



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

Processo nº 16327.001334/2002-28
Recurso nº 158.845 Voluntário
Acórdão nº **1803-00.975 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 29 de junho de 2011
Matéria CSLL
Recorrente MIND INFORMATION SERVICES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa de ofício e os juros de mora, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN. Vencida a Conselheira Selene Ferreira de Moraes. Designado o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Marcelo de Assis Guerra, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

Trata-se de auto de infração de CSLL, relativo ao 4º trimestre de 1997, 1º ao 4º trimestres de 1998, 1º ao 3º trimestres de 1999, sendo que no 1º trimestre de 1999, a base a tributar decorre das exclusões indevidas, e também da compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores.

A fiscalização apontou os seguintes fatos e infrações:

- Na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos períodos examinados foram lançados valores excludentes significativos sob a rubrica "Rendimentos e Ganhos de Capital no Exterior"- linha 16 da ficha 11 da Declaração IRPJ 1998 (ano-calendário 1997), linha 17 da ficha 30 da Declaração IRPJ 1999 (ano-calendário 1998) e linha 18 da ficha 30 da Declaração IRPJ 2000 (ano-calendário 1999) — valores estes nos montantes discriminados na linha 1.1.3 do quadro I do Anexo a este Termo.
- Intimada a contribuinte, através de seu representante legal em 24/04/01 e 31/08/01, a esclarecer a respeito da natureza de tais exclusões, apresentou a esta fiscalização documentação da qual se conclui serem aqueles valores receitas decorrentes da exportação de serviços.
- Em adição ao solicitado apresentou também (em 08/05/01) cópia de decisão da consulta SRRF/8º RF/DISIT nº 44 de 23/03/98. Da leitura desta decisão constata-se ter sido questionada ser correta a conclusão de que "a CSLL sobre os rendimentos do exterior não é devida" e obtido como resposta: "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" — tendo em vista o disposto no artigo 15 da Instrução Normativa SRF nº 38/96.
- A citada Instrução Normativa diz respeito à tributação em bases universais das pessoas jurídicas, instituída no Brasil a partir da Lei nº 9.249/95, artigos 25 a 27, e nesse contexto os três tipos de rendas no exterior passaram a ser tributados: lucros, rendimentos e ganhos de capital; são rendas oriundas diretamente do fator capital quando se trata de pessoas jurídicas, o que não ocorre na presente questão uma vez que no caso refere-se à exportação de serviços, integrando as receitas operacionais da empresa.
- O questionamento feito em consulta não se aplica ao caso uma vez tratar-se de receitas e não de rendimentos — tendo em vista os conceitos da legislação - estes sim, não aquelas, eximidos de tributação da CSLL conforme artigo 15 da Instrução Normativa SRF nº 38/96, àquela época (da consulta e decisão). Enfim, a IN esclareceu, deste modo, que os artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95 alteravam somente o Imposto de

Renda e não a CSLL, não veio para excluir receitas da base de cálculo da CSLL - o que demandaria Lei e não ato administrativo

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, em que alegou em síntese que:

- a) Somente a partir da edição da Lei nº 9.249/95 (26/12/1995), por seus arts. 25 a 27, é que foi estabelecida a incidência do IR sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. Por conta de dúvidas surgidas, com a edição da mencionada Lei, foi editada a IN SRF nº 38/96, cujo art. 15 determinava que "Os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro..."
- b) Por ocasião da edição da MP nº 1858-6 (29/06/1999), tais parcelas passaram a integrar a base de cálculo da CSLL, por força de seu art. 19. Dessa forma, segundo o disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, somente após o transcurso de noventa dias da edição desta medida provisória ou seja, a partir de 27 de setembro de 1999, e que poderia o fisco exigir da impugnante a CSLL sobre os ganhos decorrentes da prestação de serviços no exterior.
- c) Ainda que cristalinos os sentidos dos mencionados dispositivos, a Impugnante formulou consulta à SRF (processo nº 13896.000736/97-06), com o fito de verificar se, especificamente, sobre os serviços por ela prestados no exterior, incidiria a CSLL. A resposta a tal questionamento foi categórica, no sentido de que "os rendimentos auferidos no exterior não integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" - junta cópias reprográficas de ambas.
- d) A IN SRF nº 38/96, estabelece, de forma expressa, que lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da CSLL, deixando claro que, à época, a extraterritorialidade prevista pela Lei nº 9.249/95 reportava-se, apenas, ao imposto de renda. Dessa forma, os valores percebidos pela Impugnante, advindos de serviços por ela prestados no exterior, submeter-se-ia apenas, à incidência do IRPJ e, nunca, jamais, à CSLL; e isto, até o transcurso do prazo nonagesimal desde a edição da MP nº 1858/6-99, que estendeu a tributação àquela contribuição.
- e) Como os fatos geradores se deram anteriormente a 27 de setembro de 1999, prazo de 90 dias contados da edição da medida provisória supra citada, a exigência da CSLL trazida pelo Auto de Infração é descabida.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, com base nos seguintes fundamentos (fls. 179/182):

- a) O cerne da questão recai, então, sobre as divergências existentes entre os significados dos vocábulos "rendimentos" e "receitas" e que, com base em resposta a consulta formulada a esta Secretaria da Receita Federal, o contribuinte adotou determinado procedimento, com o qual discorda a fiscalização.
- b) Não há coincidência entre o objeto da consulta formulada e o tratado pelo presente, visto que, enquanto que aquela questionou, dentre outras, o que não deveria ser incluído (ou excluído) da base de cálculo da CSLL, este trata da não inclusão de receitas advindos da exportação de serviços. Inaplica-se, portanto, ao caso tratado pelos autos.

- c) Rendimentos significa lucro; fruto produzido pela aplicação de capital; juros ... Caberia, então, à interessada, apurar quais foram seus rendimentos (ou lucros, ou frutos de seus serviços prestados fora do País), estes, sim, a serem excluídos da base de cálculo da mencionada Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
- d) Os resultados (rendimentos) a que chegaria o contribuinte, se dariam quando do confronto entre as receitas geradas por tais serviços e os seus custos (e/ou despesas) advindos desses mesmos serviços. Esses resultados, sim, repita-se, é que não integrariam a base de cálculo da mencionada contribuição.
- e) Tais elementos (custos e/ou despesas) foram, por igual, objeto de dedução quando da apuração de seus resultados contábeis, para fins de atingir-se o lucro líquido, para fins de apuração do lucro real. Não incluir (ou excluir), na base de cálculo da CSLL, as receitas provenientes de exportações de serviços, propiciaria, então, um duplo benefício ao contribuinte, visto que, tanto tal não inclusão, como a dedução de custos e/ou despesas decorrentes de tais receitas, reduziriam, substancialmente, o lucro líquido do exercício, valor este que principia a base de cálculo da CSLL.
- f) As receitas provenientes de exportações de serviços devem ser inseridas pelo contribuinte, quando da apuração de seu lucro líquido e (ii) os resultados (ganhos, lucros, rendimentos) advindos dessas receitas é que, quando da apuração da base de cálculo da CSLL, poderiam vir a ser objeto de exclusão.

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que tece as seguintes considerações:

- a) A consulta mostra que a intenção da Recorrente era excluir da base de cálculo da CSLL todo e qualquer ganho decorrente da prestação de serviços no exterior, deixando claro que o objeto da consulta estava "voltado para os impostos incidentes nas vendas de serviços realizadas no exterior".
- b) O Fisco, ao responder a consulta feita pela Recorrente, não apresentou qualquer distinção entre o conteúdo semântico dos termos receitas e rendimentos, tendo se limitado a afirmar que, por força do art. 15 da IN/SRF nº 38/96, os rendimentos auferidos no exterior não integravam a base de cálculo da CSLL.
- c) 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 tranquila 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.
- d) 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.
- e) A "receita", por si só, não é e nem nunca foi ensejadora da tributação pela CSLL, equivalendo à base de cálculo de outras duas contribuições sociais também de matriz constitucional.

-
- f) Se nem mesmo sobre o lucro (e, por extensão, sobre os rendimentos e ganhos de capital), ocorria a incidência de CSLL à época dos fatos impositivos, conforme expressa disposição da IN/SRF nº 38/96, como é possível pretender exigir este mesmo tributo diretamente sobre uma de suas determinantes, no caso a 'receita', que é fato gerador, inclusive, de outras contribuições de matriz constitucional?
- g) Ao apurar o montante do tributo devido pela Recorrente, a D. Autoridade Fiscal procedeu à glosa de toda a receita que havia sido excluída da base de cálculo da CSLL por parte da Recorrente, inclusive os valores correspondentes aos rendimentos decorrentes da exportação de serviços.
- h) O valor exigido no auto de infração é bem superior à quantia tida como devida no v. acórdão recorrido. em vista que, ao proceder à autuação da Recorrente, a D. Autoridade Fiscal incorreu em erro na apuração da base de cálculo do tributo, o lançamento ora questionado deverá ser cancelado.
- i) A Recorrente apresenta a anexa planilha na qual estão discriminadas as receitas e os custos decorrentes da exportação de serviços no período objeto de autuação, com os correspondentes rendimentos obtidos em cada um dos períodos, devidamente acompanhada dos documentos comprobatórios dos fatos alegados (doc. nº 3).
- j) Se eventualmente a Recorrente deixou de recolher alguma coisa a título de CSLL, o fez, conforme exhaustivamente demonstrado, com base em instrução da própria Secretaria da Receita Federal formalizada na resposta à consulta.
- k) 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.
- l) Requer-se, na qualidade de pedido subsidiário, seja excluída da base de cálculo da CSLL a parcela correspondente apenas aos rendimentos auferidos pela Recorrente com a exportação dos serviços, conforme planilha anexa, convertendo-se o julgamento em diligência na hipótese de se fazer necessária a realização de cálculos e a obtenção de dados complementares para a instrumentalização de referida providência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 07/04/2007 (AR de fls. 186). O recurso foi protocolado em 02/05/2007, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

Ela faz, em síntese as seguintes alegações: i) a consulta mostra que a intenção da Recorrente era excluir da base de cálculo da CSLL todo e qualquer ganho decorrente da

prestação de serviços no exterior; ii) o Fisco, ao responder a consulta feita pela Recorrente, não apresentou qualquer distinção entre o conteúdo semântico dos termos receitas e rendimentos; iii) requer 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; iv) requer seja excluída da base de cálculo da CSLL a parcela correspondente apenas aos rendimentos auferidos pela Recorrente com a exportação dos serviços.

Primeiramente, cumpre transcrevermos o teor da consulta objeto do processo nº 13896.000736/97-06 (fls. 166/170):

“Em consulta protocolada em 17.09.97, a interessada informa:

a) que tem como atividade o Planejamento, Consultoria, Assessoria, Desenvolvimento e Treinamento em Informática, com objetivo de venda de serviços na área de Informática.

b) que vende serviços para empresas situadas no Chile e Argentina.

Esclarece ainda que são firmados contratos de serviços entre o cliente e a consulente, com cobrança através de invoice”, e intermediação do City Bank NA. nas operações de câmbio e que o IRPJ e a CSLL são determinados e recolhidos através do regime de estimativa, o PIS é calculado sobre o faturamento e a COFINS não é recolhida.

Cita os arts. 25 a 27 da Lei nº 9249/95, os arts. 1º, 3º, 8º, 12 e 13 da IN nº 38/96, o art. 15 da Lei nº 9430/96, o Decreto nº 87.976/82 e a Portaria MF nº 022/83 para concluir que:

a) as pessoas jurídicas que auferirem rendimentos e/ ou receitas em operações no exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real;

b) os rendimentos auferidos no exterior são computados no cálculo do Lucro Real, através dos valores apurados na emissão dos “invoices” (dólar da data de sua emissão), contabilizando em conta de resultado, como variação cambial a diferença de câmbio ocorrida entre a data da emissão do “invoice”, com a do efetivo recebimento;

c) o imposto retido na fonte nas emissões dos “invoices” é convertido pelo câmbio da data do recebimento, sendo o retido na Argentina contabilizado como imposto a compensar e o retido no Chile em conta de resultado;

d) o imposto retido na fonte na Argentina pode ser compensado com o imposto brasileiro por serem de mesma natureza, através do reconhecimento pelo Fisco Federal e pela Embaixada Brasileira dos documentos que comprovem a retenção;

e) a CSLL sobre os rendimentos do exterior não é devida;

f) o PIS e a COFINS também não são devidos.

Indaga se as conclusões acima estão corretas e se deve adotar algum procedimento adicional para regularização contábil e fiscal e, ainda, se é necessário o registro dos contratos junto ao Banco Central para operação com câmbio e legalização da compensação dos impostos.”

Também é relevante reproduzirmos os trechos da decisão DISIT/SRRF/8ª RF nº 44/1998, a fim de analisarmos a alegação da recorrente segundo a qual “a consulta mostra que sua intenção era excluir da base de cálculo da CSLL todo e qualquer ganho decorrente da prestação de serviços no exterior”:

“Segundo o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No caso das pessoas jurídicas, a determinação do montante do lucro baseia-se na escrituração contábil que, no Brasil, dá-se pelo regime de competência (art. 177 da Lei nº 6404/76 e Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade). De acordo com as regras do regime de competência, as receitas e despesas em determinado período serão registradas no instante da transferência do bem ou da prestação do serviço, e não no momento do recebimento ou pagamento efetivo.

(...)

Quanto a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, o art. 15 da Instrução Normativa n.º 38, de 27 de junho de 1996, esclarece:

“Art. 15 Os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei n.º 7.689 de 15 de dezembro de 1988.”

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

- A consultante 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.
- 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.
- 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.

Deve ficar clara a distinção entre receitas ou lucro auferido no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas; e as receitas provenientes da prestação direta de serviços no exterior, que é o caso dos autos. Nesta quem emite a nota fiscal é a pessoa jurídica situada no Brasil, ao passo que na primeira é a filial, coligada ou controlada, situada no exterior.

Contrariamente ao que alega a recorrente, não há como concluir inequivocamente na consulta, que sua intenção era excluir integralmente da base de cálculo da CSLL o valor das receitas oriundas da prestação direta de serviços no exterior. A forma como foi redigida a consulta, solicitando apenas a confirmação de uma afirmação genérica, sem formular diretamente qualquer questionamento acerca de uma situação concreta, não deixou claro para a autoridade administrativa que o entendimento da recorrente era que as receitas decorrentes da prestação direta de serviços no exterior equivaliam a rendimentos auferidos no exterior. Os termos da consulta induziram a autoridade administrativa a simplesmente reproduzir os termos da legislação sobre a matéria, não adentrando na situação concreta da recorrente. Como poderia a autoridade administrativa se pronunciar a respeito da incidência da CSLL sobre as receitas e o lucro obtido nas operações de exportação de serviços, se apenas lhe foi perguntado sobre a procedência da afirmação de que a CSLL sobre os rendimentos do exterior não é devida?

Desta forma, são improcedentes as alegações de violação ao princípio da moralidade, ou ao instituto da consulta, uma vez que a autoridade administrativa não afirmou que as receitas oriundas da prestação de serviços no exterior deveriam ser excluídas da base de cálculo da CSLL.

Não se vislumbra assim nenhuma contradição entre o teor da consulta e a presente autuação, que glosou a exclusão das receitas decorrentes da exportação de serviços efetuada pela recorrente.

Do mesmo modo, pelo fato da consulta não ter se pronunciado sobre a questão objeto da presente autuação - a possibilidade de exclusão da base de cálculo das receitas oriundas da prestação direta de serviços no exterior - deve ser afastada a aplicação do art. 100 do CTN, que assim dispõe:

“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.”

Diante destas considerações, pergunta-se: prestações de serviços efetuadas diretamente no exterior são consideradas como rendimentos obtidos do exterior?

A resposta a esta questão é negativa. Fazendo uma analogia com a exportação, as receitas decorrentes de vendas de mercadorias no exterior de produtos fabricados no Brasil não são consideradas como rendimentos obtidos no exterior.

O ADI nº 5/2001 deixa bem claro este entendimento:

“Art. 1º A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior.

Parágrafo único. Não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.”

Por fim, concluímos que não há como excluir o valor das receitas da base de cálculo da CSLL, uma vez que as prestações de serviços efetuadas diretamente no exterior são consideradas como rendimentos obtidos no país.

Neste ponto, deve-se observar que também o pedido subsidiário é improcedente, porque sequer o lucro obtido nas exportações de serviços deve ser excluído da base de cálculo da CSLL. Repise-se mais uma vez que os rendimentos oriundos de prestação direta de serviços no exterior sempre foram tributados, mesmo antes da edição do art. 25 da Lei nº 9.249/1995. Tal dispositivo permitiu a tributação dos rendimentos auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes

Voto Vencedor

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes

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 aplicá-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 1.623-29/98, 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 íclita 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”.

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.

Processo nº 16327.001334/2002-28
Acórdão n.º **1803-00.975**

S1-TE03
Fl. 1002

- *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.

(assinado digitalmente)
Sérgio Rodrigues Mendes

Processo nº 16327.001334/2002-28
Acórdão n.º **1803-00.975**

S1-TE03
Fl. 1003
