



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.009929/2004-62
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3402-002.415 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria COFINS
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado M Dias Branco Indústria e Comercio de Alimentos Ltda

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa.

CONSULTA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

É de observância obrigatória a solução de consulta provocada pelo sujeito passivo, tanto para o consulente como para administração, uma vez que está vinculada a observar a decisão dada à consulta apresentada pelo consulente, já que expressa a sua interpretação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** do terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos de declaração e acolhê-los para sanar a omissão, com efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao recurso apenas para afastar as receitas oriundas das variações cambiais e das subvenções para custeio e investimento da base de cálculo da Cofins, mantendo no cálculo da exação o valor do ICMS. Votou pelas conclusões o conselheiro Pedro Souza Bispo que entendeu que as subvenções de custeio fazem parte do faturamento, logo, haveria omissão quanto a essa matéria. Declarou-se impedido o conselheiro Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente Substituto

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Pedro Souza Bispo, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca e Felon Moscoso de Almeida.

Relatório

O processo trata de auto de infração formalizado para constituir os créditos tributários referentes às diferenças apuradas entre o valor escriturado e o valor declarado/pago, o procedimento de verificações obrigatórias.

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento de São Paulo manteve em parte o lançamento tributário nos termos do Acórdão nº 6.274, de 20 de maio de 2005.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo, nos termos do Acórdão nº 3402-001.846, de 18 de julho de 2012, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. APLICAÇÃO DE DECISÃO INEQUÍVOCA DO STF. POSSIBILIDADE.

Nos termos regimentais, pode-se afastar a aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo do PIS e da Cofins, até a vigência das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, voltou a ser o faturamento, assim compreendida a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços.

A Fazenda Pública opôs embargos de declaração sob alegação de omissão da decisão acima mencionada quanto a inclusão na base de cálculo da Cofins do ICMS – Substituição Tributária, da subvenção para custeio e investimento e das variações cambiais ativas.

Segundo a embargante, a decisão deu provimento ao recurso sem, contudo, atentar para a natureza específica e peculiaridades das receitas envolvidas, variações cambiais, subvenção de custeio e investimento e ICMS – Substituição Tributária.

Defende a embargante que a subvenção para custeio deve fazer parte da base de cálculo da Cofins por ser considerada receita operacional. As receitas oriundas das variações cambiais ativas, por se caracterizarem acessórias das receitas de exportações devem fazer parte do conceito de faturamento e ser tributada pela Cofins. Por derradeiro, afirma a embargante que o ICMS – Substituição Tributária deve fazer parte da base de cálculo da exação, uma vez que a legislação interna do Estado do Ceará não estipulou o quantum foi pago na condição de contribuinte e o *quantum* foi pago na condição de substituto tributário.

Por essas razões, a embargante pede que seja sanada a omissão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator

O recurso é tempestivo e observou os demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele conheço e paço a análise do mérito.

Os embargos de declaração têm o objetivo de afastar obscuridade, de suprir a omissão ou de eliminar a contradição da decisão proferida. Neste passo só caberá embargos quando uma das hipóteses de cabimento se fizer presente.

O professor Bernardo Pimentel trata das hipóteses de cabimento dos embargos de declaração com singular brilhantismo, de sorte que trago seus ensinamentos para elucidar a matéria. Diz o autor, “(...) *Consiste a omissão no silêncio do órgão julgador sobre questão ou argumento suscitado pelas partes ou pelo Ministério Público. Também configura omissão a inércia do órgão julgador diante de matéria apreciável de ofício. Padece de obscuridade o pronunciamento jurisdicional que não é claro, inteligível, compreensível. A obscuridade pode ter origem na transmissão das idéias pelo julgador, no momento da redação da decisão. A obscuridade pode estar relacionada a vício formal do pronunciamento jurisdicional, como no caso de superposição de linhas em decisão datilografada ou impressa. Também é possível a ocorrência de obscuridade quando a decisão é manuscrita pelo magistrado, cuja caligrafia produz textos que não são compreensíveis. Já a contradição consiste na incompatibilidade entre proposições constantes do julgado, que são incoerentes entre si. Realmente, a contradição reside na existência de premissas ou conclusões inconciliáveis na decisão jurisdicional. Portanto, só há contradição interna, ou seja, entre proposições lançadas pelo juiz ou tribunal no bojo da decisão jurisdicional.*

Passadas as condições para o acolhimento dos embargos, resta saber a natureza jurídica do instituto. Passo a recorrer aos ensinamentos do professor Luiz Guilherme Aidar Bondioli sobre o assunto:

(...) Tendo em vista a diversidade de vícios que autorizam a oposição dos embargos de declaração e as diferentes atividades necessárias para a extirpação de cada dessas distintas imperfeições nos atos decisórios, eles ora terão aptidão para remoção de gravames, ora não. Ou seja, os embargos ora atuarão como um recurso, ora serão simples mecanismo para integração, correção, retificação, complementação e elucidação do ato decisório. Esse estado de coisas reflete na natureza dos embargos, que é, assim, híbrida.

É certo que a função institucional dos embargos é a de aclarar e não a de remover sucumbências. Todavia, não menos certo é que para a efetividade do esclarecimento, da correção ou da integração a ser promovida pelos embargos, em alguns casos, é necessária a alteração das conclusões constantes do ato decisório, com a remoção do sucumbimento ou da situação desfavorável à parte.

Nesses casos, a atividade do julgador extrapola a fórmula que veicula seu pensamento e passa necessariamente por uma reformulação da própria idéia veiculada no pronunciamento embargado, ou seja, sua substância. Quando os embargos forem dotados dessa aptidão a produzir uma modificação substancial do julgado e remover gravames como consequência indissociável do seu julgamento, eles gozarão do status de recurso.

Assim, fórmula e idéia interpenetram-se e comunicam-se. Imperfeições existentes na fórmula podem trazer distorções na idéia veiculada e vícios na idéia serão refletidos na fórmula que a contém. Um defeito na expressão da vontade poderá deixar dúvidas com relação ao exato sentido dessa vontade. Um pensamento contraditório e vacilante certamente será expresso por uma fórmula igualmente eivada de contradições e vacilações. Isso reafirma que a sanção de vícios existentes na fórmula pode passar por alterações na idéia nela expressa e vice-versa.

Aliás, existem situações passíveis de embargos em que o ataque à idéia é até mais forte do que à fórmula. São hipóteses em que o vício está no próprio julgamento, enquanto obra do intelecto, e não meramente na sua expressão escrita. É o caso da omissão do julgador quanto a fundamento para o acolhimento de dada pretensão. Neste caso busca-se a correção do próprio raciocínio lógico desenvolvido pelo julgador para o deslinde da causa, que se desenvolveu de forma incompleta e lacunosa, sem a consideração de elementos que devem ser integrados e conciliados com o contexto decisório. Isso passa necessariamente pela reabertura do próprio julgamento e pode tornar insustentáveis as conclusões até então prevalentes. A formulação de novas proposições pelo órgão julgador é, então, inexorável, o que leva naturalmente à modificação do resultado decisório e à remoção de gravames. E isso é uma consequência típica dos recursos. A condição recursal dos embargos fica ainda mais evidenciada nas raríssimas hipóteses de erro de julgamento que autorizam a sua oposição, vinculadas a um equívoco evidente. Nessas hipóteses, a insurgência é direta e voltada indubitavelmente contra a idéia contida no ato decisório. O efeito modificativo é o próprio móvel do embargante, o que realça o caráter recursal

A omissão suscitada pela Fazenda Nacional realmente aconteceu e por esse motivo, passo a análise de cada receita que compôs a lide deste processo.

Quanto às variações cambiais positivas e as subvenções para custeio, mantenho a decisão proferida no acórdão embargado.

A decisão do acórdão embargado foi no sentido de afastar a aplicação da regra contida no §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, em vista da declaração de inconstitucionalidade proferida em decisão definitiva pelo Supremo Tribunal Federal e aplicar a regra contida na Lei Complementar nº 70/91. Ou seja, a base de cálculo da exação voltou a ser o produto da venda de bens, serviços ou de bens e serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Fixada esta premissa, sem muitas delongas, não tenho dúvida que as variações cambiais e as subvenções para custeio e investimento não se subsumem ao conceito de faturamento previsto na Lei Complementar nº 70/91, de forma que mantenho sua glosa da base de cálculo da Cofins.

Já no que tange ao ICMS – Substituição Tributária, o destino da decisão deve ser modificado, sendo devida sua inclusão desta rubrica na base de cálculo da exação.

Reproduzo parte da decisão da Delegacia de julgamento que relata os fatos com exatidão, *verbis*:

Vê-se, pois, que inexistente qualquer questionamento acerca da exclusão do ICMS - Substituição Tributária da base de cálculo da Cofins devida pelo contribuinte substituto.

Como bem conhece o contribuinte, o caso dos autos é outro. Trata do caso típico da sistemática de recolhimento do ICMS introduzido pelo Protocolo ICMS nº 46, de 2000, o qual determinou que tanto o ICMS normal, de competência do estabelecimento moageiro, como o relativo às operações subsequentes, são recolhidos, na entrada do trigo em grão, resultando em uma carga tributária total, a título de ICMS, de 33% (trinta e três por cento) do valor da operação.

Ocorre que, o Protocolo ICMS nº 46, de 2000, não determinou em relação ao percentual de 33% o quantum de ICMS o estabelecimento moageiro estaria pagando como contribuinte e o quantum estaria sendo pago na condição de substituto tributário, gerando, pois, incerteza do quantum a ser excluído, a título de ICMS-Substituição Tributária, da base de cálculo da Cofins do estabelecimento moageiro.

Objetivando solucionar dita incerteza o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 19, de 28 de junho de 2004, determinou que:

“Art. 1º Para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), é permitido excluir, da receita bruta de vendas, a parcela do ICMS recolhida antecipadamente, nos termos do parágrafo único da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, por ocasião da importação do exterior ou da aquisição de Estado não signatário) do aludido Protocolo a título de substituição tributário, de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se ainda que o ICMS não seja destacado no documento fiscal que acobertar as saídas internas e interestaduais dos produtos para Estados signatários, como determina o aludido Protocolo, desde que a legislação interna do Estado signatário estipule expressamente o percentual relativo à condição de contribuinte e o relativo a condição de substituto tributário.

Por outro lado, a legislação interna do Estado do Ceará, regulamentadora do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, é silente relativamente à questão do rateio ou proporcionalidade do ICMS cobrado. O Decreto Estadual-CE nº 26.155 de 23 de fevereiro de 2001, dispõe sobre o regime de substituição

tributária nas operações com trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo a outros produtos, mas nada dispõe especificamente sobre o rateio.

Destarte, como a legislação interna do Estado do Ceará não estipulou, inequivocamente, o quantum foi pago na condição de contribuinte e o quantum foi pago na condição de substituto tributário, a priori, não pode ser reconhecido o direito de exclusão de ICMS-Substituição Tributária da base de cálculo da Cofins para o sujeito passivo, por absoluta falta de quantificação do valor dessa exclusão.

Porém, o contribuinte, sabedor do silêncio da legislação interna do Estado do Ceará em relação à matéria que ora se analisa, apresentou consulta junto à SRRF/3ª Região, perquirindo sobre a possibilidade de utilização dos mesmos critérios adotados pelo Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte, o qual dispôs que 40% (quarenta por cento) do ICMS devido na aquisição corresponde à operação própria do produtor e 60% (sessenta por cento) corresponde às aquisições subseqüentes.

Solucionando a consulta, a SRRF/3ª Região Fiscal, através da Solução de Consulta nº 23, de 04 de dezembro de 2003, entendeu pela impossibilidade de adoção da regra sugerida pela consulente.

(...)

“21. De todo o exposto, conclui-se que, na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, é permitida a exclusão da receita bruta de vendas, quando a tenha integrado, a parcela do ICMS cobrada antecipadamente na aquisição dos produtos, a título de substituição tributária e nesta condição, nos termos do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, desde que a legislação interna do estado signatário do referido Protocolo estipule, inequivocamente, o quantum foi pago na condição de contribuinte e o quantum foi pago na condição de substituto tributário.”

Agora digo eu.

Como relatado, o sujeito passivo formulou consulta sobre o tema. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, Órgão responsável para interpretar a legislação tributária, respondeu a consulta e declarou que não era permitida a exclusão do valor referente ao ICMS – Substituição Tributária da base de cálculo da Cofins, nos casos em que a legislação interna do Estado signatário não estipule o *quantum* será pago na condição de contribuinte e o *quantum* será pago na condição de substituto tributário, exatamente o caso dos autos.

Surge um novo problema, qual seja; É de observância obrigatória a solução de consulta provocada pelo sujeito passivo?

Para o sujeito passivo, não resta dúvida. A questão é se o CARF tem a obrigação de observar a dita regra ou se pode produzir decisões para o consulente de forma contrária a solução dada pela Administração Tributária.

Reproduzo partes do livro do Professor Marcos Vinicius Neder e da Conselheira Maria Teresa Martinez López sobre o tema “Consulta”:

Diante do emaranhado de leis, medidas provisórias, decretos, instruções normativas etc., os obrigados à observância da Legislação tributária, muitas vezes, encontram-se na situação de não saber como proceder, sendo comum a busca de soluções na Administração Pública mediante o instituto da consulta. A consulta, formulada por escrito é, portanto, o instrumento que o interessado possui para dirimir dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária em uma situação concreta relacionada com sua atividade.

Com efeito, o contribuinte tem interesse em conhecer qual é o ponto de vista da Administração sobre a aplicação da norma vigente a um caso concreto, sobretudo se o preceito for obscuro, duvidoso ou complexo. A interpretação oficial emanada do órgão competente do Fisco pode ser decisiva na organização dos negócios por parte do contribuinte solicitante da informação, já que a resposta a uma consulta tem caráter vinculante para os órgãos fazendários, e a atuação do contribuinte segundo essa orientação o exime, em princípio, de toda responsabilidade.

Na verdade, é benéfico para ambos os pólos da relação jurídico-tributária a existência de um sistema de informações que obrigue a Administração a se pronunciar sobre questões formuladas pelos administrados, pois a prévia definição da interpretação de determinada norma tributária permite harmonizar interesses igualmente relevantes: o primeiro, proveniente dos órgãos fazendários que desejam rápido ingresso de receita sem se defrontarem com grande resistência dos devedores; o segundo, da parte dos contribuintes que almejam atuar em terreno seguro que afaste a surpresa de interpretações desconhecidas por eles. Para Geraldo Ataliba, o Direito é, por excelência, instrumento da segurança jurídica, é o que assegura ao governante e governados seus direitos e deveres recíprocos, tornando viável a vida social. E haverá mais segurança jurídica onde exista uma rigorosa delimitação das esferas jurídicas e sobretudo quando ocorra no Direito público. A incerteza sobre a correta aplicação da norma tributária gera efeitos perniciosos ao equilíbrio das relações econômicas de um país, pois estas normas veiculam preceitos regulatórios de massa que afetam e condicionam a atividade econômica global de todos os cidadãos.(...)

A contribuição do ato administrativo que responde a consulta é, portanto, dar transparência ao atuar da Administração e guiar o intérprete na busca das soluções para os casos concretos. Consultar tem, assim, o sentido de buscar orientação de quem possui conhecimentos sobre a norma consultada.

(...)

Segundo Valdir Rocha, “ a decisão definitiva da Administração, à consulta fiscal, produz um efeito preclusivo ou irretratabilidade para o Fisco-Administração. A definitividade

da resposta não significa imodificabilidade, mas a modificação, anulação(desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade) só opera para o futuro. A anulação da resposta, que põe outra decisão no lugar da anulada, deve ser motivada.”

(...)

Ressalte-se, ainda, que a Administração está vinculada a observar a decisão dada à consulta apresentada pelo consulente, já que expressa a sua interpretação, mas o consulente não fica obrigado a observá-la, porque, se entender que a resposta dada lesa ou ameaça seu direito, sempre poderá ver a posição apreciada pelo Poder Judiciário.

Na linha do texto acima, a solução de consulta tem o objetivo de pacificar a relação Administração/administrado quanto a interpretação de normas jurídico-tributária.

Ao analisarmos o Decreto nº 70.235/72, identificaremos que ele é composto por quatro capítulos, a saber: capítulo I refere-se ao processo fiscal, capítulo II ao processo de consulta, capítulo III às nulidades e capítulo IV referente às disposições finais e transitórias.

No capítulo referente ao processo de consulta, consta todo o procedimento a ser adotado pelo sujeito passivo e pela administração pública.

Chamo atenção para o art. 54 que define as competências de julgamento em primeira e segunda instâncias e define que terá instância única as consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas sobre classificação fiscal de mercadorias, formuladas pelos órgãos centrais da administração pública e por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, de âmbito nacional.

Resta evidente que os procedimentos do processo administrativo fiscal e do processo de consulta não se cruzam, não cabendo, portanto, criar um recurso, por via oblíqua, para discutir o teor da consulta feita pelo sujeito passivo.

Assim sendo, não vejo com bons olhos a possibilidade de o sujeito passivo provocar uma consulta, obter resposta da Administração e manter sua conduta de forma diversa da solução apresentada. De certa maneira, ao inaugurar o litígio por transgressão à interpretação de consulta por ele formulada, o sujeito passivo está criando, de modo transversal, uma forma de revisar a consulta, forma esta não prevista na legislação.

A consulta feita à administração pública sobre interpretação de leis ou atos administrativos não é de exclusividade da administração tributária. É comum depararmos com consultas realizadas por prestadores de serviços públicos às Agências Reguladoras sobre casos concretos e a devida subsunção da norma jurídica.

As soluções proferidas pelas Agências são utilizadas, constantemente, como razões recursais neste Tribunal Administrativo. E, nesses casos, as Turmas não discutem o mérito do parecer, apenas o aplicam. Gostaria de entender o porquê de ventilar um tratamento diferenciado às soluções de consultas proferidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, se é desse órgão a competência para oferecer ao administrado a interpretação da Administração Tributária sobre o caso concreto.

Em face do exposto, conheço e acolho os embargos declaratórios para sanar a omissão reclamada pela Fazenda Pública e, com efeitos infringentes, dar provimento parcial ao recurso apenas para afastar as receitas oriundas das variações cambiais e das subvenções para

Processo nº 10380.009929/2004-62
Acórdão n.º **3402-002.415**

S3-C4T2
Fl. 334

custeio e investimento da base de cálculo da Cofins, mantendo no cálculo da exação o valor do ICMS - Substituição Tributária.

Sala de sessões, 23/07/2014

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA