶. É exatamente nesse sentido que João de Matos Antunes Varela define que são “frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital”⁷.

É dizer, há, em realidade, um empréstimo de algo (dinheiro, uma coisa ou bens) a alguém e pelo fato deste deter essa importância, será cobrada uma espécie de remuneração. É exatamente essa remuneração que constituirá o que se chama de juros.

Importa frisar que os juros são os rendimentos de coisas fungíveis em geral, não necessariamente do dinheiro, pois o que importa, para sua caracterização, é que seja uma remuneração advinda do uso, ou do rendimento de dinheiro/coisas fungíveis.

⁵ BRASIL. Lei nº 9.250/95, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19250.htm. Acesso em: 02 jul. 2022.

⁶ ARNALDO, Rizzardo. Juros no Código Civil de 2002. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 53-77, out./dez. 2003. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=r1&srguid=i0ad6adc50000182a91203168bf26970&docguid=I8abb8770f25211dfab6f01000000000&hitguid=I8abb8770f25211dfab6f01000000000&spos=7&epos=7&td=155&context=23&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 02 jul. 2022.

⁷ VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. Coimbra: Almedina, 1980, p. 742.

Porém, em se tratando de dinheiro, se caracteriza justamente na hipótese em que alguém detém a importância de dinheiro emprestado e tem que pagar uma espécie de remuneração pelo uso do dinheiro, ou seja, o “preço do uso do capital”.

Na realidade, os juros remuneram não só o “uso do capital” - que pode ser dinheiro ou outros bens fungíveis, como dito - mas também constituem o "preço" do tempo deste uso e o risco do reembolso.⁸ Afinal, nos dizeres de Ruy Rosado de Aguiar Júnior, “o crédito envolve sempre os fatores de tempo e confiança”⁹.

Numa concepção mais econômica, pode-se dizer, ainda, que os juros se caracterizam pela remuneração em razão do adiamento do consumo¹⁰. É que, ao emprestar o capital a um devedor, adia a possibilidade do credor de usar o capital e consumir em favor próprio, de modo que, funciona como uma espécie de “compensação”, a fim de que o devedor possa “compensar” o “atraso no consumo”, daquele dinheiro que não era seu, mas estava à sua disposição.

2.2 Dos juros de mora

Cumprido frisar que os juros, dentre diversas outras subdivisões, podem-se subdividir em duas espécies: juros “compensatórios”, ou “remuneratórios”, e os juros “moratórios”. Os primeiros são aqueles que remuneram diretamente o capital, de modo que se equipara aos frutos que advém do uso do capital alheio. É nesse sentido que conceitua Francisco Cláudio de Almeida Santos, ao defender que os juros compensatórios ou remuneratórios "representam um valor que se paga para a aquisição temporal da titularidade do dinheiro. Constituem eles um preço devido pela disponibilidade do numerário, durante certo tempo".¹¹

Já os juros de mora, objeto do presente estudo, como o próprio nome diz, são aqueles que são devidos em razão da mora em uma obrigação legal ou contratual. A mora,

⁸ MARTINS-COSTA, Judith. **Comentários ao novo Código Civil**: Do inadimplemento das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 379.

⁹ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. Os contratos bancários e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 811/2003, p. 99-141, maio. 2003. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=r1&srguid=i0ad6adc500000182ad94cb0cb41456a4&docguid=I03831800f25111dfab6f01000000000&hitguid=I03831800f25111dfab6f01000000000&pos=15&epos=15&td=2024&context=42&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1#>. Acesso em: 02 jul. 2022.

¹⁰ ASSAF NETO, Alexandre. **Mercado financeiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 50-51.

¹¹ SANTOS, Francisco Cláudio de Almeida. Os juros compensatórios no mútuo bancário. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, v. 2/1998, p. 63-71, maio./ago. 1998.

instituto típico do direito civil, é caracterizada por um injusto retardo do adimplemento de uma obrigação¹², de modo que, nesta hipótese, haverá a incidência dos juros de mora.

Nessa esteira, para maior compreensão da própria “mora”, merece transcrição o ensinamento de Clóvis Beviláqua de que: “verifica-se a mora quando o pagamento não é feito na forma ou lugar devido, ou quando o credor exige que ele se faça de diverso modo ou em outro lugar, que não o combinado”¹³.

De igual modo, Judith Martins-Costa conceitua que a mora seria “a não realização da prestação devida, pelo devedor, no tempo, lugar e forma convencionados no contrato ou impostos pela lei”¹⁴. E, por fim, mas não menos importante, o entendimento de Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery de que “mora é o descumprimento da prestação por culpa do devedor (*mora solvendi* ou *mora debitoris*) ou o seu não recebimento pelo credor (*mora accipiendi* ou *mora creditoris*), no tempo lugar e forma convencionados”¹⁵.

Quanto a este ponto, isto é, da caracterização da mora como instituto jurídico, torna-se claro que esta seria exatamente a falta, quanto ao cumprimento de alguma circunstância da obrigação pactuada, como o tempo, coisa, quantidade, lugar, ou pessoa, da obrigação, de modo que, se faltar alguma dessas circunstâncias, o devedor estará em mora.

Nesses termos, chega-se à conclusão de que os juros moratórios são aqueles devidos em razão da ocorrência da mora. É dizer, em uma relação obrigacional, quando uma das partes retarda injustificadamente a prestação pactuada, a esta lhe será imputada o pagamento dos juros de mora, de modo que estes pressupõem necessariamente esse inadimplemento de uma relação obrigacional (mora).

À primeira vista, logo se vê que há uma grande diferença entre os juros remuneratórios e os juros de mora, uma vez que os primeiros visam tão somente remunerar o dinheiro emprestado, já os segundos derivam do inadimplemento voluntário, isto é, da mora. Cumpre frisar, ainda, que, enquanto os juros remuneratórios ou compensatórios têm fundamento contratual, os juros de mora possuem fundamento legal.

Para que não haja dúvidas, confira-se o ensinamento de Fábio Ulhôa Coelho, que bem esclarece a distinção:

¹² OPITZ, Oswaldo. **Mora no Negócio Jurídico**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1966, p. 12.

¹³ BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. 10. ed. Rio de Janeiro-São Paulo: Francisco Alves, 1955.

¹⁴ COSTA, Judith Martins. **Comentários ao Novo Código Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 324.

¹⁵ NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil comentado**. 6. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008, p. 472.

“Como afirma Pontes de Miranda, os juros correspondem ao que “o credor pode exigir pelo fato de ter prestado ou de não ter recebido o que se lhe devia prestar” (1965, 24:45). No primeiro caso, seu pagamento não está associado ao inadimplemento de obrigação. Aqui, correspondem à obrigação do mutuário de remunerar o dinheiro emprestado pelo mutuante ou à do devedor que parcela o pagamento de sua dívida com a concordância do credor, remunerando-o pela facilidade. Chamam-se, então, juros remuneratórios e têm sempre fundamento contratual. Deles não se cuida, por enquanto, a não ser para precisar o regime jurídico dos juros devidos como consecutório. No segundo caso, isto é, naquele em que são exigíveis pelo credor que não recebeu o que deveriam ter-lhe prestado, os juros derivam do inadimplemento voluntário. Trata-se, agora, da obrigação de pagar juros imputada pela lei ao inadimplente. Integra a indenização a que tem direito o credor, por ressarcir-lo em função do uso, pelo devedor, além do tempo devido, do capital correspondente à prestação inadimplida.¹⁶”

Como se vê, os juros de mora, diferentemente dos juros compensatórios, tratam-se de uma obrigação, imputada por lei, derivada do inadimplemento voluntário pelo devedor. Nessa senda, cumpre ter presente os ensinamentos de Carlos Alberto Bittar:

“Aos juros moratórios ficam sujeitos os devedores inadimplentes, ou em mora, independentemente de alegação de prejuízo. Defluem, portanto, conforme a lei, pelo simples fato da inobservância do prazo para o adimplemento, ou, não havendo, da constituição do devedor em mora pela notificação, protesto, interpelação, ou pela citação em ação própria, esta quando ilíquida a obrigação”¹⁷

Nesse sentido, os juros de mora têm natureza indenizatória ao credor, pelo descumprimento da obrigação pelo devedor. Noutros termos, funcionam como um instrumento de reparação de um ato ilícito. É que, uma vez que surge o inadimplemento, surge a necessidade de uma adequada solução para os danos injustos causados.

Ora, o devedor que age em mora comete um ilícito civil, daí que necessariamente decorre a obrigação de indenizar, obrigação esta que se substancia no pagamento de juros de

¹⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil: obrigações. Responsabilidade civil.** 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 110.

¹⁷ BITTAR, Carlos Alberto. **Curso de direito civil.** Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994, p. 419.

mora. Para que não haja dúvidas, confira-se os dispositivos do Código Civil de 1916¹⁸ e do Código Civil atual¹⁹:

“Código Civil de 1916:

“Art. 1.059. Salvo as exceções previstas neste Código, de modo expresse, as perdas e danos devidos ao credor, abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

(...)

Art. 1.061. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros da mora e custas, sem prejuízo da pena convencional.”

Código Civil de 2002:

“Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

(...)

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 da dicção legal, é nítida a natureza indenizatória dos juros de mora, eis que devidos no contexto das perdas e danos decorrentes do inadimplemento das obrigações. Como preceitua o art. 402 do Código Civil, as “perdas e danos” envolvem tanto os danos emergentes, como os lucros cessantes. Enquanto os primeiros correspondem à perda patrimonial efetiva a que o credor foi submetido, os segundos correspondem àquilo que o credor deixou de lucrar. Tendo em vista que os juros de mora funcionam como um meio de reparação dos atos decorrentes da mora, é de fácil visualização que os juros de mora terão natureza de reparação dos danos emergentes, advindos da realização da mora.

Em complemento a esse raciocínio, o art. 404 do Código Civil logo explana que se os juros de mora não cobrirem o prejuízo ao credor, o juiz poderá conceder uma indenização suplementar, isto é, o legislador permite que caso haja uma perda maior que os próprios juros

¹⁸ BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm. Acesso em: 05 jul. 2022.

¹⁹ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 05 jul. 2022.

de mora, pode haver uma indenização complementar. Isso, por si só, já atesta, definitivamente, a natureza jurídica indenizatória dos juros de mora.

Não custa insistir, o art. 404 do Código Civil não deixa dúvidas de que os juros de mora possuem uma natureza de ressarcimento, de modo que está abrangido nos danos e interesses (perdas e danos). É nesse sentido que se manifesta Maria Helena Diniz:

“Perdas e danos e obrigação pecuniária. Se a obrigação não cumprida em pagamento de quantia em dinheiro, a estimativa do dano emergente ou positivo devidamente atualizada segundo índices oficiais já estará previamente estabelecida pelos juros moratórios e custas processuais (verbas de sucumbência e honorários advocatícios), sem prejuízo da pena convencional. (...) Se se comprovar que os juros da mora não cobrem as perdas e danos, não havendo estipulação de cláusula penal, o órgão judicante poderá conceder ao credor uma indenização suplementar que abranja todo o prejuízo por ele sofrido em razão do inadimplemento da obrigação pelo devedor”²⁰.

Essa interpretação do dispositivo, inclusive, já foi expressamente reconhecida pelo próprio Exmo. Ministro Dias Toffoli, quando do julgamento do Tema 808:

“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 ele. 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.”

Mas não é só. Na própria legislação tributária, é possível visualizar o reconhecimento da natureza indenizatória dos juros de mora. A título exemplificativo, tem-se o art. 16 da Lei nº 4.506/64²¹, o qual classifica como rendimentos de trabalho assalariado “os juros de mora e quaisquer outras indenizações pagas pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo”. Observe-se:

Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos

²⁰ DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 338-339.

²¹ BRASIL. Lei nº 4.506/64, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm. Acesso em: 06 jul. 2022.

empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:

(...)

Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado **os juros de mora e quaisquer outras indenizações** pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.

Ora, por meio de uma fácil visualização da legislação tributária, logo se percebe que, em realidade, o legislador bem equipara os juros de mora às “quaisquer outras indenizações”.

É que, de fato, os juros de mora, ao decorrerem do inadimplemento obrigacional, terão a natureza jurídica de indenização por danos emergentes, uma vez que visam impor uma penalidade ao devedor em benefício do credor, a fim de reparar o ato ilícito. Afinal, como leciona José de Aguiar Dias, a indenização, por sua vez, destina-se a recompor o patrimônio do lesado que foi desfalcado pelo dano.²²

A partir desse pressuposto, uma premissa básica se faz: os juros de mora, ao possuírem natureza indenizatória, não visam aumentar o patrimônio do credor, mas somente recompor efetivos decréscimos patrimoniais, isto é, recompor os danos emergentes advindos.

É exatamente nesse sentido que nos ensina Pontes de Miranda, ao esclarecer que “os juros moratórios são indenização ao credor; não restituição das vantagens que tem ou poderia ter o devedor com o ter ficado com a prestação”²³.

Nesse ponto, não é demais lembrar a lição de Maria Helena Diniz de que os juros moratórios “constituem pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento da obrigação, atuando como se fosse uma indenização pelo retardamento no adimplemento da obrigação”²⁴.

É nesse sentido que Sílvio Rodrigues leciona que os juros “quando moratórios, constituem indenização pelo prejuízo resultante do retardamento culposo”²⁵. De igual modo, nos explica Antônio Carlos Rodrigues do Amaral que “juros moratórios, ensina a doutrina e a jurisprudência, representam uma indenização pela utilização de um capital impropriamente

²² DIAS, José de Aguiar. **Da responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Revista do Advogado, 1934, p. 37.

²³ Pontes de Miranda. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958, p. 183.

²⁴ DINIZ, Maria Helena. **Manual de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 151.

²⁵ RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil. Parte geral das obrigações**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 258.

detido em mãos alheias. Isto é, são aplicáveis com caráter indenizatório pelo descumprimento de uma obrigação no prazo estipulado”²⁶.

Em igual sentido, a lição do professor Orlando Gomes é elucidativa, quanto ao tema, ao esclarecer que os juros de mora funcionam como uma indenização pelo dano sofrido, “*in verbis*”:

“Em se verificando a impontualidade, pode o credor exigir a prestação devida e a indenização pelo dano sofrido em consequência do atraso na execução. (...) Nas dívidas pecuniárias, as perdas e danos consistem nos juros moratórios. É intuitiva a razão dessa especificidade. A privação do capital em consequência do retardamento na sua entrega ocasiona prejuízo que se apura facilmente pela estimativa de quanto renderia, em média, se já estivesse me poder do credor.

(...)

Se bem que os juros de mora constituam indenização específica, devida em consequência de retardamento culposo no cumprimento da obrigação, não é necessário, para exigí-los, que o credor alegue prejuízo.”

Como visto, os juros de mora constituem, em suma, uma espécie de indenização pelo descumprimento da obrigação, de modo que não consistem em aumento de patrimônio do credor. Ao revés, visam tão somente recompor efetivas perdas deste patrimônio, de modo que, à uma primeira, tem-se que estes possuem a natureza de danos emergentes. E isso, inclusive, parece encontrar guarida na própria jurisprudência pátria. A título exemplificativo, confira-se, a seguir, os precedentes:

IMPOSTO DE RENDA SOBRE JUROS DA MORA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Conceituam-se os juros da mora como pena imposta ao devedor pelo atraso no cumprimento da obrigação, resultando inafastável a sua natureza indenizatória. 2. O artigo 404 do Código Civil em vigor, a seu turno, define os juros da mora como perdas e danos, corroborando tal entendimento. 3. Reconhecida a natureza indenizatória dos juros da mora incidentes sobre as verbas devidas ao trabalhador, não há falar na incidência do imposto de renda sobre tal parcela. Nesse sentido é o teor da Orientação Jurisprudencial n.º 400 da SBDI-I desta Corte superior. 4. Recurso de Revista conhecido e provido.²⁷

²⁶ RODRIGUES DO AMARAL, Antônio Carlos. **Da aplicação das taxas de juros SELIC sobre impostos e contribuições**. Repertório IOB de jurisprudência/98, Verbete 1/12726, apud PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 1104.

²⁷ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho (1. Turma). Recurso de Revista 1819008420055020445/RR. Imposto de Renda sobre Juros da Mora. Natureza Indenizatória. Não incidência. Recorrente: Gerson Limeres. Recorrido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. JUROS DE MORA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO DO RESP N. 1.227.133/RS, JULGADO PELO RITO DO ART. 543-C DO CPC. 1. Caso em que se discute a incidência de imposto de renda sobre os juros moratórios pagos pelo atraso no pagamento de verbas remuneratórias. 2. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp 1.227.133/RS, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC, entendeu que "Não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla". 3. Agravo regimental não provido.²⁸

ADMINISTRATIVO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.196-3/2001. CÉDULA DE CRÉDITO RURAL. COMISSÃO DE PERMANÊNCIA. INEXIGIBILIDADE. MULTA DE MORA DE 75%. ART. 44, INCISO I, DA LEI Nº 9.430/96. NÃO INCIDÊNCIA. CUMULAÇÃO DA MULTA DE MORA COM JUROS MORATÓRIOS. POSSIBILIDADE.

(...)

3. Não há óbice à cumulação da multa moratória com os juros moratórios, porque se trata de encargos de naturezas diferentes: os juros com caráter indenizatório e a multa com caráter de penalidade pelo descumprimento da obrigação. (...)²⁹

De tudo quanto exposto, tem-se, em resumo, que os juros de mora possuem uma natureza jurídica indenizatória por danos emergentes, pois constituem uma indenização específica ao credor, advinda justamente da ausência do cumprimento da prestação da obrigação legal pelo devedor, que tem como objetivo tão somente de recompor efetivas perdas patrimoniais.

Companhia Piratininga de Força e Luz S.A. - CPFL. Relator: Lelio Bentes Corrêa, 06 de setembro de 2007. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tst/504964233>. Acesso em: 05 jul. 2022.

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). AgRg no Ag 1212022/RS (2009/0151256-1). Tributário. Agravo Regimental no Recurso Especial. Imposto de Renda. Juros de mora. Natureza Indenizatória. Não incidência de Imposto de Renda. Entendimento consolidado do REsp n. 1.227.133/RS, julgado pelo Rito do art. 543-C do CPC. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Renato José Braun. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 25 de outubro de 2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901512561&dt_publicacao=28/10/2011. Acesso em: 05 jul. 2022.

²⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível 5022663-83.2017.4.04.9999/PR. Administrativo. Embargos à Execução Fiscal. Medida Provisória nº 2.196-3/2001. Cédula de crédito rural. Comissão de Permanência. Inexigibilidade. Multa de Mora de 75%. Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Não incidência. Cumulação da Multa de Mora com Juros Moratórios. Possibilidade. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Quirino Koerich. Relator: Luís Alberto D'Azevedo Aurvalle, 16 de maio de 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/583053821>. Acesso em: 05 jul. 2022.

3 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IRPJ E DA CSLL

3.1 Aspectos gerais da regra matriz de incidência tributária

A regra matriz de incidência tributária foi criada pelo jurista Paulo de Barros Carvalho, a partir da configuração de uma fórmula instrumental simplificadora, que pretende demonstrar a formação do tributo e o respectivo crédito tributário.

Com efeito, a regra matriz possibilita ao cientista do Direito o conhecimento do tributo, na medida em que proporciona a verificação das características comuns e essenciais para imposição da norma jurídica de incidência³⁰.

Nesses termos, leciona a autora Aurora Tomazini de Carvalho:

“Paulo De Barros Carvalho, inspirado nas lições de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e consequentes das regras instituidoras de tributo, percebeu a repetição de alguns componentes e assim apresentou a “regra-matriz de incidência tributária”, estabelecendo um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo.”³¹

Assim, a regra matriz de incidência tributária funciona como um instrumento científico e poderoso que pretende definir a concepção básica estrutural da norma tributária. Nesse sentido, explica o próprio Paulo de Barros Carvalho:

“A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária.”³²

Em igual sentido, o autor Sacha Calmon Navarro Coêlho aduz que a norma matriz de incidência tributária seria “talvez, a mais aguda percepção da estrutura da norma tributária”³³.

Destarte, nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica tributária teria três critérios necessários para o reconhecimento do fato, que compõem o critério antecedente da norma tributária, quais sejam, o critério material, temporal e espacial, e dois

³⁰ MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 491.

³¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o Constructivismo Lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 357-358.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 360.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 95.

critérios necessários para o aperfeiçoamento da relação jurídica tributária, que compõem o consequente, o critério pessoal e o quantitativo, de modo que a norma jurídica tributária será composta pelo antecedente e pelo consequente. Confira-se as explicações do autor:

“No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.”³⁴

Como visto, há, em realidade, os critérios antecedentes e consequentes, naqueles pode-se visualizar o critério material, temporal e espacial, nestes, visualiza-se os critérios pessoal e quantitativo.

Explica-se. O critério material³⁵ se digna a identificar o tributo, com base na sua respectiva previsão normativa constitucional e legal, de modo que é o próprio núcleo da hipótese de incidência tributária. Dito de outros termos, o critério material é a hipótese eleita pelo legislador para ocorrência da incidência da norma tributária, de maneira que expressa um comportamento humano que, uma vez ocorrido, haverá a incidência da norma tributária. Tal conduta humana, no entanto, é representada por um verbo transitivo, mais um complemento, que configura as ordenadas do espaço e de tempo, de modo que o critério temporal se caracteriza pelo instante em que ocorre o fato jurídico-tributário e o critério espacial pelo local em que se realiza³⁶.

Para que não haja dúvidas acerca do critério material, confira-se os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho³⁷:

“No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 80-81.

³⁵ Critério de absoluta relevância para fins do presente trabalho, eis que, por meio dele, será possível a identificação da hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

³⁶ MINARDI, Josiane. Op. Cit., p. 494-495.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 338.

material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.”³⁸

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)

Já os critérios pessoal e quantitativo, prescrevem o consequente normativo de uma relação jurídica, de modo que enquanto o primeiro aponta os sujeitos da relação jurídica firmada, o segundo trata da exata quantia a ser recolhida de tributo, por meio da apuração da base de cálculo e da alíquota.

3.2 Do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

O art. 153, III, da Constituição Federal³⁹, outorga competência à União para a instituição de imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. Assim, de acordo com o comando constitucional, trata-se de tributo de competência privativa da União, que terá como fato gerador a aquisição de rendas e proventos de qualquer natureza.

De igual modo, o art. 43 do Código Tributário Nacional⁴⁰, mais uma vez, esclarece que o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza é de competência da União e terá como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Confirmam-se:

“Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 80-81.

³⁹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 05 jul. 2022.

⁴⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 07 jul. 2022.

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza.”

Código Tributário Nacional:

“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.”

No que toca especificamente ao IRPJ, deve-se ter em vista, ainda, a dicção legal dos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96⁴¹. É que, por meio de sua leitura, pode-se visualizar que, na realidade, a base de cálculo do IRPJ será, precisamente, o lucro real, presumido, ou arbitrado, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação. Observe-se:

“Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pela encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.”

⁴¹ BRASIL. Lei nº 9.430/96. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 07 jul. 2022.

Portanto, compreendida a legislação normativa que dita a base de cálculo do imposto em tela, importa esclarecer como se dará a tributação deste na prática. A esse respeito, a doutrina especializada elucida que é a extensão dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” que estabelecerá o que pode ser tributado e o que não pode ser tributado a tal título. Na instituição do imposto, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade⁴².

De fato, as leis instituidoras da exação não podem sabotar os conceitos constitucionais do fato gerador, sob pena de infringir a própria competência definida na Constituição, nos termos preconizados no art. 110, do CTN:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Como se vê, não pode o legislador ordinário tergiversar as bases descritas na Constituição. Até mesmo porque são esses conceitos que permitirão a identificação do próprio critério material de incidência do IRPJ. Trata-se, sem dúvidas, de um aspecto de especial importância para caracterização do elemento material do Imposto sobre a Renda.

Por conseguinte, nos termos da legislação vigente, o conceito de renda e proventos irá decorrer da determinação do que venha a ser considerado a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

Nesse sentido, a lição de Marcus Abraham⁴³:

“A aquisição de disponibilidade pode ser: a) econômica: é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, ingressado no patrimônio do contribuinte; b) jurídica: é a obtenção de direitos de crédito, não sujeitos à condição suspensiva, representados por títulos ou documentos, que podem ser convertidos em dinheiro a qualquer momento, sem qualquer impedimento ou condição.”

⁴² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 569.

⁴³ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 327.

Em complemento a esse raciocínio, Hugo de Brito Machado⁴⁴ compreende que a disponibilidade econômica é o recebimento do valor acrescentado ao patrimônio do contribuinte, já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor.

Como se vê, nos termos da doutrina especializada, enquanto a disponibilidade econômica se traduz no ato de adquirir certo valor que gere crescimento ao patrimônio, a disponibilidade jurídica seria a própria obtenção ao direito ao crédito. Importa ressaltar, todavia, que o crédito obtido, para fins de consideração da disponibilidade jurídica, é somente aquele que esteja efetivamente à disposição do contribuinte.

Portanto, sob qualquer ângulo que se examine a questão, a conclusão incontornável é no sentido de que deve haver a efetiva disponibilidade da renda ou dos proventos.

Mas não é só. Há de haver o efetivo acréscimo patrimonial, devidamente realizado. Em resumo, nos dizeres de Marcus Abraham⁴⁵, “o fato gerador do Imposto sobre a Renda é o acréscimo patrimonial (riqueza nova), disponível (faculdade de usar), independente de sua origem ou titularidade”.

De fato, o próprio CTN adota expressamente o conceito de renda e proventos como “acrécimo”, de modo que não há que se falar na possibilidade de aquisição de rendas e proventos, sem que haja o efetivo acréscimo patrimonial.

Assim é que, nos dizeres de Hugo de Brito Machado,⁴⁶ “afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial”.

Nos ensinamentos de Roque Antônio Carrazza⁴⁷, “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”. Isto é, nos dizeres do autor, tanto a renda quanto os proventos são incrementos da capacidade contributiva, verdadeiras incorporações ao patrimônio da pessoa.

Nesses termos, Leandro Paulsen⁴⁸ bem pontua que a tributação de renda ou de proventos “pressupõe necessariamente o acréscimo patrimonial num determinado período de tempo”:

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 329.

⁴⁵ ABRAHAM, Marcus. Op. Cit., p. 327.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 329.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 57.

⁴⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

“Não se pode admitir, a título de tributação da renda ou de proventos de qualquer natureza, a tributação do próprio capital ou mesmo do faturamento, sob pena de extrapolação da base econômica, que pressupõe necessariamente o acréscimo patrimonial num determinado período de tempo”.

Como bem leciona Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁹, é entendimento consolidado doutrinário e jurisprudencial no sentido de que o fato gerador do imposto de renda pressupõe a existência de acréscimo patrimonial. A fim de confirmar a sua tese defendida, trouxe também, a título de exemplo, a “decisão proferida em 3 de outubro de 1978 no Recurso Extraordinário n. 89791-RJ, que se transformou em referência tanto para a jurisprudência quanto para a doutrina”, na qual “a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal proclamou pelas palavras do Ministro Cunha Peixoto”, que “na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo do patrimônio”.

Portanto, não restam dúvidas de que a variante do efetivo acréscimo patrimonial é a que melhor traduz o fato gerador do Imposto sobre a Renda. De tudo quanto exposto, é fácil concluir que o Imposto sobre a Renda terá como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial efetivo, por meio de rendas ou proventos.

Há, porém, uma distinção entre eles. Nos termos de Hugo de Brito Machado⁵⁰, renda seria sempre um produto, resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores, já os proventos seriam os demais acréscimos patrimoniais que não se comportam no conceito de renda.

Sob essa ótica, Marcus Abraham⁵¹ bem pontua:

“O fato gerador do Imposto de Renda é o acréscimo patrimonial (riqueza nova) disponível (faculdade de usar), independente da sua origem ou titularidade, desdobrando-se nos seguintes elementos: a) renda: acréscimo patrimonial, de caráter pessoal, graduada segundo a capacidade contributiva. Trata-se dos ganhos derivados do capital, do trabalho ou de ambos combinados. Importâncias recebidas por pessoa física ou jurídica, durante certo período, como remuneração de trabalho, lucro ou de investimento de capital; b) proventos: são os rendimentos derivados de aposentadoria, pensão e benefícios de natureza previdenciária, ou prêmios de loteria, recompensas, doações, e até ganhos ilícitos, entre outros”.

⁴⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 50.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 329.

⁵¹ ABRAHAM, Marcus. Op. Cit., p. 327.

Nesse contexto, como bem explica Leandro Paulsen⁵², “a renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho, já os proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou”, de modo que pode-se visualizar que o acréscimo patrimonial é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos.

Em termos mais específicos, cumpre visualizar a lição de Misabel Abreu Machado Derzi⁵³, do que seriam os proventos:

“proventos: é uma forma de rendimento tributável, não decorrente da aplicação do capital ou do trabalho, especialmente, aqueles de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Geralmente, considera-se como uma forma de acréscimos patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos”.

Como visto, o conceito de provento pode ser extraído por exclusão. É que, enquanto a renda é a remuneração advinda do trabalho ou do capital, os proventos são as remunerações recebidas que não são decorrentes do capital ou do trabalho.

Quanto à renda, mais algumas particularidades merecem ser tecidas. Amílcar de Araújo Falcão⁵⁴ entendia como conceito constitucional de renda tributável o aumento ou incremento de patrimônio decorrente do emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, expresso em dinheiro ou nele determinável, e apurável em um momento ou um período de tempo.

Em realidade, o conceito de renda pode ser baseado na distinção entre renda e patrimônio (ou capital), como nos ensina Rubens Gomes de Souza:

“Patrimônio (ou capital) é o montante de riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo de patrimônio, verificados entre dois momentos quaisquer de tempo... só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu; do contrário, a renda se confundiria com o capital.”

Assim, conforme o autor, a renda se traduz no acréscimo patrimonial que não se reduz ou desaparece, de modo que a renda não se confunde com o patrimônio, que é o capital

⁵² PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 569.

⁵³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 23-24.

⁵⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo et al. **Imposto de renda e lucros extraordinários**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1963.

ou a fonte. A renda, conforme aduz Misabel Derzi⁵⁵, é "necessariamente, a livre disposição da parcela acrescida de riqueza, do excedente de que pode dispor alguém, pressupondo o abatimento dos gastos necessários para produzi-la e mantê-la".

Nesse contexto, para os doutrinadores, o conceito de renda compreende necessariamente uma riqueza nova que é acrescida ao patrimônio, sem, no entanto, confundir-se com este. Afinal, como explica Ricardo Mariz de Oliveira⁵⁶, a renda não se confunde com o patrimônio, pois esta se trata justamente do acréscimo conferido ao patrimônio antes e depois do aumento:

“Na verdade, salvo algumas reticências, ninguém mais dúvida de que o fato gerador do imposto de renda seja a existência de acréscimo patrimonial derivado de rendas e proventos: eis aí, portanto, a ideia de patrimônio, contida na mais singela das afirmações quanto ao fato gerador desse tributo, pois, ao se falar em aumento patrimonial, implicitamente se está fazendo referência a esse ser do direito, que é o patrimônio anterior ao aumento. Em outras palavras, falar em aumento patrimonial importa em considerar o patrimônio antes do aumento e o patrimônio depois do aumento, ou seja, numa situação relativa de um mesmo patrimônio situada entre dois momentos do tempo.”

Já o patrimônio, para o autor, se traduz na lição do art. 91 do Código Civil⁵⁷, que engloba todos os direitos e obrigações, com valor econômico, que uma pessoa tenha e não apenas o dinheiro, às contas bancárias e objetos daquela pessoa, como parece entender a opinião popular. Observe-se:

“O conceito jurídico de patrimônio é norma no direito positivo brasileiro que está contido no art. 91 do Código Civil: ele é uma universalidade de direito, ou universalidade jurídica (*universitas juris*), que se compõe pelo "complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico. Desde logo, confirma-se o engano da opinião popular à que foi feita referência anteriormente, pois que, ao contrário do que ela geralmente pensa, o patrimônio não se resume ao dinheiro, às contas bancárias e aos objetos ostentados por uma pessoa, eis que engloba todos os direitos e todas as obrigações, com valor econômico, que essa pessoa tenha.”⁵⁸

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p 289.

⁵⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. Cit., p. 46.

⁵⁷ “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

⁵⁸ Ibid., p. 82.

É exatamente sobre esse pensamento que deve se ter em vista que o mero ingresso de riqueza não necessariamente constituirá renda, pois, em primeiro lugar, é necessário o abatimento do total das despesas realizadas, para, somente assim, falar-se em renda (ingresso de riqueza nova). Isso porque, caso assim não fosse, estaria-se nomeando renda o que é patrimônio, isto é, a mera entrada de “capital bruto”.

Nesses termos, renda haverá se houver acréscimo de riqueza, não ao patrimônio bruto, mas sim ao patrimônio líquido, sendo este definido como (...) "o patrimônio bruto diminuído do valor negativo das obrigações (passivo ou capital de terceiros)".⁵⁹

Portanto, logo se vê que não se trata, efetivamente, de qualquer entrada no patrimônio, mas tão somente aquela entrada em que “não se reduz ou desaparece”. Isto é, que não se confunde com mera entrada de “capital bruto”.

Em complemento a esse raciocínio, Rubens Gomes de Sousa⁶⁰ leciona, outros elementos essenciais para constituição da renda, dentre eles: (i) provir de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda, de modo que o dinheiro recebido por herança ou doação não é renda, porque não provém de uma fonte preexistente no patrimônio do indivíduo que a recebe; (ii) ser periódica, isto é, capaz de se reproduzir de tempos em tempos; (iii) ser proveniente de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda, como do exercício de uma atividade que tenha por objeto fazer justificar o patrimônio, de modo que não é renda o acréscimo de patrimônio que não provenha de uma atividade do seu titular.

Para Ronaldo Corrêa Martins, o conceito de renda possui alguns princípios básicos, tais quais: (i) a renda é uma riqueza nova; (ii) pode ter uma natureza material ou imaterial; (iii) possui uma natureza de atividade humana, ou seja, a riqueza decorrente de uma atividade fortuita não pode ser considerada renda tributável; (iv) a renda pode ter uma realização econômica (avaliada monetariamente – regime de caixa) ou representar um crédito líquido e certo (riqueza a ser realizada – regime de competência); e) a periodicidade é um componente fundamental na definição de renda (tax period), com raras exceções; f) a renda pode ser em moeda ou ter valor monetário, ou seja, o poder de adquirir ou comprar em regime de mercado (Adam Smith)⁶¹.

⁵⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado; ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Tributação da renda versus tributação do patrimônio**. São Paulo: Dialética, 1995, p. 107.

⁶⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 197.

⁶¹ MARTINS, Ronaldo Corrêa. Imposto de renda: noção teórica de renda. O conceito de renda na legislação brasileira: imposto de renda de pessoas físicas. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 5, n. 26, jul., 2004, p. 156-176. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/30948>. Acesso em: 5 ago. 2022.

Em síntese, logo se vê que, independentemente do ponto de vista utilizado, o conceito de renda possui como núcleo fundamental o aumento no patrimônio, isto é, o fato de advir uma riqueza nova. E não poderia ser diferente, até porque, como já narrado, a renda pressupõe o acréscimo patrimonial. Qualquer que seja o conceito atribuído, apenas será renda se houver o efetivo acréscimo patrimonial. A título meramente exemplificativo, confira-se o entendimento jurisprudencial do STF:

“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”⁶².

Em realidade, não é demais esclarecer que é entendimento unânime da própria jurisprudência pátria e da doutrina mais especializada, no que toca à necessidade de efetivo acréscimo patrimonial, para que haja a hipótese de incidência tributária do IRPJ.

Assim é que, não se pode admitir, a título de tributação da renda ou de proventos de qualquer natureza, a tributação do próprio capital ou mesmo do faturamento, ou de verbas de natureza indenizatória, sob pena de extrapolação da base econômica, que pressupõe necessariamente o acréscimo patrimonial num determinado período de tempo⁶³.

Essas são, em apertada síntese, as principais considerações acerca do fato gerador do Imposto sobre a Renda, isto é, do próprio critério material eleito pelo legislador para incidência da tributação do IR.

3.3 Da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é um tributo de competência da União, previsto no art. 195, I, “c”, da Constituição Federal. Confira-se:

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 117.887/SP. Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Renda - Conceito. Recorrente: Companhia Antártica Paulista - Indústria Brasileira de Bebidas e Conexos. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso, 23 de abril de 1993. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/750151>. Acesso em: 5 ago. 2022.

⁶³ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 570.

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

c) o lucro;”

Como se vê, a CSLL é uma obrigação tributária devida pelas pessoas jurídicas para custear a seguridade social, que tem como fato gerador e base de cálculo “o lucro” das pessoas jurídicas. Em outras palavras, o suporte fático para a incidência da CSLL é a própria obtenção do lucro.

Assim, a base de cálculo é o resultado (lucro líquido) obtido, de acordo com a forma de apuração (lucro real ou presumido⁶⁴ ou arbitrado). Acerca do conceito de lucro, no entanto, devemos registrar que o mesmo não foi constitucionalmente determinado, de modo que restou à legislação ordinária do IRPJ e da CSLL sua maior determinação.

Nesses termos, o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988⁶⁵, bem pontua que o lucro fiscal, base de cálculo da CSLL, é o resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda. Confira-se:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

Da interpretação do dispositivo normativo, a jurisprudência pátria logo esclarece que para aferição da base de cálculo da CSLL, deve-se observar o “resultado do exercício” que se traduz no “conjunto de todas as operações contábeis que, no final, vai apontar se houve lucro ou prejuízo para a empresa”⁶⁶.

⁶⁴ ABRAHAM, Marcus. Op. Cit., p. 404.

⁶⁵ BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17689.htm. Acesso em: 20 jul. 2022.

⁶⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 0014208-09.2009.4.01.0000/DF. Processual Civil. Constitucional. Tributário. Agravo Regimental. CSLL (Contribuição sobre o Lucro Líquido). Antecipação dos Efeitos da Tutela. Suspensão da Exigibilidade. Receitas de Exportação. Dedução da Base de Cálculo. Art. 149, §2, I, CF/88. Redação conferida pela Emenda Constitucional 33/2001. Conceito de “lucro” diferente do conceito de “receita”. Ausência dos requisitos do art. 273 do CPC. Imunidade. Isenção. Agravo Regimental Improvido. Recorrente: MMX Comercial Exportadora. MMX Metálicos Corumba LTDA. AVG Mineração S/A. Minerminas Mineradora Minas Gerais LTDA. MMX Corumba Mineração S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, 19 de janeiro de 2010. Disponível em:

Isto é, haverá a tributação pela CSLL na hipótese em que, após realizadas as operações contábeis da empresa, mas antes da provisão para o Imposto sobre a Renda, houver “lucro”. A esse respeito, Leandro Paulsen⁶⁷ bem pontua que não se confunde o resultado ajustado, base de cálculo da CSLL, com o lucro real, que é base de cálculo do IR. Em resumo, na visão do professor, o que difere é justamente que as deduções e compensações admissíveis para a apuração de um não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do outro. À luz da inteligência doutrinária, José Eduardo Soares de Melo⁶⁸ bem pontua acerca do conceito de lucro e que, por sua contundência, merece transcrição:

A figura jurídica do “lucro”, evidentemente, não é captada nos quadrantes constitucionais, sendo conformada por tradicionais conceitos de direito privado. Na etimologia latina, *lucrum* equivale a ganho. O clássico Cândido Figueiredo entende lucro como sinônimo de ganho líquido. Derivado do latim *lucrum* (“ganho”, “proveito”, “vantagem”), entende-se, de modo amplo, toda vantagem ou utilidade que se possa ter ou tirar de uma coisa, ou de um negócio; tudo que venha beneficiar a pessoa, trazendo um engrandecimento ou enriquecimento a seu patrimônio, seja por meio de bens materiais ou simplesmente de vantagens, que melhore suas condições patrimoniais, entende-se um lucro. No sentido técnico do comércio, lucro restringe-se ao resultado pecuniário, obtido nos negócios.

Para recorrer a outro sistema de ordenamento positivo, lucro (ou profit) significa *gain realized from business over and above expenses* – ou seja, “ganho realizado em atividades econômicas acima e além das despesas”, conforme Antônio Roberto Sampaio Dória. O autor explica que “[...] lucros, rendimentos ou ganhos são conceitos que se irmanam sob a acepção mais genérica de renda, fenômeno de índole eminentemente econômica, que o direito absorve e reveste de contornos próprios (ou seja, juridiciza-o) para aplicação de suas próprias normas, coercitivas, especialmente nas áreas comercial e fiscal”.

Na visão do doutrinador, portanto, o conceito de lucro possui etimologia latina, que vem da palavra “*lucrum*”, que equivale a ganho. Sob essa ótica, logo esclarece, no que toca ao lucro empresarial, que serve como ponto de partida para apuração do lucro fiscal, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que em que pese o conceito não ser qualificado no texto constitucional, este pode ser entendido por meio dos conceitos tradicionais de direito privado.

<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=142080920094010000>. Acesso em: 7 ago. 2022.

⁶⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 233.

⁶⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 257.

No ponto, Leandro Paulsen⁶⁹ esclarece que o lucro, para fins fiscais, “é o acréscimo patrimonial decorrente do exercício da atividade da empresa ou entidade equiparada”. Em igual sentido, Marco Aurélio Greco esclarece que o lucro “é conceito utilizado propriamente em relação ao resultado positivo de um empreendimento econômico”⁷⁰. Ao que se vê, é cristalino que o conceito de lucro diz respeito ao ingresso de valores incorporados no patrimônio da pessoa jurídica.

Em complemento a esse raciocínio, a jurisprudência pátria nos ensina que “lucro é fato correlato à economia interna, exclusivo de quem pratica a atividade econômica”⁷¹.

Assim, em resumo, o conceito de lucro está estritamente associado a dois requisitos essenciais: (i) acréscimo patrimonial; (ii) em função da atividade de empresa. Para que não haja dúvidas, Sacha Calmon Navarro Coêlho bem preceitua que “o lucro tributável é o acréscimo patrimonial do sócio, disponível em função de sua participação societária – ou, em outras palavras, o acréscimo, em cada exercício social, do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social”⁷².

E nem poderia ser de outra forma. O próprio art. 6º da Lei nº 7.689/1988 é enfático ao prever que “aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas [...] mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.”

De igual modo, o art. 57 da Lei nº 8.981/1995⁷³ esclarece que deve-se aplicar as normas da CSLL “as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas”. Confirmam-se ambos dispositivos legais:

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. Op. Cit., p. 696.

⁷⁰ J. J. Gomes Canotilho et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.917.

⁷¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 0014208-09.2009.4.01.0000/DF. Processual Civil. Constitucional. Tributário. Agravo Regimental. CSLL (Contribuição sobre o Lucro Líquido). Antecipação dos Efeitos da Tutela. Suspensão da Exigibilidade. Receitas de Exportação. Dedução da Base de Cálculo. Art. 149, §2, I, CF/88. Redação conferida pela Emenda Constitucional 33/2001. Conceito de “lucro” diferente do conceito de “receita”. Ausência dos requisitos do art. 273 do CPC. Imunidade. Isenção. Agravo Regimental Improvido. Recorrente: MMX Comercial Exportadora. MMX Metálicos Corumba LTDA. AVG Mineração S/A. Minerminas Mineradora Minas Gerais LTDA. MMX Corumba Mineração S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, 19 de janeiro de 2010. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=142080920094010000>. Acesso em: 7 ago. 2022.

⁷² CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 551.

⁷³ BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm. Acesso em: 20 jul. 2022.

Lei nº 7.689/1988:

Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Lei nº 8.981/1995:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Nesse sentido é que bem leciona Ricardo Mariz de Oliveira⁷⁴:

“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 CSL 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.”

Da leitura dos dispositivos em tela, pode-se extrair, sem necessidade de maiores esforços, que deve se aplicar, naquilo que couber, à CSL as regras impostas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. Por conseguinte, tal qual o imposto sobre a renda, a CSL também está estritamente associada à necessidade de acréscimo patrimonial. De fato, o lucro será o acréscimo ao patrimônio líquido da sociedade, além do capital social, com conceito estritamente afeto à noção de empresa ou de entidades a ela equiparadas, isto é, de quem pratica atividade econômica.

A partir desses marcos, portanto, é de fácil visualização que o conceito de lucro pressupõe, necessariamente, o efetivo “acrécimo patrimonial”.

⁷⁴ MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo, 2008, Ed. Quartier Latin, p. 964.

4 PERSPECTIVAS JURISPRUDENCIAIS: EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DO TEMA: DO ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

4.1. Da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre verbas de caráter indenizatório à luz do entendimento do STJ

No presente capítulo, será realizada uma análise jurisprudencial dos diferentes posicionamentos dos Tribunais Superiores, ao longo do tempo, acerca do tema, para que, nos dizeres de Diogo Ferraz, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, “tenhamos em mente a névoa que paira sob o entendimento do STJ a respeito da tributação ou não dos juros de mora em geral⁷⁵”.

Inicialmente, cumpre rever que em 2010, no julgamento do recurso representativo de controvérsia do REsp nº 1.152.764-CE⁷⁶, que tratava da possibilidade de tributação do Imposto sobre a Renda nos danos morais de reclamação trabalhista, a 1ª Seção do STJ pacificou seu entendimento no sentido de que o Imposto sobre a Renda não pode ser recolhido sobre verbas indenizatórias de qualquer natureza. Confira-se a ementa da decisão:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA ART. 543-C, DO CPC. INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE. CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A verba percebida a título de dano moral tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípua é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial. (Precedentes: REsp 686.920/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 1021368/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 25/06/2009; REsp 865.693/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009; AgRg no REsp 1017901/RS, Rel.

⁷⁵ FERRAZ, Diogo. IR/CSLL sobre Juros em Depósitos Judiciais e em Repetição de Indébitos Federais - Análise Crítica do REsp nº 1.138.695 - Legalidade versus Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 22, set. 2013.

⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.152.764/CE. Processo Civil e Tributário. Recurso Especial Representativo de Controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Indenização por dano moral. Incidência do Imposto de Renda. Impossibilidade. Caráter Indenizatório da Verba Recebida. Violação do art. 535 do CPC não configurada. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Abelardo Matos de Paiva Dias. Relator: Ministro Luiz Fux, 23 de junho de 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901504091&dt_publicacao=01/07/2010. Acesso em: 10 ago. 2022.

Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 12/11/2008; REsp 963.387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/10/2008, DJe 05/03/2009; REsp 402035 / RN, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 17/05/2004; REsp 410347 / SC, desta Relatoria, DJ 17/02/2003).

2. In casu, a verba percebida a título de dano moral adveio de indenização em reclamação trabalhista.

3. Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, a fortiori, a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

4. **"Não incide imposto de renda sobre o valor da indenização pago a terceiro. Essa ausência de incidência não depende da natureza do dano a ser reparado. Qualquer espécie de dano (material, moral puro ou impuro, por ato legal ou ilegal) indenizado, o valor concretizado como ressarcimento está livre da incidência de imposto de renda. A prática do dano em si não é fato gerador do imposto de renda por não ser renda. O pagamento da indenização também não é renda, não sendo, portanto, fato gerador desse imposto.**

(...)

Configurado esse panorama, tenho que aplicar o princípio de que a base de cálculo do imposto de renda (ou de qualquer outro imposto) só pode ser fixada por via de lei oriunda do poder competente. É o comando do art. 127, IV, do CTN. **Se a lei não insere a "indenização", qualquer que seja o seu tipo, como renda tributável, incorrendo, portanto, fato gerador e base de cálculo, não pode o fisco exigir imposto sobre essa situação fática.**

(...)

Atente-se para a necessidade de, em homenagem ao princípio da legalidade, afastar-se as pretensões do fisco em alargar o campo da incidência do imposto de renda sobre fatos estranhos à vontade do legislador. ("Regime Tributário das Indenizações", Coordenado por Hugo de Brito Machado, Ed. Dialética, pg. 174/176 - grifo nosso)

Em síntese, o Ministro Relator Luiz Fux esclareceu que “a lei não insere a “indenização”, qualquer que seja o seu tipo, como renda tributável, incorrendo, portanto, fato gerador e base de cálculo, não pode o fisco exigir imposto sobre essa situação fática”, em decorrência do “princípio da legalidade”.

De uma breve leitura do “*decisum*”, logo se vê que a natureza jurídica indenizatória dos danos morais foi o fundamento utilizado para a impossibilidade da tributação pelo Imposto sobre a Renda, no sentido de que não se pode haver a tributação de verbas que possuam esse caráter. Em outros termos, o critério adotado pela jurisprudência do STJ para tributação dos

juros de mora, era o da natureza da verba em espécie que, se indenizatória, fugirá da tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Mas não é só. Insta frisar, ainda, que a decisão, além de ter sido firmada para pacificar a jurisprudência do tribunal superior à época, não foi isolada, pois, no próprio julgado, é possível visualizar diversos precedentes nesse sentido⁷⁷.

Sob essa ótica, pode-se verificar que o REsp nº 1.227.133-RS⁷⁸, também exarado sob regime representativo de controvérsia, foi claro ao prever a não incidência do Imposto sobre a Renda sobre os juros moratórios legais, em decorrência de sua natureza de indenização. Confira-se a ementa:

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.

Pelo exposto, pode-se visualizar, que o acórdão acima prolatado apenas reafirmou a jurisprudência no sentido de que os juros moratórios se tratariam de indenização, já utilizada por ambas as Turmas da 1ª Seção do STJ, a exemplo do que restou decidido no REsp nº

⁷⁷ Confiram-se: REsp 686.920/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 1021368/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 25/06/2009; Resp 865.693/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009; AgRg no REsp 1017901/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 12/11/2008; REsp 963.387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/10/2008, DJe 05/03/2009; REsp 402035 / RN, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 17/05/2004; REsp 410347 / SC, desta Relatoria, DJ 17/02/2003.

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.227.133/RS. Recurso Especial. Representativo de Controvérsia. Juros de mora legais. Natureza Indenizatória. Não incidência de Imposto de Renda. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Rogis Marques Reis. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, 28 de setembro de 2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201002302098&dt_publicacao=19/10/2011. Acesso em: 10 ago. 2022.

675.639-SE⁷⁹ e no REsp nº 1.075.700-RS⁸⁰. De igual modo, também nas 3ª e 4ª Turmas do STJ foi aplicado igual entendimento, como se visualiza no REsp nº 244.296-RJ⁸¹.

Para que não haja dúvidas da tese ora levantada, pode-se visualizar que já existiam diversas súmulas do Superior Tribunal de Justiça, com igual teor, qual seja: da impossibilidade de tributação de certas verbas em decorrência de sua natureza indenizatória. A título exemplificativo, confirmam-se algumas delas:

“Súmula 125 - O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do Imposto de Renda⁸².

Súmula 136 - O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao Imposto de Renda⁸³.

Súmula 386 - São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional⁸⁴.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Tributário e Econômico. Imposto de Renda. Não Incidência sobre os juros moratórios. Verbas Indenizatórias. Rescisão do contrato de trabalho. Demissão sem justa causa. Verbas Indenizatórias. Artigo 43 do CTN. Alcance. Recorrente: Adriana Barreto Lima. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luis Fux, 06 de dezembro de 2005. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/7177053/inteiro-teor-12915392>. Acesso em: 10 ago. 2022.

⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 1.075.700/RS. Tributário. Imposto de Renda. Rendimentos recebidos acumuladamente. Benefício previdenciário atrasado. Juros moratórios indenizatórios. Não-incidência. Violação do art. 535, CPC. Omissão quanto a dispositivo constitucional. Ausência de prequestionamento. Súmula 356 do STF. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: José Fernando Souza Pedone. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 05 de novembro de 2008. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/2355238/inteiro-teor-100842413>. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4. Turma). Recurso Especial 244.296/RJ. Civil. Correção Monetária. Juros de mora. Perdas e Danos. Danos emergentes e lucros cessantes. Recorrente: Marcos Bodin de Saint'ange Comnene e outro. Emílio Grandmasson Salgado e outro. José Geraldo Costa Advogados e Consultores Associados. Recorrido: os mesmos. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, 27 de junho de 2000. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/287820/inteiro-teor-100215944>. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 125. O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do Imposto de Renda. Brasília, 06 de dez. de 1994. Diário de Justiça Eletrônico 15 de dezembro de 1994. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_9_capSumula125.pdf. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 136. O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao Imposto de Renda. Brasília, 09 de maio. de 1995. Diário de Justiça Eletrônico 16 de maio de 1995. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_10_capSumula136.pdf. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 386. São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional. Brasília, 26 de ago. de 2009. Diário de Justiça Eletrônico 01 de setembro de 2009. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/article/download/5471/5594>. Acesso em: 15 ago. 2022.

Súmula 498 - Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais⁸⁵.

Nesse sentido, inclusive, foi o entendimento defendido na Orientação Jurisprudencial nº 400 da Seção de Dissídios Individuais I do Tribunal Superior do Trabalho⁸⁶, assim redigida:

“400. Imposto de Renda. Base de Cálculo. Juros de Mora. Não Integração. Art. 404 do Código Civil Brasileiro. (DEJT divulgado em 02, 03 e 04.08.2010)

Os juros de mora decorrentes do inadimplemento de obrigação de pagamento em dinheiro não integram a base de cálculo do imposto de renda, independentemente da natureza jurídica da obrigação inadimplida, ante o cunho indenizatório conferido pelo art. 404 do Código Civil de 2002 aos juros de mora.”

Em síntese, também por meio das súmulas em tela, não é difícil identificar que o STJ, inclusive o TST, possuía o entendimento cristalizado de que não deve incidir o Imposto sobre a Renda nos juros de mora, por serem verbas de caráter indenizatório⁸⁷. Eis precisamente o fundamento utilizado para cada julgado.

4.2. REsp nº 1.089.720-RS: da insuficiência do caráter indenizatório das verbas para fins de não incidência do IRPJ e da CSLL – da “mudança” de entendimento do STJ

Em 2016, entretanto, no julgamento do REsp nº 1.089.720-RS⁸⁸, o Exmo. Min. Relator Mauro Campbell Marques decidiu que os juros de mora, apesar de possuírem natureza indenizatória, estarão sujeitos à incidência do IRPF, como regra geral.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 498. Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais. Brasília, 08 de ago. de 2012. Diário de Justiça Eletrônico 13 de agosto de 2012. Disponível em: https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2425/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁸⁶ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Orientação Jurisprudencial 400. Imposto de Renda. Base de cálculo. Juros de mora. Não integração. Art. 404 do Código Civil Brasileiro. Diário Eletrônico da Justiça do Trabalho 02, 03 e 04 de agosto de 2010. Disponível em: <https://modeloinicial.com.br/lei/129858/oj-400-sbdi-1-tst/num-400#:~:text=OJ%20n%C2%BA%20400%20do%20SBDI%2D1%20%2D%20TST&text=Os%20juros%20de%20mora%20decorrentes,2002%20aos%20juros%20de%20mora>. Acesso em: 15 ago. 2022.

⁸⁷ Outros julgados nesse sentido: REsp nº 1.090.283/SC, Segunda Turma, Relator Min. Humberto Martins, DJe de 12.12.2008; REsp nº 1.163.490, Segunda Turma, Relator Min. Castro Meira, DJe de 2.6.2010.

⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.089.720/RS. Processual Civil. Tributário. Violação ao art. 535, do CPC. Alegações Genéricas. Súmula n. 284/STF. Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF. Regra geral de incidência sobre juros de mora. Preservação da tese julgada no Recurso Representativo de controvérsia REsp n. 1.227.133 - RS no sentido da isenção do IR sobre os juros de mora pagos no contexto de perda do emprego. Adoção de forma cumulativa da tese do *accessorium sequitur suum principale* para isentar do IR os juros de mora incidentes sobre verba isenta ou fora do campo de incidência do IR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Setembrino Dal Bosco. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 10 de outubro de 2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/22890419/inteiro-teor-22890420>. Acesso em: 15 ago. 2022.

Convém explicar melhor. Em primeiro lugar, reconheceu o ministro que os juros de mora possuem caráter indenizatório, conforme a lição do art. 16, caput e parágrafo único da Lei nº 4.506/64⁸⁹. Em complemento a esse raciocínio, entendeu que, nos moldes do art. 43, do CTN, os juros de mora não são produto do capital ou do trabalho, mas produto da própria mora, do ato ilícito contratual ou extracontratual praticado por outrem.

Sucedeu que, ao final, apesar de reconhecer o caráter indenizatório dos juros de mora, compreendeu que, pela dicção do art. 7º, do Decreto-Lei nº 1.302/73⁹⁰, que teve a sua redação sucessivamente alterada pelo Decreto-Lei nº 1.494/76⁹¹, e pelo Decreto-Lei nº 1.584/77⁹², os juros de mora teriam a natureza de lucros cessantes. Em sua visão, ainda, de acordo com a dicção do art. 7º, caput e §2, a⁹³, da Lei nº 7.713/88⁹⁴, restaria claro que a regra é pela incidência do IR sobre os juros de mora, ao prescrever que ficam sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte “os juros e indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial”. Observe-se a ementa do acórdão prolatado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. REGRA GERAL DE INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. PRESERVAÇÃO DA TESE JULGADA NO RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RESP. N. 1.227.133 – RS NO SENTIDO DA ISENÇÃO DO IR SOBRE OS JUROS DE MORA PAGOS NO CONTEXTO DE PERDA DO EMPREGO. ADOÇÃO DE FORMA CUMULATIVA DA TESE DO ACCESSORIUM SEQUITUR SUUM PRINCIPALE PARA

⁸⁹ “Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como: Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.

⁹⁰ “Art. 7º - Estão sujeitas ao desconto do imposto de renda na fonte, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do que for devido na declaração do beneficiário, as importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas ou jurídicas, a título de: I - juros, indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial.”

(BRASIL. Decreto-Lei nº 1.302, de 31 de dezembro de 1973. Altera a sistemática de Correção Monetária do Ativo Imobilizado e de cálculo da Manutenção de Capital de Giro Próprio e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1302.htm. Acesso em: 30 jul. 2022).

⁹¹ BRASIL. Decreto-Lei nº 1.494, de 7 de dezembro de 1976. Regula a retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos obtidos em aplicações financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1494-76.htm. Acesso em: 30 jul. 2022.

⁹² BRASIL. Decreto-Lei nº 1.584, de 29 de dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1970-1979/decreto-lei-1584-29-novembro-1977-378246-norma-pe.html>. Acesso em: 30 jul. 2022.

⁹³ Ressalta-se que o dispositivo citado se encontra revogado pela Lei nº 8.218, de 1991.

⁹⁴ BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm. Acesso em: 30 jul. 2022.

ISENTAR DO IR OS JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE VERBA ISENTA OU FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IR.

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Regra geral: incide o IRPF sobre os juros de mora, a teor do art. 16, caput e parágrafo único, da Lei n. 4.506/64, inclusive quando reconhecidos em reclamações trabalhistas, apesar de sua natureza indenizatória reconhecida pelo mesmo dispositivo legal (matéria ainda não pacificada em recurso representativo da controvérsia).

3. Primeira exceção: são isentos de IRPF os juros de mora quando pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamações trabalhistas ou não. Isto é, quando o trabalhador perde o emprego, os juros de mora incidentes sobre as verbas remuneratórias ou indenizatórias que lhe são pagas são isentos de imposto de renda. A isenção é circunstancial para proteger o trabalhador em uma situação sócio-econômica desfavorável (perda do emprego), daí a incidência do art. 6º, V, da Lei n. 7.713/88. Nesse sentido, quando reconhecidos em reclamação trabalhista, não basta haver a ação trabalhista, é preciso que a reclamação se refira também às verbas decorrentes da perda do emprego, sejam indenizatórias, sejam remuneratórias (matéria já pacificada no recurso representativo da controvérsia REsp. n.º 1.227.133 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 28.9.2011).

3.1. Nem todas as reclamações trabalhistas discutem verbas de despedida ou rescisão de contrato de trabalho, ali podem ser discutidas outras verbas ou haver o contexto de continuidade do vínculo empregatício. A discussão exclusiva de verbas dissociadas do fim do vínculo empregatício exclui a incidência do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88.

3.2. . O fator determinante para ocorrer a isenção do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88 é haver a perda do emprego e a fixação das verbas respectivas, em juízo ou fora dele. Ocorrendo isso, a isenção abarca tanto os juros incidentes sobre as verbas indenizatórias e remuneratórias quanto os juros incidentes sobre as verbas não isentas.

4. Segunda exceção: são isentos do imposto de renda os juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR, mesmo quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância em que não há perda do emprego), consoante a regra do "accessorium sequitur suum principale".

5. Em que pese haver nos autos verbas reconhecidas em reclamação trabalhista, não restou demonstrado que o foram no contexto de despedida ou rescisão do contrato de

trabalho (circunstância de perda do emprego). Sendo assim, é inaplicável a isenção apontada no item “3”, subsistindo a isenção decorrente do item “4” exclusivamente quanto às verbas do FGTS e respectiva correção monetária FADT que, consoante o art. 28 e parágrafo único, da Lei n. 8.036/90, são isentas.

6. Quadro para o caso concreto onde não houve rescisão do contrato de trabalho: Principal: Horas-extras (verba remuneratória não isenta) = Incide imposto de renda; Acessório: Juros de mora sobre horas-extras (lucros cessantes não isentos) = Incide imposto de renda; Principal: Décimo-terceiro salário (verba remuneratória não isenta) = Incide imposto de renda; Acessório: Juros de mora sobre décimo-terceiro salário (lucros cessantes não isentos) = Incide imposto de renda; Principal: FGTS (verba remuneratória isenta) = Isento do imposto de renda (art. 28, parágrafo único, da Lei n. 8.036/90); Acessório: Juros de mora sobre o FGTS (lucros cessantes) = Isento do imposto de renda (acessório segue o principal).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido (destaques meus).

Em realidade, como se pode visualizar do acórdão, restou decidido, ao final, três premissas básicas: (i) a regra geral é que há a incidência do IRPF sobre os juros de mora, inclusive quando reconhecidos em reclamações trabalhistas, apesar de sua natureza indenizatória; (ii) são isentos de IRPF os juros de mora quando pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamações trabalhistas ou não, conforme art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88⁹⁵; (iii) são isentos da incidência do IR os juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR também isentos de imposto de renda, mesmo quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, consoante a regra do “*accessorium sequitur suum principale*”.

Como visto, o c. STJ fixou que a regra geral é pela incidência do IR sobre os juros de mora, tendo aberto apenas duas exceções, no que toca ao contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, por força da isenção prevista no art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88 e ainda na hipótese dos juros de mora incidente sobre uma verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR sob a justificativa da necessidade de conformidade com a regra de que o acessório segue o principal.

⁹⁵ “Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

[...]

V - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.”

Na tentativa de não desvirtuar da própria jurisprudência firmada pelo recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.227.133-RS, ora visualizado, esclareceu o ministro que a referida tese “muito embora tenha firmado tese a respeito dos casos em que não incide o imposto de renda sobre juros de mora (despedida ou rescisão do contrato de trabalho - perda do emprego), não firmou tese a respeito da adoção ou não da regra geral de que o imposto de renda sempre incide sobre juros de mora, porque não houve formação de maioria quanto à tese da regra, houve apenas quanto à tese da exceção. A tese da regra é o ponto conclusivo aqui neste processo, porque entendo que a regra geral a ser respeitada é a de que incide imposto de renda sobre juros de mora.”

Em termos mais simples, esclareceu que o recurso representativo de controvérsia no REsp nº 1.227.133-RS firmou apenas a situação excepcional de isenção de Imposto sobre a Renda na hipótese em que o trabalhador perde o emprego (por despedida ou rescisão), de modo que o presente REsp nº 1.089.720-RS não trataria de contrariar essa hipótese. Ao revés, ratificaria o entendimento ali fixado, apenas com uma ressalva no sentido de que se trata de uma “exceção” à regra geral, dada à existência de regra isentiva específica (art. 6º, V, da Lei n. 7.713/88).

De fato, por meio de uma análise acurada do REsp nº 1.227.133-RS, apenas dois dos setes ministros votaram que a regra geral seria pela ausência de incidência do IR nos juros de mora, tendo os outros votos vencedores apenas se manifestado, de forma específica à situação tratada no julgado, qual seja, da ausência de tributação pelo Imposto sobre a Renda na hipótese em que o trabalhador perde o emprego (por despedida ou rescisão). Isso, à primeira vista, torna possível a ótica defendida pelo Exmo. Min. Relator Mauro Campbell Marques no sentido de que o REsp nº 1.089.720-RS não teria necessariamente contrariado o REsp nº 1.227.133-RS. Confira-se, nesse sentido, os esclarecimentos da Procuradora Federal Graziela Mayra Joskowicz, na Revista Dialética de Direito Tributário nº 207:

“Em suma, no referido julgado, que servirá como parâmetro para o julgamento de muitos outros processos que versam sobre a mesma matéria, já que submetido ao rito dos recursos repetitivos, entre os sete ministros que votaram, apenas dois entenderam que os juros de mora não geram acréscimo patrimonial e, portanto, não se subsumem à hipótese de incidência do imposto de renda. Os demais defenderam que incide esse tributo sobre juros de mora, pois eles representam incremento no patrimônio. Desses cinco ministros, porém, três votaram no sentido de que, mesmo que gerem acréscimo patrimonial, os juros de mora não podem ser tributados pelo imposto de renda se a verba principal não o for, dada a relação de acessoriedade. Os outros dois ministros

entenderam que, embora os juros de mora estejam no campo de incidência do imposto de renda, haverá isenção quando os juros se referirem a verbas pagas no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho.⁹⁶”

Sucedo que, do cotejo de ambos os julgados, não é difícil visualizar que o REsp 1.089.720-RS se afastou, de certa forma, do que restou decidido ao final pelo acórdão prolatado no REsp nº 1.227.133-RS, já que naquela hipótese o voto vencedor entendeu pela ausência de tributação pelo Imposto sobre a Renda, e, ainda que assim não fosse, de toda a jurisprudência anteriormente abalizada do próprio Superior Tribunal de Justiça, exposta no tópico anterior, que reconhecia o caráter de indenização aos juros moratórios, inclusive por danos emergentes, motivo apto a se reconhecer sua intributabilidade. A propósito, esse entendimento (de que o acórdão em tela veio de encontro a jurisprudência que vinha se firmando no âmbito do STJ), foi bem pontuado, inclusive, pela Min. Regina Helena Costa, quando do julgamento do REsp nº 1.470.443-PR⁹⁷:

“Feito tal relato, constata-se que, no que tange ao ponto consistente na modalidade indenizatória dos juros moratórios, **o acórdão prolatado no REsp 1.089.720/RS afastou-se completamente da orientação firmada no REsp 1.227.133/RS, julgado sob a disciplina dos recursos repetitivos, e que vinha sendo adotada há anos nesta Corte, por ambas as Turmas da Seção de Direito Público. Com efeito, no REsp n. 1.227.133/RS (23.11.2011), como exposto, restou clara a afirmação de que os juros moratórios constituem indenização por danos emergentes, reconhecendo sua intributabilidade.** Diversamente, no REsp 1.089.720/RS (10.10.2012), não afetado ao regime dos recursos repetitivos, esta 1ª Seção declarou os juros moratórios indenização por lucros cessantes e sujeitos ao Imposto sobre a Renda, fundamentando essa conclusão por ocasião da apreciação dos embargos de declaração e alterando, assim, a jurisprudência consolidada deste tribunal”.

⁹⁶ JOSKOWICZ,, Graziela Mayra. A incidência de imposto de renda sobre juros de mora. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 207, p. 52-53, dez. 2012.

⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.470.443/PR. Recurso interposto na vigência do CPC/1973. Enunciado Administrativo nº 2. Recurso repetitivo. Art. 1.036, do CPC/2015. Processual Civil. Tributário. Violação ao art. 535, do CPC/1973. Alegações genéricas. Súmula n. 284/STF. Imposto de renda da pessoa física - IRPF. Análise da incidência sobre juros de mora. Adaptação da jurisprudência do STJ ao que julgado pelo STF no RE n. 855.091-RS (Tema nº 808-RG). Preservação de parte das teses julgadas no REsp n. 1.089.720-RS e no Recurso Representativo de Controvérsia REsp n. 1.227.133 - RS. Preservação da totalidade da tese julgada no Recurso Representativo de Controvérsia REsp n. 1.138.695 - SC. Integridade, estabilidade e coerência da jurisprudência. Art. 926, do CPC/15. Caso concreto de juros de mora decorrentes de benefícios previdenciários pagos em atraso. Não incidência do Imposto de Renda. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Thelma Sueli Vieira. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 25 de agosto de 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&num_processo_classe=1470443. Acesso em: 15 ago. 2022.

4.3. REsp nº 1.138.695-SC (Temas n. 504 e 505): da incidência do IRPJ e da CSLL nos juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais e na repetição de indébito tributário

Dando continuidade ao raciocínio jurisprudencial acerca da tributação pelo IRPJ e pela CSLL sob a ótica do STJ, deve-se analisar, ainda, a decisão prolatada no REsp nº 1.138.695-SC (Temas n. 504 e 505)⁹⁸, julgados sob regime de recurso de representativo de controvérsia.

Em primeiro lugar, deve-se ter em vista que, nesse julgamento, o Tribunal Superior decidiu, mais uma vez, pela incidência do IRPJ e da CSLL, em duas hipóteses distintas no que toca aos juros de mora, quais sejam: (i) nos juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais (Tema nº 504); (ii) nos juros incidentes na repetição do indébito tributário (Tema nº 505). Veja-se ementa:

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.

⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.138.695/SC. 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. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: CIA Hering. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 22 de maio de 2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1138695. Acesso em: 15 ago. 2022.

Precedentes da Segunda Turma: REsp. n. 1.086.875 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p/acórdão Min. Castro Meira, julgado em 18.05.2012; REsp 464.570/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 29.06.2006; AgRg no REsp 769.483/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 02.06.2008; REsp 514.341/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 31.05.2007; REsp 142.031/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 12.11.01; REsp. n. 395.569/RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 29.03.06.

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

4. Por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.089.720 – RS (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2012) este Superior Tribunal de Justiça definiu, especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (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.

Para fins didáticos, cumpre analisar o julgamento do Tema nº 504 e do Tema nº 505 de forma separada. É que, na realidade, o Colendo Tribunal se utilizou, inclusive, de fundamentos diversos e atribuiu naturezas jurídicas distintas ao próprio juros de mora, para cada caso.

No que toca, especificamente, aos juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais (Tema nº 504), entendeu a decisão que estes possuem a natureza jurídica remuneratória, de modo que devem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL.

Em síntese, esclareceu o Min. Relator Mauro Campbell Marques, em seu voto vencedor, que “não é a forma do cálculo dos juros que dita a sua natureza jurídica mas o motivo pelo qual estão sendo pagos: o seu fato gerador.” Sob essa ótica, entendeu o ministro que “o fato gerador dos juros de mora no caso de depósitos judiciais não decorre de mora da Fazenda Pública (esta não praticou ilícito contratual, extracontratual ou legal algum, não houve impontualidade), mas da existência de depósito 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.”

Isto é, entendeu o STJ que o que dita a incidência do IRPJ e da CSLL nos juros de mora é a própria razão de existir (fato gerador) dos juros. Nesse sentido, a razão destes existirem nos depósitos judiciais não é a mora, mas o depósito espontâneo realizado pelo contribuinte, de modo que restaria nítida a sua natureza jurídica remuneratória para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, o ministro relator, no que foi seguido pelos demais, justificou seu raciocínio, inclusive, nos arts. 2º-A⁹⁹, da Lei nº 9.703/98 e arts. 718 e 730 do Regulamento do IR aprovado pelo Decreto nº 3.000/99¹⁰⁰, que esclarecem que a taxa SELIC incidente sobre o depósito judicial trata-se de “remuneração”. Além disso, em sua visão, a própria Lei nº 9.703/1998, em seu art. 1º, §3, I¹⁰¹, e o §4 do art. 39¹⁰² da Lei nº 9.250/995, ao tratarem que a

⁹⁹ “Art. 2o-A. Aos depósitos efetuados antes de 1o de dezembro de 1998 será aplicada a sistemática prevista nesta Lei de acordo com um cronograma fixado por ato do Ministério da Fazenda, sendo obrigatória a sua transferência à conta única do Tesouro Nacional.” (BRASIL. Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998. Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19703.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.)

¹⁰⁰ Ressalta-se que o Decreto nº 3.000/99 se encontra revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

¹⁰¹ “Art. 1º Os depósitos judiciais e extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, serão efetuados na Caixa Econômica Federal, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, específico para essa finalidade.

[...]

§ 3o Mediante ordem da autoridade judicial ou, no caso de depósito extrajudicial, da autoridade administrativa competente, o valor do depósito, após o encerramento da lide ou do processo litigioso, será:

I - devolvido ao depositante pela Caixa Econômica Federal, no prazo máximo de vinte e quatro horas, quando a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros, na forma estabelecida pelo § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e alterações posteriores”.

¹⁰² “§ 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”.

compensação ou restituição será “acrescida de juros”, tem por fito afastar a natureza de correção monetária à taxa SELIC. Por fim, argumentou, ainda, que o art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77¹⁰³, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99¹⁰⁴, e na forma do art. 8º, da Lei nº 8.541/92¹⁰⁵, tratam que os juros em tela teriam natureza de “receitas financeiras por excelência”.

No que toca à incidência do IRPJ e da CSLL sobre os juros de repetição de indébito (Tema nº 505), no entanto, a natureza jurídica atribuída aos juros foi distinta. Isso porque o STJ reconheceu que os juros de repetição de indébito tributário, ao contrário dos juros incidentes sobre os valores extraídos dos depósitos judiciais, possuem, em realidade, a natureza jurídica de juros moratórios e que são verbas indenizatórias. Isso, inclusive, restou justificado, no voto exarado pelo Min. Relator Mauro Campbell Marques, que alegou que a Súmula nº 188/STJ¹⁰⁶ é clara no sentido de que “os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.

Assim é que, na visão do ministro, esse “enunciado (da Súmula nº 188/STJ), a par do comando que veicula, parte do pressuposto explícito de que os juros incidentes na repetição do indébito tributário são juros de mora”. Assim, não restam dúvidas de que restou reconhecido, de forma expressa, que a natureza jurídica atribuída aos juros incidentes na repetição de indébito seria de juros de mora, por se tratarem de verbas indenizatórias.

Todavia, em que pese o c. STJ reconhecer que se tratam de juros de mora e que tem a natureza jurídica indenizatória, decidiu, ao final, que seria legítima sua tributação pelo IRPJ e pela CSLL, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba

(BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19250.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.)

¹⁰³ “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.”

(BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.)

¹⁰⁴ Ressalta-se que o Decreto nº 3.000/99 se encontra revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

¹⁰⁵ “Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.”

(BRASIL. Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18541.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.)

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 188. Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença. Brasília, 11 de jun. de 1997. Diário de Justiça Eletrônico 23 de junho de 1997. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_13_capSumula188.pdf. Acesso em: 20 ago. 2022.

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).

Explica-se. Entendeu o Tribunal Superior que o julgamento do REsp nº 1.089.720-RS teria definido, de uma vez por todas, que não bastaria a verba ser indenizatória para não se sujeitar à incidência do Imposto sobre a Renda. Assim, aplicando esse raciocínio ao caso dos autos, ainda que as verbas sejam indenizatórias, deve haver a incidência do IRPJ e da CSLL, na hipótese de possuírem “a natureza jurídica de lucro cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial previsto no art. 43, II, do CTN (acrécimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza)”.

Em síntese, registrou o c. STJ, em consonância com o REsp nº 1.089.720-RS, que, em que pese certas verbas tenham o caráter indenizatório, caso elas possuam a natureza jurídica de lucro cessantes e revelem verdadeiro acréscimo patrimonial, por não se destinarem a reparar danos emergentes, será fundamento hábil a atrair a tributação.

Em reforço a essa argumentação, enumerou dispositivos atinentes à legislação do IRPJ que determinam a tributação dos juros de mora sob a ótica de lucros cessantes, tais quais, os arts. 43, §3; 49, §2; 52, parágrafo único; 161, IV, todos do CTN.

Desse modo, definiu-se que tanto os juros acrescidos aos valores de depósitos judiciais tributários levantados pelo contribuinte, como as quantias recebidas pelo contribuinte em razão da repetição de indébito tributário, devem incidir o IRPJ e a CSLL.

Para fins do presente trabalho, duas críticas merecem ser tecidas no que toca a esse julgamento. A primeira é o fato de que os Temas n. 404 e 405 se basearam, em realidade, no precedente exarado no REsp nº 1.089.720-RS, que, como visto, adotou orientação contrária ao entendimento firmado no REsp nº 1.227.133-RS. Sucede que enquanto este foi submetido ao regime dos recursos repetitivos, aquele não foi submetido ao mesmo regime de julgamento. Isto é, pode-se dizer, sem maiores dificuldades, que o referido tema se firmou com base em precedente que contraria o próprio regime do art. 543-C, do CPC. E isso, inclusive, foi reconhecido pela Min. Regina Helena Costa no julgamento do REsp nº 1.470.443-PR:

“Diante de tal quadro, emerge que a alteração da jurisprudência desta 1ª Seção, com referência à questão nuclear então sob exame – a natureza indenizatória que os juros de mora revestem, se danos emergentes ou lucros cessantes - foi apreciada apenas em sede de embargos de declaração opostos ao acórdão proferido no REsp 1.089.720/RS e, ademais, **contrariando precedente firmado no regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, pouco menos de um ano antes (REsp 1.227.133/RS).**”

Mas não é só. A segunda crítica que merece ser posta é que na hipótese em que o contribuinte é compelido a realizar o depósito de tributo indevido cobrado pelo Estado, não faz sentido impor, ao menos a uma primeira vista, a esse mesmo contribuinte, que, quando de seu levantamento, este seja compelido a arcar com uma nova tributação. Essa visão, a propósito, foi bem esclarecida pelo advogado Diogo Ferraz, na Revista Dialética de Direito Tributário nº 216.¹⁰⁷ Confira-se:

“Essa conclusão leva a uma situação fática inafastável: o valor que o contribuinte deveria receber, da União Federal, em devolução do depósito ou em restituição do indébito (frise-se, relativo a tributo cobrado indevidamente) será reduzido por tributos destinados à mesma União Federal. Pior: considerando que a taxa Selic compreende não só juros, mas também a atualização monetária, é possível que, após a tributação desse acréscimo, o contribuinte receba de volta menos do que o valor do principal atualizado monetariamente, caso a inflação acumulada no período em que o contribuinte permaneceu sem o dinheiro seja superior à taxa Selic reduzida da tributação do IR e da CSLL

[...].

A segunda é a de que a chancela da tributação dos acréscimos devidos pela União Federal na devolução dos depósitos judiciais ou na repetição de indébitos tributários, quando decorrentes do reconhecimento da ilegitimidade de uma cobrança prévia, faz com que aquela mesma União Federal se beneficie (e enriqueça) de um ato ilícito seu, qual seja, a original exigência ilegítima do tributo. a União Federal exige tributo ilícito; o contribuinte paga ou deposita o tributo ilícito; o montante do pagamento ou depósito do tributo ilícito é utilizado pela União Federal; a União Federal tem de devolver o tributo ilícito acrescido de juros ao contribuinte; os juros que o contribuinte somente recebeu porque fora obrigado a pagar ou depositar um tributo ilícito são então tributados pela mesma União Federal. Em outras palavras, está-se diante de uma suposta manifestação de riqueza (recebimento de juros pelo contribuinte) que só existe porque a União Federal praticou um ato ilícito, e dele vai se beneficiar ao receber os tributos incidentes sobre aquela manifestação de riqueza.”

Como se vê, alerta o advogado que, na situação em que o contribuinte saía vencido na lide tributária originária por ser considerado ilegítimo o tributo depositado ou pago indevidamente, ainda assim, submetê-lo a um novo pagamento de tributação sobre os juros que

¹⁰⁷ FERRAZ, Diogo. IR/CSLL sobre Juros em Depósitos Judiciais e em Repetição de Indébitos Federais - Análise Crítica do REsp nº 1.138.695 - Legalidade versus Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, p. 30, set. 2013.

recebeu, geraria, no mínimo, um enriquecimento sem causa por parte do Estado, pois estaria-se tributando os juros de mora incidentes sobre o valor pago de tributação indevida.

De fato, parece acertada a crítica proposta, pois entender como restou definido no presente REsp, dá azo a se acreditar que ainda que o Estado cobre tributos indevidos será enriquecido às custas da tributação ilegítima, por não devolver completamente o valor depositado/pago ao cidadão lesado.

4.4. RE nº 855091-RS (Tema nº 808): da não incidência do IR nos juros moratórios devidos pelo atraso no pagamento de remuneração pelo exercício de emprego, cargo ou função

O RE nº 855091-RS (Tema nº 808)¹⁰⁸, exarado sob regime de Repercussão Geral, pelo Supremo Tribunal Federal, julgou ação que, na origem, tratava-se de restituição de valores relativos ao Imposto sobre a Renda incidentes sobre os juros moratórios acrescidos a verbas remuneratórias reconhecidas em reclamatória trabalhista. Neste julgamento, restou fixada a seguinte tese: “Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”.

Em resumo, o Exmo. Min. Relator Dias Toffoli, no que lhe foi seguido, por maioria, decidiu que os juros de mora devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas, de modo que possuem a natureza jurídica indenizatória por danos emergentes, o que, por si só, impossibilita a incidência do IR.

Em seu voto, esclareceu que “a doutrina especializada e a jurisprudência da Corte, no que tange à interpretação do dispositivo, tem 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.”

Dito de outro modo, entendeu o ministro que para que seja possível a incidência do Imposto sobre a Renda deve haver, necessariamente, a existência de acréscimo patrimonial. Isso porque, em sua visão, tanto a ideia de renda, quanto a de proventos de qualquer natureza, estão relacionados ao efetivo acréscimo patrimonial. Sob essa ótica, o voto exarado se

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 855.091/RS. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto de renda. Juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Caráter indenizatório. Danos emergentes. Não incidência. Recorrente: União. Recorrido: Carlos Machado. Relator: Ministro Dias Toffoli, 15 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4677992&numeroProcesso=855091&classeProcesso=RE&numeroTema=808>. Acesso em: 05 jul. 2022.

fundamentou na necessidade de verificação “se os juros de mora legais constituem ou não acréscimo patrimonial”.

Para desenvolver esse raciocínio, o ministro pontuou três premissas básicas: (i) os juros moratórios designam a indenização pelo atraso no pagamento em dinheiro, conforme lição dos arts. 1.059 e 1.061 do CC/1916 e arts. 402 e 404 do CC/2002; (ii) “a causa que gera o direito aos juros de mora legais decorre de um ato ilícito imputado ao devedor consistente no não pagamento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor”; (iii) “o imposto de renda pode, em tese, alcançar os valores relativos a lucro cessantes, mas não os relativos a danos emergentes”, já que estes “apenas recompõem o patrimônio desfalcado, não o incrementando”, já aqueles “substituem o incremento patrimonial que o lesado normalmente teria se não tivesse ocorrido o dano, hipótese em que, em tese, caracterizado o acréscimo patrimonial, poderia ser tributado pelo imposto de renda”.

Em outras palavras, o STF entendeu que os juros moratórios possuem a natureza jurídica de indenização e que o IR e a CSLL apenas podem incidir sobre os valores relativos a lucro cessantes, ou seja, valores que geram acréscimo patrimonial, mas nunca os relativos a danos emergentes, por terem a função precípua de recuperar o dano ocorrido ao credor.

À luz de tais premissas fixadas e tendo vista que o IR não incide sobre verbas caracterizadas como danos emergentes, restava a análise de “se os juros de mora devidos em razão do atraso no adimplemento de obrigação de pagar em dinheiro, assim compreendida a remuneração devida ao trabalhador decorrente do exercício de emprego, cargo ou função, são lucros cessantes, caso em que, em tese, poderiam se sujeitar ao imposto de renda, ou se são danos emergentes, hipótese na qual o tributo não pode incidir sobre eles”.

Isto é, uma vez compreendido que a natureza jurídica de danos emergentes impossibilita a incidência do IR, bem como que a natureza de lucro cessantes, se caracterizado o acréscimo patrimonial, torna passível de tributação, ao fim e ao cabo, o que importa, precisamente, é a correta compreensão quanto à natureza jurídica dos juros, ou seja, se são danos emergentes ou lucro cessantes. Eis precisamente a principal contribuição do Tema nº 808/STF no que toca ao critério material do IR.

Sob essa ótica, entendeu o ministro relator que “a remuneração devida ao trabalhador decorrente do exercício de emprego, cargo ou função de obrigação de pagar em dinheiro”, “gera danos emergentes para o credor, visto que, se houvesse o pagamento tempestivo, disso normalmente decorreriam acréscimo em seu patrimônio”.

Dito de outro modo, restou verificado que os juros em tela possuem a natureza de danos emergentes, por visarem recompor efetivas perdas e decréscimos, já que o atraso no

pagamento da verba principal pode fazer com que o credor busque meios alternativos que atraem juros, multas e outros passivos e despesas ou, pelo menos, preços mais elevados, para atender as suas necessidades básicas e as de sua família, o que torna nítida a natureza de simplesmente recompor efetivas perdas.

Dessa perspectiva, uma vez delimitado que os juros de mora devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função têm a natureza de dano emergente, restou nítido que não implicará aumento no patrimônio do credor, e, conseqüentemente, estará fora do campo de incidência do IR.

Por fim, pontuou o *decisum* que, ainda que se considere que “os juros de mora legais incidentes no atraso no pagamento da remuneração devida no contexto em tela abrangeria não só danos emergentes, mas também lucro cessante”, ainda assim, não há a possibilidade de submeter esse valor à incidência do Imposto sobre a Renda, “sem se ferir o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal”.

De tudo quanto exposto, observem-se alguns trechos do voto exarado:

“Necessário, portanto, verificar se os juros de mora legais constituem ou não acréscimo patrimonial.

[...]

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, não o incrementando 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, poderia ser tributado pelo imposto de renda.

À luz dessas considerações, vejamos se os juros de mora devidos em razão do atraso no adimplemento de obrigação de pagar em dinheiro, assim compreendida a remuneração devida ao trabalhador decorrente do exercício de emprego, cargo ou função, são lucros cessantes, caso em que, em tese, poderiam se sujeitar ao imposto de renda, ou se são danos emergentes, hipótese na qual o tributo não pode incidir sobre eles.

[...]

A meu sentir, os juros de mora legais, no contexto em tela, estão fora do campo de incidência do imposto de renda, pois visam, precipuamente, recompor efetivas perdas, decréscimos, não implicando aumento de patrimônio do credor.

A hipótese, portanto, é de não incidência tributária e não de isenção ou exclusão de base de cálculo. Cuidando-se a remuneração devida ao trabalhador decorrente do exercício de emprego, cargo ou função de obrigação de pagar em dinheiro, a meu modo de ver, o atraso em seu adimplemento gera danos emergentes para o credor, visto que, se houvesse o pagamento tempestivo, disso normalmente decorreriam acréscimos em seu patrimônio.

[...]

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

[...]

Repare-se 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 (no presente caso, o trabalhador) normalmente aplicaria, durante todo o período em atraso, a integralidade da verba não recebida tempestivamente em algum instrumento que lhe gerasse renda equivalente aos juros de mora. Considerando o cenário já descrito, não me parece razoável fazer essa presunção.

[...]

De mais a mais, **mesmo que se considere que os juros de mora legais incidentes no atraso no pagamento da remuneração devida no contexto em tela abrangeria não só danos emergentes, mas também lucros cessantes, não vislumbro a possibilidade de submetê-los à tributação pelo imposto de renda sem se ferir o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal.** Isso porque, se fosse aceita a ideia de que tais juros de mora legais são tributáveis pelo imposto de renda, essa exação acabaria incidindo não apenas sobre lucros cessantes, mas também sobre danos emergentes, parcela que não se adéqua à materialidade do tributo, por não resultar em acréscimo patrimonial.”

Ainda, como último fundamento, o ministro relator destacou a existência do “Projeto de Lei nº 4.635/12 (originário do PLS nº 639/11), o qual acrescenta à Lei nº 7.713/88 o art. 6º-A, o qual dispõe sobre a não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração advinda de exercício de emprego, cargo ou função e revoga o art. 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 1964”.

Por fim, considerou como não recepcionada pela CF/88 a parte do parágrafo único, do art. 16, da Lei nº 4.506/64¹⁰⁹, “que determina a incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações previstas no artigo (advindas de exercício de empregos, cargos ou funções)”, por ferir “o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda previsto no art. 153, III, da Constituição Federal de 1988”.

Assim, no julgamento do Tema nº 808/STF, o parágrafo único do art. 16, da Lei nº 4.506/64, foi considerado, em realidade, inconstitucional no que toca, especificamente, a parte que determinava a incidência do Imposto sobre a Renda sobre juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações previstas no artigo, ou seja, rendimentos do trabalho assalariado.

E mais: foi dado “ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88¹¹⁰ e ao art. 43, inciso II e § 1º¹¹¹, do CTN interpretação conforme à Constituição Federal, de modo a excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora em questão.”

Em conclusão, merece destaque, para fins do presente trabalho, que o STF se pronunciou, em sede de Repercussão Geral, no sentido da necessidade de haver o efetivo acréscimo patrimonial para fins de incidência do IR, ainda que a verba tenha caráter indenizatório. Ponto relevante, ainda, foi a precisa necessidade da definição se a verba possui caráter de danos emergentes ou de lucro cessantes para averiguação da própria incidência do IR, uma vez que os primeiros visam apenas recompor efetivas perdas, o que impossibilita a tributação pelo imposto, já os segundos, caso tenham efetivos acréscimos patrimoniais, poderá ensejar a tributação. Sob essa ótica, entendeu o Supremo Tribunal Federal que os juros moratórios decorrentes de atraso do pagamento das verbas remuneratórias possuem a natureza de danos emergentes, o que afasta a incidência do Imposto sobre a Renda.

¹⁰⁹ “Art. 16. Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.”

¹¹⁰ “Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

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

¹¹¹ 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.

4.5. REsp nº 1.470.443-PR (Tema nº 878): da não incidência do IR nos juros de mora decorrentes do pagamento à pessoa física de verbas previdenciárias sabidamente remuneratórias e que possuem natureza alimentar

O REsp nº 1.470.443-PR (Tema nº 878)¹¹² processado sob regime de recurso repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, tratou de definir que não deve incidir Imposto sobre a Renda nos juros de mora decorrentes do “pagamento à pessoa física de verbas previdenciárias sabidamente remuneratórias e que possuem natureza alimentar (pensão por morte concedida pelo INSS, art. 16, inciso, XI, da Lei nº 4.506/64¹¹³)”, por se enquadrar “na situação descrita no RE nº 855.091-RS (Tema nº 808), julgado pelo Supremo Tribunal Federal”. Observe-se a ementa:

“RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. RECURSO REPETITIVO. ART. 1.036, DO CPC/2015. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC/1973. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. ANÁLISE DA INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. ADAPTAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ AO QUE JULGADO PELO STF NO RE N. 855.091 - RS (TEMA N. 808 - RG). PRESERVAÇÃO DE PARTE DAS TESES JULGADAS NO RESP. N. 1.089.720 - RS E NO RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RESP. N. 1.227.133 - RS. PRESERVAÇÃO DA TOTALIDADE DA TESE JULGADA NO RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RESP. N. 1.138.695 - SC. INTEGRIDADE, ESTABILIDADE E COERÊNCIA DA JURISPRUDÊNCIA. ART. 926, DO CPC/2015. CASO CONCRETO DE JUROS DE MORA

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.470.443/PR. Recurso interposto na vigência do CPC/1973. Enunciado Administrativo nº 2. Recurso repetitivo. Art. 1.036, do CPC/2015. Processual Civil. Tributário. Violação ao art. 535, do CPC/1973. Alegações genéricas. Súmula n. 284/STF. Imposto de renda da pessoa física - IRPF. Análise da incidência sobre juros de mora. Adaptação da jurisprudência do STJ ao que julgado pelo STF no RE n. 855.091-RS (Tema nº 808-RG). Preservação de parte das teses julgadas no REsp n. 1.089.720-RS e no Recurso Representativo de Controvérsia REsp n. 1.227.133 - RS. Preservação da totalidade da tese julgada no Recurso Representativo de Controvérsia REsp n. 1.138.695 - SC. Integridade, estabilidade e coerência da jurisprudência. Art. 926, do CPC/15. Caso concreto de juros de mora decorrentes de benefícios previdenciários pagos em atraso. Não incidência do Imposto de Renda. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Thelma Sueli Vieira. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 25 de agosto de 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&num_processo_classe=1470443. Acesso em: 15 ago. 2022.

¹¹³ “Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:

[...]

XI - Pensões, civis ou militares de qualquer natureza, meios-soldos, e quaisquer outros proventos recebidos do antigo empregador de institutos, caixas de aposentadorias ou de entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidas no passado, excluídas as correspondentes aos mutilados de guerra integrantes da Força Expedicionária Brasileira.”

DECORRENTES DE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS PAGOS EM ATRASO.
NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. O Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 855.091/RS (Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 15.03.2021), apreciando o Tema n. 808 da Repercussão Geral, em caso concreto onde em discussão juros moratórios acrescidos a verbas remuneratórias reconhecidas em reclamatória trabalhista, considerou não recepcionada pela Constituição Federal de 1988 a parte do parágrafo único do art. 16, da Lei n. 4.506/64 que determina a incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações previstas no artigo, ou seja, rendimentos do trabalho assalariado (remunerações advindas de exercício de empregos, cargos ou funções). Fixou-se então a seguinte tese: Tema n. 808 da Repercussão Geral: "Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função". 3.

O dever de manter a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça íntegra, estável e coerente (art. 926, do CPC/2015) impõe realizar a compatibilização da jurisprudência desta Casa formada em repetitivos e precedentes da Primeira Seção ao que decidido no Tema n. 808 pela Corte Constitucional. Dessa análise, após as interrogações perpetradas pelo julgado do STF na jurisprudência deste STJ, exsurtem as seguintes teses, no que concerne ao objeto deste repetitivo:

3.1.) Regra geral, os juros de mora possuem natureza de lucros cessantes, o que permite a incidência do Imposto de Renda - Precedentes: REsp. n.º 1.227.133 - RS, REsp. n. 1.089.720 - RS e REsp. n.º 1.138.695 - SC;

3.2.) Os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso de verbas alimentares a pessoas físicas escapam à regra geral da incidência do Imposto de Renda, posto que, excepcionalmente, configuram indenização por danos emergentes - Precedente: RE n. 855.091 - RS;

3.3.) Escapam à regra geral de incidência do Imposto de Renda sobre juros de mora aqueles cuja verba principal seja isenta ou fora do campo de incidência do IR - Precedente: REsp. n. 1.089.720 - RS.

4. Registre-se que a 1ª (3.1.) tese é mera reafirmação de repetitivos anteriores, a 2ª (3.2.) tese é decorrente daquela julgada pelo Supremo Tribunal Federal e a 3ª (3.3.) tese é a elevação a repetitivo de tese já adotada pela Primeira Seção. Já o que seria a 4ª tese (3.4.) foi suprimida por versar sobre tema estranho a este repetitivo (imposto de renda devido por pessoas jurídicas), além do que também está firmada em outro

repetitivo, o REsp. n.º 1.138.695 - SC (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013).

5. No caso concreto, as verbas em discussão (juros de mora) decorrem do pagamento a pessoa física de verbas previdenciárias sabidamente remuneratórias e que possuem natureza alimentar (pensão por morte concedida pelo INSS, art. 16, inciso, XI, da Lei n. 4.506/64), enquadrando-se na situação descrita no RE n. 855.091 - RS (Tema n. 808), julgado pelo Supremo Tribunal Federal (a segunda tese apresentada acima). Desta forma, não há que se falar na incidência do imposto de renda sobre os juros de mora em questão.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

Antes de adentrarmos, contudo, no que restou decidido, é válido realizar um breve parêntese para esclarecer o voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, no que toca a todo o histórico da jurisprudência do STJ em relação à incidência do Imposto sobre a Renda nos juros de mora, voto esse que foi seguido, por unanimidade, pela Primeira Seção, vencida parcialmente apenas a Sra. Ministra Regina Helena Costa.

Em primeiro lugar, o ministro explicou que a tese da revogação do art. 16, caput e parágrafo único, da Lei n. 4.506/64 pelo CTN e pela CF/88 e da natureza dos juros de mora como danos emergentes foi rechaçada por esta Primeira Seção, em algumas oportunidades. A título exemplificativo, trouxe o julgamento do recurso representativo da controvérsia REsp n.º 1.227.133-RS, que apesar de ter decidido pela não incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios legais no caso da perda de emprego, tratou-se tão somente da hipótese específica, pois, em realidade, o entendimento era de que a regra geral seria pela incidência do IR nos juros de mora, de modo que não haveria que se falar pela revogação do art. 16, caput e parágrafo único da Lei n. 4.506/64. Trouxe também como justificativa a esse argumento, o recurso representativo de controvérsia REsp n.º 1.138.695-SC, que concluiu pela incidência do IR sobre os juros moratórios, pela sua natureza de lucro cessantes.

Por fim, resumiu os respectivos precedentes do Tribunal Superior em cinco teses:

“A) Regra geral, os juros de mora possuem natureza de lucros cessantes, o que permite a incidência do Imposto de Renda - Precedentes: REsp n.º 1.227.133-RS, REsp n.º 1.089.720-RS e REsp n.º 1.138.695-SC;

B) Os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos do trabalho assalariado previstos no art. 16, caput e parágrafo único, da Lei n.º 4.506/64, não escapam a esta regra geral, havendo que sofrer a incidência do Imposto de Renda - Precedentes: REsp n.º 1.227.133-RS e REsp n.º 1.089.720-RS;

C) Escapam à regra geral de incidência do Imposto de Renda sobre juros de mora decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos do trabalho assalariado previstos no art. 16, caput e parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, aqueles pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho - Precedentes: REsp nº 1.227.133-RS e REsp nº 1.089.720-RS

D) Escapam à regra geral de incidência do Imposto de Renda sobre juros de mora aqueles cuja verba principal seja isenta ou fora do campo de incidência do IR - Precedente: REsp nº 1.089.720-RS;

E) Os juros de mora percebidos por pessoas jurídicas de ordinário não escapam à regra geral, havendo que integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL já que compõem o Lucro Operacional da empresa a teor art. 17, do Decreto-lei nº 1.598/77114 (art. 373, do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99115; art. 9º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74116 e art. 161, IV do RIR/99117) – Precedente: REsp nº 1.138.695-SC.”

No que toca ao Tema nº 808, do STF, o ministro atribuiu, ainda, uma sexta tese: F) Os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso de verbas alimentares a pessoas físicas escapam à regra geral da incidência do Imposto de Renda, posto que, excepcionalmente, configuram indenização por danos emergentes.

Em síntese, explicou que o Tema nº 808/STF tratou de fixar tão somente a hipótese na qual os juros de mora são percebidos por pessoas físicas pelo atraso no pagamento de verbas alimentares que, excepcionalmente, terão a natureza de danos emergentes, em razão do contexto financeiro das famílias brasileiras.

Diante disso, entendeu o ministro que o impacto do julgamento do Tema nº 808 da Repercussão Geral somente será afetado “pelas teses “B” e “C”, quais sejam, as que dizem respeito aos juros de mora decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos do trabalho assalariado previstos no art. 16”, da Lei nº 4.506/64.

No tocante à tese “A”, que trata que a regra geral é que os juros de mora possuem a natureza de lucro cessantes, não há maiores óbices, pois, o Tema nº 808/STF teria trazido apenas uma exceção à essa hipótese. No que tange à tese “D”, que defende que não incidirá o IR sobre os juros de mora cuja verba principal seja isenta ou fora do campo de incidência do IR, também conviverá “de forma harmônica” e, por fim, quanto à tese “E”, também não haverá

¹¹⁴ “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.”

problemas, já que o aludido tema julgado “não interfere nos juros de mora recebidos por pessoas jurídicas”.

Em relação às teses “B” e “C”, porém, haverá impacto. Isso porque a primeira, ao ditar que deve incidir o IR sobre os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos do trabalho assalariado, está oposta a tese do STF. De fato, no julgamento do Tema nº 808, do STF, como visto, restou definido que não deve haver a incidência do IR em verbas alimentares de pessoas físicas. No entanto, quanto à tese “C” haverá, apenas, uma maior amplitude, pois, enquanto esta fixava apenas que não deve incidir IR sobre os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos do trabalho assalariado, no contexto de despedida ou rescisão, a tese “F”, exarada pelo julgamento do Tema nº 808 do STF, pretende ditar que não só as verbas indenizatórias recebidas no contexto de despedida ou rescisão, mas, em realidade, todas as verbas alimentares recebidas por pessoas físicas, fugirão da tributação do IR.

Por conseguinte, concluiu-se, para efeitos do repetitivo que, “as verbas em discussão (juros de mora) decorrem do pagamento a pessoa física de verbas previdenciárias sabidamente remuneratórias e que possuem natureza alimentar (pensão por morte concedida pelo INSS, art. 16, XI, da Lei n. 4.506/64)”, enquadram-se “na situação descrita no RE nº 855.091-RS (Tema nº 808), julgado pelo Supremo Tribunal Federal”, de modo que não haverá que se falar em incidência do Imposto sobre a Renda nos juros de mora em análise.

Por fim, resumiu quatro teses que norteiam o entendimento do c. STJ no tema até então, no que foi seguido, por unanimidade, pela Primeira Seção:

1ª) Regra geral, os juros de mora possuem natureza de lucros cessantes, o que permite a incidência do Imposto de Renda - Precedentes: REsp nº 1.227.133-RS, REsp nº 1.089.720-RS e REsp nº 1.138.695-SC;

2ª) Os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso de verbas alimentares a pessoas físicas escapam à regra geral da incidência do Imposto de Renda, posto que, excepcionalmente, configuram indenização por danos emergentes - Precedente: RE nº 855.091-RS;

3ª) Escapam à regra geral de incidência do Imposto de Renda sobre juros de mora aqueles cuja verba principal seja isenta ou fora do campo de incidência do IR - Precedente: REsp nº 1.089.720-RS; e

4ª) Os juros de mora percebidos por pessoas jurídicas de ordinário não escapam à regra geral, havendo que integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL já que compõem o Lucro Operacional da empresa a teor art. 17, do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 373, do Decreto nº

3.000/99 - RIR/99115; art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 e art. 161, IV do RIR/99116) - Precedente: REsp nº 1.138.695-SC. (destaques do original)

Insta consignar, contudo, que a Ministra Regina Helena Costa divergiu quanto à dicção da tese principal nº 1, pois, em sua visão, “a orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme fundamentação reproduzida, admite a não tributação dos lucros cessantes pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, o que torna insuficiente a redação da premissa empregada na elaboração da primeira – e principal – tese”. Em síntese, sustentou a Ministra que, em sua visão, as "exceções" citadas pelo Ministro Mauro Campbell, na verdade, confirmam a regra "geral" de que os juros moratórios não se sujeitam ao Imposto sobre a Renda por possuírem natureza de dano emergente.

Esse entendimento faz todo sentido. De fato, a identificação pelo STF de que não deve incidir o IR sobre os juros de mora, não permite simplesmente imaginar, sem qualquer fundamento para tanto, que o julgamento se trataria de uma exceção. Ao revés, dá a entender que tais situações, nos dizeres da Ministra, “apenas confirmam que os juros moratórios não se sujeitam ao Imposto sobre a Renda”.

De fato, ao nosso ver, conforme será tratado melhor no tópico “4.3” do presente estudo, o presente REsp parte de entendimento extremamente restritivo da decisão do Supremo Tribunal Federal, sem sequer trazer fundamento do STF que justifique tamanha restrição.

¹¹⁵ Ressalta-se que o Decreto nº 3.000/99 se encontra revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

¹¹⁶ Ressalta-se que o Decreto nº 3.000/99 se encontra revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018.

5 PERSPECTIVAS PRÁTICAS: TEMA Nº 962 DE REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SEUS REFLEXOS NA JURISPRUDÊNCIA ATUAL

5.1. RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962): da inconstitucionalidade da incidência de IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário

No julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962),¹¹⁷ de Repercussão Geral, do Supremo Tribunal Federal, foi fixada 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”.

Nesse sentido, o STF deu interpretação conforme à CRFB ao §1 do art. 3º da Lei nº 7.713/88¹¹⁸, ao artigo 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77¹¹⁹ e ao artigo 43, II e § 1º, do CTN, no sentido de excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do Imposto sobre a Renda e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário. Confira-se a ementa:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade.

1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes.
2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, que correspondem ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 1.063.187/SC. 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. Recorrente: União. Recorrido: Electro Aco Altona S.A. Relator: Ministro Dias Toffoli, 27 de setembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 05 jul. 2022.

¹¹⁸ “Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

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

¹¹⁹ “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.”

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.

Em síntese, o Min. Relator Dias Toffoli, no que foi seguido por unanimidade dos votos, esclareceu, mais uma vez, o que já tinha sido aduzido em sede do RE nº 855091-RS (Tema nº 808). Isto é, que a existência de acréscimo patrimonial é o ponto principal para definição da materialidade do Imposto sobre a Renda e da CSLL.

Nesse sentido, explicou que a indenização, que abrange tanto os danos emergentes quanto os lucros cessantes, só por terem essa natureza, não afasta, “*ipso facto*”, a tributação, porque ela deve ser necessariamente observada sob a ótica do acréscimo patrimonial: enquanto os primeiros visam a recompor o que efetivamente se perdeu, de modo que não incrementam o patrimônio de quem os recebe, restando impossibilitada a sua tributação, os segundos poderão caracterizar acréscimo patrimonial, hipótese em que será possível se falar em sua tributação. Em razão de sua contundência, observe-se transcrição de uma parte do julgado:

“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 conseguinte, para solução do caso em apreço, restou ao Supremo Tribunal Federal decidir “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, hipóteses na qual os tributos não podem incidir.”

Quanto à essa indagação, o Min. Relator Dias Toffoli esclareceu, de forma expressa, que: os juros de mora são danos emergentes, de modo que “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.”

Insta salientar que, não por acaso, restaram delineadas, mais uma vez, as mesmas razões no julgamento do Tema nº 808 da Repercussão Geral, no sentido de que as pessoas físicas e jurídicas “se utilizam do dinheiro para organizar suas finanças”, de modo que o atraso no adimplemento gera danos emergentes para o credor, pois, “se houvesse o pagamento tempestivo, disso normalmente decorreriam acréscimos em seu patrimônio”. Observe-se:

“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 atrasara 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 direito¹²⁰.

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.”

Assim, o Supremo Tribunal Federal decidiu, de uma vez por todas, que não incide o IRPJ e a CSLL na taxa Selic em razão de repetição de indébito tributário, em razão de sua natureza de danos emergentes, que não gera acréscimo patrimonial.

Por fim, cumpre salientar que, no que importa ao presente estudo, após a oposição de Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, o acórdão embargado esclareceu que a tese de Repercussão Geral versou tão somente dos valores atinentes à taxa SELIC recebidos em razão de repetição de indébito tributário, de modo que a tese não se debruçou sobre as demais hipóteses que ensejam os juros moratórios, como os advindos dos “depósitos judiciais ou dos juros avençados em contrato entre particulares”.

¹²⁰ Eis o comentário de Maria Helena Diniz a respeito do art. 404 do Código Civil: “**Perdas e danos e obrigação pecuniária.** Se a obrigação não cumprida em pagamento de quantia em dinheiro, a estimativa do dano emergente ou positivo devidamente atualizada segundo índices oficiais já estará previamente estabelecida pelos juros moratórios e custas processuais (verbas de sucumbência e honorários advocatícios), sem prejuízo da pena convencional. (...) Se se comprovar que os juros da mora não cobrem as perdas e danos, não havendo estipulação de cláusula penal, o órgão judicante poderá conceder ao credor uma indenização suplementar que abranja todo o prejuízo por ele sofrido em razão do inadimplemento da obrigação pelo devedor” (DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 338/339 – grifos nossos).

5.2 Da jurisprudência do STJ após o Julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962)

A maioria dos julgados, desde o precedente do STF, é sobre a exclusão de juros de mora da base de cálculo de PIS/COFINS. No entanto, é possível visualizar uma certa inclinação da corte quanto à incorporação do paradigma do STF especificamente para o caso da exclusão dos juros de mora da base de cálculo do IRPJ/CSLL quando da repetição de indébito tributário. Todavia, também é de fácil percepção uma considerável resistência para hipóteses análogas.

No RE no AgInt nos Embargos de Divergência em REsp nº 1474318-PR¹²¹ e no RE nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp nº 1138695-SC¹²², que tratavam sobre juros de mora recebidos em decorrência de levantamento de depósitos judiciais e de restituição de tributos e no RE nos EDcl nos EDcl no REsp nº 1086875-PR¹²³, que cuidava exclusivamente dos juros de mora recebidos em decorrência dos depósitos judiciais, é possível visualizar uma inclinação à incorporação do paradigma do STF, pois se reconheceu que o entendimento firmado pela Corte Superior de Justiça destoou do Tema nº 962/STF e os autos foram encaminhados à Turma para eventual juízo de retratação.

Já nos EDcl no AgInt no REsp nº 1916374-PR¹²⁴, no REsp nº 1921174-PR¹²⁵ e no AgInt no REsp nº 1973486-RS¹²⁶, apesar de reconhecido expressamente o desacerto

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). RE no AgInt nos Embargos de divergência em REsp 1474318/PR. Recorrente: Valmet Sulamericana Celulose Papel e Energia LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Jorge Mussi, 14 de junho de 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1547095016/decisao-monocratica-1547095062>. Acesso em: 20 ago. 2022.

¹²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). RE nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp 1138695/SC. Recorrente: Companhia Hering. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Jorge Mussi, 15 de junho de 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&s equencial=156422954&num_registro=201401228350&data=20220617&tipo=0. Acesso em: 20 ago. 2022.

¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). RE nos EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 1086875/PR. Recorrente: ALL América Latina Logística do Brasil S/A e outro. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Jorge Mussi, 13 de junho de 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&s equencial=156342420&num_registro=200801921234&data=20220617&tipo=0. Acesso em: 21 ago. 2022.

¹²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). EDcl no AgInt no REsp 1916374/PR. Recorrente: Evertis Brasil Plásticos S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 20 de junho de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202003461199&dt_publicacao=22/06/2022. Acesso em: 21 ago. 2022.

¹²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). REsp 1921174/PR. Recorrente: OTD Brasil Logística LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&s equencial=158921231&num_registro=202100368642&data=20220802&tipo=0. Acesso em: 22 ago. 2022.

¹²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt no REsp 1973486/RS. Recorrente: Sabemi Seguradora S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 10 de maio de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202103743888&dt_publicacao=12/05/2022. Acesso em: 20 ago. 2022.

jurisprudencial na afirmação de que os juros de mora teriam a natureza de lucro cessantes, para se reconhecer o seu caráter de danos emergentes (inclusive sobre a SELIC incidente em depósito judicial), ao final se decidiu pela prevalência de tributação do PIS e da COFINS à espécie. Em termos simplórios, se entendeu que a tese firmada não alteraria a orientação do Tribunal no que toca à base de cálculo do PIS e da COFINS.

Há, ainda, julgados como o AgInt nos Embargos de Divergência em REsp nº 1452787-AL¹²⁷ e AgInt no REsp nº 1899938-SC¹²⁸, que decidiram pela completa inaplicabilidade do Tema nº 962, seja pelo fato de no caso em espécie tratar de juros de mora não advindos da repetição de indébito tributário (primeira situação), seja por se tratar de PIS/COFINS e não de IRPJ/CSLL (segunda situação).

Por fim, visualizamos decisões que mesmo após o julgamento do Tema nº 962 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal, o c. STJ simplesmente afirmou que os juros de mora teriam a natureza de lucro cessantes, ainda que no caso de repetição de indébito tributário, sem sequer suscitar o precedente do c. STF. A título exemplificativo, observem-se o AgInt no REsp nº 1949816-RS¹²⁹ e o AgInt nos EDcl no REsp nº 1924933-RS¹³⁰.

Por conseguinte, pode-se concluir que ainda não há uma unanimidade do Superior Tribunal de Justiça no que toca à incorporação do paradigma do Supremo Tribunal Federal, exarado sob o Tema nº 962, apesar de já haver uma certa inclinação ao que restou decidido no aludido tema, especialmente no que toca à repetição de indébito tributário.

¹²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt nos Embargos de Divergência em REsp 1452787/AL. Recorrente: Profertil Produtos Químicos e Fertilizantes LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin, 15 de junho de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401064050&dt_publicacao=23/06/2022. Acesso em: 22 ago. 2022.

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt no REsp 1899938/SC. Recorrente: Koch Hipermercado S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 de junho de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002641065&dt_publicacao=24/06/2022. Acesso em: 20 ago. 2022.

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt no REsp 1949816/RS. Recorrente: Eixosul - Importadora e Distribuidora LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Francisco Falcão, 15 de fevereiro de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202102244830&dt_publicacao=16/02/2022. Acesso em: 21 ago. 2022.

¹³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt nos EDcl no REsp 1924933/RS. Recorrente: Karsten S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 15 de março de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100580520&dt_publicacao=17/03/2022. Acesso em: 21 ago. 2022.

5.3 Da necessidade de revisão da jurisprudência do STJ após o julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962)

Como visto no decorrer do presente trabalho, o STF, quando do julgamento do RE nº 855.091-RS (Tema nº 808), decidiu que não deve incidir o Imposto sobre a Renda nos juros de mora, em razão de sua natureza por danos emergentes.

Sucedendo que, por mais contrassenso que possa parecer, posteriormente ao julgamento do Tema nº 808 do STF, o STJ, em sede de REsp nº 1.470.443-PR (Tema nº 878), supôs que essa decisão foi restringida a apenas situações excepcionais, porque, em sua visão, a regra geral seria pela tributação dos juros moratórios. É dizer, sem apresentar qualquer justificativa para tanto, o STJ partiu da presunção de que o julgamento do RE nº 855.091-RS (Tema nº 808/STF) não trataria de uma regra geral, mas tão somente de uma exceção.

O presente trabalho pretende demonstrar, contudo, que essa premissa, após o julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962) do Supremo Tribunal Federal, definitivamente, já não pode mais ser sustentada.

Explica-se. Como ora visualizado, em ambas as oportunidades recentes que o c. Supremo Tribunal Federal se manifestou acerca do tema, restou nítida sua posição no sentido de que os juros de mora teriam o caráter indenizatório por danos emergentes, por não implicarem aumento no patrimônio do credor, de modo que, ao final, restou decidido pela não incidência do IRPJ/CSLL.

É dizer, tanto no julgamento do Tema nº 808, como no julgamento do Tema nº 962, ambos de Repercussão Geral, restou decidido que os juros de mora visam recompor tão somente os danos emergentes para o credor, gerados pelo atraso no adimplemento, de modo que não configuram acréscimos patrimoniais. Sob esse raciocínio, decidiu-se pela ausência de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Em síntese, como ora visualizado, o Ministro Dias Toffoli, relator de ambas as teses de Repercussão Geral, explicou, em termos didáticos, que os juros de mora geram prejuízos ao credor, ao buscar outros meios para atender as suas necessidades. E isso ocorre não só com as pessoas físicas, mas também com as pessoas jurídicas que, como se sabe, “se utilizam do dinheiro para organizar suas finanças”, em especial se considerarmos “as inúmeras realidades das pessoas jurídicas existentes”. Observe-se:

“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.

[...]

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”¹⁰. 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”¹². 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 anos¹⁴. 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)”.

Nesse sentido, entendeu o Min. Dias Toffoli que os juros de mora funcionam com o único intuito de recompor esses gastos a mais que o credor foi submetido a suportar, em razão do atraso no pagamento da verba que tinha direito, a exemplo dos “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”. Assim, em razão de visar

tão somente recompor essa perda patrimonial, restaria nítida a sua natureza de danos emergentes, de modo que deve ser afastada a sua tributação.

Para que fique ainda mais claro, ressaltou, ainda, dois motivos muito simples que literalmente impossibilita a caracterização dos juros de mora como lucros cessantes.

O primeiro é que, na visão do ministro relator, “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”, o que, ao considerar “as inúmeras realidades das pessoas jurídicas existentes”, não seria nem um pouco “razoável pressupor tal entendimento”. Em termos menos congestionados, entendeu o ministro que só haveria que se falar em lucros cessantes se o valor não recebido fosse depositado, de fato, em algum instrumento que gerasse renda na mesma porcentagem da Selic, o que, por óbvio, não é razoável de se presumir, considerando o contexto das pessoas físicas e das empresas brasileiras.

O segundo é que ainda que “se considere que os juros de mora legais envolvidos pela taxa Selic devida no contexto em tela abrangem não só danos emergentes, mas também lucros cessantes”, não é cabível vislumbrar “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 a “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.”

Como se vê, não custa insistir, o c. STF se manifestou, mais de uma vez, inclusive em regime de Repercussão Geral, no sentido da impossibilidade de os juros de mora terem a natureza de lucro cessantes, pois: (i) os juros de mora visam tão somente recompor as perdas que o credor é submetido quando do atraso no pagamento da verba que tinha direito; (ii) não é possível realizar a presunção de que o valor não recebido seria depositado em algum instrumento que gerasse renda, em especial se considermos o contexto das pessoas jurídicas brasileiras; (iii) ainda que os juros de mora não abrangessem somente os danos emergentes, ainda assim, não haveria que se falar em sua tributação, pois, incidiria também sobre a parcela relativa aos danos emergentes, o que fere o conteúdo mínimo de materialidade previsto nos arts. 153, III, e 195, I, c, ambos da CF.

Insta ressaltar, outrossim, que toda essa fundamentação foi visualizada em ambas as decisões de Repercussão Geral do c. STF, de modo que é possível enxergar uma verdadeira

harmonia entre os Temas nº 808 e nº 962, exarados pelo Supremo Tribunal Federal. E isso, inclusive, foi dito pelo próprio Ministro Relator Dias Toffoli, em mais de uma oportunidade:

“Trata-se, portanto, de assunto distinto. Não obstante, **é certo que existem diversos pontos comuns entre o presente tema de repercussão geral e o Tema nº 808, já julgado, motivo pelo qual repetirei, aqui, vários argumentos dos quais me utilizei na apreciação desse outro tema**

[...]

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.

[...]

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.

Em igual sentido, o Min. Luís Roberto Barroso, quando do seu voto, deixa claro que o entendimento do c. STF vem, em realidade, seguindo uma mesma linha de julgamento recente quando do RE nº 855.091-RS (Tema nº 808):

“Na mesma linha, observe-se que, no recente julgamento do RE 855.091 (Tema 808, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.03.2021), este Supremo Tribunal Federal apreciou controvérsia similar acerca da incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função, em atenção ao art. 153, III, da CF/1988.

[...]

20. Observe-se que essa construção está em consonância com a decisão prolatada por este Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 855.091 (Tema 808, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.03.2021.”

De fato, nos termos do Ministro Gilmar Mendes, a *ratio decidendi* do colegiado enunciada quando do julgamento do RE nº 855.091-RS (Tema nº 808) foi integralmente replicada para o julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962), de Repercussão Geral. Confira-se:

“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.”

Como se não fosse suficiente, o Ministro Relator Dias Toffoli rebateu de forma expressa, inclusive, o próprio REsp nº 1.138.695-SC, com o intuito de superá-lo e esclarecer que os juros de mora estão fora do campo de incidência do Imposto sobre a Renda e da CSLL por visarem “recompôr efetivas perdas, decréscimos, não implicando aumento de patrimônio do credor.” Observe-se:

“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 recompôr efetivas perdas, decréscimos, não implicando aumento de patrimônio do credor.”**

Como visto, o Min. Relator esclareceu, expressamente, que em que pese o Recurso Especial nº 1.138.695-SC ter entendido que os juros de mora teriam a natureza de lucro cessantes, por compor “o lucro operacional da empresa, sendo, assim, tributáveis pelo IRPJ e

pela CSLL”, esse não seria o seu entendimento, eis que, em sua visão, “os juros de mora estão fora do campo de incidência do imposto de renda e da CSLL”, por terem a natureza de danos emergentes.

Em complemento a esse raciocínio, o Min. Luís Roberto Barroso, inclusive, alertou que apesar de estar de acordo com as premissas iniciais fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que: (i) a qualificação de uma verba como indenizatória, por si só, não impede a incidência do IR; (ii) é necessária à sua qualificação como danos emergentes ou lucro cessantes, a fim de que se constate a possível existência de soma ao patrimônio, requisito indispensável para a tributação, o STJ não as aplicou corretamente, quando do julgamento do Tema nº 505, por alguns motivos:

“19. Muito embora esteja de acordo com essas premissas, estas não me parecem ter sido corretamente aplicadas na hipótese da repetição de indébito tributário. **Primeiro**, trata-se de juros moratórios legais, cuja natureza jurídica independe da verba principal. **Segundo**, tais juros se valem de uma presunção de dano, isto é, não se identifica propriamente o dano suportado individualmente pelo contribuinte. **Terceiro**, quando se assume que constitui lucros cessantes o valor que exceda a parcela da taxa SELIC destinada à correção monetária, pressupõe-se que as sociedades sempre reinvestam o seu capital em novas fontes de rendimentos, desconsiderando-se que a maior parte das sociedades empresárias é de micro e pequeno porte e possui margens reduzidas de lucro, sobretudo no atual contexto de crise econômica, social e sanitária. Leve-se em conta, ainda, o cenário de elevação de endividamentos que assola o mercado nacional. Nesse contexto, a presunção em questão faz parecer que há capacidade contributiva, quando, na verdade, não existe riqueza nova que se agregue ao patrimônio individual. **Quarto**, por se tratar de presunção que não se implementa na prática, não é possível segregar a parcela dos juros qualificável como lucros cessantes e aquela como danos emergentes. Ademais, a correção monetária embutida na taxa SELIC não constitui um ganho novo, mas sim a recomposição de uma perda. **Quinto**, o tratamento contábil dado à devolução dos tributos, com a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não guarda relação com o tratamento a ser dado à taxa SELIC, seja pela sua natureza autônoma em relação à verba principal, seja porque essa adição visa, exclusivamente, a compensar a redução feita em momento anterior quando do pagamento do tributo. Há, portanto, apenas uma forma de neutralizar o efeito desse tributo pago indevidamente. Vale dizer, se, quando do seu pagamento, o tributo é excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando da sua devolução, deve ser incluído para que nulifique o efeito da adição anterior, sob pena de contabilmente criar uma riqueza inexistente na realidade.

20. Observe-se que essa construção está em consonância com a decisão prolatada por este Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 855.091 (Tema 808, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.03.2021). Como já mencionado, nesse caso, discutiu-se a constitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Destaquem-se algumas das conclusões alcançadas pelo ilustre relator do feito, Min. Dias Toffoli: (1) os juros moratórios legais têm natureza jurídica autônoma em relação às verbas principais; (2) constitui uma presunção a assunção de que os juros moratórios pagos são lucros cessantes, como se o valor pago indevidamente teria sido exclusivamente investido e, portanto, geraria novos rendimentos. Essa conclusão se torna clara, principalmente quando se consideram os níveis de endividamento e de poupança aos quais está submetida a maior parte da população nacional, de modo a evidenciar que tais recursos não seriam destinados a investimentos, mas sim utilizados para o custeio de despesas correntes; (3) diante dessa circunstância, inclusive, não se reconhece a possibilidade de fracionamento dos juros moratórios para qualificar a parcela de danos emergentes e de lucros cessantes, para incidência do imposto somente sobre estes últimos.”

Portanto, não restam dúvidas de que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Tema nº 962, veio alinhado ao entendimento do Tema nº 808, também de Repercussão Geral, no sentido de que: os juros de mora tem a natureza de danos emergentes, de modo que não deve incidir IRPJ e CSLL. Não se trata, desse modo, de decisões isoladas que trazem exceções, mas sim de decisões que devem ser analisadas em conjunto, e que, inclusive, rebateram, de forma expressa, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Assim, o presente trabalho restará amparado em um pressuposto fundamental: o entendimento do Supremo Tribunal Federal, ao menos em regra, é no sentido da não tributação dos juros de mora pelo IRPJ e pela CSLL, por terem a natureza de danos emergentes.

É que, diante da análise dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, ambos submetidos ao rito da Repercussão Geral, a conclusão incontornável é no sentido de que já não é mais possível defender que a “regra geral” seria que os juros de mora possuem a natureza de lucro cessantes, para fins de incidência do IR e da CSLL, a qual o STJ parece entender.

Como visto nos tópicos anteriores, a jurisprudência do STJ, anteriormente ao julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962), do Supremo Tribunal Federal, era no sentido de que os juros moratórios, como regra geral, seriam tributados pelo IRPJ/CSLL, em razão de sua natureza de lucros cessantes. Ao mesmo tempo, porém, como ora visualizado, o Supremo Tribunal Federal, em ambas as oportunidades que teve de se pronunciar acerca do tema,

inclusive sob regime de Repercussão Geral, esclareceu pela ausência de tributação dos juros moratórios, dada à sua natureza de danos emergentes.

Feitas essas considerações, logo se percebe que já não é mais possível vigorar o equívoco cometido pelo Superior Tribunal de Justiça. De fato, já não se pode mais aduzir que o julgamento dos Temas n. 808 e 962, do STF se tratariam de apenas exceções, a fim de sustentar que a regra geral seria pela tributação dos juros moratórios, porque, obviamente, vai em completa contramão com a decisão da Suprema Corte.

Ora, de uma breve leitura das teses acima referenciadas pelo STJ, em conjunto com o que restou decidido no Tema n° 808 e no Tema n° 962, ambos do c. STF, não é difícil visualizar que a regra extraída pelo c. STJ, de incidência do IRPJ e da CSLL nos juros moratórios, é notoriamente distinta com o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal.

De fato, enquanto o Supremo Tribunal Federal é claro no sentido de que os juros de mora não se caracterizam como lucro cessantes, razão pela qual não estão sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL, o STJ pretendeu, no julgamento do REsp n° 1.470.443-PR (Tema n° 878), restringir o alcance da decisão do STF, ao alegar que se tratariam apenas de exceções.

Ocorre que, após o julgamento do RE n° 1.063.187-SC (Tema n° 962) do Supremo Tribunal Federal, já não é mais razoável simplesmente se presumir que em ambas as oportunidades que o STF se manifestou acerca da matéria, teria se manifestado em sede de exceção, até porque essa possibilidade nunca foi sequer suscitada pelo Excelso Pretório. Ao contrário, como já narrado, o c. STF não só rebateu a jurisprudência formada pelo Superior Tribunal de Justiça que insistia em atribuir a natureza de lucros cessantes aos juros de mora, como afirmou, inclusive, que não seria razoável atribuir essa natureza por ser manifestamente impossível se conjecturar que o valor não recebido pelo inadimplemento seria depositado em algum instrumento que gerasse renda, tampouco fazer incidir sobre parcela relativa a danos emergentes, porque iria ferir certamente feriria o conteúdo mínimo de materialidade previsto nos arts. 153, III, e 195, I, c, ambos da CF.

Vale dizer, diante do julgamento do RE n° 1.063.187-SC (Tema n° 962 do STF), não é razoável, tampouco coerente simplesmente pressupor que ambas as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal, em regime de Repercussão Geral, se tratariam de exceções, sem qualquer fundamento nesse sentido.

Também, já não é mais possível afirmar que a regra seria pela tributação dos juros de mora por consubstanciarem lucros cessantes, pelo simples fato de que essa tese não é a

defendida pela jurisprudência da Egrégia Corte. É que a jurisprudência, tanto no julgamento do Tema nº 808, como no Tema nº 962, o Supremo Tribunal Federal entendeu de forma contrária a esse pensamento, de modo que, no mínimo, a suposta “regra geral” anteriormente sustentada pelo c. STJ, não se mostra harmoniosa com o entendimento do c. STF.

Esse entendimento, qual seja, da ausência de harmonia entre as teses fixadas pelo c. STJ em relação ao entendimento jurisprudencial do c. STF, já foi levantado antes mesmo do julgamento do Tema nº 962 do STF pela Exma. Ministra Regina Helena Costa, quando do julgamento do REsp nº 1.470.443-RS.

Em síntese, a Exma. Ministra, ao interpretar o RE nº 855.091-RS (Tema nº 808), afirmou que não seria razoável simplesmente presumir que o que restou fixado em todo o *decisum*, se trataria de "exceção", pois, ao seu ver, a intenção do c. STF teria sido no sentido contrário: confirmar a regra geral no sentido de que os juros moratórios não se sujeitam à tributação, por possuírem a natureza de dano emergente.

A argumentação expedida pela Exma. Ministra Regina Helena Costa, no seu voto, elucida bem o entendimento adotado neste trabalho e, diante de sua contundência, passa a ser transcrita:

“O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o TEMA 808, firmou a seguinte tese vinculante: "Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função".

O acórdão está assim ementado:

[...]

O Ministro Mauro Campbell Marques, por sua vez, em judicioso voto, propõe a fixação das seguintes teses repetitivas:

1ª) Regra geral, os juros de mora possuem natureza de lucros cessantes, o que permite a incidência do Imposto de Renda - Precedentes: REsp. n.º 1.227.133 - RS, REsp. n. 1.089.720 - RS e REsp. n.º 1.138.695 - SC;

2ª) Os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso de verbas alimentares a pessoas físicas escapam à regra geral da incidência do Imposto de Renda, posto que, excepcionalmente, configuram indenização por danos emergentes - Precedente: RE n. 855.091 - RS;

3ª) Escapam à regra geral de incidência do Imposto de Renda sobre juros de mora aqueles cuja verba principal seja isenta ou fora do campo de incidência do IR - Precedente: REsp. n. 1.089.720 - RS; e

4ª) Os juros de mora percebidos por pessoas jurídicas de ordinário não escapam à regra geral, havendo que integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL já que

compõem o Lucro Operacional da empresa a teor art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77 (art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99; art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 e art. 161, IV do RIR/99) - Precedente: REsp. n.º 1.138.695 - SC. (destaques do original)

À vista de tais elementos, penso, com a devida vênia, não ser possível extrair a regra geral tal como formulada pelo Relator.

Isso porque, em meu sentir, **a orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme fundamentação reproduzida, admite a não tributação dos lucros cessantes pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, o que torna insuficiente a redação da premissa empregada na elaboração da primeira – e principal – tese.**

Com efeito, a compreensão adotada no julgamento da repercussão geral expressa, claramente, o entendimento segundo o qual os juros moratórios são passíveis de tributação pelo IRPF, porém não apenas pelo fato de serem qualificados como lucros cessantes, mas pela casuística de revelarem, eventualmente, o indispensável acréscimo patrimonial, aspecto material da hipótese de incidência do tributo.

Noutro giro, decidiu o Supremo Tribunal Federal que a caracterização dos juros de mora como lucros cessantes torna-os insuscetíveis de tributação pela apontada exação, caso não acompanhados do signo do aumento do patrimônio.

Logo, penso que, **estabelecer, aprioristicamente, a tributação dos juros de mora por consubstanciaram lucros cessantes não se mostra, ao que parece, totalmente harmonioso com o posicionamento assentado pela Corte Constitucional.**

[...]

Em primeiro lugar, penso que no REsp 1.227.133/RS, sujeito à disciplina do art. 543-C do Código de Processo Civil, foi declarada a regra de que não incide Imposto sobre a Renda sobre juros moratórios, por revestirem natureza de indenização por danos emergentes, seja qual Superior Tribunal de Justiça for a natureza do crédito principal. Nesse julgamento foi, também, identificada uma primeira situação da aplicação dessa regra : não incide Imposto de Renda sobre “juros de mora quando pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamatórias trabalhistas ou não”.

No REsp 1.089.720/RS, por sua vez, identificou-se uma segunda situação da aplicação dessa regra : não incide Imposto de Renda sobre “juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR, mesmo quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância em que não há perda do emprego), na linha de que o "acessório segue o principal".

No entanto, no julgamento desse recurso especial (REsp 1.089.720/RS), as duas situações apontadas foram consideradas excepcionais, extraindo-se, então, a conclusão segundo a qual a regra geral seria, em consequência, a tributabilidade dos juros moratórios.

Com o devido respeito ao entendimento acolhido pelo Senhor Relator e adotado no REsp 1.089.720/RS, em meu modo de ver, todavia, **a identificação dessas duas situações específicas de não incidência de Imposto de Renda sobre os juros moratórios não conduz à conclusão de que constituam elas exceções a uma suposta regra geral de tributabilidade dos juros moratórios.**

Cuida-se, em meu sentir, exatamente do contrário: tais situações, assim identificadas, apenas confirmam que os juros moratórios não se sujeitam ao Imposto sobre a Renda. Assinale-se que, as equivocadamente denominadas “isenções” dos juros moratórios, contempladas em lei, nada mais são do que autênticas hipóteses de não incidência, uma vez que a lei tributária não poderia, em hipótese alguma, considerar tributável aquilo que a Constituição e o Código Tributário Nacional assim não qualificam.
[...].”

Pelo que consta na fundamentação do pronunciamento, esse entendimento ampara-se em uma premissa fundamental: o julgamento do RE nº 855.091-RS (Tema nº 808) do Supremo Tribunal Federal não teria criado uma exceção para a tributação dos juros de mora, mas confirmado a sua jurisprudência no sentido de que os juros moratórios não se sujeitam ao Imposto sobre a Renda.

A fim de esclarecer melhor o seu raciocínio, a Min. Regina Helena Costa afirmou que simplesmente não faz sentido presumir que o RE nº 855.091-RS se trataria tão somente de uma exceção à regra geral. Isso porque restringe a decisão do STF, sem razão jurídica para tanto.

De fato, elaborou em acerto a Ministra, pois não faz sentido restringir o alcance das decisões do STF como se exceções fossem. Até mesmo porque, como visto, sequer há fundamento hábil para isso. Ao contrário, conforme já visualizado, o STJ supôs que se tratariam de exceções, sem, contudo, apresentar justificativas que demonstrem o caráter excepcional da decisão.

Deve-se ter em vista, ainda, que esse entendimento da Exma. Ministra em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi anterior ao RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962) e se baseou tão somente no que restou decidido no RE nº 855.091-RS (Tema nº 808). Assim, ainda que não se concorde com o seu entendimento à época, ainda assim, após o julgamento do Tema nº 962 pela Suprema Corte, pensamos que não há mais margem para pensar diferente.

É que, da leitura dos Temas n. 808 e 962 do Supremo Tribunal Federal, já não há mais dúvidas de que, no mínimo, o STF reiterou, em mais de uma oportunidade, o seu entendimento pela não tributação dos juros moratórios, como uma regra geral.

Ora, da leitura dos julgamentos, como já narrado, não restam dúvidas que o entendimento da Suprema Corte é no sentido da ausência de incidência do IRPJ e da CSLL nos juros de mora, em razão da inexistência de acréscimo patrimonial. Especificamente, da leitura do inteiro teor de ambas as decisões, já não se pode mais defender que se tratariam tão somente de “exceções”, até mesmo porque, repita-se, não há razões para tanto.

Não custa insistir, do cotejo de ambos os julgados, vê-se que em momento algum restou delineado que se tratariam de exceções. Ao revés, sob qualquer ângulo que se examine a questão, a conclusão incontornável é no sentido de que os julgamentos entendem pela ausência de tributação pelo IRPJ e pela CSLL nos juros de mora, como uma regra geral. Como visto, a harmonia entre ambos os julgados é clarividente. Não há como entender que ambos tratam-se de exceções autônomas, sem interpretá-los, em conjunto.

E mais: ainda que no julgamento dos Embargos de Declaração, o STF tenha delineado que o objeto do RE em questão era definir a possibilidade de incidência do IR e da CSLL sobre os juros de mora legais decorrentes tão somente da repetição de indébito tributário, em momento algum, trouxe que se trataria de uma hipótese excepcional, tampouco defendeu o caráter de lucro cessantes em hipóteses diversas. Ao contrário, da leitura da fundamentação do voto do Min. Relator Dias Toffoli, se conclui, com clareza, que o entendimento é no sentido da não incidência do Imposto sobre a Renda e da CSLL sobre os juros de mora civis, o que inclui os decorrentes e os não decorrentes de repetição de indébito tributário:

“isenções” dos juros moratórios, contempladas em lei, nada mais são do que autênticas hipóteses de não incidência, uma vez que a lei tributária não poderia, em hipótese alguma, considerar tributável aquilo que a Constituição e o Código Tributário Nacional assim não qualificam.

“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.

(...)

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”

Como facilmente se depreende da análise aprofundada do voto proferido pelo Ministro Relator Dias Toffoli, os juros de mora pagos em razão de atraso no adimplemento tratam-se de danos emergentes, de modo que não devem ser objeto de Imposto sobre a Renda ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, exatamente por se tratarem de “perda patrimonial efetiva dos valores aos quais tinha direito”.

O ponto-chave, portanto, é que o Supremo Tribunal Federal entende, como regra, que a natureza de danos emergentes constitui característica inerente aos juros de mora

decorrentes do inadimplemento de uma obrigação civil, por destinarem-se a indenizar o credor pela impontualidade, o que torna necessária uma revisão da jurisprudência do STJ, em especial após o julgamento do Tema nº 962, a fim de se adequar o entendimento delineado pela Suprema Corte.

Diante de todo o exposto, é forçoso reconhecer que o c. Supremo Tribunal Federal possui entendimento alinhado no sentido de que os juros de mora, em razão do atraso do adimplemento, terão, como regra geral, a natureza de danos emergentes, o que torna imprescindível a revisão da jurisprudência do STJ, nesse ponto, para garantia de uma maior estabilidade da jurisprudência.

É indispensável, assim, que a jurisprudência do STJ seja revista com cautela, observando, obrigatoriamente, ambas as decisões do Supremo Tribunal Federal exaradas sob regime de Repercussão Geral, nos Temas n. 808 e 962, a fim de que haja uma visão tributária linear e congruente, que garanta segurança e solidez quanto ao tema.

6 CONCLUSÃO

O objeto do presente estudo visou definir a impossibilidade de tributação dos juros de mora pelo IRPJ e pela CSLL, à luz do RE nº 1063187 (Tema nº 962) do STF.

Em primeiro lugar, fundamentou-se, com amparo na doutrina atual, que os juros de mora possuem a natureza jurídica de indenização, já que funcionam como um meio de reparação dos atos decorrentes da mora, tendo como objetivo tão somente de recompor os danos emergentes que se traduzem em efetivas perdas patrimoniais, de modo que não há que se falar na incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais verbas, ante a ausência de acréscimo patrimonial.

Nesse sentido, após uma análise doutrinária, partiu-se para uma linha precisamente jurisprudencial, na qual se analisou a evolução da jurisprudência dos Tribunais Superiores, especialmente do Superior Tribunal de Justiça. Sob essa ótica, no entanto, identificou-se a problemática existente no entendimento atual ainda vigente pela jurisprudência do STJ, que, em sentido contrário ao defendido no decorrer do presente trabalho, entende pela incidência do IRPJ e da CSLL nos juros de mora, como regra geral, por enquadrá-los como lucros cessantes, que geram acréscimo patrimonial.

Esse entendimento da Corte Superior, por mais absurdo que possa parecer, restou consolidado, inclusive, após o julgamento do RE nº 855091-RS (Tema nº 808) proferido pelo Supremo Tribunal Federal, em que se definiu pela não incidência do Imposto sobre a Renda nos juros moratórios decorrentes do “pagamento à pessoa física de verbas previdenciárias sabidamente remuneratórias e que possuem natureza alimentar (pensão por morte concedida pelo INSS, art. 16, inciso, XI, da Lei nº 4.506/64)”, sob o fundamento de que o julgamento em tela se trataria tão somente de uma “exceção” à regra geral.

Sucedendo que, após o julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962), o presente trabalho visa defender que essa tese, definitivamente, já não pode mais ser sustentada.

É que, conforme exposto, no julgamento do RE nº 1.063.187-SC (Tema nº 962), o STF, em consonância com o que já tinha se decidido no RE nº 855091-RS (Tema nº 808), decidiu, mais uma vez, pela inconstitucionalidade da incidência do IRPJ e da CSLL, nos valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário, dada a sua natureza por danos emergentes. Isto é, ambos os precedentes do Supremo Tribunal Federal afirmam, sem maiores questionamentos, que os juros moratórios não representam acréscimo patrimonial, o que impossibilita a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Mas não é só. Ambos julgados se utilizaram, inclusive, das mesmas razões de decidir, restando nítida a harmonia entre as decisões no sentido da impossibilidade de atribuição

da natureza de lucros cessantes aos juros de mora. Com efeito, nos dois julgados, visualizou-se que para que se considerasse a natureza de lucros cessantes seria necessário pressupor que o credor iria aplicar o dinheiro, durante todo o período em atraso, em algum instrumento que gerasse renda na mesma porcentagem da taxa Selic, o que não seria razoável de se presumir e que ainda que se considerasse que esses juros abrangeriam não só os danos emergentes, como também os lucros cessantes, ainda assim, não se pode falar em incidência do IR “sem ferir o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal”.

Assim, com base nessas premissas, extrai-se, sem maiores esforços, que diante da análise conjunta de ambos os precedentes, exarados sob regime de Repercussão Geral, já não se pode mais defender que a “regra geral” seria pela natureza de lucros cessantes aos juros de mora, como defende a atual jurisprudência do STJ. Isso porque não é viável simplesmente se presumir, sem qualquer razão para tanto, que em ambos os julgamentos proferidos pelo STF se tratariam de exceções, sob risco de ir em completa contramão ao real entendimento da Suprema Corte, que, nas duas oportunidades que teve de se manifestar acerca do tema, inclusive sob regime de Repercussão Geral, entendeu pela ausência de incidência do IRPJ e da CSLL nos juros de mora, em razão da sua natureza de danos emergentes.

De fato, como visto exaustivamente, a harmonia entre ambas as decisões é clarividente. Não há como entender que ambos se tratam de exceções autônomas, sem interpretá-los, em conjunto. Tampouco é razoável supor que se tratariam de exceções, a fim de restringir por completo o entendimento da Corte Suprema, sem qualquer justificativa para tanto. Ao revés, o STF, em momento algum, alegou que se tratariam de decisões em caráter excepcional, tampouco dedicou uma única linha sequer para defender que seria possível, em hipóteses diversas, os juros de mora terem o caráter de lucros cessantes. Do cotejo do inteiro teor dos julgados, ao contrário, trata-se, em realidade, de uma decisão que prega pela “impossibilidade” de atribuição da natureza de lucros cessantes aos juros de mora.

Conclui-se, desse modo, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal, em especial após o julgamento do RE nº 1063187 (Tema nº 962), é que os juros de mora decorrentes do inadimplemento de uma obrigação civil, ao menos em regra, possuem a natureza de danos emergentes, de modo que resta afastada a incidência pelo IRPJ e pela CSLL, o que torna imprescindível uma revisão da jurisprudência do STJ para se adequar aos Temas n. 808 e 962, do STF, como forma de instrumento de efetivação de uma visão tributária linear e congruente, que garanta uma estabilidade da jurisprudência.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. Os contratos bancários e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 811/2003, maio. 2003. Disponível em:

<https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=r1&srguid=i0ad6adc50000182ad94cb0cb41456a4&docguid=I03831800f25111dfab6f010000000000&hitguid=I03831800f25111dfab6f010000000000&spos=15&epos=15&td=2024&context=42&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1#>. Acesso em: 2 jul. 2022.

ARNALDO, Rizzardo. Juros no Código Civil de 2002. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 53-77, out./dez. 2003. Disponível em:

<https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=r1&srguid=i0ad6adc50000182a91203168bf26970&docguid=I8abb8770f25211dfab6f010000000000&hitguid=I8abb8770f25211dfab6f010000000000&spos=7&epos=7&td=155&context=23&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 2 jul. 2022.

ASSAF NETO, Alexandre. **Mercado financeiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por DERZI, Mizabel Abreu Machado. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. 10. ed. Rio de Janeiro-São Paulo: Francisco Alves, 1955.

BITTAR, Carlos Alberto. **Curso de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1994.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.302, de 31 de dezembro de 1973. Altera a sistemática de Correção Monetária do Ativo Imobilizado e de cálculo da Manutenção de Capital de Giro Próprio e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1302.htm. Acesso em: 5 jul. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974. Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável à empresa individual nas atividades imobiliárias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1381.htm. Acesso em: 5 jul. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.494, de 7 de dezembro de 1976. Regula a retenção do imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos obtidos em aplicações financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1494-76.htm. Acesso em: 30 jul. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.584, de 29 de dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1970-1979/decreto-lei-1584-29-novembro-1977-378246-norma-pe.html>. Acesso em: 30 jul. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 5 ago. 2022.

BRASIL. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 5 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 4.506/64, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm. Acesso em: 6 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 7 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 30 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7689.htm. Acesso em: 20 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm. Acesso em: 20 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19250.htm. Acesso em: 5 ago. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.430/96. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 7 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998. Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19703.htm. Acesso em: 5 ago. 2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 5 jul. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.250/95, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19250.htm. Acesso em: 2 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt no REsp 1899938/SC. Recorrente: Koch Hipermercado S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 21 de junho de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002641065&dt_publicacao=24/06/2022. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt no REsp 1949816/RS. Recorrente: Eixosul - Importadora e Distribuidora LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Francisco Falcão, 15 de fevereiro de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202102244830&dt_publicacao=16/02/2022. Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt no REsp 1973486/RS. Recorrente: Sabemi Seguradora S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 10 de maio de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202103743888&dt_publicacao=12/05/2022. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt nos EDcl no REsp 1924933/RS. Recorrente: Karsten S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 15 de março de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100580520&dt_publicacao=17/03/2022. Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). AgInt nos Embargos de Divergência em REsp 1452787/AL. Recorrente: Profertil Produtos Químicos e Fertilizantes LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin, 15 de junho de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401064050&dt_publicacao=23/06/2022. Acesso em: 22 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). EDcl no AgInt no REsp 1916374/PR. Recorrente: Evertis Brasil Plásticos S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 20 de junho de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202003461199&dt_publicacao=22/06/2022. Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). RE no AgInt nos Embargos de divergência em REsp 1474318/PR. Recorrente: Valmet Sulamericana Celulose Papel e Energia LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Jorge Mussi, 14 de junho de 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/1547095016/decisao-monocratica-1547095062>. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). RE nos EDcl nos EDcl nos EDcl no REsp 1086875/PR. Recorrente: ALL América Latina Logística do Brasil S/A e outro. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Jorge Mussi, 13 de junho de 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=156342420&num_registro=200801921234&data=20220617&tipo=0. Acesso em: 21 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). REsp 1921174/PR. Recorrente: OTD Brasil Logística LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=158921231&num_registro=202100368642&data=20220802&tipo=0. Acesso em: 22 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Decisão Monocrática). RE nos EDcl nos Embargos de Divergência em REsp 1138695/SC. Recorrente: Companhia Hering. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Jorge Mussi, 15 de junho de 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&co

mponente=MON&sequencial=156422954&num_registro=201401228350&data=20220617&tipo=0. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.089.720/RS. Processual Civil. Tributário. Violação ao art. 535, do CPC. Alegações Genéricas. Súmula n. 284/STF. Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF. Regra geral de incidência sobre juros de mora. Preservação da tese julgada no Recurso Representativo de controvérsia REsp n. 1.227.133 - RS no sentido da isenção do IR sobre os juros de mora pagos no contexto de perda do emprego. Adoção de forma cumulativa da tese do accessorium sequitur suum principale para isentar do IR os juros de mora incidentes sobre verba isenta ou fora do campo de incidência do IR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Setembrino Dal Bosco. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 10 de outubro de 2012. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/22890419/inteiro-teor-22890420>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.138.695/SC. 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. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: CIA Hering. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 22 de maio de 2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1138695. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.227.133/RS. Recurso Especial. Representativo de Controvérsia. Juros de mora legais. Natureza Indenizatória. Não incidência de Imposto de Renda. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Rogis Marques Reis. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, 28 de setembro de 2011. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201002302098&dt_publicacao=19/10/2011. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.152.764/CE. Processo Civil e Tributário. Recurso Especial Representativo de Controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Indenização por dano moral. Incidência do Imposto de Renda. Impossibilidade. Caráter Indenizatório da Verba Recebida. Violação do art. 535 do CPC não configurada. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Abelardo Matos de Paiva Dias. Relator: Ministro Luiz Fux, 23 de junho de 2010. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901504091&dt_publicacao=01/07/2010. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Recurso Especial 1.470.443/PR. Recurso interposto na vigência do CPC/1973. Enunciado Administrativo nº 2. Recurso repetitivo. Art. 1.036, do CPC/2015. Processual Civil. Tributário. Violação ao art. 535, do CPC/1973. Alegações genéricas. Súmula n. 284/STF. Imposto de renda da pessoa física - IRPF. Análise

da incidência sobre juros de mora. Adaptação da jurisprudência do STJ ao que julgado pelo STF no RE n. 855.091-RS (Tema nº 808-RG). Preservação de parte das teses julgadas no REsp n. 1.089.720-RS e no Recurso Representativo de Controvérsia REsp n. 1.227.133 - RS. Preservação da totalidade da tese julgada no Recurso Representativo de Controvérsia REsp n. 1.138.695 - SC. Integridade, estabilidade e coerência da jurisprudência. Art. 926, do CPC/15. Caso concreto de juros de mora decorrentes de benefícios previdenciários pagos em atraso. Não incidência do Imposto de Renda. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Thelma Sueli Vieira. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 25 de agosto de 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T#numero_processo_classe=1470443. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 125. O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do Imposto de Renda. Brasília, 06 de dez. de 1994. Diário de Justiça Eletrônico 15 de dezembro de 1994. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2010_9_capSumula125.pdf. Acesso em: 15 ago. 2022. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 188. Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença. Brasília, 11 de jun. de 1997. Diário de Justiça Eletrônico 23 de junho de 1997. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2010_13_capSumula188.pdf. Acesso em: 20 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 136. O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao Imposto de Renda. Brasília, 09 de maio. de 1995. Diário de Justiça Eletrônico 16 de maio de 1995.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 386. São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional. Brasília, 26 de ago. de 2009. Diário de Justiça Eletrônico 01 de setembro de 2009. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2010_10_capSumula136.pdf. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). Súmula 498. Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais. Brasília, 08 de ago. de 2012. Diário de Justiça Eletrônico 13 de agosto de 2012. Disponível em: https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2425/Sumulas_e_enunciados. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). AgRg no Ag 1212022/RS (2009/0151256-1). Tributário. Agravo Regimental no Recurso Especial. Imposto de Renda. Juros de mora. Natureza Indenizatória. Não incidência de Imposto de Renda. Entendimento consolidado do REsp n. 1.227.133/RS, julgado pelo Rito do art. 543-C do CPC. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Renato José Braun. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 25 de

outubro de 2011. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200901512561&dt_publicacao=28/10/2011. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Tributário e Econômico. Imposto de Renda. Não Incidência sobre os juros moratórios. Verbas Indenizatórias. Rescisão do contrato de trabalho. Demissão sem justa causa. Verbas Indenizatórias. Artigo 43 do CTN. Alcance. Recorrente: Adriana Barreto Lima. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luis Fux, 06 de dezembro de 2005. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/7177053/inteiro-teor-12915392>. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Recurso Especial 1.075.700/RS. Tributário. Imposto de Renda. Rendimentos recebidos acumuladamente. Benefício previdenciário atrasado. Juros moratórios indenizatórios. Não-incidência. Violação do art. 535, CPC. Omissão quanto a dispositivo constitucional. Ausência de prequestionamento. Súmula 356 do STF. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: José Fernando Souza Pedone. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 05 de novembro de 2008. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/2355238/inteiro-teor-100842413>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (4. Turma). Recurso Especial 244.296/RJ. Civil. Correção Monetária. Juros de mora. Perdas e Danos. Danos emergentes e lucros cessantes. Recorrente: Marcos Bodin de Saint'ange Comnene e outro. Emílio Grandmasson Salgado e outro. José Geraldo Costa Advogados e Consultores Associados. Recorrido: os mesmos. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, 27 de junho de 2000. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/287820/inteiro-teor-100215944>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 855.091/RS. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto de renda. Juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Caráter indenizatório. Danos emergentes. Não incidência. Recorrente: União. Recorrido: Carlos Machado. Relator: Ministro Dias Toffoli, 15 de março de 2021. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4677992&numeroProcesso=855091&classeProcesso=RE&numeroTema=808>. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 1.063.187/SC. 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. Recorrente: União. Recorrido: Electro Aco Altona S.A. Relator: Ministro Dias Toffoli, 27 de setembro de 2021. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5230634>. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 117.887/SP. Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Renda - Conceito. Recorrente: Companhia Antártica Paulista - Indústria Brasileira de Bebidas e Conexos. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso, 23 de abril de 1993. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/750151>. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 855.091/RS. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto de renda. Juros moratórios devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Caráter indenizatório. Danos emergentes. Não incidência. Recorrente: União. Recorrido: Carlos Machado. Relator: Ministro Dias Toffoli, 15 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4677992&numeroProcesso=855091&classeProcesso=RE&numeroTema=808>. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 0014208-09.2009.4.01.0000/DF. Processual Civil. Constitucional. Tributário. Agravo Regimental. CSLL (Contribuição sobre o Lucro Líquido). Antecipação dos Efeitos da Tutela. Suspensão da Exigibilidade. Receitas de Exportação. Dedução da Base de Cálculo. Art. 149, §2, I, CF/88. Redação conferida pela Emenda Constitucional 33/2001. Conceito de “lucro” diferente do conceito de “receita”. Ausência dos requisitos do art. 273 do CPC. Imunidade. Isenção. Agravo Regimental Improvido. Recorrente: MMX Comercial Exportadora. MMX Metálicos Corumba LTDA. AVG Mineração S/A. Minerminas Mineradora Minas Gerais LTDA. MMX Corumba Mineração S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, 19 de janeiro de 2010. Disponível em: <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=TRF1&proc=142080920094010000>. Acesso em: 7 ago. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação Cível 5022663-83.2017.4.04.9999/PR. Administrativo. Embargos à Execução Fiscal. Medida Provisória nº 2.196-3/2001. Cédula de crédito rural. Comissão de Permanência. Inexigibilidade. Multa de Mora de 75%. Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Não incidência. Cumulação da Multa de Mora com Juros Moratórios. Possibilidade. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Quirino Koerich. Relator: Luís Alberto D’Azevedo Aurvalle, 16 de maio de 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/583053821>. Acesso em: 05 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Orientação Jurisprudencial 400. Imposto de Renda. Base de cálculo. Juros de mora. Não integração. Art. 404 do Código Civil Brasileiro. Diário Eletrônico da Justiça do Trabalho 02, 03 e 04 de agosto de 2010. Disponível em: <https://modelo.inicial.com.br/lei/129858/oj-400-sbdi-1-tst/num-400#:~:text=OJ%20n%C2%BA%20400%20do%20SBDI%2D1%20%2D%20TST&text=Os%20juros%20de%20mora%20decorrentes,2002%20aos%20juros%20de%20mora>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho (1. Turma). Recurso de Revista 1819008420055020445/RR. Imposto de Renda sobre Juros da Mora. Natureza Indenizatória. Não incidência. Recorrente: Gerson Limeres. Recorrido: Companhia Piratininga de Força e Luz S.A. - CPFL. Relator: Lelio Bentes Corrêa, 06 de setembro de 2007. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tst/504964233>. Acesso em: 05 jul. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: o Constructivismo Lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**: obrigações. Responsabilidade civil. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Judith Martins. **Comentários ao Novo Código Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado; ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Tributação da renda versus tributação do patrimônio**. São Paulo: Dialética, 1995, p. 107.

DIAS, José de Aguiar. **Da responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Revista do Advogado, 1934.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil anotado**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DINIZ, Maria Helena. **Manual de Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2011.

FALCÃO, Amílcar de Araújo et al. **Imposto de renda e lucros extraordinários**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1963.

FERRAZ, Diogo. IR/CSLL sobre Juros em Depósitos Judiciais e em Repetição de Indébitos Federais - Análise Crítica do REsp nº 1.138.695 - Legalidade versus Justiça. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 216, set. 2013.

J. J. Gomes Canotilho et al. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

JOSKOWICZ,, Graziela Mayra. A incidência de imposto de renda sobre juros de mora. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 207, dez. 2012.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de direito civil. Obrigações em geral**. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo, 2008, Ed. Quartier Latin.

MARTINS-COSTA, Judith. **Comentários ao novo Código Civil: Do inadimplemento das obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MARTINS, Ronaldo Corrêa. Imposto de renda: noção teórica de renda. O conceito de renda na legislação brasileira: imposto de renda de pessoas físicas. **Revista Interesse Público**, Belo Horizonte, v. 5, n. 26, jul., 2004, p. 156-176. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/30948>. Acesso em: 5 ago. 2022.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. Salvador: JusPodivm, 2021.

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código Civil comentado**. 6. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

OPITZ, Oswaldo. **Mora no Negócio Jurídico**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1966.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

Pontes de Miranda. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.

RODRIGUES DO AMARAL, Antônio Carlos. **Da aplicação das taxas de juros SELIC sobre impostos e contribuições**, Repertório IOB de jurisprudência/98, Verbete 1/12726, apud PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil. Parte geral das obrigações**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTOS, Francisco Cláudio de Almeida. Os juros compensatórios no mútuo bancário. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**, São Paulo, v. 2/1998, maio./ago. 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

VARELA, João de Matos Antunes. **Das obrigações em geral**. Coimbra: Almedina, 1980.

WALD, Arnaldo. **Curso de direito civil brasileiro. Obrigações e contratos**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.