



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0050261-71.2013.4.03.6182

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL, RENEMAQ INDUSTRIA DE MAQUINAS AUTOMATICAS LTDA - EPP

Advogado do(a) APELANTE: JOAO BATISTA TAMASSIA SANTOS - SP103918-A

APELADO: RENEMAQ INDUSTRIA DE MAQUINAS AUTOMATICAS LTDA - EPP, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

Advogado do(a) APELADO: JOAO BATISTA TAMASSIA SANTOS - SP103918-A

OUTROS PARTICIPANTES:

p{text-align: justify;}



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0050261-71.2013.4.03.6182

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL, RENEMAQ INDUSTRIA DE MAQUINAS AUTOMATICAS LTDA - EPP

Advogado do(a) APELANTE: JOAO BATISTA TAMASSIA SANTOS - SP103918-A

APELADO: RENEMAQ INDUSTRIA DE MAQUINAS AUTOMATICAS LTDA - EPP, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

Advogado do(a) APELADO: JOAO BATISTA TAMASSIA SANTOS - SP103918-A

OUTROS PARTICIPANTES:

RELATÓRIO



Trata-se de apelações à sentença que julgou parcialmente procedentes embargos à execução fiscal, para garantir à executada a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS exigido, com retificação e adequação da CDA.

Alegou a executada que: (1) a CDA carece de liquidez, certeza e exigibilidade, não tendo sido retificada antes da sentença, apesar de inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS; (2) não é possível prosseguir com a ação executiva através de meros cálculos aritméticos, excluindo parcela do PIS/COFINS incidente sobre o ICMS, por não se tratar de mero erro formal ou material do título, mas de equívoco existente no próprio lançamento; (3) relativamente ao IRPJ exigido, o percentual aplicado sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido, base de cálculo do IRPJ, deveria estar previsto em lei complementar, conforme exigido pelo artigo 146, III, “a”, CF/1988; (4) a previsão de percentuais diferenciados em razão da atividade exercida para apuração da base de cálculo é vedada pelo artigo 150, II, CF/1988; (5) a receita bruta decorrente da venda de mercadorias para recebimento futuro não pode ser considerado disponibilidade jurídica ou econômica, pois antes do pagamento da fatura não há renda, mas mera perspectiva desta, tratando-se de exigência de imposto sem causa, e com efeito de confisco; (6) a CSL constitui, em verdade, imposto instituído por lei ordinária, quando somente poderia o ser por lei complementar, conforme artigo 154, I, CF/1988; (7) deve ser afastado o encargo do Decreto-lei 1.025/1969, pois, detendo natureza jurídica de taxa, somente poderia ser exigido com a inscrição em dívida ativa, sendo que ainda não foi instituído por lei complementar, conforme exigido pelo artigo 146, III, CF/1988; (8) mesmo se o encargo detivesse natureza de honorários advocatícios, esta somente poderia ser arbitrado pelo juiz, e não poderia ser exigido antes do ajuizamento da ação executiva; (9) deve ser afastada a exigência de multa de mora no percentual de 20%, pois, além de inexistir mora, o percentual aplicado revela-se excessivo e confiscatório; e (10) não é possível a exigência de juros de mora superiores a 12% ao ano, através da aplicação de taxa SELIC que, ainda, não encontra previsão em lei *stricto sensu*, o que, além de ofender o artigo 161, CTN, que somente prevê a possibilidade de aplicação de percentual menor que 12% ao ano, afronta o princípio da indelegabilidade, pois o percentual está previsto em normas infraconstitucionais do Banco Central.

Alegou a União que a executada não provou que houve incidência do PIS/COFINS sobre parcela do ICMS, não tendo sequer manifestado interesse em produzir prova quando instada para tanto.

Com contrarrazões, vieram os autos a esta Corte.

É o relatório.



p{text-align: justify;}



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 0050261-71.2013.4.03.6182

RELATOR: Gab. 08 - DES. FED. CARLOS MUTA

APELANTE: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL, RENEMAQ INDUSTRIA DE MAQUINAS AUTOMATICAS LTDA - EPP

Advogado do(a) APELANTE: JOAO BATISTA TAMASSIA SANTOS - SP103918-A

APELADO: RENEMAQ INDUSTRIA DE MAQUINAS AUTOMATICAS LTDA - EPP, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

Advogado do(a) APELADO: JOAO BATISTA TAMASSIA SANTOS - SP103918-A

OUTROS PARTICIPANTES:

V O T O

Senhores Desembargadores, cabe apreciar, primeiramente, a apelação da embargante.

Frente aos débitos de IRPJ exigidos, alegou a executada que, no regime de tributação pelo “*lucro presumido*”, o percentual incidente sobre a receita bruta, com base na qual apurado o imposto devido, deve ser previsto em lei e, mais precisamente, lei complementar, por se tratar de base de cálculo, nos termos do artigo 146, III, “a”, CF/1988.

Contudo, a definição da base de cálculo do imposto sobre a renda, como exigida pelo artigo 146, III, CF/1988 (“*cabe à lei complementar [...] estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*”),



restou atendida pelo artigo 44 do Código Tributário Nacional, que possui “*status*” de lei complementar, ao dispor que “*a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*”.

Cumprida, por lei complementar, a definição da base de cálculo, os demais elementos para apuração do tributo não apenas podem como devem, na verdade, ser previstos em lei, sem a rigidez do processo legislativo complementar, destinado apenas ao trato de normas estruturantes do sistema tributário nacional. O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido é matéria de lei ordinária, editada em cumprimento ao artigo 44 do Código Tributário Nacional, e ao artigo 153, III, da Constituição Federal.

Por sua vez, o regime de lucro presumido constitui opção do contribuinte (artigo 13 da Lei 9.718/1998), considerada a simplificação no cálculo e vantagens tributárias na hipótese de auferir-se lucros maiores em tal modalidade, em contraposição à possibilidade de deduções pela modalidade de lucro real.

Assim, dada a existência de vantagens e desvantagens na opção ou não pelo lucro presumido, descabe a alegação de ofensa ao princípio da isonomia tributária, nos termos do artigo 150, II, CF/1988, em razão da previsão legal de diferentes percentuais aplicáveis à receita bruta para apuração do lucro presumido (artigo 15, §1º, da Lei 9.249/1995).

Sobre a alegação de que não poderiam compor a receita bruta, para apuração do lucro presumido, as vendas realizadas para recebimento futuro do preço, o que somente seria possível quando houver pagamento da fatura pelo comprador, é certo que, nos termos do artigo 43 do CTN, o IRPJ incide sobre renda disponível econômica ou juridicamente, entendida aquela como acréscimo patrimonial sem imediata disponibilidade financeira, possibilitando assim a incidência do imposto sobre os recebimentos futuros.

Neste sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

RESP 1.412.701, Rel. Min. MAURO CAMPBELL, DJe de 14/12/2015: “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA Nº 284 DO STF. VIOLAÇÃO AO ART. 555 DO CPC. JULGAMENTO REALIZADO POR JUÍZES CONVOCADOS. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP MANTIDOS EM CONTA DE RESERVA DESTINADA AO AUMENTO DE CAPITAL DA EMPRESA INVESTIDA. INCIDÊNCIA. RECEITA FINANCEIRA DA EMPRESA INVESTIDORA. [...] 3. O critério material da hipótese de incidência do Imposto de Renda é a aquisição da



*disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (art. 43, do CTN). 4. Como já mencionado em outra ocasião por esta Corte, 'não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira. Enquanto esta última (disponibilidade financeira) se refere à imediata 'utilidade' da renda, a segunda (disponibilidade econômica) está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros' (REsp. Nº 983.134 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 3.4.2008). 5. Na forma do art. 9º, §2º, da Lei n. 9.249/95, a disponibilidade do valor dos JCP pelas investidoras surge no momento em que são pagos ou creditados. O creditamento, que é feito através da individualização dos valores para cada investidor (mesmo sem efetivo pagamento), como disponibilidade jurídica e econômica que é, é o pressuposto lógico da posterior destinação para incorporação ao capital social (capitalização atual) ou da manutenção em conta de reserva destinada a futuro aumento de capital (capitalização futura). Não por outro motivo que essas destinações pressupõem que a pessoa jurídica investida assumo o imposto de renda retido na fonte - IRRF devido pelas investidoras beneficiárias (a título de antecipação do devido na declaração) como consequência dessa mesma disponibilidade, consoante o art. 9º, §9º, da Lei n. 9.249/95. 6. Sendo assim, **havendo disponibilidade econômica/jurídica, o valor, ainda que destinado a capitalização futura da investida, pode ser objeto de tributação a título de IRPJ e CSLL na investidora, posto que caracterizam receita financeira desta. Correta, portanto, a redação do art. 29, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 perante o art. 9º, §9º, da Lei n. 9.249/95. 7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.**"*

Sobre a necessidade de lei complementar para instituição da CSL, consolidada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que se trata de contribuição prevista no artigo 149 da CF/1988 e, portanto, passível de instituição por lei ordinária, como observado na espécie:

RE 1.030.760, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 21/08/2017: "AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. CSLL. LEI Nº 7.689/88. INSTITUIÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE, COM A RESSALVA DO ART. 8º. LEI Nº 7.856/89. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. CONSTITUCIONALIDADE. PRAZO NONAGESIMAL. OBSERVÂNCIA. 1. O entendimento da Corte é no sentido da constitucionalidade da CSLL instituída pela lei 7.689/88, com a única ressalva do art. 8º da referida lei, o qual violou o princípio da irretroatividade. Precedentes. 2. A jurisprudência da Corte é firme no



sentido da constitucionalidade do aumento da alíquota da CSLL pela Lei nº 7.856/89, inclusive no que se refere a sua aplicação no ano base de 1989. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 4. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça.”

Tampouco procede a impugnação ao encargo legal do Decreto-Lei 1.025/1969, dado que substitui, nas execuções fiscais, a condenação do executado em honorários advocatícios, sendo vetusta a sua admissão no ordenamento legal (Súmula 168/TFR).

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento sob rito repetitivo (Tema 969), orientou que tal encargo legal é crédito não tributário, destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, modernização e custeio de despesas correlacionadas à atuação judicial da Fazenda Nacional. Fixou, ainda, não se tratar de honorários de sucumbência, pelo que descabido falar-se em revogação pelo novo Código de Processo Civil.

Pela clareza, relevante examinar o aresto:

REsp 1525388, Rel. p/ Acórdão Min. GURGEL DE FARIA, DJe 03/04/2019: “PROCESSUAL CIVIL E FALIMENTAR. CLASSIFICAÇÃO DE CRÉDITOS. ENCARGO LEGAL INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. NATUREZA JURÍDICA. CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PREFERÊNCIA CONFERIDA AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. EXTENSÃO. 1. Nos termos do art. 1º do DL n. 1.025/1969, o encargo de 20% inserido nas cobranças promovidas pela União, pago pelo executado, é crédito não tributário destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, à modernização e ao custeio de diversas outras (despesas) pertinentes à atuação judicial da Fazenda Nacional. 2. Por força do § 4º do art. 4º da Lei n. 6.830/1980, foi estendida expressamente ao crédito não tributário inscrito em dívida ativa a preferência dada ao crédito tributário, já existente antes da LC n. 118/2005. 3. O encargo legal não se qualifica como honorários advocatícios de sucumbência, apesar do art. 85, § 19, do CPC/2015 e da denominação contida na Lei n. 13.327/2016, mas sim como mero benefício remuneratório, o que impossibilita a aplicação da tese firmada pela Corte Especial no RESP 1.152.218/RS (“Os créditos resultantes de honorários advocatícios têm natureza alimentar e equiparam-se aos trabalhistas para efeito de habilitação em falência, seja pela regência do Decreto-Lei n. 7.661/1945,



seja pela forma prevista na Lei n. 11.101/2005, observado, neste último caso, o limite de valor previsto no artigo 83, inciso I, do referido Diploma legal"). 4. Para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, firma-se a seguinte tese: "O encargo do DL n. 1.025/1969 tem as mesmas preferências do crédito tributário devendo, por isso, ser classificado, na falência, na ordem estabelecida pelo art. 83, III, da Lei n. 11.101/2005." 5. Recurso especial da Fazenda Nacional provido."

No tocante à impugnação à cobrança de multa moratória - no caso, de 20%, bem abaixo do que tem sido, no limite, admitido como válido - e de taxa SELIC, é firme e consolidada a jurisprudência no sentido de que tais encargos não padecem de vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade, *verbis*:

RE-AgR 733.656, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, sessão de 24/06/2014: "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA MORATÓRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. REAPRECIÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DADA A NORMA INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA 636 DO STF. ABRANGÊNCIA DA INCIDÊNCIA DE JUROS DEFINIDA COM BASE NA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA (CTN E LEI 9.430/1996). QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO QUE VEDA O CONFISCO. APLICAÇÃO SOBRE MULTA DECORRENTE DO INADIMPLEMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO EM RELAÇÃO AOS JUROS. VALOR RELATIVO À MULTA. SÚMULA 279 DO STF. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I. É inadmissível a interposição de recurso extraordinário por ofensa ao princípio da legalidade, para reapreciar a interpretação dada a normas infraconstitucionais. Incidência da Súmula 636 do STF. II. O acórdão recorrido, ao determinar a abrangência da incidência dos juros sobre a multa moratória, decidiu a questão com base na legislação ordinária (CTN e Lei 9.430/1996). A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. III. Esta Corte já fixou entendimento no sentido de que lhe é possível examinar se determinado tributo ofende, ou não, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária e que esse princípio deve ser observado ainda que se trate de multa fiscal resultante de inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias. Inexistência de previsão em relação aos juros. IV. Hipótese dos autos em que o valor relativo especificamente à multa (77% do valor do tributo) não evidencia de forma clara e objetiva ofensa ao postulado do não confisco. Incidência da Súmula 279 do STF. V. Configurada a impossibilidade, por



meio do recurso extraordinário, de rever a decisão na parte em que aplicou juros sobre multa moratória, verifica-se que é constitucional a incidência de Taxa Selic como índice de atualização dos débitos tributários pagos em atraso. VI. Agravo regimental a que se nega provimento.

REsp 1.782.584, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 05/09/2019: "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973 NÃO CONFIGURADA. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. TÍTULO QUE LASTREIA A EXECUÇÃO FISCAL. CÁLCULO POR DENTRO. LEGITIMIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO EM REPERCUSSÃO GERAL. RE 582.461/SP. APLICAÇÃO DA MULTA MORATÓRIA DE 20%. ASSENTIMENTO DO CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO AFIRMADO PELO STF SOB O REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL (RE 582.461/SP, REL. MIN. GILMAR MENDES, DJe 18.8.2011). CORREÇÃO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, DO CPC/1973. QUANTIA ARBITRADA NA CORTE LOCAL. REVISÃO DAS PREMISSAS FÁTICAS E PROBATÓRIAS. SÚMULA 7/STJ. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC. 2. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do STJ de que é a Certidão de Dívida Ativa o título executivo extrajudicial que lastreia a execução fiscal e que, ao mesmo tempo, deve instruir a petição inicial. 3. A jurisprudência do STJ está assentada no sentido de que "o ICMS tem por base de cálculo o valor da operação mercantil ou da prestação de serviços, em cuja composição encontra-se o valor do próprio tributo, nos termos do art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/96 e art. 2º, § 7º, do Decreto-lei 406/68. Precedentes da 1ª e 2ª Turmas" (REsp 1.041.098/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe 21/8/2009). A fixação desse entendimento foi provocada pelo julgamento do RE 212.209/RS, leading case de 1999, mediante o qual o Plenário do STF julgou constitucional a referida forma de cálculo do ICMS. Em 2011, novamente instada a se pronunciar, a Suprema Corte reafirmou aquele entendimento ao julgar o mérito de repercussão geral que envolve o tema (RE 582.461, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/5/2011, Repercussão Geral, DJe 17.8.2011). 4. O Supremo Tribunal Federal afirmou que não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento) (RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18.05.2011, Repercussão Geral, DJe 18.08.2011). 5. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.111.175/SP (Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 1º/7/2009), firmou o entendimento de que "aplica-se a taxa SELIC, a partir de 1º/1/1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária". 6. Quanto à tese de afronta ao art. 20, §§ 3º e 4º,



do CPC/1973, a incidência do óbice da Súmula 7/STJ decorre da falta de especificação concreta dos fatos valorados no acórdão que arbitrou os honorários advocatícios. Com efeito, ao justificar a manutenção da verba fixada, o Tribunal de origem consignou que a quantia arbitrada (quinze por cento do valor da causa) considerou o "trabalho profissional desenvolvido pelos patronos da embargada. Nesse contexto, considerando os requisitos concernentes ao grau de zelo do profissional, o lugar da prestação do serviço, a natureza / importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço, o valor dos honorários não deve ser reduzido". 7. Assim, a reforma do julgado não demanda a exegese dos elementos normativos do art. 20, § 3º, do CPC/1973, mas a análise de questões fáticas e probatórias (teor e complexidade das peças apresentadas, tempo transcorrido para a solução da lide, etc.), obstada nos termos do enunciado sumular acima referido. 8. Recurso Especial não provido."

Inexistindo, pois, os vícios apontados pela embargante, cumpre manter a sentença no que julgou improcedentes os pedidos acima tratados.

Remanesce o exame da sentença no tocante ao acolhimento parcial dos embargos do devedor para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS com retificação da CDA, objeto de apelação fazendária, apontando que não se demonstrou a invalidade do título executivo, e ainda de apelação da executada, que alegou ser nula a CDA e, portanto, impassível de substituição com a reelaboração dos cálculos, por não se tratar de mero erro formal ou material do título, mas de equívoco existente no próprio lançamento.

Consta dos autos que, em embargos à execução fiscal, em que se presume a liquidez e certeza do título executivo, foi reconhecida a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, adotando-se tese de julgamento proferida no RE 574.706, de modo a que, excluído o excesso reputado indevido e inconstitucional, sejam recalculados os valores das inscrições, sem prejuízo da retomada da execução fiscal, conforme valores apurados na via administrativa.

Discutiu-se, pois, apenas em tese o direito, sem que os valores atinentes ao excesso de execução tenham sido apurados para exclusão das inscrições e retomada da execução fiscal, relegando toda a solução da matéria fática controvertida e essencial ao próprio deslinde da causa para a fase administrativa, sem qualquer controle judicial, a significar que, se o Fisco administrativamente apurar valor com o qual discorde o contribuinte por qualquer que seja o motivo, ao ensejo da substituição dos títulos executivos nova controvérsia deve ser suscitada em termos de cumprimento da sentença, quando não sejam opostos ainda novos embargos à execução fiscal, para discutir o que, na verdade, já deveria ser, desde logo, definido, na medida em que, na espécie, não se cuida de ação anulatória ou declaratória nem de mandado de segurança,



mas de embargos à execução fiscal, em que se exige provimento jurisdicional líquido e certo para substituir o título executivo, cuja liquidez e certeza foram afastadas em razão não de inexigibilidade integral, mas apenas parcial por excesso do crédito tributário originariamente pleiteado, a fim de que a própria execução fiscal possa prosseguir, sem maiores incidentes, em conformidade à coisa julgada, de modo a solucionar em definitivo a controvérsia antes existente.

Perceba-se que é incumbência processual do embargante provar a iliquidez e incerteza do título executivo, não apenas no plano abstrato da discussão de tese jurídica, mas apontando os reflexos no cálculo e na apuração do tributo executado para dimensionar se houve ou não excesso de cobrança por inconstitucionalidade. Não é apenas a inconstitucionalidade em tese que resolve a controvérsia em face de título executivo, mas a demonstração do excesso de execução no valor cobrado em face do efetivamente devido, o que demonstra que deve ser provada uma coisa e outra, ou seja, o quanto seria devido com a aplicação da tese jurídica e o quanto foi efetivamente cobrado a maior e indevidamente.

Não se desconstitui título executivo, amparado por lei em presunção de certeza jurídica (fundamento jurídico válido) e de liquidez do valor cobrado (validade aritmética da apuração segundo a lei), em caso de excesso de execução, sem que a decisão judicial fixe, além do novo parâmetro de certeza jurídica, também a validade sobre o valor líquido exigível.

No caso, o embargante, embora tenha protestado por todas as provas em direito admitidas, não juntou sequer comprovação documental, inicial que seja, da iliquidez do título executivo em função do excesso de execução cobrado nos títulos executivos que instruem a execução fiscal; nem provocou, no curso da instrução, o debate dos valores ilíquidos que integram o título executivo, ou seja, limitou-se a apenas discutir mera tese jurídica sem a necessária projeção fático-probatória do excesso praticado de modo a prejudicar a liquidez e certeza do crédito tributário executado.

A propositura de embargos à execução fiscal sem tratar de tal aspecto essencial na própria instrução da inicial e da causa - primeiramente através de documentos e, ainda caso se faça necessário, por meio de prova pericial para demonstrar o excesso de execução - não é suficiente para desconstituir o título executivo, dado que não demonstrada efetivamente a repercussão concreta da tese jurídica abstrata sobre a liquidez do título executivo, mensurada pelos elementos quantitativos que integram a formação, apuração e cálculo das contribuições executadas.

Para a desconstituição do título executivo o julgamento do mérito envolve não apenas a declaração de que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS como a prova e demonstração de que a execução fiscal



tornou-se ilíquida por cobrar valor além do efetivamente devido, devendo ser, portanto, liquidado o valor do excesso cobrado para definir o correto valor pelo qual deve a execução fiscal prosseguir.

É sabido que diversamente da mera alteração de alíquota, que enseja menor controvérsia, a iliquidez relacionada à necessidade de reformulação da base de cálculo com a exclusão de elemento de valor, cuja apuração por si já é complexa – considerando que se trata de ICMS, imposto de natureza não cumulativa, sujeito na circulação econômica interestadual a regimes diferenciados, e com outras mais peculiaridades -, não pode deixar de ser resolvida sob controle judicial e como parte integrante do próprio mérito da causa, quando se queira desconstituir título executivo, ato concreto de lançamento tributário inscrito em dívida ativa.

Corroborando a assertiva de que deve o embargante apontar a iliquidez do título executivo a própria constatação de que a presente execução fiscal foi instrumentalizada a partir de declaração do próprio contribuinte, informando valores que, integrantes da base de cálculo, resultaram no lançamento do PIS/COFINS, de modo que, além de processualmente incumbir-lhe tal encargo, na perspectiva do domínio dos dados para a demonstração da iliquidez e, em contrapartida, para a apuração do valor efetivamente devido a tal título, com a exclusão do excesso, não apenas é cabível, como possível e exigível que o devedor nos embargos demonstre o que, de resto, nada mais é do que o próprio, singular e essencial **fato constitutivo do direito alegado** (tese jurídica + prova material do respectivo fato jurídico).

Não sendo requerido ou não sendo provado no curso do processo que o título executivo para, além da mera discussão da tese jurídica de inconstitucionalidade, padece de iliquidez e incerteza, por promover a cobrança efetiva e comprovadamente a maior do que a devida, segundo a legislação de regência, não podem prosperar os embargos do devedor, cuja solução, portanto, encontra-se fadada ao decreto de improcedência.

Esta é a situação do caso concreto, vez que, diante do título presumido líquido e certo, o embargante apenas discutiu em abstrato a inconstitucionalidade, sem comprovar, no plano líquido da cobrança em curso, o excesso resultante da tese jurídica preconizada.

Em suma, são integralmente improcedentes os embargos do devedor, cumprindo reformar a sentença, em parte, sem imposição de verba sucumbência, dada a prevalência do encargo do Decreto-lei 1.025/1969, nos termos da Súmula 168/TFR.

Ante o exposto, dou provimento à apelação fazendária e nego provimento à apelação da embargante.

É como voto.



p{text-align: justify;}

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL SOBRE RECEITA BRUTA. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. PERCENTUAIS DISTINTOS. ATIVIDADE ECONÔMICA. INOCORRÊNCIA DE OFENSA À ISONOMIA. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DE RENDA. CSL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ARTIGO 149, CF/1988. ENCARGO DO DL 1.025/1969. MULTA DE MORA DE 20%. JUROS SELIC. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. PIS/COFINS SOBRE O ICMS. RE 574.706. ILIQUIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DO EXCESSO DE EXECUÇÃO. ÔNUS DA PROVA DE QUEM ALEGA.

1. A definição da base de cálculo do imposto sobre a renda, como exigida pelo artigo 146, III, CF/1988, restou atendida pelo artigo 44 do Código Tributário Nacional, que possui “*status*” de lei complementar, ao dispor que “*a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*”. Cumprida, por lei complementar, a definição da base de cálculo, os demais elementos para apuração do tributo não apenas podem como devem, na verdade, ser previstos em lei, sem a rigidez do processo legislativo complementar, destinado apenas ao trato de normas estruturantes do sistema tributário nacional. O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido é matéria de lei ordinária, editada em cumprimento ao artigo 44 do Código Tributário Nacional, e ao artigo 153, III, da Constituição Federal.

2. O regime de lucro presumido constitui opção do contribuinte (artigo 13 da Lei 9.718/1998), considerada a simplificação no cálculo e vantagens tributárias na hipótese de auferir-se lucros maiores em tal modalidade, em contraposição à possibilidade de deduções pela modalidade de lucro real. Assim, descabe a alegação de ofensa ao princípio da isonomia tributária, nos termos do artigo 150, II, CF/1988, em razão da previsão legal de diferentes percentuais aplicáveis à receita bruta para apuração do lucro presumido (artigo 15, §1º, da Lei 9.249/1995).

3. Nos termos do artigo 43 do CTN, o IRPJ incide sobre renda disponível econômica ou juridicamente, entendida aquela como acréscimo patrimonial sem imediata disponibilidade financeira, possibilitando assim a incidência do imposto sobre os recebimentos futuros de vendas realizadas.



4. A CSL constitui contribuição prevista no artigo 149 da CF/1988 e, portanto, passível de instituição por lei ordinária, como observado na espécie, sendo desnecessária instituição por lei complementar.

5. O encargo legal do Decreto-Lei 1.025/1969 substitui, nas execuções fiscais, a condenação do executado em honorários advocatícios, sendo vetusta a sua admissão no ordenamento legal (Súmula 168/TFR), tendo o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento sob rito repetitivo (Tema 969), definido que tal encargo legal é crédito não tributário, destinado à recomposição das despesas necessárias à arrecadação, modernização e custeio de despesas correlacionadas à atuação judicial da Fazenda Nacional. Fixou, ainda, não se tratar de honorários de sucumbência, pelo que descabido falar-se em revogação pelo novo Código de Processo Civil.

6. A multa moratória de 20%, bem abaixo do que tem sido, no limite, admitido como válido, e a taxa SELIC, não padecem de vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Precedentes.

7. Constitui incumbência processual do embargante provar a iliquidez e incerteza do título executivo, não apenas no plano abstrato da discussão de tese jurídica, mas apontando os reflexos no cálculo e na apuração do tributo executado para dimensionar se houve ou não excesso de cobrança por inconstitucionalidade. Não é apenas a inconstitucionalidade em tese que resolve a controvérsia em face de título executivo, mas a demonstração do excesso de execução no valor cobrado em face do efetivamente devido, o que demonstra que deve ser provada uma coisa e outra, ou seja, o quanto seria devido com a aplicação da tese jurídica e o quanto foi efetivamente cobrado a maior e indevidamente. Não se desconstitui título executivo, amparado por lei em presunção de certeza jurídica (fundamento jurídico válido) e de liquidez do valor cobrado (validade aritmética da apuração segundo a lei), em caso de excesso de execução, sem que a decisão judicial fixe, além do novo parâmetro de certeza jurídica, também a validade sobre o valor líquido exigível.

8. No caso, o embargante, embora tenha protestado por todas as provas em direito admitidas, não juntou sequer comprovação documental, inicial que seja, da iliquidez do título executivo em função do excesso de execução cobrado nos títulos executivos que instruem a execução fiscal; nem provocou, no curso da instrução, o debate dos valores ilíquidos que integram o título executivo, ou seja, limitou-se a apenas discutir mera tese jurídica sem a necessária projeção fático-probatória do excesso praticado de modo a prejudicar a liquidez e certeza do crédito tributário executado.

9. A propositura de embargos à execução fiscal sem tratar de tal aspecto essencial na própria instrução da inicial e da causa - primeiramente através de documentos e, ainda caso se faça necessário, por meio de prova pericial para demonstrar o excesso de execução - não é suficiente para desconstituir o título executivo, dado que não



demonstrada efetivamente a repercussão concreta da tese jurídica abstrata sobre a liquidez do título executivo, mensurada pelos elementos quantitativos que integram a formação, apuração e cálculo das contribuições executadas. Para a desconstituição do título executivo o julgamento do mérito envolve não apenas a declaração de que é inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS como a prova e demonstração de que a execução fiscal tornou-se ilíquida por cobrar valor além do efetivamente devido, devendo ser, portanto, liquidado o valor do excesso cobrado para definir o correto valor pelo qual deve a execução fiscal prosseguir.

10. É sabido que diversamente da mera alteração de alíquota, que enseja menor controvérsia, a iliquidez relacionada à necessidade de reformulação da base de cálculo com a exclusão de elemento de valor, cuja apuração por si já é complexa – considerando que se trata de ICMS, imposto de natureza não cumulativa, sujeito na circulação econômica interestadual a regimes diferenciados, e com outras mais peculiaridades -, não pode deixar de ser resolvida sob controle judicial e como parte integrante do próprio mérito da causa, quando se queira desconstituir título executivo, ato concreto de lançamento tributário inscrito em dívida ativa. Corrobora a assertiva de que deve o embargante apontar a iliquidez do título executivo a própria constatação de que a presente execução fiscal foi instrumentalizada a partir de declaração do próprio contribuinte, informando valores que, integrantes da base de cálculo, resultaram no lançamento do PIS/COFINS, de modo que, além de processualmente incumbir-lhe tal encargo, na perspectiva do domínio dos dados para a demonstração da iliquidez e, em contrapartida, para a apuração do valor efetivamente devido a tal título, com a exclusão do excesso, não apenas é cabível, como possível e exigível que o devedor nos embargos demonstre o que, de resto, nada mais é do que o próprio, singelo e essencial fato constitutivo do direito alegado (tese jurídica + prova material do respectivo fato jurídico).

11. Não sendo requerido ou não sendo provado no curso do processo que o título executivo para, além da mera discussão da tese jurídica de inconstitucionalidade, padece de iliquidez e incerteza, por promover a cobrança efetiva e comprovadamente a maior do que a devida, segundo a legislação de regência, não podem prosperar os embargos do devedor, cuja solução, portanto, encontra-se fadada ao decreto de improcedência. Esta é a situação do caso concreto, vez que, diante do título presumido líquido e certo, o embargante apenas discutiu em abstrato a inconstitucionalidade, sem comprovar, no plano líquido da cobrança em curso, o excesso resultante da tese jurídica preconizada.

12. Em suma, são integralmente improcedentes os embargos do devedor, cumprindo reformar a sentença, em parte, sem imposição de verba sucumbência, dada a prevalência do encargo do Decreto-lei 1.025/1969, nos termos da Súmula 168/TFR.

13. Apelação fazendária provida. Apelação da embargante desprovida.



ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Terceira Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação fazendária e negou provimento à apelação da embargante, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente **j u l g a d o** .

