VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Preliminarmente, considero preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso extraordinário.

Ademais, não acolho a alegação da parte recorrente de que o Tribunal de origem teria violado a orientação firmada no exame do AI nº 705.941/SP e do RE nº 611.512/SC-RG, Temas nºs 236 e 306 da repercussão geral, nos quais a Corte concluiu não terem repercussão geral as controvérsias a respeito, respectivamente, da incidência do imposto de renda sobre juros moratórios e da natureza jurídica dos juros para fins de incidência de imposto de renda.

Conforme consignei na manifestação sobre a repercussão geral da matéria constitucional versada nestes autos, o apelo extremo foi interposto também pela letra b do permissivo constitucional, tendo em vista a aplicação pelo Tribunal de origem do entendimento firmado na AI nº 5025380-97.2014.4.04.0000, circunstância nova em relação àqueles temas. Esse fato, por si só, é suficiente para revelar a repercussão geral da matéria constitucional. Assim, cabe à Corte analisar a matéria de fundo e dar a última palavra sobre a constitucionalidade das normas federais. Aplica-se, aqui, o entendimento firmado pelo Tribunal Pleno no RE nº 614.232/RS-AgR-QO, Rel. Min. **Ellen Gracie,** DJe de 4/3/11, e no RE nº 855.091/RS-RG, de **minha relatoria** , DJe de 1º/7/15.

Ultrapassado esse ponto, desde logo esclareço que, no julgamento do RE nº 855.091/RS, o Tribunal Pleno fixou, para o Tema nº 808 da repercussão geral, a tese de que "não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função".

O julgado foi assim ementado:

> "Recurso extraordinário. 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. 1. A materialidade do imposto de renda está relacionada com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes. 2. A palavra indenização

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, correspondendo ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda. 3. Os 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 (danos emergentes). Esse atraso faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos, que atraem juros, multas e outros passivos ou outras despesas ou mesmo preços mais elevados, para atender a suas necessidades básicas e às de sua família. 4. Fixa-se a seguinte tese para o Tema nº 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'. 5. Recurso extraordinário não provido" (RE nº 855.091/RS, Tribunal Pleno, de **minha relatoria** , DJe de 8/4/21).

Já no presente apelo extremo, paradigma do Tema nº 962, o que se discute é a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.

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.

Passo ao exame da questão de fundo.

Do mérito

O Tribunal de origem deu provimento ao apelo da parte autora, concluindo pela impossibilidade de o IRPJ e a CSLL incidirem sobre a taxa Selic por ela recebida na repetição de indébito tributário.

Para chegar a essa conclusão, a Turma julgadora da Corte **a quo** se baseou na orientação firmada no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025380-97.2014.4.04.0000.

No exame de tal arguição, o Tribunal de origem entendeu pela necessidade de se examinar a constitucionalidade das tributações, em razão do julgamento anterior da AI nº 5020732-11.2013.404.0000), na qual se

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

concluiu pela impossibilidade de o imposto de renda incidir sobre os juros de mora aplicados a valores relativos a verbas trabalhistas, vencimentos ou benefícios previdenciários recebidos com atraso.

A respeito do julgamento do mérito daquela arguição, faço breves referências ao voto proferido pelo Desembargador Relator, que adotou, em diversas passagens, o entendimento da Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch. Para o Relator, seria aplicável ao caso grande parte da fundamentação do mencionado precedente. No tocante à utilização da taxa Selic para o cálculo de valores relativos ao ressarcimento de indébito tributário, Sua Excelência destacou a impossibilidade de ela ser cumulada com outro índice, em razão de comportar, simultaneamente, juros de mora e correção monetária

Quanto aos juros de mora, o Relator reiterou não haver a possibilidade de eles serem aplicados ao imposto de renda, dada sua natureza indenizatória, e complementou ser esse entendimento aplicável à CSLL. Acerca da correção monetária, Sua Excelência disse que ela não consistiria em acréscimo patrimonial, pois seu objetivo seria preservar o poder de compra em face do processo inflacionário. Mais à frente, apontou não ser possível se desmembrar a taxa Selic em dois elementos (isto é, em juros de mora e em correção monetária), sob pena de haver a descaracterização de sua própria natureza.

Ao final daquela arguição de inconstitucionalidade, foi declarada a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e do art. 43, II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), afastando-se a incidência do IR e da CSLL sobre a taxa Selic recebida pelo contribuinte na repetição de indébito.

Passo à transcrição dos dispositivos legais:

> **Lei nº 7.713/88:**
>
> "Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)
>
> **§ 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** " (grifei).
>
> **Decreto-Lei nº 1.598/77:**

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

"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" (grifei).

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.

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

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

Da taxa SELIC

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

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

Da materialidade do IRPJ e da CSLL

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

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

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

> "Não há renda, nem provento, **sem que haja acréscimo patrimonia** l, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (…) Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados.
>
> A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos. Para uma adequada compreensão do sentido da *expressão* " (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 317, grifos nossos).

Em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cito o RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Carlos Velloso** , DJ de 23/4/93, o qual foi assim ementado:

> "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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

> 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" (RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Carlos Velloso** , DJ de 23/4/93 – grifo nosso).

Em consonância com o texto constitucional, o art. 43 do Código Tributário Nacional fixa a materialidade do imposto de renda como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital e/ou trabalho) ou de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais em geral).

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

> "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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
>
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)."

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

Cio, ainda, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

> "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 determinação grupo de titulares de patrimônios, que são as pessoas jurídicas.
>
> Somente por esse último aspecto a abrangência da CSLL é menos extensa do que a do imposto de renda, pois, no mais, o fato que gera o imposto de renda é absolutamente o mesmo que gera essa contribuição."

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

Da natureza dos juros de mora no direito privado

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

> **Código Civil de 1916:**
>
> "Art. 1.059. Salvo as exceções previstas neste Código, de modo expresso, 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:**

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

> "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."

Não parece haver dúvidas, portanto, de que a expressão juros moratórios, que é própria do Direito Civil, designa a **indenização pelo atraso no pagamento da dívida em dinheiro** . Para o legislador, o não recebimento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor implica **prejuízo** para esse . Note-se que o legislador previu a possibilidade de serem as perdas efetivas maiores que os juros de mora, e, por isso, possibilitou, caso não haja pena convencional, a concessão de indenização complementar.

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

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

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

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

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

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

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

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

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

.

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

Da natureza dos juros de mora na legislação tributária

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

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

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

A Professora Mary Elbe Queiroz (**Imposto sobre a renda e Proventos de Qualquer Natureza** . 3. ed. Saraiva.) defende a possibilidade de haver tributação das indenizações, **conforme o caso** , com vistas a se atenderem os princípios constitucionais da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade, que delineiam e estruturam o conceito e a forma de incidência do imposto de renda. Segundo ela,

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

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

A meu ver, o imposto de renda pode, em tese, alcançar os valores relativos a lucros cessantes, mas não os relativos a danos emergentes. Explico.

Primeiro : não é o **nomen iuris** de certa verba que determina se ela é ou não alcançada pelo IR. O que é necessário verificar é se a verba se enquadra na materialidade da exação. Assim, o simples fato de ela ser denominada de indenização não afasta, por si só, a incidência do imposto de renda. Segundo : a Constituição exige que o imposto incida sobre acréscimo patrimonial. Mas não é apenas o acréscimo patrimonial advindo do trabalho, do capital ou da combinação de ambos que pode ser alcançado pelo tributo. Terceiro : se os valores recebidos a título de **danos emergentes** apenas recompõem o

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

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.

Juros de mora legais na repetição do indébito tributário

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

Dispõe o art. 167 do CTN:

> "Art. 167. A **restituição total ou parcial** do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos **juros de mora** e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.
>
> Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar."

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

Por outro lado, para o TRF da 4ª Região, na referida arguição de inconstitucionalidade, 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

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

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

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

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

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

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

Ademais, considero que, para ser aceita a ideia de que os juros de mora legais revestem-se, de modo estrito, da natureza de lucros cessantes, seria necessário pressupor, por exemplo , que o credor normalmente aplicaria, durante todo o período em atraso, a integralidade das verbas não recebidas

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

tempestivamente em algum instrumento que lhe gerasse renda na mesma porcentagem da taxa Selic.

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

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

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

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

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

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

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

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

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

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

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

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

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

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

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

Nessa toada, por exemplo, caso o contribuinte não tivesse pago, **v** . **g** ., uma taxa federal indevida, esse simples fato não teria aumentado sua receita bruta tal como ela é definida nos termos da lei, o que, por

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

consequência, não modificaria os montantes devidos a título de imposto de renda e de CSLL.

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

Corroborando essa compreensão, destaco trecho de decisão proferida pelo Ministro **Marco Aurélio** na Execução na ACO nº 369:

> "DECISÃO ACÓRDÃO - LIQUIDAÇÃO - CÁLCULOS - HOMOLOGAÇÃO.
> (…)
> **No tocante à retenção do Imposto de Renda, é de se rechaçar a inclusão, na conta elaborada, desse tributo relativamente aos juros da mora** e honorários advocatícios, **porquanto** ambos **se mostram de natureza indenizatória. É que os juros da mora correspondem à reparação pelo retardamento na observância de certo direito** , (…) (Execução na ACO nº 369, Rel. Min. **Marco Aurélio** , DJe de 13/11/02 – grifos nossos).

Passo às considerações finais.

À luz de todo o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário, dando interpretação conforme à Constituição Federal ao § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, ao art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de modo a excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário.

Em relação ao Tema nº 962 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, proponho a seguinte tese:

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00

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

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 17/09/2021 00:00