



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001334/2002-28
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.487 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente MIND INFORMATION SERVICES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

PROCESSO DE CONSULTA. OBEDIÊNCIA A ORIENTAÇÃO ADMINISTRATIVA RECEBIDA. INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO ENQUANTO NÃO EDITADA NOVA ORIENTAÇÃO.

A resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Não pode, a Administração Pública, negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.487 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.001334/2002-28

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MIND INFORMATION SERVICES LTDA ("Contribuinte", e-fls. 1354/1362) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1803-00.975 (e-fls. 1027/1041), na sessão de 29 de junho de 2011, no qual o Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

RECEITA OU LUCRO DECORRENTE DE PRESTAÇÃO DIRETA DE SERVIÇOS NO EXTERIOR. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

As receitas decorrentes da prestação direta de serviços no exterior integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

PROCESSO DE CONSULTA. OBEDIÊNCIA A ORIENTAÇÃO ADMINISTRATIVA RECEBIDA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS DE MORA.

Contribuinte que consulta o fisco e paga conforme a resposta recebida não deve ser multado se, mais tarde, a autoridade entender que o tributo era maior (Acórdão nº 43.428, de 13/09/1968, da 3ª Turma do STF).

O litígio decorreu de lançamentos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurada nos anos-calendário 1997 a 1999 a partir da constatação de exclusão indevida de receitas de exportação, acerca das quais a Contribuinte alega ter obtido, em resposta em consulta fiscal, a informação de que *os rendimentos auferidos no exterior não integram a base de cálculo da CSLL*, por força do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 38/96 (fls. 92/116). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 196/203). O Colegiado *a quo*, por sua vez, por maioria de votos, afastou a multa de ofício e os juros de mora aplicados, por força do art. 100, parágrafo único do CTN, sob a premissa de que *o objeto da consulta estava “voltado para os impostos incidentes nas vendas de serviços realizadas no exterior”, ou seja, a venda de serviços para empresas situadas no exterior (Chile e Argentina)*, sendo que a resposta à consulta consignou que *os rendimentos auferidos no exterior não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pela Lei nº 7.689/88*.

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 10/11/2011, mas não houve interposição de recurso especial (e-fl. 1323/1327).

Cientificada em 28/11/2011 (e-fls. 1350), a Contribuinte interpôs recurso especial em 12/12/2011 (e-fls. 1354/1362) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1416/1420, do qual se extrai:

Na espécie, consoante a regra contida no § 7º do art. 67, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de Junho de 2015, visando a demonstração do dissenso, indica-se o paradigma derivado do Acórdão nº 101-94.191 (1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes), cujos trechos (ementa e voto condutor) e respectivos destaques são reproduzidos nos moldes da peça recursal:

Paradigma

Acórdão nº **101-94.191**

Ementa:

EFEITOS DA CONSULTA - A resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Não pode, a Administração Pública, negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Voto do Relator:

*O exame dessa questão reclama, como preliminar, a apreciação dos efeitos da consulta formulada pela empresa no Processo 13053.0000341/87-28, cuja solução (Decisão 078, de 15/07/1987), foi no sentido de que sua atividade é rural, e não industrial. Para isso é necessário averiguar se houve alteração legislativa de maneira a que a decisão não mais abrigasse a nova situação de direito. (...) **A resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Assim, tendo orientado o contribuinte no sentido de que determinadas atividades por ele praticadas se enquadravam como atividades rurais para efeitos de tributação, e não tendo havido alteração legal que justifique o desenquadramento, não pode, a Administração Pública, negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida.** (...)*

A administração pode alterar a orientação dada em processo de consulta. Mas, nos termos do § 5º, do art. 10 da IN 02/97, "na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

(destaques acrescidos ao original).

Dessa forma, não tendo sido reformada a Decisão 6ª RF/DISIT Nº 10604.517/97 pelas vias apropriadas (as quais seriam a instauração dum incidente de divergência que; envolvesse a autuada, ou a edição posterior de ato de força normativa), a sua orientação prevalece. Tendo a autuada procedido em conformidade com essa orientação, os motivos com os quais o autuante fundamentou o lançamento tornam-se insubsistente.

Em outro extremo, na esteira da decisão recorrida, caracteriza-se o contraste pela apresentação do raciocínio do voto condutor:

Por conseguinte, o objeto da Consulta, como expressamente reconhecido pelo próprio Órgão Consultado foi, efetivamente, o tratamento tributário incidente sobre a receita de prestação direta de serviços no exterior, para entender incabível a exigência de CSLL.

(...) Do que se conclui que, da Recorrente, não se pode exigir outra conduta e nem apená-la, se esta agiu nos estritos termos da orientação administrativa recebida.

(...) Dou provimento parcial ao Recurso, para excluir as exigências de multa de ofício e de juros de mora, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Nesse enquadramento, as alegações da Recorrente, arrimadas no paradigma apresentado, deduzem que, uma vez que tenha obedecido a orientação administrativa, estaria afastada a exigência do montante principal dos tributos lançados.

Mediante essa dicção, pelo cotejo entre os julgados (paradigma *versus* decisão recorrida), reconheço que existem elementos que evidenciam a semelhança fática das questões abordadas. Não obstante, a decisão recorrida e paradigmas tratam de forma distinta a exigência da parte principal do crédito tributário, após o consulente ter seguido a orientação decorrente da solução de consulta expedida pela RFB. Aquela,

determinativa quanto à continuidade da exigência do valor original, despidos dos acréscimos legais, esta, pelo contrário, denotando o afastamento integral da exação.

Diante do exposto, concluo que a Recorrente demonstrou a divergência de entendimento jurisprudencial em relação à matéria decidida nos acórdãos recorrido e paradigma.

Levando em conta que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial opino pelo **SEGUIMENTO TOTAL** ao Recurso Especial da contribuinte (Art. 68 e 70 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Aduz a Contribuinte que, *não havendo qualquer decisão emanada pelo órgão competente para revogar a aludida solução de consulta, esta permanece hígida e eficaz até os dias de hoje*, o que significa dizer que a CSLL não se faz exigível, seja no período da autuação, seja até a presente data, ao que o auto de infração deveria ter sido integralmente cancelado pelo v. acórdão recorrido. Além disso, o acórdão recorrido também mereceria reforma por confirmar que a lavratura do auto de infração já teria o condão de alterar o entendimento exarado na consulta, admitindo sua cobrança relativamente ao período posterior à intimação do lançamento, ao passo que o entendimento exarado no paradigma estabelece outra competência para esta revisão.

Em suas palavras:

20. Com efeito, o v. acórdão paradigma é claro e cristalino ao afirmar que apenas a autoridade competente e por processo formal (ou seja, incidente de divergência ou posterior edição de ato com força normativa - parecer normativo) *poderia alterar/revogar o entendimento exarado na consulta*.

21. O entendimento que embasou a decisão paradigmática deve prevalecer também no presente caso, com o cancelamento da exigência fiscal remanescente, porquanto fundada na interpretação literal do art. 48, § 1º e 12, da Lei 9.430/96, pelo qual "§1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída: (..) II - a órgão regional da Secretaria da Receita Federal, nos demais casos, (..) § 12. se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorreram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial".

22. Trata-se do princípio da não surpresa, pelo qual nenhum contribuinte pode ser compelido a seguir determinado comportamento para o qual não tenha sido formalmente notificado, não podendo atingir fatos pretéritos. (*destaques do original*)

Invoca o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 573/2005 e requer seja conhecido e provido seu recurso especial para cancelamento integral da exigência fiscal.

Em 12/09/2015 a Contribuinte peticionou nos autos, requerendo *prioridade absoluta ao seu julgamento* e, na hipótese de o lançamento ser mantido, que fosse determinada a exclusão de juros de mora após o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 (e-fls. 1410/1414).

Cientificada em 08/11/2016 (e-fls. 1421), a PGFN apresentou contrarrazões em 09/11/2016 (e-fls. 1429) na qual aponta *que a legislação e os fatos analisados nesse acórdão são diferentes daqueles examinados pelo julgamento recorrido* e, no mérito, invoca as razões do voto vencido integrado ao acórdão recorrido para que, caso conhecido o recurso especial, seja-lhe negado provimento.

Os autos foram originalmente sorteados para relatoria do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-004.487 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.001334/2002-28

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A PGFN defende que o recurso especial não seja conhecido, dado que a *legislação e os fatos analisados nesse acórdão são diferentes daqueles examinados pelo julgamento recorrido*. Isto porque, segundo alega, *o presente processo envolve a tributação sobre ganhos oriundos da prestação direta de serviços no exterior. Enquanto que o Acórdão nº 101-94.191 trata de tributação das atividades rurais*.

Observa-se no acórdão recorrido que, de fato, discutiu-se a questão de fundo da consulta e o seu alcance, de modo a definir se houve pronunciamento acerca da matéria autuada. Para maior clareza, vale a transcrição do voto condutor do acórdão recorrido neste sentido:

A divergência deste Conselheiro prende-se aos seguintes trechos do voto da brilhante Relatora:

A leitura dos trechos acima reproduzidos no leva a tecer as seguintes considerações:

A consulente dirigiu-se à autoridade administrativa a fim de que ela confirmasse a procedência da seguinte afirmativa: a CSLL sobre os rendimentos do exterior não é devida.

Na consulta, apenas houve descrição das atividades exercidas pela contribuinte, não ficando explícito o entendimento de que as receitas de prestação de serviços no exterior eram rendimentos auferidos no exterior.

[...].

Em nenhum momento foi perguntado à autoridade administrativa se as receitas oriundas da prestação de serviços no exterior poderiam ser excluídas da base de cálculo da CSLL.

A autoridade administrativa limitou-se a reproduzir o teor do art. 15 da IN nº 38/1996, que se refere a “lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, não tendo afirmado que as receitas oriundas da prestação de serviços no exterior deveriam ser excluídas.

Conforme estabelece o art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 –Processo Administrativo Fiscal (PAF), o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a **fato determinado**.

Segundo o Parecer Normativo CST nº 187, de 1970, o sujeito passivo somente poderá consultar objetivando solução para **problema próprio e determinado**, não podendo versar sobre hipóteses. Precisa ser **fato determinado e concreto**, não podendo versar sobre casos genéricos ou hipotéticos (Parecer Normativo CST nº 342, de 1970).

Assim, a consulta da Recorrente não poderia se limitar, simplesmente, à confirmação da afirmativa de que “a CSLL sobre os rendimentos do exterior não é devida”, sob pena da declaração de sua **ineficácia**.

De igual modo, a decisão proferida em processo de consulta somente se aplica, pelas suas conclusões, à **matéria consultada**, não se estendendo, pelos seus fundamentos, a outras questões.

Dessa forma, não poderia a decisão proferida se limitar a “reproduzir o teor do art. 15 da IN nº 38/1996”, mas aplica-lo na resolução da **dúvida concreta apresentada**.

Na consulta protocolada pela Recorrente qual era o **fato determinado**? qual a **matéria consultada**? Vejamos (fls. 164 sublinhou-se):

Nossa empresa vende serviços em informática e emite Nota Fiscal de Serviços Série A.

O objeto desta consulta está voltado para os impostos incidentes nas vendas de serviços realizadas no exterior. Nosso procedimento na venda de serviços para empresas situadas no Chile e Argentina, relativos aos impostos federais são:

[...].

- O Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ e a Contribuição Social Sobre o Lucro CSL são determinados e recolhidos através do regime de Estimativa. O PIS é calculado sobre o Faturamento e o Cofins não é recolhido.

Ora, se o **objeto da consulta** estava “voltado para os impostos incidentes nas vendas de serviços realizadas no exterior”, não se pode dizer que “Em nenhum momento foi perguntado à autoridade administrativa se as receitas oriundas da prestação de serviços no exterior poderiam ser excluídas da base de cálculo da CSLL”.

Qual era, então, o entendimento externado pela Recorrente na referida Consulta (fls. 165 - grifou-se)?

Em resumo, concluímos que o único imposto devido ao Fisco Brasileiro relativo aos rendimentos (sic) auferidos no exterior é o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, calculado sob o regime de tributação do Lucro Real. [...].

Nota-se, aqui, uma clara confusão por parte da Recorrente entre os termos “receitas” e “rendimentos”, empregando este como sinônimo daquele.

Qual o questionamento da Recorrente, então Consulente (fls. 165 – destacou-se)?

Diante do exposto, solicitamos sua orientação sobre a nossa interpretação, e se devemos adotar algum procedimento adicional para regularização contábil e fiscal nessas transações.

Que transações?

Ora, **a venda de serviços para empresas situadas no exterior (Chile e Argentina)**.

O que respondeu a Consulta? Vejamos a sua ementa, com o mesmo teor da respectiva conclusão (fls. 166 - destaques do original):

*Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO –CSLL*

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ementa: SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR

Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL

Os rendimentos (sic) oriundos do exterior, decorrentes da prestação de serviços, devem ser apropriados e contabilizados na data de sua realização, como receita de prestação de serviços e, o adicional (variação cambial), como receita cambial, devendo tais rendimentos serem computados na determinação do lucro real, no balanço de 31 de dezembro de cada ano, podendo não serem computados na base de cálculo de eventual recolhimento por estimativa. O imposto de renda pago no exterior poderá ser compensado com o devido no Brasil, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil, desde que reconhecido o documento pelo Fisco Federal e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país onde ocorrer o pagamento.

Os rendimentos auferidos no exterior não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pela Lei nº 7.689/88.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) – As receitas provenientes da venda de serviços ao exterior, realizadas diretamente pelo exportador, são isentas da COFINS.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) - As receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior, não autorizada a funcionar no Brasil, serão excluídas da base de cálculo do PIS, se o pagamento representar ingresso de divisas.

Dispositivos Legais: Leis Complementares nº 007/70 e 070/91, art. 7º; Leis nº 6.404/76, art. 177, nº 9.004/95, nº 9.249/95, arts. 8º e 25 a 27, nº 9.430/96, art. 15; Medida Provisória nº 1.623/98, art. 4º; RIR/94, arts. 320 e 323; Instrução Normativa nº 38/96, arts. 1º, 3º, 8º, 12 a 15.

A conclusão da referida Consulta, em relação à CSLL, foi de que “Os rendimentos auferidos no exterior não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pela Lei nº 7.689/88”.

Que “rendimentos”?

Na dicção da referida Consulta, e no que se refere, também, ao IRPJ, ao Pis e à Cofins: “Os rendimentos (*sic*) oriundos do exterior, decorrentes da prestação de serviços, que devem ser apropriados e contabilizados na data de sua realização, como receita de prestação de serviços”, “As receitas provenientes da venda de serviços ao exterior, realizadas diretamente pelo exportador” e “As receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior”.

É mais do que evidente, assim, que a referida Solução de Consulta **confundiu** a expressão “rendimentos” (auferidos no exterior), a que se refere o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, com o termo “receitas” (auferidas de fonte no exterior, decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente), a que faz menção o art. 15 da Lei nº 9.430, de 1996, **equiparando**, inadvertidamente, ambas as situações (vide Dispositivos Legais citados na ementa).

Afinal de contas, e como bem observa a fiscalização (fls. 92):

Destarte, fossem equivalentes os conceitos de rendimentos e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente no exterior, não haveria a necessidade do artigo 15 da Lei nº 9.430/96, nem estariam discriminados separadamente conforme artigo 395 do Decreto nº 3.000;

De outro lado, como bem ressaltou a íncita Relatora (grifou-se):

A recorrente realiza a prestação direta de serviços no exterior, uma vez que não há nos autos menção à existência de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

Ora, justamente a situação que poderia estar incluída no disposto no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 (rendimentos auferidos no exterior), foi **expressamente ressaltada** naquela Solução de Consulta (fls. 170) (destacou-se):

Esclareço ainda que, o serviço prestado no exterior, por filial ou por pessoa jurídica vinculada, tem tratamento tributário próprio, não sendo objeto da presente consulta.

Por conseguinte, o objeto da Consulta, como expressamente reconhecido pelo próprio Órgão Consultado foi, efetivamente, **o tratamento tributário incidente sobre a receita de prestação direta de serviços no exterior**, para entender incabível a exigência de CSLL.

Reitere-se que os efeitos de uma Consulta somente abrangem a **situação fática específica** que a motivou, que, no caso, se referiu sem a menor sombra de dúvidas a “receitas de serviços prestados no exterior”, embora incorretamente designadas, essas receitas, tanto pela Recorrente, quanto pelo Órgão Consultado, como “rendimentos”.

Contudo, assim decidindo a maioria do Colegiado, no sentido de o objeto da consulta guardar correspondência com a matéria autuada, afirmou-se na sequência que a Contribuinte não responderia por multa e juros de mora em razão do disposto no art. 100, parágrafo único do CTN, e a interpretação deste dispositivo legal é o ponto suscitado pela Contribuinte em seu recurso especial.

Na medida em que a PGFN não controverteu a interpretação acerca do conteúdo da resposta à consulta formulada pela Contribuinte, não é mais possível discutir nestes autos se ela observou a resposta recebida, cumprindo definir, apenas, quais as consequências desta conduta. Sob esta ótica, aliás, a divergência jurisprudencial aqui apresentada se distingue daquela decidida à unanimidade por esta Turma¹ no Acórdão nº 9101-003.012, assim ementado:

CONSULTA. EFICÁCIA. LEGISLAÇÃO REVOGADA. ATIVIDADE RURAL.

A solução de consulta perde a eficácia quando há revogação das normas que a fundamentam.

A discussão assim estabelecida foi suscitada em face do mesmo paradigma aqui indicado, mas na parte em que afirmou subsistente a orientação dada em resposta a consulta fiscal, se não houve alteração substancial das normas que regem a matéria. Afastada a eficácia da consulta no período ali autuado, nada se discutiu acerca das consequências da observância daquela orientação.

Atente-se que no acórdão recorrido, como dito, firmou-se o entendimento de que multa e juros de mora devem ser excluídos. Porém, em recurso voluntário, a Contribuinte pretendia a exclusão integral da exigência, sob os seguintes fundamentos:

16. Assim, quando o Fisco respondeu a consulta em exame dizendo que os rendimentos frutos da prestação de serviços no exterior estavam a salvo da exigência da CSLL, a Recorrente ficou absolutamente tranqüila para excluir da base de cálculo da contribuição os ganhos decorrentes da realização de sua atividade em países estrangeiros, jamais pensando que poderia, com isso, sofrer pesadas penalidades.

17. Ledo engano. Passados mais de quatro anos da resposta dada pelo Fisco, a Recorrente foi surpreendida com um auto de infração cujo valor, hoje, supera a cifra de R\$ 1.000.000,00 (hum milhão de reais) !!!

18. Evidentemente, a medida tomada pelo Fisco viola de forma flagrante o princípio da moralidade que rege a atividade administrativa, além de desprestigiar o nobre instituto da consulta, que tem por fim eliminar dúvidas que o contribuinte porventura tenha acerca da interpretação da lei tributária.

19. Por se tratar de um ato administrativo que goza de fé pública, a consulta favorável ao contribuinte inspira a confiança do contribuinte na manifestação dada pela Administração Tributária, sendo-lhe defeso mudar a seu bel prazer o critério jurídico que embasou a sua decisão,

20. Nesse sentido, é a lição de litigo de Brito Machado:

resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. (.) Se favorável ao contribuinte, vincula a Administração Tributária".

21. Diverso não é, aliás, o entendimento pacificado no C. Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre o assunto. Confira-se:

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

"EFEITOS DA CONSULTA. A resposta a consulta vincula a administração. Assim, tendo orientado o contribuinte em relação a fato concreto e determinado, objeto da consulta, não pode a Administração Pública, negar validade ao ato do contribuinte praticado nos termos da orientação recebida. Recurso provido". (RV n.º 121.139, Acórdão n.º 101-93302, Rel. Sandra Maria Faroni, j. 5.12.2000).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. — CONSULTA. — EFEITOS. - A resposta dada à consulta vincula a administração até que venha a ser alterada. Inviável à Administração Pública negar validade ao procedimento do contribuinte, quando em conformidade com a orientação recebida, resultante de resposta fornecida em consulta anteriormente formulada. (...)Recurso conhecido e provido". (RV n.º 134.475, Acórdão n.º 101-94540, Rel. Valmir Sandri, j. 14.4.2004).

22. Evidente, portanto, que o auto de infração combatido — lavrado em manifesta contradição com os termos da resposta fornecida pela própria Receita Federal à consulta formulada pela Recorrente — não merece subsistir.

[...]

45. Por fim, na remota hipótese de a exigência seja mantida, torna-se necessária, quando menos, a exclusão das penalidades impostas pelo digno agente fiscal no auto de infração em exame.

46. Isso porque, se eventualmente a Recorrente deixou de recolher alguma coisa a título de CSLL, o fez, conforme exaustivamente demonstrado, com base em instrução da própria Secretaria da Receita Federal formalizada na resposta à consulta.

47. E justamente para impedir que o contribuinte sofra qualquer espécie de prejuízo em razão de ter seguido orientação dada pela Administração Tributária que posteriormente venha ser considerada equivocada, como pretende fazer crer o v. acórdão recorrido, o legislador expressamente reconheceu a inaplicabilidade de multa e juros de mora.

48. Assim o fez com base no artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

"Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

1- os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

M - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

(grifamos)

49. Segundo a inteligência do mencionado dispositivo legal, se o contribuinte deixa de pagar algum tributo agindo de acordo com o que o legislador entendeu por bem chamar de 'normas complementares', não poderá ele — contribuinte — ser penalizado com imposição de juros e multa moratória caso as exações venham ser, *a posteriori*, consideradas devidas.

50. Nesse sentido, ensina Fábio Fanucchi:

"(...) se o sujeito ativo, ao contrário, ainda distanciado do texto constitutivo, dispensar por ato normativo uma imposição que deveria fazer e o sujeito passivo, escudado nisso, descumpra a obrigação que em efetivo surgiu, poderá vir a ser chamado ao seu cumprimento desde que o sujeito ativo reformule sua interpretação, porém, nunca com acréscimos de penalidades, juros de mora e

*atualização do valor monetário da obrigação (parágrafo do artigo 100 do C. T.N.). Então, a aposição aprioristicamente bem sucedida quanto à interpretação oficial errônea do texto constitutivo, sempre beneficia ao sujeito passivo e não ao poder tributante."*²

51. É também esse o magistério de Luciano da Silva Amaro:

*"A observância das 'normas complementares' faz presumir a boa-fé do contribuinte, de modo que aquele que pautar seu comportamento por uma dessas normas não pode (na hipótese de a 'norma' ser considerada ilegal) sofrer penalidade, nem cobrança de juros de mora, nem pode ser atualizado o valor monetário da base de cálculo do tributo (art. 100, parágrafo único)."*³

52. Seguindo essa mesma orientação, firme é a jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes. Observe-se, a título exemplificativo, os seguintes julgados:

"IPI - MULTA DE OFÍCIO - Exclusão da penalidade e da cobrança de juros, em face da caracterização da observância de orientação da repartição que administra o tributo. Recurso de ofício a que se nega provimento". (2º CC., v nº 001.029, Acórdão nº 202-09980, 2:4 Câmara, Rel. Oswaldo Tancredo de Oliveira, j. 19.3.1998)

"A classificação fiscal errônea, decorrente da observância da orientação prestada pelo plantão fiscal, exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora no período compreendido entre a data da manifestação do Plantão Fiscal e a data da publicação da Solução de Consulta, devendo ser exigido, nesse período, tão-somente o valor do IPI, conforme art. 100, parágrafo único, do MI". (3º CC., RV nº 127.604, Acórdão nº 303-00956, 3ª Câmara, Rel. João Holanda Costa, j. 7.7.2004).

53. No caso em voga, tendo a Recorrente orientado a sua conduta de acordo com a resposta proferida pelo Fisco no processo de consulta, a qual tem o status de decisão administrativa, impositiva é a aplicação do art. 100 do CTN a fim de que se determine a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora do lançamento.

O Colegiado *a quo*, contudo, concluiu que a observância da orientação recebida em consulta apenas impedia a punição do sujeito passivo:

Do que se conclui que, da Recorrente, não se pode exigir outra conduta e nem apená-la, se esta agiu nos estritos termos da orientação administrativa recebida. Trata-se da figura da **inexigibilidade de conduta diversa**, instituto de direito penal, que atua como excludente de culpabilidade.

A esse respeito, menciona-se ementa do Acórdão nº 43.428, da Terceira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), de 13 de setembro de 1968:

Contribuinte que consulta o fisco e paga conforme a resposta recebida não deve ser multado, se, mais tarde, a autoridade entender que o tributo era maior.

Decisão que não negou vigência de lei federal.

Agravo de instrumento não provido.

Dou provimento parcial ao Recurso, para excluir as exigências de multa de ofício e de juros de mora, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Já o paradigma traz expresso em seu voto condutor que:

O exame dessa questão reclama, como preliminar, a apreciação dos efeitos da consulta formulada pela empresa no Processo 13053.0000341/87-28, cuja solução (Decisão 078, de 15/07/1987), foi no sentido de que sua atividade é rural, e não industrial. Para isso é necessário averiguar se houve alteração legislativa de maneira a que a decisão não mais abrigasse a nova situação de direito.

No ano da consulta (1987) a tributação das atividades rurais era regida pelos Decretos-leis nº 902/69 e nº 1.382/74, que dispunham: Decreto-lei nº 902/69.

[...]

A partir de 1990, a tributação das empresas de atividade rural passou a reger-se pela Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, que dispõe:

[...]

Necessário, pois, verificar se houve alteração na lei, quanto à caracterização de empresas de atividade rural, para efeito de tributação.

Da leitura dos dispositivos legais supra transcritos vê-se que, na vigência dos Decretos-leis nº 902/69 e 1.382/74, poderiam gozar do regime tributário favorecido as empresas constituídas para exploração agrícola ou pastoril e das indústrias extrativas vegetal e animal, **com exclusão das de transformação de seus produtos e subprodutos**. Ou seja, as leis em vigor excluía expressamente do conceito de atividade rural, para efeito do regime tributário diferenciado, a transformação dos seus produtos e subprodutos.

Com a Lei nº 8.032/90 essa restrição foi limitada, pois, expressamente, passou a ser considerada atividade rural **a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto In natura e não configure procedimento Industrial, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada**. Assim, se na vigência das leis que vedavam a transformação de seus produtos e subprodutos para enquadramento no regime favorecido específico para atividades rurais, a empresa, em processo formal de consulta, obteve solução da administração no sentido de que a atividade de *"abate de aves de sua produção, seu resfriamento e embalagem, objetivando a colocação do produto 'in natura' no mercado, pagará o imposto de renda à alíquota de 6% sobre os lucros decorrentes desta atividade rural, cabendo o destaque contábil das operações quando, paralelamente, o contribuinte executa outras atividades não beneficiadas com a alíquota reduzida, devendo demonstrar no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), separadamente por alíquota de tributação, o lucro líquido e o lucro real dessas atividades (beneficiadas e não beneficiadas)."* não se pode admitir que, tendo a lei se tomado menos restritiva, a resposta à consulta deixou de acobertá-la. Tal interpretação fere um dos argumentos lógicos da interpretação racional, o argumento *a fortiori*.

A resposta à consulta, **certa ou errada**, vincula a administração até que seja alterada. Assim, tendo orientado o contribuinte no sentido de que determinadas atividades por ele praticadas se enquadravam como atividades rurais para efeitos de tributação, e não tendo havido alteração legal que justifique o desenquadramento, não pode, a Administração Pública, negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida.

A administração pode alterar a orientação dada em processo de consulta. Mas, nos termos do § 5º do art. 10 da IN 02/97, *"na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada"*. (destaques do original)

Na ementa do paradigma está consignado que:

EFEITOS DA CONSULTA - A resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Não pode, a Administração Pública, negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, **a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente**, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso

em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.
(negrejou-se)

Esclareça-se que, embora não retomado o motivo da exoneração parcial da exigência na conclusão do voto condutor do paradigma, é possível afirmar que a parcela cancelada tinha por fundamento argumento que contrariava a resposta antes obtida pela Contribuinte em consulta. Isto porque, dentre as irregularidades constatadas no lançamento, relatou-se:

a) a atividade desenvolvida pela empresa não preenche os requisitos para que seja considerada atividade rural, devendo ser tributada pelo IRPJ como atividade não incentivada;

[...]

e) exclusões indevidas de depreciação acelerada incentivada, nos anos-calendário de 1996 e 1997, decorrentes da descaracterização da atividade rural, e, ainda, perda de benefício do Programa Befiex (outra alternativa para o incentivo pretendido), esclarecendo-se que a perda do incentivo se daria por ter a contribuinte, em tese, cometido crime contra a ordem tributária, conforme descrito no item d) retro.

A decisão do paradigma, por sua vez, foi no sentido de cancelar a parcela de R\$ 25.632.694,12, originalmente adicionada ao lucro tributável do ano-calendário 1997 porque negado ao sujeito passivo o direito à exclusão de depreciação incentivada, vez que descaracterizada sua atividade como rural, bem como por perda de benefício do Programa BEFIEEX. No caso, afastar a descaracterização da atividade rural foi suficiente para restabelecer a exclusão incentivada, concluindo a Conselheira Relatora que *a perda do BEFIEEX não teve relevância para a caracterização da infração, tendo perdido o objeto a discussão em torno da matéria*, dado tratar-se de argumento subsidiário deduzido pela autoridade lançadora caso a recorrente não lograsse restabelecer a caracterização de sua atividade como rural e invocasse aquele benefício para manter as depreciações aceleradas.

Constata-se, ante o exposto, terem os acórdãos comparados concluído que as interpretações adotadas pelos sujeitos passivos para determinação dos tributos devidos estavam amparadas em consulta fiscal. No paradigma, porém, afirmou-se a necessária observância da resposta dada ao sujeito passivo, enquanto não alterada a orientação e apenas em relação aos fatos geradores ocorridos após publicação ou ciência ao sujeito passivo da nova orientação, do que decorreu a exoneração integral da exigência. Já no recorrido, afastou-se somente os acréscimos de multa de ofício e de juros de mora, admitindo devido o tributo lançado, ainda que apurado de forma contrária à orientação dada à Contribuinte em resposta a consulta.

É certo que o acórdão recorrido não enfrentou o dispositivo da Instrução Normativa SRF nº 2, de 1997, que fundamenta a decisão do acórdão paradigma e estava vigente no período fiscalizado nestes autos:

Art. 10. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da decisão que a soluciona, desde que o pagamento ocorra neste prazo, quando for o caso.

§ 1º Os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida, somente se aperfeiçoam se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a consulta previamente formulada.

§ 2º Os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica estendem-se aos demais estabelecimentos.

§ 3º No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos neste artigo só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

§ 4º A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

§ 5º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

§ 6º Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de decisão proferida em processo de consulta sobre classificação de mercadorias, aplicam-se as conclusões da decisão alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação. *(negrejou-se)*

Mas alegação neste sentido constou do recurso voluntário interposto nestes autos, e a decisão do Colegiado *a quo* se limitou a acolher a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora exigidos, por afirmar aplicável ao caso o art. 100, parágrafo único, do CTN. Este dispositivo, de outro lado, sequer foi cogitado no paradigma, dada a premissa de não ser exigível nem mesmo o tributo que deixou de ser recolhido em observância à orientação dada ao sujeito passivo em resposta a consulta fiscal.

Diante de tais circunstâncias, resta caracterizada a divergência jurisprudencial acerca da extensão das consequências por observância, pelo sujeito passivo, de orientação consignada em resposta a consulta fiscal.

Por tais razões, deve ser CONHECIDO o recurso especial.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, a PGFN requer a aplicação do voto vencido da ex-Conselheira Selene Ferreira de Moraes, relatora do acórdão recorrido. Contudo, a argumentação ali desenvolvida se dirigiu à demonstração de a resposta dada à consulta não afirmar *que receitas oriundas da prestação de serviços no exterior deveriam ser excluídas da base de cálculo da CSLL*, inexistindo *contradição entre o teor da consulta e a presente autuação, que glosou a exclusão das receitas decorrentes de exportação de serviços efetuada pela recorrente*. E, como antes demonstrado, prevaleceu o entendimento de que o sujeito passivo se conduziu em conformidade com a resposta da consulta por ele formulada, sem a PGFN conseguir identificar dissídio jurisprudencial para controverter este aspecto, embora regularmente cientificada do provimento parcial ao recurso voluntário, conforme e-fls. 1323/1327.

De fato, o voto vencido do acórdão recorrido manteve os acréscimos de multa de ofício e de juros de mora porque declarou devido o principal lançado. Contudo, como a exoneração deste principal restou definitiva no âmbito administrativo por ausência de recurso especial interposto pela PGFN, não há mais lugar para discussão dos aspectos tratados no referido voto vencido. Evidente, assim, que as contrarrazões apresentadas pela PGFN não adentram à controvérsia a ser aqui solucionada.

E, delimitando os direitos do sujeito passivo em razão da observância de orientação consignada em resposta a consulta fiscal, é de se dar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

A Instrução Normativa SRF nº 2, de 1997, citada no paradigma indicado pela recorrente, tem por fundamento as disposições da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação original somente alterada pela Lei nº 12.788, de 2013, era a seguinte:

Art.48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:

I - a órgão central da Secretaria da Receita Federal, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;

II - a órgão regional da Secretaria da Receita Federal, nos demais casos.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.

§6º O recurso de que trata o parágrafo anterior pode ser interposto pela destinatário da solução divergente, no prazo de trinta dias, contados da ciência da solução.

§ 7º Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

§ 8º O juízo de admissibilidade do recurso será feito pela órgão que jurisdiciona o domicílio fiscal do recorrente ou a que estiver subordinado o servidor, na hipótese do parágrafo seguinte, que solucionou a consulta.

§ 9º Qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma matéria, de que tenha conhecimento.

§ 10. O sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando em decorrência de resposta a consulta anteriormente formulada, sobre idêntica matéria, poderá adotar o procedimento previsto no §5º, no prazo de trinta dias contados da respectiva publicação.

§ 11. A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento, com imediata ciência ao destinatário da solução reformada, aplicando-se seus efeitos a partir da data da ciência.

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consultante ou após a sua publicação pela imprensa oficial.

§ 13. A partir de 1º de janeiro de 1997, cessarão todos os efeitos decorrentes de consultas não solucionadas definitivamente, ficando assegurado aos consultantes, até 31 de janeiro de 1997:

I - a não instauração de procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada;

II - a renovação da consulta anteriormente formulada, à qual serão aplicadas as normas previstas nesta Lei.

Art. 49. Não se aplicam aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal as disposições dos arts. 54 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

§ 2º Da alteração ou reforma mencionada no parágrafo anterior, deverá ser dada ciência ao consulente.

§ 3º Em relação aos atos praticados até a data da ciência ao consulente, nos casos de que trata o §1º deste artigo, aplicam-se as conclusões da decisão proferida pela órgão regional da Secretaria da Receita Federal.

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul-MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48. *(negrejou-se)*

Embora o art. 49 da Lei nº 9.430, de 1996, excepcione a aplicação dos arts. 54 e 58 do Decreto nº 70.235, de 1972, em especial no que se refere à decisão da consulta mediante julgamento em duas instâncias, importa observar que o referido Decreto também dispensava o recolhimento do tributo não recolhido em observância à decisão de primeira instância posteriormente reformada:

Art. 50. A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.

Com a Lei nº 9.430, de 1996, o recurso de divergência previsto no seu art. 48, §5º foi concebido sem efeito suspensivo, assim interrompendo a eficácia da orientação firmada na resposta questionada. Mas, na ausência deste recurso, e inalterado o contexto jurídico no qual a resposta à consulta foi proferida, a orientação permanece eficaz enquanto a Administração não alterar seu entendimento mediante nova orientação que, nos termos do §12 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, somente produzirá efeitos em relação a *atos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial*.

Em caso distinto, analisado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.445.763-PR, em sessão de 01/12/2015, o Ministro Mauro Campbell Marques manifestou-se, em *obiter dictum*, acerca da aplicação do art. 48, §12 da Lei nº 9.430, de 1996. Discutia-se, ali, a alteração de interpretação dada pela Receita Federal do Brasil acerca da aplicação da suspensão da Contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 9º, *caput*, da Lei nº 10.925, de 2004. Rejeitada a alegação do sujeito passivo de que a Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, teria facultado o reconhecimento da suspensão em determinadas circunstâncias, e afirmada a obrigatoriedade desta suspensão desde a edição da Lei nº 10.925, de 2004, a qual somente foi reforçada com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 977, de 2009 à normativa anterior, o Ministro Relator afirmou válida a anulação de despacho decisório proferido em 26/02/2010 que, ignorando o termo inicial da suspensão em 01/08/2004, reconheceu direito creditório ao sujeito passivo. Consignou, ainda, que:

Nesse sentido, inaplicável o art. 146, do CTN, tendo em vista que não houve qualquer modificação de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa. Como visto, os critérios jurídicos sempre foram os mesmos, o que houve foi a prática de um ato administrativo ilegal (nulo) que precisava ser revisto, justamente porque em desacordo com os critérios jurídicos sempre vigentes desde 1º/8/2004. Aliás, de observar que as

Soluções de Consulta dadas por determinadas Regiões Fiscais em casos específicos que ignoraram o termo inicial previsto expressamente em lei apenas podem gerar direitos aos consulentes, não a terceiros, na forma do art. 48, §12, da Lei n. 9.430/96: "*Se, após a resposta à consulta, a administração alterar entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial*".

Nestes termos, confirmou-se o entendimento expresso no paradigma, no sentido que a interpretação firmada em consulta fiscal gera direitos aos consulentes e, se equivocada, somente deixará de ser aplicada em fatos geradores posteriores à edição da nova orientação. Distinta é a situação na qual ato administrativo decisório, interpretando a legislação de regência, confere direitos indevidamente a sujeito passivo, pois tal ato, considerado ilegal, pode ser invalidado mediante revisão. Diversa também é a situação na qual ato administrativo normativo de caráter geral firma interpretação equivocada da legislação, mas favorável ao sujeito passivo, esta sim hipótese regida pelo CTN, aplicado no acórdão recorrido:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.** (negrejou-se)

A disciplina legal específica estabelecida para a consulta fiscal pela Lei nº 9.430, de 1996, não permite que a resposta editada pela Administração neste âmbito seja classificada como "atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas", cuja invalidade não afeta a exigência do tributo devido, mas apenas impede a aplicação de penalidades e a cobrança de acréscimos moratórios do sujeito passivo que as observar. Ao deslocar a eficácia da alteração do entendimento firmado em resposta à consulta do sujeito passivo para as incidências verificadas após a publicidade da nova orientação, somente é possível concluir que o legislador manteve a validade pretérita da orientação anterior, e disto decorre, inexoravelmente, a impossibilidade de cobrança dos tributos não recolhidos em razão da resposta dada especificamente ao sujeito passivo em consulta fiscal por ele formulada.

Destaque-se que o debate em tela tem em conta consulta fiscal formulada pelo sujeito passivo nos termos do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, que não se confunde com a Consulta Interna também solucionada pela Receita Federal do Brasil, mas provocada por representações do próprio órgão, originalmente concebida na forma da Portaria RFB nº 3.222, de 2011, e atualmente regida pela Portaria RFB nº 1936, de 2018.

Observe-se que os efeitos de Solução de Consulta Interna foram apreciados pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.233.386-PR, em sessão de 01/12/2013, sob relatoria da Ministra Eliana Calmon, no mesmo tema tratado no julgamento antes referido. Neste segundo caso, porém, suscitada a inaplicabilidade da Solução de Consulta Interna nº 58, de 25/11/2008 a fatos pretéritos, distinta foi a conclusão da Segunda Turma. Embora também afirmando que a suspensão era obrigatória já na interpretação da

Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, o voto condutor do referido acórdão assim se manifestou acerca da aplicação retroativa da Solução de Consulta Interna nº 58, de 2008:

No caso dos autos, **tem-se por incontroverso** que a Administração Tributária (Receita Federal) vinha sistematicamente interpretando as disposições da Lei n. 10.925/04 e da IN SRF n. 660/06 no sentido de que a 'suspensão de incidência do PIS e da COFINS' não deveria ocorrer - reconhecendo, portanto, a existência de 'crédito presumido' - **quando não cumpridas as exigências normativas para sua aplicação**, autorizando as empresas agroindustriais a calcular créditos do PIS e da COFINS sobre o valor dos insumos se as notas fiscais não apresentassem a informação de que a venda tinha ocorrido com 'suspensão das contribuições'.

Daí a decisão administrativa proferida nos autos do PAF n. 10980.720189/2007-01, referente ao quarto trimestre de 2006 de apuração da IMCOPA IMP. EXP. E INDÚSTRIA DE ÓLEOS S.A. Confira-se:

58. As notas fiscais (cópias juntadas às fl. 498 a 535 e 538 a 543 do processo do PIS) não trazem a informação de que a venda tenha ocorrido com suspensão das contribuições, como determina a IN/SRF nº 660, de 2006, indicando que as vendas teriam sido tributadas pelos fornecedores, podendo integrar a base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e COFINS, como “Bens utilizados como insumos”. (fl. 212, e-STJ)

É fato incontroverso, também, que a Receita Federal deixou de aplicar este entendimento após o resultado da Solução de Consulta Interna nº 58, de 25/11/2008.

Pergunta-se então: o novo entendimento administrativo, ou seja, na ausência de informação nas notas fiscais de que a venda ocorreu com suspensão das contribuições, retira do adquirente do insumo o direito de usufruir de eventual 'crédito presumido', aplica-se a situações em que os fatos geradores das contribuições para o PIS e a COFINS ocorreram antes de 25/11/2008, data da publicação do resultado decorrente da SCI n. 58?

A análise dos fatos demonstra que o deslinde desta questão se resolve à luz das disposições do art. 146 do CTN a seguir transcrito, *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Esse dispositivo, fundado na segurança jurídica, proíbe a aplicação de novo critério jurídico **adotado pela autoridade administrativa** a fatos geradores anteriores à sua adoção, atestando a irretroatividade do novo critério.

Sobre o tema, trago à colação ensinamento de Leandro Paulsen e Luciano Amaro, respectivamente:

O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores. (In Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 1049)

Parece evidente que o dispositivo procura traduzir norma de proteção do sujeito passivo. Quem aplica critério jurídico de lançamento é a autoridade (já que se trata de atividade que é dela privativa). A autoridade, portanto, é que está impedida de aplicar novo critério em lançamentos relativos a fatos geradores já ocorridos antes de sua introdução. Nessa ordem de ideias, o preceito só cabe nos casos em que o novo critério jurídico beneficia o Fisco, restando proibida,

nessa hipótese, sua aplicação em relação ao passado. A vedação se reporta “a um mesmo sujeito passivo” (e atém-se a fatos geradores ocorridos antes da introdução do novo critério, o que significa que todas as obrigações tributárias já nascidas (em face da ocorrência do seu pressuposto de fato) terão de ser lançados de acordo com o critério jurídico (mais favorável) que o Fisco já tiver adotado em lançamento anteriormente realizado, rem relação a cada sujeito passivo, o que implica reconhecer no preceito um direito subjetivo invocável contra o Fisco por quem, figurando como sujeito passivo em certo lançamento, efetuado de acordo com determinado critério jurídico, tem o direito de não ver inovado esse critério (em futuros lançamentos), a não ser em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução do novo critério. (In Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 379).

Esse dispositivo, mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, determina a inalterabilidade do critério **a todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo quando ainda estejam na pendência de lançamento**, como ensina Luciano Amaro (p. 377-378). Confira-se:

O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão de lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho, mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seria apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados.

O motivo da introdução do novo critério (a par da iniciativa de ofício da autoridade) pode ser uma decisão (administrativa ou judicial), contida num processo que, obviamente, se refere a fato gerador pretérito. Se o introduzido é aplicável só para fatos geradores futuros, é evidente que ele não terá sido o critério aceito como legítimo para o lançamento objeto do processo, cuja decisão porém, teria provocado a autoridade a introduzir o novo critério.” (In Direito tributário brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 377-378)

Feitas essas considerações, é imperioso reconhecer que, não obstante a adequação da nova interpretação dada pela Administração Tributária às disposições da Lei n. 10.925/2004 e da IN/SRF nº 660/2006, como analisado anteriormente, referida interpretação somente deve se aplicar a **fatos geradores ocorridos em data posterior à publicação do resultado da Solução de Consulta n. 58, qual seja, 25/11/2008.**

Embora a Solução de Consulta Interna mais se assemelhe aos atos administrativos normativos de alcance geral, cuja observância ensejaria os efeitos previstos no art. 100, parágrafo único do CTN, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça firmou a aplicação dos efeitos do art. 146 do CTN, impedindo a aplicação da nova interpretação a fatos geradores anteriores à sua publicação.

De toda a sorte, talvez sob esta mesma inspiração do art. 146 do CTN, o legislador assegurou ao sujeito passivo recolher os tributos em conformidade com a resposta obtida em consulta fiscal, postergando os efeitos de novo entendimento para os fatos geradores verificados após a sua publicação.

Assim, em observância ao art. 48, §12 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, para determinar o cancelamento do

lançamento de créditos tributários que deixaram de ser recolhidos em observância a resposta a consulta fiscal por ela formulada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora