

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE GESTÃO E ECONOMIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

ANE MARGARIDA SOERGER ZARO

**A CONSULTA FISCAL COMO UM INSTRUMENTO PARA
HARMONIZAÇÃO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

CURITIBA - PR

2018

ANE MARGARIDA SOERGER ZARO

**A CONSULTA FISCAL COMO UM INSTRUMENTO PARA
HARMONIZAÇÃO ENTRE O FISCO E O CONTRIBUINTE**

Monografia de Especialização apresentada ao Departamento Acadêmico de Gestão Pública, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná como requisito parcial para obtenção do título de “Especialista em Gestão Pública” -
Orientadora: Profa. Dra. Luci Ines Bassetto

CURITIBA - PR

2017



Ministério da Educação
Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Diretoria de Pesquisa e Pós-Graduação
Especialização em Gestão Pública Municipal



TERMO DE APROVAÇÃO

A CONSULTA FISCAL COMO UM INSTRUMENTO PARA HARMONIZAÇÃO ENTRE FISCO E O
CONTRIBUINTE

Por

ANE MARGARIDA SOERGER ZARO

Monografia apresentada às 17:00, do dia 31 de agosto de 2018, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista no Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, Turma , ofertado na modalidade de Ensino a Distância, pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Câmpus Curitiba. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

Luci Ines Bassetto
UTFPR - Curitiba
(orientador)

Rogerio Alon Duenhas
UTFPR - Curitiba

Joao Mansano Neto
UTFPR - Curitiba

RESUMO

ZARO, Ane Margarida Soerger. **A Consulta Fiscal como um Instrumento para Harmonização entre Fisco e o Contribuinte**. 2018. 85f. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal) – Departamento Acadêmico de Gestão e Economia da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2018.

Para esclarecer as incertezas quanto a interpretação da legislação brasileira é possível a utilização do instituto da Consulta Fiscal, mecanismo pelo qual se indaga formalmente ao Fisco sobre o correto sentido de uma norma legal. Por isso, com o presente trabalho de conclusão de curso objetivou-se verificar se a Consulta Fiscal quanto a Interpretação da Legislação Tributária pode ser utilizada como um instrumento que visa promover a harmonização entre Fisco e Contribuintes. Para tanto foi utilizado o método de abordagem qualitativo. Já quanto aos métodos de procedimento, este trabalho de conclusão de curso foi elaborado a partir de uma análise de conteúdo, se valendo principalmente da pesquisa descritiva e bibliográfica. Analisando algumas consultas fiscais se concluiu que se a mesma for formulada de maneira clara e fundamentada, possibilitando que a resposta ao requerimento realizada pela Autoridade Administrativa de forma fundamentada e o Fisco se pautar nos princípios que regem o processo administrativo pode acarretar a harmonização entre fisco e contribuinte.

Palavras-chave: Processo Administrativo Tributário. Consulta Fiscal. Harmonização entre Fisco e Contribuinte.

ABSTRACT

ZARO, Ane Margarida Soerger. Fiscal **Inquiry as harmonizing Instrument between Collector and Tax Payers**. 2018. 85f. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal) – Departamento Acadêmico de Gestão e Economia da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2018.

To clarify uncertainties faced in the interpretation of Brazilian Laws it is possible to use the institute called Fiscal Inquiry (Consulta Fiscal), a mechanism in which tax payers can formally inquire the tax collector about the correct meaning of a law. Considering this possibility, this research aims to verify if the Fiscal Inquiry about the tax legislation can be used as an instrument to promote the harmonization between Tax Collector and Tax Payer. To address this research problem the research employs a qualitative approach. Regarding the procedures, the research proceeded a content analysis, founded specially in descriptive analysis and bibliographic research. Therefore, some Fiscal Inquiries were analyzed and the conclusion is that if an Inquiry is presented in clear and well-reasoned way, allowing the State to answer it with an adequate reasoning and following the milestones that regulate the administrative procedure it can lead to the harmonization of the relationship of tax payer and tax collector.

Keywords: Tax Administrative process. Fiscal Inquiry. Harmonization between Tax Collector and Tax Payer.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 A CONSULTA FISCAL COMO UM INSTRUMENTO PARA A HARMONIZAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE.....	9
2.1 Noções Gerais sobre o Processo Administrativo Geral e o Processo Administrativo Tributário.....	9
2.1.1 Definição de processo administrativo.....	11
2.1.2 Processo e procedimento administrativo.....	12
2.1.3 Princípios gerais aplicáveis aos processos administrativos e judiciais em geral.....	13
2.1.4 Princípios aplicáveis especificamente aos processos administrativos.....	18
2.1.5 Fases do Processo Administrativo.....	25
2.1.6 Espécies do Processo Administrativo.....	26
2.1.7 Processo Administrativo Tributário.....	27
2.2 Noções Gerais sobre a Consulta a Interpretação da Legislação Tributária.....	30
2.2.1 Formulação da Consulta Fiscal quanto a interpretação da legislação tributária na Constituição Federal de 1988 e sua definição.....	31
2.2.2 Natureza da Consulta Fiscal.....	32
2.2.3 Legitimidade para formular a Consulta Fiscal.....	34
2.2.4 Objeto da Consulta Tributária.....	36
2.2.5 Forma de Consulta Fiscal e resposta.....	39
2.2.6 Competência para solucionar Consulta Tributária.....	40
2.2.7 Prazos para resposta à Consulta Fiscal e omissão do órgão consultado.....	42
2.2.8 Fundamentos e efeitos da Consulta Fiscal.....	43
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	58
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	60
4.1 Da Consulta Fiscal formulada no âmbito federal com solução favorável ao entendimento do contribuinte.....	60
4.2 Da Consulta Fiscal formulada no âmbito federal declarada ineficaz.....	63
4.3 Da Consulta Fiscal formulada no âmbito estadual que a solução de consulta foi desfavorável ao contribuinte.....	69
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	77
REFERÊNCIAS.....	79

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso será desenvolvido na área do Direito Tributário, sobre o tema Consulta Fiscal, especificamente: Consulta Fiscal como um instrumento para a harmonização entre Fisco e Contribuintes.

E no decorrer da pesquisa se respondeu ao seguinte problema de pesquisa: A Consulta Fiscal quanto a Interpretação da Legislação Tributária pode promover a harmonia entre Fisco e Contribuintes?

Para tentar responder essa questão de pesquisa este trabalho de conclusão de curso tem como objetivo geral verificar se a Consulta Fiscal quanto a Interpretação da Legislação Tributária pode ser utilizada como um instrumento que visa promover a harmonização entre Fisco e Contribuintes.

Para atender o objetivo geral os seguintes objetivos específicos serão seguidos:

- a) Descrever o processo administrativo tributário;
- b) Descrever a interpretação da Legislação Tributária a respeito da Consulta;
- c) Descrever os requisitos para a apresentação da Consulta Fiscal no âmbito federal;
- d) Verificar os efeitos da formulação da Consulta Fiscal em relação ao cumprimento da obrigação tributária que o contribuinte apresenta a dúvida;
- e) Analisar estudos de caso para identificar se a Consulta pode ser utilizada como um instrumento que faz Fisco e Contribuinte se harmonizarem quanto a interpretação da Legislação Tributária;

O presente estudo mostra-se relevante o estudo pelos gestores públicos do tema Consulta Fiscal quanto à interpretação da Legislação Tributária, eis que possuindo domínio da legislação tributária, podem utilizar tal instrumento buscando a harmonia entre Fisco e Contribuinte, bem como orientando os contribuintes para que provam o recolhimento correto dos impostos.

Para tanto foi utilizado o método de abordagem qualitativo por ter como uma de suas características ser descritivo, isto é, “seus resultados são expressos em narrativas, declarações das pessoas, entrevistas, documentos, descrições de situações e acontecimentos. Todos os dados são considerados importantes” (ROVER, 2010, p. 21).

Já quanto aos métodos de procedimento, este trabalho de conclusão de curso foi elaborado a partir de uma pesquisa descritiva e bibliográfica sobre a conceituação, normas e procedimentos necessários para a elaboração de uma Consulta Fiscal eficaz que garanta ao contribuinte segurança jurídica para as atividades negociais e ampare o Fisco a elaborar uma solução de consulta que de fato promova a harmonia entre Fisco e Contribuinte, eis que amparada em estudos já existentes e tendo em vista que é impraticável, na espécie, a pesquisa experimental.

Os recursos utilizados tanto para a pesquisa bibliográfica como para descritiva foram as pesquisas em livros, revistas, periódico, boletins, internet, bem como por meio de uma análise de conteúdo de Consultas Fiscais já formuladas (LAKATOS, 2018, p. 29).

Na Seção 02.1 da Fundamentação Teórica foi abordada as noções gerais sobre o Processo Administrativo Fiscal e o Processo Administrativo Tributário.

Adentrando no tema central do presente trabalho de conclusão de curso, na Seção 02 da Fundamentação Teórica foi tratado da Consulta quanto à interpretação da legislação tributária, bem como os seus fundamentos e efeitos.

Na Seção 3 foi tratada das questões metodológicas abordadas com a presente pesquisa. Por fim, no Seção 4 foi demonstrado como se operacionaliza a Consulta quanto à Interpretação da Legislação Tributária, desde a sua formulação até o recebimento pelo contribuinte da consulta fiscal e a sua forma de utilização para uma harmonização entre Fisco e Contribuinte, por meio de um estudo de arquivo de Consultas Fiscais já formuladas.

Foram realizados análise de três Consulta Fiscais reais e por uma questão de ética alguns dados foram suprimidos ou modificados, bem como será preservada a identidade da consulente.

2 A CONSULTA FISCAL COMO UM INSTRUMENTO PARA A HARMONIZAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

O presente estudo se debruça sobre a possibilidade de utilização do processo administrativo tributário como forma de prevenir conflitos entre o Fisco e o Contribuinte, evitando assim que se instaure o processo contencioso administrativo e eventual execução fiscal.

Nesse sentido, se abordará sobre a Consulta Fiscal, que é uma subespécie do processo administrativo tributário, o qual é uma espécie do gênero processo administrativo geral (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 211).

Por sua vez, a Consulta Fiscal é um processo administrativo de iniciativa do interessado e que visa à produção de um resultado final, consistente na elucidação de uma dúvida na interpretação da legislação tributária, que é, em última análise, a correta aplicação da lei de acordo com a Fiscalização (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 55), conforme será minuciosamente demonstrado nos itens seguintes.

2.1 Noções Gerais sobre o Processo Administrativo Geral e o Processo Administrativo Tributário

Os membros da sociedade comumente se deparam com os chamados conflitos de interesses. A doutrina clássica aponta três formas que os indivíduos podem solucionar as controvérsias. A primeira é a autotutela, pela qual o mais fraco perece frente ao mais forte. Já a autocomposição se refere à sucumbência recíproca, um verdadeiro acordo entre as partes. A última é o processo, modo pelo qual se espera chegar a uma decisão mais justa, pacífica e imparcial da contenda (MEDAUAR, 2008, p.11 e 12).

Atualmente, o processo pode ser considerado como uma sucessão de atos coordenados a fim de se chegar a um resultado final. É também a relação pela qual se interligam seus sujeitos. Inobstante, há de se vislumbrar sempre o processo como forma de se compor litígios, de se alcançar a paz social, a verdade real e a efetivação de justiça (CINTRA, DINAMARCO e GRINOVER, 2010, p. 277).

Ademais, Pontes de Miranda (2010, p. 191) conceitua:

No sentido jurídico, nele há série de ações humanas, que entre si se prendem, para se atingir determinado fim, que é a prestação jurisdicional, ou administrativa, ou legislativa, pelo Estado, ou – mais largamente – por entidade jurídica (MIRANDA, 2010, p. 191).

Nesse sentido, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 determina um modelo processual que tem por finalidade a prestação de uma proteção jurídica eficaz. Assim, o sistema jurídico é formado, no direito processual, por um conjunto de regras e princípios que deverão ser observados, aplicados e interpretados pelo critério da prevalência, da proporcionalidade e da razoabilidade, visando assim alcançar a finalidade específica do procedimento (SANTOS, 2004, p. 176).

Já no tocante ao direito administrativo, inconcebível dissociá-lo da Administração. Isto porque, no processo administrativo sempre figurará, como uma das partes, a Administração (SANTOS, 2004, p. 176).

A Administração Pública é considerada um instrumento pelo qual o Estado busca alcançar sua função básica de promover o bem comum da sociedade, mediante a realização de serviços públicos, visando à satisfação das necessidades coletivas, atuando por intermédio das suas entidades, seus órgãos e seus agentes (MEIRELLES *et al*, 2009, p. 690).

Para o registro dos seus atos, controle de conduta de seus agentes e solução de controvérsia dos administrados, a Fazenda Pública utiliza-se de diversificados procedimentos, que recebem a denominação comum de processo administrativo (MEIRELLES *et al*, 2009, p. 690).

Por isso, na sequência serão abordadas: as noções do processo administrativo geral e do procedimento administrativo tributário.

Antes, contudo, é imperativo esclarecer que cada Estado e Município formulam normas próprias a respeito de processos e procedimentos administrativos (SANTOS, 2004, p. 176). Porém, todos estão limitados aos ditames constitucionais:

Certo é que o processo administrativo não pode ser unificado pela legislação federal para todas as entidades estatais, em respeito à autonomia de seus serviços. Mas a teoria geral incumbir-se-á dessa unificação, com real vantagem para a jurisdição e para os jurisdicionados, sabido que tais processos sujeitam-se a princípios universais, desenvolvem-se por fases autônomas e diversificam-se em modalidades adequadas à consecução de seus objetivos [...] (MEIRELLES *et al*, 2009, p. 693).

Além disso, conforme leciona Rocha (1996, p. 99), o Decreto Federal nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo tributário na esfera federal, serve quase como um modelo às leis estaduais e municipais que cuidam do processo administrativo e da Consulta Fiscal nestes âmbitos respectivamente.

Assim, podem-se aplicar por analogia as normas federais às demais esferas, razão pela qual, nos subitens seguintes, os dispositivos legais federais serão utilizados para o estudo das noções gerais sobre Processo Administrativo e da Consulta Fiscal.

2.1.1 Definição de processo administrativo

Com a promulgação da atual Constituição Federal de 1988, o processo administrativo “[...] tomou grande relevância, posto que encartado dentre os direitos fundamentais (artigo 5º LV), tornando-se assim garantia constitucional” (MORAES, 2003, p. 125).

O processo administrativo é uma série de medidas que ocorrem dentro da Administração Pública, com a finalidade de que os projetos a serem executados para melhor desenvolvimento da sociedade tenham andamento satisfatório, podendo ser dividido em vários tipos de processo, entre os quais o tributário (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 53).

Nesse sentido, MEIRELLES et al. (2009, p. 691) conceituam processo administrativo como um “[...] conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo”.

Enquanto garantia constitucional, o processo administrativo serve de exercício da competência do Estado, assegurando a sua regularidade como instrumento de proteção do indivíduo perante a ação daquela competência (FISCHER, 2007, p.127).

É imperativo destacar que por meio da Emenda Constitucional nº 19/1998 que alterou o artigo 37, caput, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) foi introduzido o princípio da eficiência na administração pública que, entre outras finalidades, buscou a eficiência processual (MEIRELLES et al, 2009, p. 691).

Neste intuito, para o processo administrativo atingir o seu fim a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º, inciso LXXVIII assegurou, no âmbito judicial e administrativo, “[...] a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (BRASIL, 1988).

Para Rocha (2007, p.77) um processo com duração razoável é aquele “[...] em que há a justa ponderação entre o tempo necessário para o desenvolvimento de um procedimento contraditório [...] e o tempo dentro do qual foi apresentada a decisão pelo julgador”. Na esfera fiscal Rocha (2007, p. 77) entende que este tempo não deve acarretar prejuízos nem ao contribuinte e nem ao Erário.

Assim, o processo administrativo pode ser tido como um instrumento de realização legítima da atuação estatal para a solução de conflitos, mas que também pode ser uma ferramenta para a adoção de medidas preventivas de futuros conflitos (FISCHER, 2007, p.127).

2.1.2 Processo e procedimento administrativo

Ao tentar diferenciar processo e procedimento administrativo duas correntes se destacam, a dos processualistas e dos administrativistas, conforme se passa a apresentar.

Segundo Gasparini (2010, p. 829), na primeira os processualistas defendem que o termo processo deve ser empregado apenas ao labor processual perante o Poder Judiciário. Logo, caberia a denominação de procedimento administrativo para os atos coordenados que envolvem como sujeitos a Administração Pública, de um lado, e os administrados de outro.

Em contraponto os administrativistas entendem que o processo é qualquer procedimento em que haja contraditório (RIBAS, 2003, p. 45). Partindo desse pensamento, Faleiro (2005, p. 10) conclui que a litigiosidade é o que distingue os conceitos de processo e procedimento:

Existindo litígio, independentemente da esfera de poder estatal em que se esteja atuando, haverá processo, com todas as garantias a ele inerentes. Na ausência desse elemento, haverá sempre procedimento, que é a forma genérica de desenvolver toda e qualquer atividade estatal.

Para Medauar (2008, p. 13) tal entendimento além de mais recente à anterior, amplia os horizontes e as possibilidades da ciência jurídica. Para ela, admitir a jurisdição administrativa é decorrência do disposto no inciso LX do artigo 5º da atual Constituição Federal:

Art. 5º [...] LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem; [...] (BRASIL, 1988)

Como bem observa Tanure (2004, p. 140): “[...] o objeto do processo, e não do direito processual, é a própria matéria de direito a que se alude, ou seja, a própria resolução da lide”.

Para tentar resolver a celeuma, alguns doutrinadores se valem da competência legislativa acerca do tema. Pois, consoante dispõe o artigo 22, inciso I, da Constituição Federal de 1988 a União é competente para legislar sobre processo (se aplicando apenas para a esfera judicial), já o parágrafo primeiro do artigo 25 da Carta Magna determina que haja concorrência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios para legislar sobre os procedimentos administrativos (RIBAS, 2003, p. 45).

Também aplicando o conceito de processo apenas aos atos Judiciários, alguns doutrinadores posicionam-se no sentido de que apenas as decisões decorrentes do processo judicial são consideradas jurisdicionais, pois somente estas são capazes de gerar os efeitos da coisa julgada (CABRAL, 1993, p.5).

Em suma, não há na doutrina unanimidade acerca da questão para se definir se a denominação a ser aplicada seria processo ou procedimento administrativo. No presente estudo, adotar-se-á o termo processo, em decorrência da maior parte da doutrina atual assim considerar, justamente pela maior precisão científica possibilitada em decorrência da utilização deste vocábulo.

2.1.3 Princípios gerais aplicáveis aos processos administrativos e judiciais em geral

Os princípios são as bases fundamentais de todos os sistemas. Eles direcionam cada campo do conhecimento, pois destes decorrem todas as normas gerais e leis que regulam a conduta dos indivíduos nas suas mais diferentes manifestações (CINTRA, DINAMARCO, GRINOVER, 2010, p. 57).

Os postulados podem estar expressos na lei ou implícitos, esses últimos apontados tradicionalmente pela doutrina como característico do processo administrativo genericamente considerados, tais como informalismo, oficialidade, verdade material e gratuidade (CINTRA, DINAMARCO, GRINOVER, 2010, p. 57).

Alexy (2011a, p. 84) afirma que o argumento dos princípios “[...] diz que o juiz também está legalmente vinculado no âmbito da abertura do direito positivo, ou seja, do direito estabelecido e eficaz, e isso de uma maneira que cria uma vinculação necessária entre o direito e moral”.

Tal argumento é constituído pela distinção entre regras e princípios, pois sem ela não pode haver nem uma doutrina satisfatória sobre colisões, nem uma teoria suficiente sobre o papel dos direitos fundamentais (ALEXY, 2011b, p. 85).

Canotilho (2003, p. 1144) sugere cinco critérios para estabelecer uma diferenciação entre princípios e regras:

- a) *Grau de abstração*: os *princípios* são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as *regras* possuem uma abstração relativamente reduzida.
- b) *Grau de determinabilidade* na aplicação no caso concreto: os *princípios*, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as *regras* são suscetíveis de aplicação direta.
- c) *Caráter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito: os *princípios* são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica na sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito).
- d) *‘Proximidade’ da ideia de Direito*: os *princípios* são ‘standards’ juridicamente vinculantes radicados nas exigências de ‘justiça’ (Dworkin) ou

na ‘ideia de Direito’ (Larenz); as *regras* podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.

e) *Natureza normogénica dos princípios*: os *princípios* são fundamentos de *regras*, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogénica fundamentante.

Alexy (2011b, p. 86) também formulou critérios para diferenciar regras de princípios tendo por base, especialmente, o momento da aplicação dessas normas.

Para tanto, Alexy (2011b, p. 87) reúne o conceito de regras e princípios sob o conceito de norma, porque ambos dizem o que deve ser. Para ele “[...] princípios são juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente. A distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas” (ALEXY, 2011b, p. 87).

Nesse sentido, Pinho (2008, p. 02) destaca que os princípios são normas e têm a qualidade de imporem obrigatoriedade e de até serem exigidos mediante coação. Já para as regras, apesar de também serem uma norma, são dispensados esses caracteres.

Já para Alexy (2011b, p. 89) o critério utilizado com maior frequência para a distinção entre regras e princípios é o da generalidade, segundo o qual “princípios são normas com grau de generalidade relativamente alto, enquanto o grau de generalidade das regras é relativamente baixo”.

A outra teoria para dividir a norma em regras e princípios defende que essa diferenciação é de grau, ou seja, no grau de generalidade se encontra o critério decisivo para a distinção (ALEXY, 2011b, p. 90).

Alexy (2011b, p. 90) na terceira tese sustenta que “[...] as normas podem ser distinguidas em regras e princípios e que entre ambos não existe apenas uma diferença gradual, mas uma diferença qualitativa. Essa tese é a correta”.

Contudo, o Alexy (2011b, p. 91) apresenta um último critério que permite uma distinção mais precisa entre regras e princípios, que vai além do grau de indeterminação dos princípios de Canotilho:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.

Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção

entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio (ALEXY, 2011b, p. 90 e 91).

Segundo Alexy (2011a, p. 85) isso significa que os princípios podem ser realizados em vários graus e que a medida exigida de sua realização depende não somente das possibilidades reais, mas também das possibilidades jurídicas.

Os princípios têm um caráter peculiar frente ao sistema jurídico como um todo. O Sistema Jurídico não pode ser absolutamente autônomo em relação ao Sistema Moral, pois estaria passível de se submeter a decisões extremamente injustas e incompatíveis com a realidade social. Os princípios, portanto, significam uma vinculação do direito à moral (PINHO, 2008, p. 02).

Nesse sentido Norberto Bobbio (2012, p. 73) ao tratar das proposições prescritivas defende que a norma (compreendendo regras e princípios), entre outros, tem um formalismo científico, porque:

[...] concerne não ao modo definir a justiça (formalismo ético), nem ao modo de definir o direito (formalismo jurídico), mas ao modo de conceber a ciência jurídica e o trabalho do jurista, a quem é atribuída a tarefa de construir o sistema de conceitos jurídicos tal como se deduzem das leis positivas, tarefa puramente declarativa ou recognitiva e não criativa, e de extrair dedutivamente do sistema assim construído a solução de todos os possíveis casos controversos (BOBBIO, 2012, p. 73).

As possibilidades jurídicas da efetivação de um princípio são determinadas “[...] não só por regras, como também, essencialmente, por princípios opostos. Isso implica que os princípios sejam suscetíveis e carentes de ponderação. A ponderação é forma característica da aplicação dos princípios” (ALEXY, 2011a, p. 85).

Partindo desses pressupostos, na sequência serão abordados detalhadamente os princípios da Igualdade, Devido Processo Legal, Contraditório, Ampla Defesa, e o Duplo Grau de Jurisdição, eis que se aplicam tanto ao processo administrativo quanto ao judicial.

2.1.3.1 Igualdade ou da Isonomia

O princípio da Isonomia encontra-se expressamente previsto na Constituição Federal de 1988, que em seu artigo 5º, *caput*, dispõe:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...] (BRASIL, 1988).

No seu aspecto formal, tal princípio determina que os mandamentos do direito sejam aplicáveis indistintamente a todos, no que é atendida como a mera hipoteticidade de normas jurídicas (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 20).

Complementando as considerações do princípio da igualdade, Machado Segundo (2012, p. 20) explica que em seu aspecto material, “[...] impõe tratamentos diferenciados para situações diferenciadas”.

O doutrinador segue com a ressalva de que “[...] esse tratamento diferenciado deve guardar relação lógica direta com a finalidade buscada pela norma jurídica [...]” (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 20).

2.1.3.2 Devido Processo Legal

O princípio do devido processo legal encontra-se positivado no inciso LIV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, assegurando que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

A doutrina atribui dois sentidos à expressão: “devido processo legal”. No primeiro, formal, entende-se que ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens senão através de um processo que se desenvolva com observância a normas legais preestabelecidas. Como se vê, de acordo com este entendimento basta que as normas disciplinem o processo para que reste atendido do princípio, pois não se discute o conteúdo dessas normas (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 35).

Conforme Machado Segundo (2012, p. 35), a outra corrente, oriunda da evolução da ciência jurídica, defende que para garantir a efetividade do devido processo legal é necessário limitar o conteúdo das normas jurídicas que disciplinam o processo, a fim de garantir a igualdade das partes envolvidas, o contraditório e a ampla defesa.

De acordo com Campos (2004, p.45):

[...] por garantia de defesa deve-se entender não só a observância do rito adequado, como a cientificação do processo ao interessado, a oportunidade para contestar a acusação, produzir prova de seu direito, acompanhar os atos da instrução e atualizar-se dos recursos cabíveis.

Partindo desses pressupostos, Machado Segundo (2012, p. 35) conclui que tais significações se completam, conforme se verifica do excerto abaixo:

Tais significações não se excluem. Ao revés, se completam, pelo que podemos definir o princípio em comento como sendo aquele segundo o qual ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens senão através de um processo regulado por normas previamente estabelecidas, que assegurem

a igualdade material das partes em conflito, e a possibilidade de essas partes influenciarem na convicção do julgador para a prolação de uma decisão justa, razoável e a mais próxima possível da determinada pelo Direito Material. Se bem percebemos, praticamente todos os demais princípios jurídicos do processo são desdobramentos do devido processo legal.

No que tange a Consulta Fiscal, objeto central do presente estudo, o princípio do devido processo legal manifesta-se fundamentalmente em seu aspecto substantivo, ou seja, por meio da observância às regras do procedimento de Consulta, opera-se a realização do próprio direito material. A Consulta constitui o próprio direito material de que trata, ao invés de ser instrumento de tutela (FALEIRO, 2005, p.18).

Como observa Faleiro (2005, p. 18) a Consulta Fiscal é um instituto que em razão de suas particularidades exige regras que lhe confirmam identidade e conformação. Logo, a inobservância de tais regras pode tornar inócuo o procedimento, não atribuindo a esse instituto a característica de realizador da segurança jurídica. Verificando-se, assim, a importância de se observar o devido processo legal no processo de Consulta Fiscal.

2.1.3.3 Contraditório e Ampla Defesa

No inciso seguinte àquele que consagra o princípio do devido processo legal, a Constituição Federal de 1988 dispõe que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988).

Consoante leciona Machado Segundo (2012, p. 36) esse princípio se aplica apenas aos processos ditos de natureza contenciosa, ou seja, “[...] séries organizadas de atos concatenados, administrativas ou judiciais, que tenham por fim a resolução de um conflito [...]”.

Tanure (2004, p. 142) diferencia os dois princípios da seguinte forma:

O princípio da ampla defesa segue o mesmo rio, porém tem sua determinação mais especificada ao direito incondicional, tendo em vista as atrocidades inquisitivas de organizações pretéritas. A busca da justiça passa no mínimo pela oportunização do alcance da verdade real via dialética. No sistema jurídico pátrio esta ênfase vem aclamada no art. 5º, LV, da CF/1988. O princípio do contraditório está disposto no ordenamento brasileiro juntamente na mesma posição acima transcrita, tendo o constituinte os eleito como direitos individuais entre as garantias fundamentais dos cidadãos.

Para Machado Segundo (2012, p. 36) a ampla defesa estende-se às partes em litígio, as quais devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à

comprovação dos fatos sobre os quais estas se fundam e à reforma de decisões eventualmente equivocadas.

Já o contraditório é princípio segundo o qual deve ser dada ciência às partes do que se fez ou que se pretende fazer no processo e a possibilidade de contribuir e contrariar (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 37).

O contraditório, em resumo, é constituído pela informação e pela reação. Pela sua natureza constitucional deve ser observado não apenas formalmente, mas sobretudo pelo aspecto substancial (CINTRA, DINAMARCO e GRINOVER, 2005, p. 277).

2.1.3.4 Revisibilidade ou duplo grau de jurisdição

O princípio do duplo grau de jurisdição, não tem previsão legal ou constitucional expressa. Além disso, a doutrina e a jurisprudência vêm divergindo quanto ao tratamento conferido à recursividade, uma clara demonstração da existência de correntes antagônicas a esse respeito.

Contudo, segundo a doutrina dominante pelo princípio do duplo grau de jurisdição, a parte insatisfeita com determinada decisão tem direito a recorrer a um segundo órgão julgador, com idêntico poder e amplitude de conhecimento do órgão recorrido, para que este profira nova decisão substitutiva da precedente (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 39).

2.1.4 Princípios aplicáveis especificamente aos processos administrativos

Os princípios fundamentais que regem a Administração Pública da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, aplicáveis no processo administrativo estão dispostos no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...] (BRASIL, 1988).

O processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal é regulado pela Lei nº 9.784/1999 (BRASIL, 1999), que se aplica também, no que couber, ao processo administrativo tributário.

Tal lei adicionou ao rol constitucional já conhecido outros princípios, a saber: finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e interesse público (BRASIL, 1999).

Da referida norma legal (BRASIL, 1999), reproduz-se os seguintes artigos:

Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

[...]

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

[...]

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei (BRASIL, 1999).

Dos princípios referidos no texto legal, destaca-se o da legalidade, da oficialidade, do informalismo, da verdade material ou real e da gratuidade (MEIRELES e outros, 2009, p. 694 a 696). Por fim serão abordadas questões sobre o “princípio da praticabilidade”, que vão abaixo detalhados.

2.1.4.1 Legalidade

O princípio da legalidade está especificado nos artigos 5º, inciso II e o já citado artigo 37, ambos da Constituição Federal de 1988. O primeiro dispositivo constitucional trata da legalidade estrita, a qual certifica ao contribuinte segurança jurídica, bem como, voltando-se para a área tributária, respalda a elisão fiscal¹:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...] (BRASIL, 1988).

Os artigos 29 e 51 da Lei nº 9.784/1999 também dão suporte para o princípio em questão, como é possível verificar da transcrição abaixo:

Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

[...]

¹ Elisão Fiscal é o ato lícito praticado pelo contribuinte com o objetivo de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário ou de reduzir a tributação. Trata-se de uma economia lícita ocorrida antes da subsunção tributária (DIAS, 2010).

Art. 51. O interessado poderá, mediante manifestação escrita, desistir total ou parcialmente do pedido formulado ou, ainda, renunciar a direitos disponíveis.

[...]

§ 2º A desistência ou renúncia do interessado, conforme o caso, não prejudica o prosseguimento do processo, se a Administração considerar que o interesse público assim o exige (BRASIL, 1999).

O princípio da legalidade exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para a preservação da lei e, ao mesmo tempo em que ampara o particular, serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva (MEIRELES e outros, 2009, p. 694).

Para Faleiro (2005, p.16) no tocante a Consulta Fiscal o princípio da legalidade divide-se em duas vertentes. A primeira de ordem formal define que as regras desse procedimento devem, necessariamente, ser veiculadas por lei e a segunda, de caráter material, defende que a lei servirá de limite para o agente administrativo no momento da interpretação e aplicação das normas jurídicas.

2.1.4.2 Oficialidade e Motivação

Quanto ao princípio da oficialidade, é importante referir que ao ser iniciado o processo administrativo, este passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete a sua movimentação até decisão final (MEIRELES e outros, 2009, p. 694).

O princípio da oficialidade caracteriza-se pelo poder da Administração Pública para instaurar o processo, impulsionando a instrução deste e na iniciativa de revisão de suas próprias decisões, podendo requerer diligências, investigar fatos de que toma conhecimento no curso do processo, solicitar pareceres, laudos e informações, rever os próprios atos e praticar tudo o que for necessário à consecução do interesse que possibilite uma decisão final conclusiva (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 28).

O princípio está embasado na Lei nº 9.784/1999 (BRASIL, 1999), no artigo 2º, inciso XII que determina:

Art. 2º [...]

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados; (BRASIL, 1999).

Em atenção a esse princípio, o retardamento ou desinteresse do processo por parte do funcionalismo público o fere frontalmente, podendo ser responsabilizados aqueles que lhe derem causa (RIBAS, 2003, p. 38).

Além disso, em caso de ilegalidade, compete à administração pública de ofício “recolocar o ato ou fato administrativo de acordo com a lei” (RIBAS, 2003, p. 38).

Por fim, Meirelles et al. (2009, p. 694) lecionam no sentido de que os atos da administração para impulsão do processo administrativo devem ser sempre motivados:

O princípio da oficialidade ou da impulsão atribui sempre a movimentação do processo administrativo à Administração, ainda que instaurado por provocação do particular; uma vez iniciado passa a pertencer ao Poder Público, a quem compete seu impulsionamento até a decisão final.

O dever de motivação por parte da administração pública, embora não tenha recebido referência expressa pela Constituição Federal de 1988, fundamenta-se no Estado Democrático de Direito² (BRASIL, 1988).

Conforme Mello (2012, p. 115) o princípio da motivação “implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existente e a providência tomada [...]”.

No entendimento de Faleiro (2005, p. 20), para a Consulta Fiscal, o dever de motivação impõe que as respostas às Consultas sejam devidamente justificadas, com a indicação dos fundamentos que determinaram a decisão. Neste aspecto o princípio não será atendido com a simples menção do entendimento do órgão Consultado quanto à aplicação da norma legal em questionamento, mas sim com a exposição do desencadeamento lógico e jurídico que a levou a chegar à conclusão apresentada ao contribuinte.

2.1.4.3 Informalismo ou da formalidade moderada

Segundo o princípio do informalismo a autoridade administrativa pode adotar ritos e formas mais simples do que os existentes no processo judicial, remanescendo, no entanto, o

² Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

dever de observar as formalidades necessárias à segurança jurídica, ao devido processo legal, à preservação de direitos e ao atendimento do fim desejado. Aquele que preside o processo administrativo fará jus a certa discricionariedade (MEIRELLES et al., 2009, p.695).

De acordo com Campos (2004, p. 45) “[...] por esse princípio ficam dispensados ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente no que tange aos atos particulares”.

Contudo, como qualquer princípio, este não é absoluto, eis que pode existir determinação legal expressa quanto a forma de algum ato administrativo de observação obrigatória, sob pena de nulidade do ato praticado (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 42).

Com base no referido princípio, inclusive, foi editada a Medida Provisória 2.200/2001 que garante a legitimidade do documento eletrônico, ainda que produzido ou remetido sem a certificação digital, objetivando desburocratizar os processos e procedimentos administrativos (MANGIERI, 2015, p. 16).

2.1.4.4 Verdade Material ou Verdade Real

Já o princípio da verdade material ou real decorre da regra da legalidade, autorizando o administrador se valer de qualquer prova, de que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça transladar para o processo, em que se visa buscar a verdade material ou real em oposição à verdade formal, que considera apenas as provas que constam do processo (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 29; MEIRELLES, *et al*, 2009, p.696).

Segundo Ribas (2000, p. 40) o ponto principal do princípio em questão é que “diante da existência de fatos imponíveis não declarados voluntariamente pelo contribuinte, cabe à Fazenda Pública diligenciar para descobri-los e provar a sua existência real por todos os meios adequados, inclusive prova indiciária”.

Assim, resta evidenciado que a Administração não fica limitada às provas apresentadas pelas partes no processo, pois para realizar o interesse público, não pode restringir-se a verdade formal (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 42).

De outro lado, Machado Segundo (2012, p. 30) esclarece que a impossibilidade de se conhecer a “verdade real”, e em decorrendo essa impossibilidade de falta imputável ao contribuinte, a Administração não pode ter a sua atividade tolhida. Exemplifica:

[...] caso o contribuinte simplesmente não possua escrituração contábil, nem disponha de qualquer elemento capaz de indicar seu lucro real, é óbvio que não poderá exigir que o seu Imposto de Renda seja necessariamente

calculado sobre esse lucro real, nesse momento já de impossível aferição (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 30).

Ao final o doutrinador destaca que o princípio da verdade material impõe que o arbitramento seja realmente a última solução para o cálculo de um tributo. Para Machado Segundo (2012, p. 30) o arbitramento não pode ser visto como uma penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias irrelevantes.

2.1.4.5 Gratuidade

Por fim, é imprescindível destacar a gratuidade³ do processo administrativo, eis que é o que o diferencia da maior parte dos processos judiciais.

Nesse sentido, inclusive, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional a exigência de depósito prévio em recursos administrativos e também reconheceu a inconstitucionalidade da lei que determinou o arrolamento de bens no caso de interposição de recurso administrativo voluntário (BRASIL, 2007a).

A decisão que reconheceu a inconstitucionalidade do depósito prévio como requisito de admissibilidade para o processamento do Recurso Voluntário foi proferida por ocasião do julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários n^{os} 388.359 (BRASIL, 2007a), 389.383 (BRASIL, 2007b) e 390.513 (BRASIL, 2007c).

O acórdão proferido no Recurso Extraordinário n^o 388.359 (BRASIL, 2007a), acima referido, restou assim ementado:

RECURSO ADMINISTRATIVO – DEPÓSITO - § 2º DO ARTIGO 33 DO DECRETO N^o 70.235/72 – INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo (BRASIL, 2007a).

Por sua vez, o Secretário da Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil n^o 09/2007 (BRASIL, 2007d), no qual reconhece como inexigível o arrolamento de bens e direitos como condição para processamento do recurso voluntário e determina o cancelamento dos arrolamentos já efetuados. Veja-se:

Art. 1º Não será exigido o arrolamento de bens e direitos como condição para seguimento do recurso voluntário.

Art. 2º A autoridade administrativa de jurisdição do domicílio tributário do sujeito passivo providenciará o cancelamento, perante os respectivos órgãos de registro, dos arrolamentos já efetuados (BRASIL, 2007d).

³ Não há custas no processo administrativo e nem a condenação em "honorários advocatícios" (TANURE, 2004, p. 821).

Pondo uma pá de cal na controvérsia, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 21: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recursos administrativos” (BRASIL, 2009).

Por fim, cumpre reforçar, que os princípios e regras destacados, que norteiam o processo administrativo no controle da administração, devem ser aplicados em qualquer processo e não apenas no federal.

2.1.4.6 Praticabilidade ou Praticidade

Hodiernamente há doutrinadores defendendo a existência do “princípio da praticabilidade”, o qual é implícito e difuso, extraído do ordenamento jurídico mediante a análise da totalidade do sistema jurídico e não por intermédio de norma jurídica específica Melo (2012, p. 57).

Contudo, há várias discussões doutrinárias tentando esclarecer se esse mecanismo de exequibilidade de lei está inserido no plano superior dos princípios ou apenas evidencia mera técnica em prol da arrecadação (FERNANDES, 2007, p. 649).

Defendendo que tal mecanismo é um postulado Melo (2012, p. 58) afirma que “[...] se apresenta como um imperativo constitucional implícito, que objetiva, em última análise, tornar o ordenamento jurídico exequível e realizável, com maior eficiência e celeridade, devidamente em conformidade aos parâmetros legais e constitucionais”.

Como a Praticidade podem ser atribuídas as características como a celeridade, simplicidade e economia, que se referem a consectários da própria eficiência, Fernandes (2007, p. 648) entende que a praticidade é um princípio, é a própria eficiência, em todas as suas facetas.

Para demonstrar os argumentos do posicionamento daqueles que defendem que a Praticidade seria um princípio Melo (2012, p. 58) cita Regina Helena Costa, conforme se verifica do excerto abaixo:

Portanto, a praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.

(...)

A praticabilidade está presente no exercício de todas as funções estatais. Isso porque tanto as leis quanto os atos decorrentes de sua aplicação aos casos concretos – administrativos e jurisdicionais - devem expressar-se em termos exequíveis e práticos.

(...)

A praticabilidade igualmente emana dos atos jurisdicionais e se revela por meio de diversos princípios e institutos, tais como os princípios de instrumentalidade do processo e da instrumentalidade das formas, a uniformização de jurisprudência, a súmula vinculante e a coisa julgada.

(...)

Trata-se de autêntico princípio, e não simples regra jurídica porque ostenta traços característicos daquela espécie normativa: (...) (COSTA apud MELO, 2012, p. 58).

A praticidade, ainda que considerada como um princípio, seria, como afirma Misabel Derzi, um princípio técnico primário, pelo que “não deve ser valorado da mesma forma que princípios éticos” (DERZI, 1998, p. 638).

Fernandes (2007, p. 648) do lado dos que defendem a praticidade da tributação é apenas uma técnica de efetivação da própria eficiência “cujo objetivo é a imposição de mecanismos simplificadores das leis, que busquem maior eficiência na fiscalização e cumprimento das obrigações tributárias”.

Nesse sentido, a praticabilidade compreende um requisito decorrente da própria operacionalidade e aplicação das normas jurídicas contidas no ordenamento jurídico, por isso se faz necessário que a Administração Pública adote medidas eficazes no âmbito do processo administrativo tributário.

2.1.5 Fases do Processo Administrativo

Conforme já antecipado, o processo administrativo existirá sempre que houver algum conflito entre o particular e a Administração Pública. Conforme as determinações da Lei que rege o Processo Administrativo (Lei n.º 9.784/1999) ele terá as seguintes fases:

2.1.5.1 Instauração

Esta fase se destaca pela apresentação escrita dos fatos e indicação do direito que ensejam o processo. Quando se origina da administração deve consubstanciar-se em portaria, auto de infração, representação ou despacho inicial da autoridade competente. Porém quando se origina do administrado ou servidor deve formalizar-se por requerimento ou petição (MEIRELLES et al., 2009, p. 697).

Conforme Meirelles et al. (2009, p. 697) o essencial é que a peça inicial especifique os fatos, delimitando o objeto da controvérsia garantindo a plenitude de defesa. O processo

administrativo com instrução imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo.

2.1.5.2 Instrução e preparo

Nas palavras de Meirelles et al. (2009, p. 698) essa é a fase de elucidação dos fatos, “com a produção de provas da acusação no processo punitivo, ou de complementação das iniciais no processo de controle ou de outorga”. Tais provas vão desde o depoimento das partes, às inquirições de testemunhas, às inspeções pessoais, às perícias técnicas, e à juntada de documentos pertinentes.

Nos processos punitivos as providências competem à autoridade processante, e nos demais, compete aos interessados. O defeito na instrução, seja na sua influência ou na apuração da verdade, pode conduzir à invalidação do processo ou do julgamento (MEIRELLES et al., 2009, p. 698).

2.1.5.3 Decisória ou Julgadora

É a fase final do processo, em que é proferida a decisão pela autoridade ou órgão competente sobre o objeto do processo.

O essencial é que a decisão seja motivada com base na acusação, na defesa e na prova, não sendo lícito à autoridade julgadora argumentar com fatos estranhos ao processo ou silenciar sobre as razões do acusado, pois isto equivale ao cerceamento de defesa e conduzirá à nulidade do julgamento, que não é discricionário, mas vinculado ao devido processo legal (RIBAS, 2003, p. 123).

Reconhece-se, entretanto, à autoridade julgadora a liberdade na produção de provas e na escolha da graduação das sanções aplicáveis quando a norma legal consigna as penalidades sem indicar o ilícito a que se destinam, ou lhe faculta ou não instaurar o processo punitivo (MEIRELLES *et al.*, 2009, p. 698).

As fases do processo administrativo evidenciadas devem ser atendidas em todos os processos administrativos próprios, ou seja, naqueles que visam à solução de conflitos entre a Administração e o administrado, sendo aplicável a todas as suas espécies (RIBAS, 2003, p. 123).

2.1.6 Espécies do Processo Administrativo

O processo administrativo, ao contrário do que parece, não existe apenas nas situações contenciosas. Segundo Mello (2012, p. 506) “ele ocorre, praticamente, na produção de qualquer tipo de ato, desdobrando-se, então, pelo menos, na vida interna da Administração”.

Diante disso, há distintas classificações de processo administrativo, que o agrupam em função de variados critérios.

Conforme leciona Meirelles et al. (2009, p. 693) o processo administrativo geral é dividido nas seguintes espécies:

O processo administrativo e suas espécies - o processo administrativo é o gênero, que se reparte em várias espécies, dentre as quais as mais frequentes apresentam-se no processo disciplinar, no processo tributário ou fiscal e no processo ambiental. Entretanto, vem-se escrevendo e legislando sobre essas espécies como se elas constituíssem categorias autônomas, desvinculadas dos princípios gerais que regem todo o gênero administrativo. Essa visão isolada do processo disciplinar, do tributário e do ambiental não pode, toda via, gerar distorções em seus procedimentos que venham indevidamente afastar a incidência dos princípios do processo administrativo, que como regras superiores, devem nortear toda e qualquer conduta jurisdicional da Administração para segurança de seus julgamentos e garantia dos direitos dos administrados. Já é tempo de inserirmos o processo disciplinar e o tributário no quadro geral dos processos administrativos, sujeitando-os aos seus princípios e ao tratamento doutrinário conveniente à correta sistematização dos respectivos procedimentos (destaques do original).

Como se vê, o processo administrativo tributário é uma espécie do gênero processo administrativo e se submete a diversos princípios constitucionais pertencentes ao mundo administrativo em geral e deve obediência aos mesmos princípios constitucionais, conforma já abordado nos subitens anteriores.

2.1.7 Processo Administrativo Tributário

O processo tributário está previsto constitucionalmente de forma implícita e explícita. Nas palavras Machado Segundo (2012, p.54):

Decorrem, implicitamente, do fato de o Brasil ser um Estado Democrático de Direito submetido à legalidade e à moralidade, e que tem a cidadania como um de seus fundamentos. Tudo isso impõe à Administração que adote um devido processo legal administrativo no âmbito do qual possa exercer o controle da legalidade de seus atos (autocontrole dos atos administrativos), examinando e procurando resolver os seus conflitos com os cidadãos, dando a estes ainda o direito de provocar esse exame, conforme está previsto, explicitamente no art. 5º, inciso XXXIV, a, LIV e LV, da CF/88.

Partindo desse pressuposto, nos subitens seguintes, passa-se a tratar do conceito específico do processo administrativo tributário, suas espécies, bem como suas principais características.

2.1.7.1 Conceito e espécies do processo administrativo tributário

O processo administrativo fiscal é uma espécie do gênero processo administrativo geral e abrange todo o procedimento preventivo, de recuperação de tributos, de fiscalização e autuação (a chamada ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (fase litigiosa), como passa a demonstrar.

Antes de adentrar em cada uma dessas espécies, cumpre esclarecer que o processo administrativo tributário não é regulado pela normal geral de direito tributário. Conforme Paulsen (2009, p. 1.054) “o Código Tributário Nacional limita-se a determinar que os atos sejam documentados e que seja fixado prazo para o exercício da fiscalização”.

Nesse sentido o processo administrativo é regulado por lei específica criada por cada ente da federação e, como já antecipado, as legislações estaduais em sua maioria reprisam a Lei nº 9.784/1999, que o regula no âmbito federal (ROCHA, 1996, p. 55).

Além disso, Machado Segundo (2012, p. 106) defende a aplicação analógica da Lei nº 9.784/1999 (BRASIL, 1999) no âmbito de qualquer ente tributante que não disponha de legislação específica sobre o assunto. Inclusive, para o autor tal lei aplica-se, subsidiariamente, ao próprio processo administrativo fiscal federal, em tudo o que não for incompatível com o Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972).

Estabelecida essa premissa, demonstra-se que dois são os processos administrativos tributários classificados como preventivos: a denúncia espontânea e a consulta fiscal. Tal grupo é regulado, no âmbito federal, pela Lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996) e pelo Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972).

Rocha (1996, p. 55) detectou algumas semelhanças entre o instituto da Consulta Fiscal e da Denúncia Espontânea. Em suas palavras:

[...] determinado fato acontecido poderá ter gerado a obrigação de pagar o tributo. Passado pouco ou muito tempo, o interessado se põe em dúvida a respeito. Como está em dúvida, não será o caso de proceder a denúncia espontânea, porque nem sequer sabe se houve infração. Nem será o caso de pagar ‘o tributo’ e depois repetir, se for o caso. Em situação como essa, estendo que o interessado poderá perfeitamente se utilizar da consulta fiscal (ROCHA, 1996, p. 55).

Já a restituição, compensação e ressarcimento dos tributos formam o processo administrativo **voluntário**, regulado no âmbito federal pelas Leis nºs 8.383/1991, artigo 66 e 9.430/1996, artigo 74.

Por fim, o processo administrativo tributário **contencioso** federal é regido pelo Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972), que dispõem sobre o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos da União.

Portanto, os atos praticados pela Administração Fazendária de maneira geral, como o lançamento, indeferimento de isenção, exclusão de parcelamento, podem ser objeto de questionamento perante a própria administração pública (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 107).

No presente trabalho de conclusão de curso, consoante consta da especificação do tema, será abordado o processo administrativo preventivo da Consulta Fiscal, espécie do processo administrativo tributário.

2.1.7.2 Características básicas do processo administrativo tributário

Cabral (1993, p. 29) elenca cinco características básicas do processo administrativo tributário federal.

Em primeiro lugar o autor cita a finalidade do processo em questão, qual seja a obtenção da justiça social (CABRAL, 1993, p. 29). Segundo ele a realização da justiça se faz mediante a realização do próprio direito, não só o direito objetivo como também os direitos subjetivos.

A segunda característica elencada se refere à estrutura do processo, a qual “prevê, por exemplo, a impulsão do processo pelo próprio Poder Público, que tem por missão assim proceder porque está submetido à lei, e o exercício da jurisdição não tem em vista apenas a composição de interesses, mas a aplicação da lei” (CABRAL, 1993, p. 29).

A terceira característica diz respeito aos efeitos jurídicos do processo administrativo fiscal, que se diferencia do judicial nos seguintes pontos: a) não há que se falar em coisa julgada administrativa; e b) admite-se na área administrativa decisões *extra petita*, pois se considera a lei e não a pretensão particular (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 110).

Em quarto lugar o processo tem uma relação específica com os três Poderes do Estado (CABRAL, 1993, p. 29).

Por fim, destaca-se que a relação jurídica de direito processual fiscal “é baseada no que consta na lei, já que a tributação é sempre *ex lege*, pouco importando o que convencionaram entre si”.

2.2 Noções Gerais sobre a Consulta a Interpretação da Legislação Tributária

A Consulta Fiscal é um processo administrativo preventivo que pode ser formulado pelo próprio Contribuinte ou outro profissional com conhecimento do assunto, como um profissional do Direito que terá maior habilidade para demonstrar os fatos e as razões de pedir.

Nos itens seguintes constarão a definição e os requisitos necessários para a elaboração da Consulta Fiscal, bem como serão abordados os efeitos que ela pode proporcionar ao contribuinte que venha se deparar com incertezas quanto à interpretação da legislação tributária.

Primeiramente é imperativo esclarecer que o processo administrativo de Consulta é o instrumento que o contribuinte possui para dirimir dúvida tanto sobre: **a) interpretação da legislação tributária e aduaneira;** como **b) a classificação fiscal de mercadorias** (FISCOSOFT, 2011).

No presente trabalho de conclusão de curso será abordado apenas e tão somente a Consulta Fiscal quanto à interpretação da legislação tributária, tal como regulada pelos artigos 46 a 58 do Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972), abstraindo eventuais disciplinas do assunto, incluídas nas legislações aplicáveis ao imposto em espécie, já que, afinal, não fogem, em regra, do que dispõe o decreto federal.

Ressalta-se que no entendimento de Paulsen e outros (2012, p. 142) não cabe discutir por meio de Consulta Fiscal aspectos de parcelamento de débitos tributários:

Questões relativas a parcelamento de débitos fiscais. O Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 22, de 1º de outubro de 1996, dispõe sobre a “Discussão de aspectos de parcelamento de débitos fiscais em processo de consulta. Não cabimento”, sendo declarado pelo Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, “em caráter normativo, as Superintendências Regionais da Receita Federal aos demais interessados, que não se compatibilizam com o instituto da consulta questões relacionadas com o parcelamento de débitos fiscais, cuja competência para apreciação e aplicação das disposições legais e regulamentares específicas e da autoridade administrativa que jurisdiciona o domicílio tributário do contribuinte”. Evidentemente, o ADN contraria o Decreto, que não contém essa delimitação, e está eivado de ilegalidade, retirando do contribuinte, sem base legal, o direito que lhe assiste de obter da administração resposta às dúvidas que porventura tenha sobre o assuntos tributários, inclusive sobre o aspecto de parcelamento de tributos (PAULSEN e outros, 2012, p.142).

Com o que, as disposições neste trabalho de conclusão de curso também não se aplicam às Consultas relativas ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis). A competência

para dispor sobre esse instituto é da Secretaria Executiva do REFIS, na forma prevista na Resolução CG/REFIS 8, de 12.01.2001 (BRASIL, 2001).

2.2.1 Formulação da Consulta Fiscal quanto a interpretação da legislação tributária na Constituição Federal de 1988 e sua definição

Embora a possibilidade de formulação de Consulta Fiscal não esteja expressamente prevista no texto Constitucional, tal instituto é consequência dos direitos fundamentais ali consagrados, quais sejam: o direito de segurança jurídica e o direito de petição (TROIANELLI, 2007, p. 35), que se encontram no inciso XXXIII e alínea “a”, do inciso XXXIV, do artigo 5º da Carta Magna (BRASIL, 1988):

Art. 5º [...]

[...]

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

[...] (BRASIL, 1988).

Castardo e Murphy (2006, p. 55) entendem que a Consulta decorre do direito que todos têm de conhecer a interpretação dada pela Administração Tributária ao dispositivo da legislação fiscal que se apresente dúbio na aplicação ao fato concreto.

Conforme ensina Machado Segundo (2012, p. 207), o instituto em comento tem a finalidade de sanar um estado de incerteza do contribuinte quanto à conduta que a Administração Pública entende que deva ser adotada em face de determinada situação fática.

De acordo com as lições de Cassone, Rossi e Cassone (2012, p. 36):

[...] a legislação tributária prevê o instituto da Consulta, pela qual o contribuinte, por meio de petição, procura dirimir dúvidas de natureza interpretativa junto ao órgão administrativo fiscal competente, não podendo, de regra (salvo manifesta má-fé), sobre matéria pendente de resposta, ser autuado.

Machado (2009, p. 285) com propriedade sustenta que a finalidade da Consulta é assegurar o máximo de certeza possível na relação Fisco-Contribuinte, conforme se verifica do excerto abaixo transcrito:

É sabido que a atividade de cobrança do tributo é *plenamente vinculada*. Na verdade, porém, é impraticável uma vinculação plena dos atos administrativos concretos da Administração Tributária à lei. Por isto,

“utiliza-se a técnica da atividade administrativa normativa. Através dos regulamentos e das denominadas *normas complementares* da legislação tributária, mencionadas no art. 100 do Código Tributário Nacional, opera-se a redução da vaguidade dos conceitos usados na lei, de sorte que o ato de concreção, vale dizer, o ato administrativo de execução, é praticado como o mínimo possível de discricionarismo.

A finalidade da consulta é assegurar o máximo de certeza possível na relação Fisco-contribuinte. Evitar, quando possível, o discricionarismo. Não em uma relação jurídica específica e determinada, mas *no relacionamento*, que é duradouro e composto de múltiplas relações jurídicas (destaques do original).

Castardo e Murphy (2006, p. 55) salientam que o “direito de petição não pode ser destituído de eficácia, o que significa dizer que a autoridade a quem se destina não pode escusar-se de se pronunciar sobre a petição, seja para acolhê-la ou desacolhê-la, com a devida motivação”.

Segundo os referidos autores o direito de petição não teria nenhuma valia se o Poder Público tivesse o condão de ignorá-la.

Diante disso, sempre que um contribuinte interessado provocar manifestação da Administração Pública pelo exercício do direito de petição obriga-se esta última a formalizar um procedimento administrativo a fim de se analisar um pedido formulado, produzindo a instrução probatória e informativa cabível, motivando, ao final, a pleiteada decisão (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 56).

Castardo e Murphy (2006, p. 56) concluem que a Consulta Fiscal, baseada no direito constitucional de petição, constitui uma garantia da pessoa física ou jurídica interessada, à qual corresponde um dever do Poder Público de produzir um ato administrativo consistente em uma resposta adequada e motivada.

Cumprе esclarecer que a Consulta não se confunde com um mero pedido de orientação que também é denominado de pedido de assistência técnica. O administrado ao formular um pedido de orientação visa um esclarecimento no tocante a qualquer assunto que esteja gerando dúvida, podendo ser ou não dúvida na interpretação das normas tributárias (CASTARDO E MURPHY, 2006, p. 63).

2.2.2 Natureza da Consulta Fiscal

Conforme a lição de Meirelles et al. (2009, p. 664 a 665) a Consulta Fiscal está inserida na modalidade de processo administrativo de controle, que é aquele em que a Administração verifica e declara situação, direito ou conduta do administrado ou de servidor, com caráter vinculante para as partes.

No processo de Consulta, procura-se a criação de norma individual, retirada da lei, norma geral, para a solução de um caso concreto (CASTARDO E MURPHY, 2006, p. 64).

Nesse sentido, Machado Segundo (2012, p. 208 e 209) esclarece que embora nem sempre se desenvolva de modo efetivamente contencioso, a Consulta Fiscal é um processo, e não um mero procedimento, por que:

- a) nela é assegurada a participação dos interessados cabendo ao consulente não apenas provocar uma resposta da administração, mas também inferir na formação dessa decisão com a sua compreensão a respeito do problema, devidamente exposta na Consulta Fiscal. Não há mera sequência de atos, unilateral e inquisitória, como é o caso do procedimento de fiscalização;
- b) em muitos casos há efetivo conflito a ser dirimido, de modo que havendo divergência entre o entendimento manifestado em consultas fiscais distintas, o contribuinte pode interpor recurso especial (recurso de divergência).

Assim, a Consulta Fiscal pode ser entendida como um processo peculiar, distinto, no qual a participação do contribuinte é fundamental, e que pode apresentar uma fase não contenciosa, na qual a autoridade simplesmente responde à dúvida suscitada, e uma fase contenciosa, quando houver divergência entre as Consultas do Fisco, na qual o contribuinte por meio de recurso de divergência pode questionar a resposta dada, sendo-lhe assegurado o contraditório (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 209).

Schoueri (1995, p. 85) analisando a natureza do instituto em estudo o classifica em “Consulta Prévia” e “Consulta Lançamento”, sendo:

- a) Consulta Prévia: é quando o consulente descreve hipótese não concretizada até o momento da resposta:

[...] De início, já nos parece acertada a afirmação de Seelinger, de que não se trata de lançamento, já que seria um absurdo a ideia de o lançamento se iniciar antes da ocorrência de um fato gerador. O absurdo se revela ainda maior, tendo em vista que, em geral, o contribuinte poderá até deixar de praticar o ato, dependendo da resposta que tiver.

[...]

13. Finalmente, mencionamos que no caso de consulta formulada antes da prática objeto da consulta (consulta prévia), cuja resposta somente seja formulada depois de sua concretização, a resposta terá os mesmos efeitos daquela dada a uma consulta-lançamento, com relação aos atos praticados antes da resposta do Fisco (SCHOUERI; 1995, p. 86)

- b) Consulta Lançamento: é aplicado nos casos em que a resposta dada se refere à Consulta de fatos já ocorridos:

[...] Já não se põe dúvida acerca de ser o lançamento um procedimento, consistindo, pois, em vários atos jurídicos sucessivos, dirigidos à mesma

finalidade. Na consulta sobre fato já ocorrido, o Fisco não está manifestando qualquer entendimento sobre o fato a ocorrer, ou, em outras palavras, não está prometendo decidir, no futuro, de determinada maneira. Ao contrário, o Fisco está decidindo, presentemente, sobre hipótese já ocorrida. Há subsunção de normas a fatos concretos, na apuração do crédito tributário. Trata-se, pois, de lançamento, na verdadeira acepção do art. 142 do CTN.

9. Podemos, assim, concluir, usando a expressão feliz do Ruy Barbosa Nogueira, que o contribuinte se “autofiscalizou”, ao propor consulta aplicável a fato já ocorrido, promovendo verdadeira antecipação do lançamento, no todo ou em parte, conforme o escopo da consulta.

10. Denominaremos esta hipótese de “consulta-lançamento” (SCHOUERI; 1995, p. 86)

Por fim, destaca-se que o artigo 52 do Decreto Federal nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972) não há qualquer dispositivo que torne inválida a Consulta sobre fato ocorrido. Tanto é possível a Consulta de fatos já ocorridos que o artigo 49 do mencionado Decreto trata especificamente do tributo que deixou de ser recolhido ou autolancado antes da apresentação da Consulta Fiscal.

2.2.3 Legitimidade para formular a Consulta Fiscal

Partindo do direito de petição previsto constitucionalmente pode-se concluir que no Brasil qualquer pessoa física ou jurídica tem legitimidade para propor Consulta Fiscal.

Contudo, para ser considerada eficaz, a Consulta deve ser formulada conforme os ditames da legislação que rege a matéria, a qual define as pessoas dotadas de legitimidade para formular Consulta Tributária (CASTARDO E MURPHY, 2006, p. 76).

De acordo com o artigo 46 do Decreto Federal nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972) são partes legítimas para apresentar Consulta Tributária o sujeito passivo de obrigação tributária, os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais. Verifica-se:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta (BRASIL, 1972).

De forma repetitiva dispõe o artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 740/2007 (BRASIL, 2007e):

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

- I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;
- II - órgão da administração pública;

III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica que possua mais de um estabelecimento, a consulta será formulada, em qualquer hipótese, pelo estabelecimento matriz, devendo este comunicar o fato aos demais estabelecimentos.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) define em seus artigos 121 e 122 o sujeito passivo tratado pelas normas supra citadas da seguinte forma:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (BRASIL, 1966).

Analisando detidamente os dispositivos legais e infralegais citados, Castardo e Murphy (2006, p. 77) apontaram as seguintes conclusões (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 78 e 79):

Tem-se, destarte, que, a matéria consultada versar sobre o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, pode formular consulta aquele obrigado ao seu pagamento, que pode ser tanto o contribuinte quanto o responsável.

Sendo a consulta atinente às obrigações acessórias, assim entendidas as que tenham por objeto a prestação de informações por meio de declarações, ou a manutenção de escrituração fiscal regular, entre outras, pode formular consulta aquele obrigado à prestação desses atos.

Tratando-se de pessoa jurídica com mais de um estabelecimento, tem a faculdade de formular consulta tributária somente o estabelecimento matriz, o qual fica responsável pela comunicação, aos seus estabelecimentos, da solução de consulta ou do despacho decisório emitido, por qualquer meio de comunicação que entender adequado.

Destaca-se que o objeto da Consulta Fiscal pode ser, inclusive, sobre se a pessoa se enquadra ou não como sujeito passivo do tributo, com o que se conclui que o agente que formula a Consulta pode não ser o contribuinte (RIBAS, 2003, p.88).

No mesmo sentido, Schoueri (1995, p. 83) destaca:

4. Para fins deste estudo, a consulta pode ser definida como o meio através do qual o sujeito passivo, efetivo ou potencial (a consulta pode, justamente, questionar se o consulente é, em determinado caso, sujeito passivo da obrigação tributária), ou entidade que o represente, ou, ainda, um órgão da administração pública, indaga, formalmente (em contraposição às “consultas informais”, formuladas verbalmente perante os “plantões fiscais”) ao órgão encarregado da Administração Tributária, sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. (SCHOUERI, 1995, p. 83)

O que é necessário para formular a Consulta Fiscal é que o indivíduo tenha um interesse pessoal relacionado com determinada situação de fato que pode gerar tributação (RIBAS, 2003, p.88).

Da leitura do artigo 51 do Decreto Federal nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972) verifica-se que a Consulta Tributária pode ser apresentada pelos órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas:

Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

Conduto deve ser observado que a “associação que formular Consulta Fiscal em nome de seus associados deverá apresentar autorização expressa dos associados para representá-los administrativamente, em estatuto ou documento individual ou coletivo” (CASTARDO E MURPHY, 2006, p. 78 e 79).

Tais entes podem formular Consulta na condição de sujeitos passivos ou em nome da coletividade de seus administrados ou representados. Nesse aspecto, é esclarecedor o Parecer Normativo CST nº 78 de 30.10.1986, da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal (BRASIL, 1986), cujo item 09 transcreve-se a seguir:

9. Ao formular consulta, o ente integrante da administração pública o faz no tocante a situações decorrentes do exercício da atividade geradora de obrigação tributária, ou a outras em que é de seu interesse obter esclarecimentos relativos a aspectos e implicações tributárias de atos por ele celebrados, ou por celebrar, com outras pessoas, físicas ou jurídicas, estas, sim, sujeitas àquelas espécies de obrigação, sendo evidente que, na primeira hipótese, assume, ele, o papel de sujeito passivo, tal não se verificando, entretanto, na segunda (BRASIL, 1986).

Faleiro (2005, p. 63) destaca, também, que esses entes devem representar pessoas sujeitas, ainda que potencialmente, ao comando da norma consultada, ou seja, para a legitimação é necessário que o consulente tenha interesse juridicamente qualificado na dissolução da dúvida.

Partindo dessa premissa, Faleiro (2005, p. 64) defende que por essa razão “não cabe a advogados e contadores formularem, em nome próprio, Consulta para elucidar questões relativas a interesses de seus clientes. Apenas no exercício de representação processual [...] poderão formular Consulta”.

2.2.4 Objeto da Consulta Tributária

A dúvida quanto à matéria tributária é circunstância fundamental para a utilização da Consulta Fiscal. Presente tal requisito a sua apresentação será eficaz a produzir a resposta que decidirá o questionamento. Ausente a dúvida, a Consulta será ineficaz.

Conforme Troianelli (2007, p. 36 e 37) se a matéria estiver expressamente prevista no texto legal, não poderá ser objeto de Consulta, da mesma forma se uma instrução normativa ou o texto da lei ou da administração tributária já se tenha manifestado sobre o assunto.

No entanto, é relevante destacar que a dúvida não precisa ser relativa ao entendimento da consulente, que pode estar seguro quanto à interpretação de determinada norma. De acordo com Rocha (1996, p. 34), a dúvida do consulente pode residir precisamente na incerteza a respeito de qual interpretação será adotada pelo Fisco:

Para fazer uso da consulta, entendo que o interessado não deve estar na obrigação de declarar seu estado de dúvida própria, íntima ou pessoal, ou de terceiro a quem substitua processualmente e, no entanto, deverá ao menos apresentar sua dúvida sobre como o Fisco aplicaria certa norma (ROCHA, 1996, p. 34).

O tributarista Machado Segundo (2012, p. 208 e 209) exemplifica a utilização da Consulta para dirimir uma dúvida precisamente a respeito da interpretação a ser adotada pela Fiscalização:

Imagine-se, por exemplo, que determinado cidadão adote como atividade empresarial a edição e a comercialização de “livros eletrônicos”. Tais livros são gravados em CD-ROM, e comercializados em lojas convencionais, mas são também vendidos através de download pela internet.

O cidadão produtor e vendedor dos “livros eletrônicos” pode estar intimamente seguro de que os seus produtos estão abrangidos pela imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, “d”, da CF/88, e de que, além disso, os livros eletrônicos vendidos através de download não são mercadorias para fins de incidência do ICMS. Apesar dessa certeza pessoal, o cidadão tem dúvida quanto ao entendimento do Fisco a respeito do tratamento tributário de tais operações. Poderá, então, sanar a dúvida através da formulação de consulta fiscal.

Como já afirmado, a resposta dada à consulta fiscal vincula a Administração. Assim, caso a autoridade competente responda ao consulente, no exemplo acima imaginado, afirmando a não-incidência do ICMS em face da imunidade tributária, agentes fiscais não poderão exigir referido imposto sobre as operações praticadas pela consulente com “livros eletrônicos”.

Essa vinculação, naturalmente, não alcança o consulente, mas apenas a Administração consultada (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 208 e 209).

Caso a dúvida fundada do consulente já tenha sido objeto de resposta decididora, não é permitida nova Consulta pelo mesmo contribuinte sobre a mesma situação fática, porque a

certeza a impede (ROCHA, 1996, p. 86). Somente poderá ser formulada nova Consulta sobre o mesmo fato se o mérito não for analisado (decisão não for decididora).

Ressalta-se que como a Consulta não pressupõe a existência de uma lide, a certeza é desejada não apenas em face de fatos consumados, mas pode versar sobre situações hipotéticas (MACHADO, 2009, p. 285).

Pode-se, inclusive, dizer que a Consulta Fiscal pode ser um instrumento para um planejamento tributário eventualmente definido pelo comitê tributário da empresa consulente:

[...] Trata-se de um importante e poderoso instrumento a serviço do mercado e dos agentes econômicos, pois cria condições de situar o empresário e as empresas dentro do universo tributário vigente, permitindo que ao adotar uma postura consultiva e interativa com a administração fiscal, os agentes tenham maiores garantias jurídicas e certezas econômicas, contribuindo para a redução dos custos da transação do mercado (VILLAREAL E CREUZ, 2007, p. 843)

No mesmo sentido, Schoueri (1995, p. 83) citando a classificação de La Peña esclarece que a Consulta Fiscal “pode versar exclusivamente sobre questões jurídicas (teóricas), i.e., aquelas em que se procura elucidar, *in abstracto*, o conteúdo e alcance de uma norma tributária”. Alternativamente também pode se estender “às matérias de fato, nas quais o consulente deseja conhecer o ponto de vista do fisco acerca dos efeitos tributários de uma situação concreta”.

No intuito de verificar em que casos é permitida a Consulta sobre a matéria de fato no Brasil deve-se analisar a natureza da Consulta examinada, conforme abordado por Schoueri (1995, p. 89 a 90):

22. No caso de consulta-lançamento, é imediato que nada impede que esta verse sobre matéria de fato, posto que a atividade de lançamento inclui, expressamente, o “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” (art. 42 do CTN).

23. Sendo caso de consulta prévia, entretanto, a questão merece melhor estudo. O art. 46 do Decreto 70.235/72 limita o escopo da consulta: “dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado”.

24. Num primeiro entendimento, poder-se-ia acreditar que somente as questões de direito é que seriam objeto da consulta, posta a exigência de um “fato determinado”.

25. Nossa interpretação é diversa: “fato determinado” não é aquele inquestionável. É, sim, o fato certo, que não deixa dúvidas relevantes sobre seu alcance. É certo que qualquer descrição de um fato gera certo nível de abstração, de dúvidas, decorrentes das próprias falhas da linguagem. Portanto, não se pode entender por “fato determinado” algo insuscetível de incertezas. Será determinado o fato quando da abstração da linguagem não decorrem questionamentos acerca dos aspectos tributários relevantes para o caso. Em outras palavras, o “fato determinado” é aquele cuja descrição

permite sua subsunção à lei, sem pontos relevantes em branco. Utilizando a expressão de Gerd W. Rothmann, norma e fato devem ser colocados a disposição “subsumível”, i.e., a descrição da situação de fato deve conter “dados sobre todos aqueles fatos que são relevantes para a norma tomada em consideração”

25.1 Deste ponto de vista, não deixa de ser determinado o fato relatado pelo consultante, se este não se considera capaz de valorá-lo, por exemplo, dizendo se dada despesa constitui liberalidade, ou não. A determinação decorrerá da descrição minuciosa do pagamento efetuado, sua motivação, valor e destino, com o que o fato estará colocado em posição “subsumível”, podendo a autoridade encontrar elementos suficientes para aplicar a lei.

25.2 Esta noção de “fato determinado”, que não se confunde com “fato concreto”, é que permite que se admita, no Brasil, a formulação de consultas por entidades de representativas de categoria econômicas ou profissionais (art. 47 do Decreto 70.235/72): obviamente, tais entidades não relatam um fato concreto, de interesse de um único contribuinte, mas uma hipótese geralmente aplicável a seus associados (v. §§ 33 e ss. deste estudo). Tal hipótese abstrata será um “fato determinado” se descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, mencionando (pelo menos) todos os elementos necessários a sua solução (art. 52, VIII, do Dec. 70.235/72) (SCHOUERI, 1995, p. 89 a 90).

Em sua petição de Consulta, o contribuinte deve descrever a situação fática pertinente à Consulta, apontar a dúvida que entende estar presente, indicar a solução que considera adequada, pedindo, ao final, o pronunciamento do Fisco a respeito da indagação.

2.2.5 Forma de Consulta Fiscal e resposta

A forma determina o modo como algo se apresenta. Em se tratando de Consulta Fiscal, define como a dúvida do contribuinte se põe diante da Administração. Quanto à resposta, refere-se ao modo como a decisão é levada ao conhecimento do consultante.

De acordo com Rocha (1996), o mais importante no âmbito da forma é saber que a Consulta Fiscal e a sua resposta têm que se dar de forma escrita, conforme determinação contida no artigo 47 do Decreto Federal nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972), aplicável ao processo administrativo tributário da esfera federal.

Referido artigo 47 do Decreto Federal nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972) é assim redigido:

Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consultante, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa (BRASIL, 1972).

Conforme Machado Segundo (2012, p. 211):

A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, ao órgão incumbido de administrar o tributo sobre o qual versa a consulta (art. 47). A exigência de petição escrita justifica-se, especialmente em face da segurança que gera para o próprio consulente, que tem uma comprovação de que fez a consulta, e de todos os seus termos. Consultas verbais, que ensejam respostas também verbais, seriam de comprovação muito mais difícil, senão impossível, dificultando a produção dos efeitos aos quais esse processo se destina. O caráter escrito da resposta à consulta é indispensável a que sejam prestigiados os princípios da publicidade (com a divulgação da resposta), e da liberdade de concorrência, na medida em que todas as pessoas iguais condições às do consulente terão como conhecer a interpretação que a Administração adotou na consulta então formulada, e pugnar por igual análogo tratamento.

Quanto a forma, aplica-se a Consulta o princípio do informalismo abordado em item retro. Em síntese, esse princípio dispensa as formas rígidas do processo administrativo (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 211).

Os ritos e formas mais simples proporcionam um maior grau de certeza, segurança, respeito aos desejos dos contribuintes e se traduzem na exigência de interpretação flexível e razoável quanto à forma.

2.2.6 Competência para solucionar Consulta Tributária

Os locais onde são protocoladas as Consultas Fiscais se referem a órgãos meramente preparadores do processo administrativo. Portanto, não são competentes para solucioná-las e nem para indeferi-las ou declarar sua ineficácia (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 91).

Conforme já antecipado, a consulta formulada será sempre apreciada, mesmo que tenha sido apresentada em desacordo com os requisitos previstos na legislação reguladora da matéria (FALEIRO, 2005, p. 93).

No âmbito federal, são competentes para solucionar Consulta ou declarar sua ineficácia o órgão central da Secretaria da Receita Federal nos casos em que são formuladas por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional e nos demais casos o órgão regional da Secretaria da Receita Federal, conforme designação no artigo 48, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996):

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:

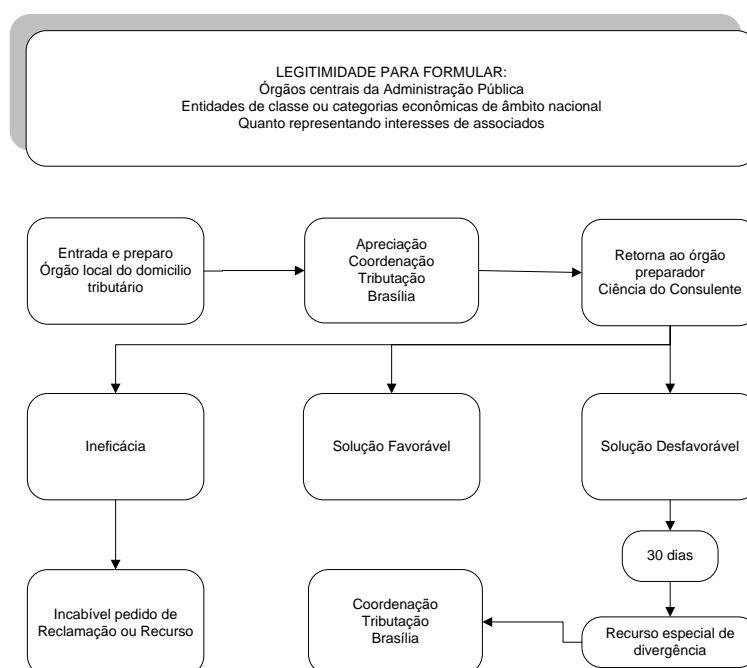
I - a órgão central da Secretaria da Receita Federal, nos casos de consultas *formuladas por órgão central da administração pública federal ou por

entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;

II - a órgão regional da Secretaria da Receita Federal, nos demais casos (BRASIL, 1996).

Quanto ao inciso I do dispositivo legal supra transcrito Castardo e Murphy (2006, p. 91) demonstraram de forma minuciosa por meio de um gráfico o fluxo do procedimento estabelecido pelo Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972):

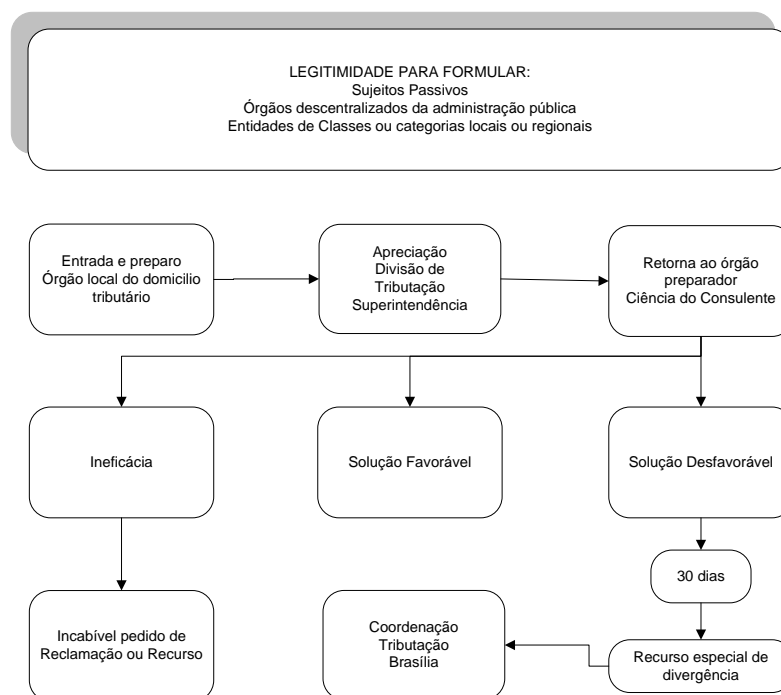
Figura 1 - Esquema da legitimidade para formular consulta em relação ao órgão central da Secretaria da Receita Federal.



FONTE: Castardo e Murphy (2006, p. 91).

Os Autores também ilustraram graficamente a tramitação do processo de Consulta nos casos de que trata o II, do § 1º, do artigo 48 da Lei nº 9.430/1996, conforme se verifica abaixo:

Figura 2 – Esquema da legitimidade para formular consulta em relação aos sujeitos passivos.



FONTE: Castardo e Murphy (2006, p. 91).

Em decorrência do direito de petição, não é facultado ao agente público deixar de analisar a petição protocolada pelo interessado. Todas as petições apresentadas perante as autoridades administrativas devem ser apreciadas, com o objetivo de, ao final, haver a emissão de um ato administrativo e concreto, o qual pode revestir-se de duas formas, nos termos do artigo 48, § 3º da Lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996).

A primeira se refere aos casos em que a Consulta é formulada dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação reguladora do instituto da Consulta Tributária, a Administração emite uma solução de Consulta, a qual deverá conter resposta a todos os quesitos formulados pelo interessado, de forma detalhada e específica, de sorte a dirimir todas as dúvidas suscitadas (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 91).

Já a segunda decorre dos casos em que as Consultas não atendam às especificidades exigidas em lei e são declaradas ineficazes por meio de um despacho. Nesse caso, o agente público poderá, no despacho que declarar a ineficácia da Consulta, prestar alguma informação ao consultante, a título de mera orientação (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 91).

2.2.7 Prazos para resposta à Consulta Fiscal e omissão do órgão consultado

O Decreto Federal nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972), aplicável no âmbito federal, não dispõe sobre o prazo da Administração Pública para analisar a Consulta Fiscal do Contribuinte.

No intuito de solucionar tal omissão, Cabral citado por Rocha (1996, p. 101) formula a seguinte proposta:

A consulta validamente apresentada pelo sujeito passivo deverá ser respondida pela Fazenda dentro de período determinado. A falta de manifestação do órgão competente dentro desse período autorizará o contribuinte a proceder de acordo com o entendimento expresso na consulta. [...]

A consulta é instituto destinado a solucionar dúvida que se apresentam diante do contribuinte e que exigem solução imediata. A resposta que ele receba, após um longo período, por vezes, após vários anos de espera, perderá o interesse imediato e pessoal.

Assim, a administração deve responder imediatamente às Consultas Fiscais, para que não se perca o interesse imediato e pessoal (ROCHA, 1996, p. 101).

Além disso, por força dos princípios da oficialidade, é atribuída à Administração a movimentação do processo administrativo e, pelo princípio da não-extinção do processo pelo decurso do tempo, a autoridade é obrigada a se manifestar sobre a Consulta Fiscal sob pena dos agentes serem responsabilizados pela omissão (ROCHA, 1996, 101).

Mello citado por Rocha (1996, p. 102) aponta as consequências da omissão do Fisco:

A Constituição consagra o direito de petição (art. 5º, XXXIV, “a”) e este presume o de obter a resposta. Como efeito, simplesmente para pedir ninguém precisaria de registro constitucional assecuratório, pois não se imaginaria, em sistema algum, que pedir fosse proibido. Logo, se o administrado tem o direito de que o Poder público se pronuncie em relação a suas petições, a Administração tem o dever de fazê-lo. Se se omite, viola o Direito. Donde, o agente que silencia indevidamente comporta-se com negligência, viola o dever funcional de “exercer com zelo e dedicação as atribuições do cargo (art. 116, I, da lei 8.112, de 11.12.90 – Estatuto dos Servidores Públicos Civis da União) e de “observar as normas legais e regulamentares” (inciso III do mesmo artigo), expondo-se às sanções administrativas pertinentes. Além disto, se a omissão da Administração resultar em dano jurídico ao administrado, tal omissão pode ensejar, se for o caso, responsabilidade patrimonial do Estado, de fora parte do próprio servidor, nos casos de dolo ou culpa (art. 37, § 6º, da Constituição).

Por fim, a teor do princípio da legalidade não é admissível que a resposta à Consulta, à guisa de explicitar o conteúdo da lei, fale mais ou menos que a norma legal, intervindo na área tributária, reservada à função legislativa (FALEIRO, 2005).

2.2.8 Fundamentos e efeitos da Consulta Fiscal

Consoante já antecipado, quando o advogado ou o contribuinte se deparam com alguma dúvida relativa à interpretação de determinado texto legal, podem se utilizar da Consulta Fiscal para esclarecê-la, o que impede a Administração Fazendária de lavrar autuações referentes aos fatos objeto da Consulta.

A Solução de Consulta favorável ao contribuinte vincula a Administração e a torna responsável pela reparação de qualquer dano que venha a ser sofrido pelo sujeito passivo em razão da adoção dos fundamentos da resposta (FALEIRO, 2005, p. 114).

Nos subitens seguintes, passa-se à análise mais específica dos efeitos produzidos pela Consulta Fiscal e suas consequências.

2.2.8.1 Efeitos da Consulta eficaz

Uma vez formulada, a Consulta Fiscal impede a instauração de procedimentos fiscais contra o consulente, relativamente ao objeto da Consulta. Esse efeito perdura até 30 dias depois de cientificado o consulente da decisão administrativa definitiva (âmbito federal). É nulo um auto de infração lavrado antes de solucionada uma Consulta apresentada pelo contribuinte a respeito do mesmo fato (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 211).

Mencionada regra tem disposição expressa no artigo 48 do Decreto Federal nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972), o qual possui o seguinte teor:

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

- I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;
- II - de decisão de segunda instância.

De acordo com o artigo 161, § 2º, do Código Tributário Nacional, a Consulta, desde que formulada dentro do prazo para pagamento do crédito tributário sobre o qual versa a Consulta Fiscal, enseja também a não-incidência de juros e multa, na hipótese da resposta da Administração indicar o dever de recolhimento do tributo:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito (BRASIL, 1966).

Paulsen e outros (2012, p. 143) destacam que a solução de Consulta contrária à orientação adotada pelo contribuinte, obriga-o a recolher, no prazo do artigo 48 do Decreto nº 70.235/1972, o imposto que deixou de ser lançado ou registrado a partir da Consulta, sem os acréscimos relativos a multa e os juros, mas com a respectiva correção monetária.

Troianelli (2007, p. 37) sustenta que a regra do artigo 161 aplica-se quando o contribuinte manifesta à Administração Tributária formalmente sua dúvida, e, enquanto ela não é solucionada, opta pela conduta que lhe é tributariamente menos onerosa. Caso sobrevenha solução de Consulta desfavorável, o tributo que não foi pago na pendência da Consulta deverá sê-lo, embora desacompanhado dos juros e multa.

Machado Segundo (2012, p. 212) exemplifica os efeitos da Consulta Fiscal:

[...] Assim, por exemplo, se um contribuinte efetua determinadas operações, e tem dúvida quanto à incidência do ICMS sobre a mesma, pode efetuar consulta ao órgão fiscal competente antes de vencido o prazo para o pagamento do tributo. Respondida a consulta no sentido de que o ICMS realmente não é devido, obviamente não se há de cogitar a cobrança de imposto, muito menos de juros. Entretanto, caso a Administração responda afirmando que incide o ICMS, e o faça digamos, cinco meses depois de consultada, o consulente terá direito de efetuar o pagamento do imposto devido, sem o acréscimo de juros ou de multas. Note-se que isso não significa que a consulta deva, necessariamente, ser formulada antes do vencimento do tributo sobre o qual há dúvida. Não. A formulação da consulta dentro do prazo de pagamento do tributo é exigida apenas para que não fluam os juros eventualmente devidos durante o período consultado.

Atente-se, contudo, a exceção prevista no artigo 49 do Decreto Federal nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972) de que:

Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos (BRASIL, 1972).

Paulsen e outros (2012) tecem citam jurisprudências para aclarar o referido dispositivo:

Não suspende o prazo para pagamento. “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO... IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO...

I – A consulta fiscal não suspende o prazo para pagamento do tributo ...”(STJ, 1 T., AgRg no AgRg no REsp 747.383/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, jun/06)

Troianelli (2007, p. 37) ressalva que a regra do artigo 161 não beneficia o consulente, pois apenas reconhece um fato evidente:

[...] Muito embora essa regra possa ser literalmente vista apenas como uma dispensa dos juros moratórios na pendência da consulta fiscal, o olhar mais profundo sobre a sua razão de ser revela que ela não dá ao consulente favor algum, meramente reconhece um fato evidente: se um contribuinte paga menos tributo do que o devido por causa de uma dúvida legítima decorrente da falta de clareza por parte da legislação tributária, ele simplesmente não está em mora. Se alguma mora houver será a do Legislador ou da Administração Tributária, quando não sanam, por meio de uma norma geral, a falta de clareza legislativa que dá ensejo à dúvida por parte do contribuinte. Ou, depois de formulada a consulta, a mora da Administração caso a lei estipule prazo para apresentação da solução [...]

E por não estar em mora o contribuinte que formula consulta cabível em virtude da existência de dúvida decorrente de lacuna na legislação tributária, além de o Estado não poder, evidentemente, cobrar juros de mora, também não pode impor qualquer

tipo de pena e nem sequer exigir o tributo controverso até que a consulta seja solucionada, que até este momento, não pode ser considerado seguramente devido.

O Autor continua sustentando que se assim não fosse nenhum contribuinte seria tolo para formular uma Consulta que somente serviria para alertar o Fisco da sua atitude, afrontando frontalmente o direito constitucional de petição (TROIANELLI, 2007). Verifica-se:

Além disso, permitir que o contribuinte fosse autuado na pendência da consulta exatamente sobre a matéria consultada implicaria a mais crua violação dos princípios de lealdade, boa fé e moralidade, na medida em que o Estado estaria a punir o contribuinte que, no legítimo exercício do direito de petição, apresenta dúvidas verdadeiras e pertinentes, com indiscutível transparência de lealdade.

[...]

Com efeito, permitida a autuação na pendência da consulta, os contribuintes que permanecessem silentes na sua dúvida a esperar a fiscalização seriam melhor tratados do que os que espontaneamente fossem buscar a necessária orientação fiscal. Sem contar que, na prática, nenhum contribuinte ao qual restasse o mais ínfimo resquício de sanidade mental seria tolo o suficiente para formular uma consulta que somente serviria ao Fisco de alertar para a sua atitude, o que tornaria inútil essa valiosa manifestação do direito de petição no âmbito tributário (TROIANELLI, 2007, p. 37).

Segundo Paulsen e outros (2012, p. 144) os efeitos da Consulta Fiscal formulada por empresa cindida aproveitam à empresa sucessora, gozando esta do benefício previsto no artigo 161 do Código Tributário Nacional e 48 do Decreto Federal nº 70.235/1972.

Importante lembrar que em relação aos fatos geradores verificados anteriormente à data da apresentação, sobre o crédito tributário incidirá a correção monetária, os juros e a multa (PAULSEN e outros, 2012, p. 143).

O Autor, citando o Parecer Normativo nº 67/1977, detalha da seguinte forma a aplicação dos arts. 48 e 49 do Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972):

[...]O detalhamento dos efeitos da aplicação dos arts. 48 e 49 constam nos seguintes itens do referido Parecer Normativo: “3. Da comparação *dos capita* dos artigos transcritos há que se referir que, não versando a consulta sobre imposto já ‘autolançado’ – destacado na nota fiscal – ou que venha a ser ‘autolançado’, sua apresentação suspende o prazo para recolhimento do tributo, de vez que, se assim não fosse, a norma do art. 49, dispendo sobre a hipótese em que tal suspensão não ocorre, seria indevidamente inócua [...] (PAULSEN e outros, 2012, p. 143).

Podem-se sintetizar as conclusões do Autor no seguinte quadro que compara os efeitos da Consulta contrária ao contribuinte em relação aos fatos geradores ocorridos após e antes da apresentação da Consulta Fiscal:

Tabela 1 – Efeitos da consulta fiscal

	Fatos geradores ocorridos posteriormente à apresentação da consulta	Fatos geradores ocorridos anteriormente à apresentação da consulta
Recolhimento do Imposto	Até o trigésimo dia a contar da ciência da decisão.	Até o trigésimo dia a contar da ciência da decisão.
Acréscimo de Multa	Não incidirá	Incidirá a multa de mora.
Acréscimo de Juros Moratórios	Não incidirá	São devidos juros moratórios calculados até a liquidação do débito.
Acréscimo de Correção Monetária	Será devida	Será devida
Decadência	Tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao termo final (30º dia da ciência da decisão) para liquidação do débito pelo consultante (art. 173 do CTN c/c 48 do Decreto nº 70.235/1972).	Inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte da verificação do Fato Gerador.

Fonte Elaborada pela pesquisadora

Frisa-se, ainda, que em razão de um dos efeitos da formulação da Consulta eficaz, a impossibilidade de que o Fisco exija o tributo objeto da Consulta Tributária, é evidente que o crédito tributário, mesmo não lançado formalmente, encontra-se com sua exigibilidade suspensa de acordo com a amplitude dada atualmente a esta expressão pela lei e pela jurisprudência, mesmo que a hipótese em questão não se encontre entre aquelas arroladas no artigo 151 do Código Tributário Nacional (TROIANELLI, 2007, p. 47).

Contudo, ao contrário das demais causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que não ilidem a mora nem têm o poder de impedir a constituição do crédito tributário pelo lançamento, a formulação de Consulta eficaz afasta a mora e impede o lançamento, tratando-se, portanto, de causa para uma suspensão qualificada da exigibilidade do crédito tributário (TROIANELLI, 2007, p. 47).

Também se faz necessário verificar os efeitos da Consulta Fiscal favorável ao contribuinte. A resposta favorável ao contribuinte vincula a Administração e torna a mesma responsável pela reparação de qualquer dano que venha a ser sofrido pelo sujeito passivo, em razão da adoção do fundamento da resposta (MELO, 2012, p. 155).

Quanto ao caráter *erga omnes* ou *inter partes* dos efeitos da resposta à Consulta Fiscal Melo (2012, p. 155 a 156) traz a seguinte discussão doutrinária:

Quanto aos efeitos da resposta à consulta - caráter *erga omnes* ou *inter partes* - observamos que, em decorrência do exame detido da legislação de regência⁵³, apenas a Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, do Estado de São Paulo determina, de forma expressa, qual é o conteúdo de seu alcance, ao prever, no artigo 106, que "a resposta aproveita exclusivamente ao consultante, nos exatos termos da matéria de fato descrita na consulta".

Valdir de Oliveira Rocha⁵⁴ posiciona-se no sentido de que a resposta à consulta "nem aproveita nem desaproveita a terceiros", pois, se os terceiros não participaram do processo administrativo de consulta, "possivelmente

mostraram-se sem dúvida quanto ao enquadramento de sua situação de fato pela legislação tributária".

Francisco de Souza Mattos⁵⁵ observa que a resposta à consulta, ao criar situação jurídica para determinado consulente, em virtude da vinculação da Administração Pública, também alcança terceiros que se encontrem em situação idêntica a do consulente.

Por outro lado, comungamos do entendimento de Gilberto de Ulhôa Canto⁵⁶, ao pontificar que "ao terceiro não deve aproveitar a consulta como pronunciamento vinculatório, mas apenas como jurisprudência, eis que o liame é, no caso, de caráter pessoal, e resulta da relação processual formada entre o fisco e o contribuinte, por provocação deste".

De outro lado, Machado (2009, p. 285 e 286) divide os efeitos da Consulta Fiscal quanto a situação hipotética e quanto ao caso concreto.

Segundo ele a resposta à Consulta no caso de situação hipotética vale como uma simples orientação, não passando de "[...] manifestação antecipada, por parte da Administração Tributária, de seu ponto de vista a respeito da interpretação de determinada norma tributária" (MACHADO, 2009, p. 286).

Já para a Consulta formulada em casos concretos Machado Segundo (2012, p. 286) entende que a resposta oferecida pela Administração tem efeito vinculante e não é uma simples opinião. Esclarece que a resposta oferecida pela Administração, uma vez aprovada pela autoridade competente, passa a valer como critério de interpretação da lei. O que não significa que tal resposta tenha perdido seu caráter de ato administrativo (MACHADO, 2009, p. 286).

Por este motivo o autor distingue os efeitos das respostas às Consultas formuladas pelo consulente daquelas formuladas por terceiros:

[...] Em relação ao consulente, a resposta opera como ato administrativo em concreto. Afirma a existência, ou o modo de ser, de uma relação jurídica tributária, e afirma a pretensão do Fisco de haver o que em função daquela relação lhe é devido.

[...]

Em relação aos terceiros, vale dizer, a pessoas diversas do consulente, a resposta não pode ter efeito vinculante, mesmo que formulada em face de caso concreto. É que o caso concreto objeto da consulta diz respeito apenas à relação que do fato pode ter nascido, vinculando ao Fisco o consulente. Não terceiros, em relação aos quais não se pode afirmar a existência daquela relação.

Na verdade a resposta oferecida pelo Fisco à consulta, formulada em face de caso concreto, produz efeito como ato administrativo, em concreto, relativamente ao consulente. E produz efeito normativo, isto é, vale como norma em tese, em qualquer situação, tenha sido formulada em fase do caso concreto ou de situação hipotética, relativamente a terceiros (MACHADO, 2009, p. 290).

Da transcrição acima, conclui-se que as respostas à Consulta feita pelo contribuinte sobre situações hipotéticas, ou feitas por terceiros, valem apenas como manifestação de opinião do Fisco.

Por fim, os efeitos da Consulta Fiscal que se reportar à situação ainda não ocorrida somente se aperfeiçoam se o fato concretizado for aquele sobre o qual versou a Consulta previamente formulada (MACHADO SEGUNDO, 2012).

2.2.8.2 Consulta ineficaz

De acordo com o artigo 52, do Decreto nº 70.235/1972 (BRASIL, 1972), a Consulta Fiscal (no âmbito federal) não terá efeito impeditivo da instauração de procedimentos de fiscalização, da fluência de juros e da lavratura de autos de infração, chamando-se ineficaz, quando, por exemplo, não atender a determinados requisitos:

- a)** não for formulada por escrito;
- b)** for remetida a órgão incompetente;
- c)** o consulente já tiver sido intimado a cumprir obrigações relacionadas ao fato objeto da Consulta Fiscal;
- d)** o consulente estiver sob procedimento de fiscalização iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;
- e)** o fato mencionado na Consulta já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em Consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;
- f)** o fato objeto da Consulta estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;
- g)** o fato descrito na Consulta estiver definido ou declarado em disposição literal da lei;
- h)** o fato for definido como crime ou contravenção penal;
- i)** a petição da Consulta não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

As questões levantadas nos itens “a” e “b” se tratam de requisitos formais exigidos pela lei, que são relativos à qualificação e representação do consulente e a eventuais informações e documentos instrutórios da Consulta (FALEIRO, 2005, p. 109).

De acordo com Machado Segundo (2012, p. 213), a situação levantada na alínea “c” supra se justifica porque se o consulente já foi intimado a cumprir obrigações relacionadas a fatos objeto da Consulta Fiscal, caberá a ele impugnar, se for o caso, o ato administrativo do qual foi intimado, dando início a um processo administrativo contencioso. Além do mais, se a Administração já intimou o consulente a cumprir obrigação decorrente de um fato

determinado, não existe dúvida quanto à compreensão oficial das normas aplicáveis a esse fato, que não pode, portanto, ser objeto de Consulta Fiscal.

Quanto à hipótese elencada na alínea “d”, Machado Segundo (2012, p. 213) ensina que a Consulta Fiscal não pode mais impedir o curso de um procedimento de fiscalização já iniciado, porque a dúvida quanto ao entendimento da administração será sanada ao cabo do procedimento de fiscalização e poderá ser discutida no processo administrativo contencioso.

O impedimento constante da letra “e”, por seu turno, segundo Castardo e Murphy (2006, p. 97) decorre de imposição do princípio do devido processo legal e de seus desdobramentos representados pela preclusão administrativa, pela litispendência e pela coisa julgada. O consulente não pode formular Consulta cuja resposta vincula a Administração consultada, a respeito de fatos objeto de decisão anterior, proferida em Consulta ou em litígio. A Consulta também não pode versar sobre o enquadramento jurídico de fatos alcançados por decisões judiciais, definitivas ou não, pois isso implicaria numa tentativa de contornar obliquamente decisão judicial eventualmente desfavorável ao consulente.

Ressalva, entretanto, Machado Segundo (2012, p. 214), que:

[...] um mesmo fato pode ter conseqüências jurídicas diferentes, em razão de estar previsto como “hipótese de incidência” de normas jurídicas diferentes. A morte de uma pessoa, por exemplo, pode ter um significado perante o Direito Penal (homicídio), outro perante o Direito Civil (abertura da sucessão), outro perante o Direito Comercial (pagamento de seguro de vida), outro perante o Direito Tributário (hipótese de incidência do imposto de transmissão) etc. Do mesmo modo, no âmbito do Direito Tributário, um fato pode ter um significado perante a legislação específica de um tributo, e outro significado, diferente, perante a legislação de outro tributo. Um mesmo fato, por tudo isso, pode ser objeto de mais de uma consulta fiscal, desde que cada uma das consultas verse sobre efeitos jurídicos distintos desse mesmo fato. Isso mostra que a consulta, a rigor, não consiste numa indagação quanto ao significado de uma norma, em tese (direito objetivo). Ao revés, está sempre relacionada ao significado de uma norma à luz de uma situação de fato. A dúvida que o consulente deseja sanar, em última análise, está relacionada com a incidência de norma determinadas, e com os efeitos dessa incidência (direito subjetivo).

Quanto as hipóteses das alíneas “f”, “g” e “h”, entende Machado Segundo (2012, 214) que o disciplinamento jurídico dos fatos é claro, seja por estar veiculado em ato normativo, em disposição literal de lei ou por estar definido como crime ou contravenção, não havendo objetivamente uma razão para a dúvida suscitada pelo consulente, cuja Consulta Fiscal poderia ser considerada como infundada, dada a inexistência de estado de incerteza. Tais situações de ineficácia da Consulta são de verificação bastante problemática, pois “a clareza de um texto legal decorre muito mais da falta de imaginação de seus intérpretes do que da univocidade da linguagem empregada em sua redação” (MACHADO SEGUNDO, 2012, 214).

Conforme Faleiro (2005, p. 110) tais requisitos são indicadores da boa fé do consulente:

[...] A presunção de boa-fé que concorre em seu favor só poderá ser desconstituída quando se verificar a ausência de controvérsia sobre a situação consultada, o descabimento da dúvida em face do ato normativo ou da disposição da lei, ou quando se evidenciar o intuito do consulente de burlar a fiscalização para obter vantagens ilícitas. Do contrário, a consulta deve ser respondida, prestigiando-se a boa-fé do consulente. (FALEIRO, 2005, p. 110)

Finalmente, a ineficácia elencada na alínea “i” diz respeito à Consulta cuja narração dos fatos é demasiadamente vaga, não oferecendo à autoridade consultada elementos que lhe permitam respondê-la categoricamente. Conforme Machado Segundo (2012, p. 214) ocorre quando o consulente omite em sua petição de Consulta fatos indispensáveis a que a autoridade determine quais normas são aplicáveis à situação consultada, ou para que determine que interpretação deve ser dada a essas normas.

Nesse sentido, Paulsen e outros (2012, p. 142) citam precedentes dos Tribunais Administrativos:

CONTRIBUIÇÃO AO IAA. – I) Vendas a Zona Franca de Manaus. Não comprovado o efetivo ingresso do produto, é devida a contribuição independentemente de existência de regulamentação específica sobre os comprovantes formais. II) Processo Fiscal – Efeito da Consulta. Não produz efeito consulta genérica, que não mencione o dispositivo da legislação aplicável a fato determinado assim como formulada por quem esteja sob procedimento fiscal. Recurso negado (2º CC – Ac. 201-65725- 1º C).

- SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 276 (7ª Região Fiscal), DE 31 DE OUTUBRO DE 2001. Assunto: Normas de Administração Tributária. Ementa: INEFICÁCIA. É ineficaz a consulta não circunscrita a fato determinado, que, não descrevendo suficientemente o objeto, não indique também as informações necessárias a elucidação da matéria ou não mencione os dispositivos legais que ensejaram os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada. [...] (DT 7ªRF – Ana Celina de Araújo Chaves Perseke – Chefe Substituta – DOU 27.12.2001)

Em arremate, conforme Rocha (1996, p. 121), se a dúvida estiver bem caracterizada na Consulta Fiscal, a administração não poderá declarar sua ineficácia, sob a alegação de inobservância de requisitos menos relevantes, porque, a boa-fé exigida do consulente, corresponderá a moralidade da Administração.

Por fim, importante frisar que a dúvida que julga a consulta ineficaz, não analisa a matéria consultada. Logo, “[...] quando a declaração de ineficácia fundamentar-se no descumprimento de requisito formal, será possível ao consulente reapresentar a consulta, suprindo a irregularidade” (FALEIRO, 2005, p. 111). Contudo, tal regra não se aplica nos demais casos, pois está maculado por vício insanável, visto que restou comprometido um pressuposto fundamental da consulta: a presunção de boa fé (FALEIRO, 2005, p. 111).

2.2.8.3 Processamento da Consulta Fiscal

A Solução da Consulta, no âmbito federal, é efetuada em instância única (artigo 48 da Lei nº 9.430/1996), não cabendo recurso ou pedido de reconsideração à Consulta ineficaz (artigo 48, § 3º da Lei nº 9.430/1996).

Faleiro (2005, p. 123) esclarece a contradição quanto à existência do Recurso Voluntário entre a Lei nº 9.430/1996 e o Decreto nº 70.235/1972:

No âmbito da Administração tributária federal, o Decreto nº 70.235/72 admitia o Recurso Voluntário para o Coordenador do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal (art. 54, II, a) ou para as autoridades mencionadas na legislação dos tributos incluídos na competência julgadora de outros órgãos da Administração Federal (art. 54, II, b) e determinava à autoridade de primeira instância recorrer de ofício de decisão favorável ao consulente. A lei n. 9.430/96 revogou tais dispositivos, estabelecendo a instância única.

As Soluções das Consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal (artigo 48, § 4º da Lei nº 9.430/1996).

Havendo diferentes soluções entre Consultas de mesma matéria, cabe recurso especial ou recurso de divergência (artigo 48, § 5º e 6º da Lei nº 9.430/1996).

Assim, se o sujeito passivo tiver conhecimento de solução divergente daquela a que tenha sido submetido, em decorrência de resposta a Consulta anteriormente formulada sobre idêntica matéria, pode apresentar com recurso especial (Recurso de Divergência), no prazo de trinta dias contado da respectiva publicação (artigo 48, § 5º e 6º da Lei nº 9.430/1996 – âmbito federal).

Cabe a quem interpuser o recurso comprovar a existência das soluções divergentes (artigo 48, § 7º da Lei nº 9.430/1996).

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 os efeitos a partir da data da ciência (artigo 48, § 11º da Lei nº 9.430/1996).

Conforme Faleiro (2005, p. 125) o recurso de divergência, por sua característica, foi instituído para prevenir os interesses da coletividade, eis que “por meio dele, busca-se estabilizar as expectativas de toda uma coletividade que tem interesse na solução da controvérsia, ou seja, daqueles que de alguma forma são ou serão atingidos pela norma objeto da Consulta”.

Quanto a publicidade das decisões do Recurso Divergência Faleiro (2005, p. 125) esclarece:

[...] Importante notar que a Lei n 9.430/1996 não estabelece a obrigatoriedade da publicação de soluções de divergência. Segundo o art. 48, § 4º, apenas as soluções de consulta devem ser publicadas. A publicação da solução de divergência é, entretanto, condição indispensável para a produção de efeitos gerais para todos os administrados, consultentes ou não, é condição, portanto, de validade do ato, enquanto ato normativo geral.

Mesmo após o recurso de divergência, o contribuinte não satisfeito com a decisão administrativa definitiva poderá ingressar com medidas judiciais para defender seus interesses (MACHADO SEGUNDO, 2012).

Não obstante a inexistência de recurso nos procedimentos não contenciosos, Machado (2009, p. 286) entende que caso a solução da Consulta resulte em maior recolhimento de tributos é cabível a interposição de Recurso Voluntário previsto no artigo 56 do Decreto nº 70.235/72, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência. Quanto ao efeito suspensivo elucida:

[...] O ter efeito suspensivo significa, exatamente, que o efeito da consulta somente se produzirá depois de apreciado o recurso. Não tivesse a resposta, vale dizer, a decisão proferida no processo de consulta, efeito lesivo a direito do consultente, não haveria razão para se atribuir ao recurso efeito suspensivo.

Já o Procurador-Geral da Fazenda Nacional – PGFN defende no parecer nº 1.087 de 19.07.2004 (BRASIL, 2004a) o direito de a Administração Pública submeter ao crivo do Poder Judiciário as decisões definitivas administrativas favoráveis aos contribuintes, que lesarem o patrimônio público, para discutir questões relacionadas à sua legalidade, juridicidade ou diante de erro de fato, conforme se verifica da conclusão:

40. Assim posta a questão, em síntese, respondendo de modo objetivo, os itens 1, 2 e 3, respectivamente, da consulta, pode-se concluir que:

1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato.

2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular.

3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

41. Finalmente, cabe registrar que, em face da complexidade e do alcance da matéria, aqui abordada, torna-se recomendável seja este Parecer submetido à aprovação do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, com sugestão de publicação no Diário Oficial da União.

É o parecer, que submetemos à consideração superior. (BRASIL, 2004a)

Assim, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional – PGFN quis reconhecer que as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, desfavoráveis a qualquer um dos sujeitos da relação jurídico-tributária, sujeitam-se ao crivo do Poder Judiciário para controle de sua legalidade ou de sua juridicidade, ou em decorrência de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo, mormente se e quando ofenderem os princípios administrativos e constitucionais (explícitos ou implícitos) que regem e informam a Administração Pública.

2.2.8.4 Anulação da resposta à Consulta Fiscal

A resposta obtida com Consulta Fiscal vincula a Administração Pública. Esse efeito vinculante confere ao contribuinte segurança jurídica, pondo-o a salvo de exigências não apontadas na resposta.

A decisão definitiva proferida pelo órgão competente, produz efeito preclusivo ou a irretratabilidade para o Fisco diante das situações por ela amparadas, conforme analisa Rocha (1996, p. 95):

153. A consulta fiscal é apresentada para obter decisão vinculante da Administração. Esse efeito vinculante produzido pela resposta à consulta é a certeza dada pela Administração para a dúvida apresentada pelo interessado. Essa certeza confere segurança jurídica ao consulente, que, procedendo, na situação de fato, conforme a decisão dada pela Administração, põe-se a salvo de exigências apontadas na resposta.

A decisão vincula a Administração e não, ao consulente, que pode se insurgir contra o seu mérito, na via judicial (n.º 150), buscando mostrar sua invalidade, com vistas a sua anulação, ou, por sua conta e risco, inobservá-la, aguardando autuação, para subsequente impugnar a exigência.

154. Esse efeito vinculante, para a Administração, da decisão definitiva (resposta) dada, produz um efeito preclusivo ou irretratabilidade para o Fisco-Administração. Nesse sentido Gilberto de Ulhôa Canto, Meirelles e Antônio da Silva Cabral. Esse efeito preclusivo, que alguns chamam de figuradamente de coisa julgada administrativa e que poderia ser também chamado de decidida administrativamente, ou simplesmente, de decisão administrativa, significa a irretratabilidade da Administração quanto à aplicação da resposta dada, diante das situações de fato por ela amparadas já consumadas.

[...]

Geraldo Ataliba refere a imodificabilidade das decisões administrativas, apontando que “Estas criam direito subjetivo para o contribuinte, de tal maneira a inibir o fisco de modificar – com relação ao atos já modificados- a orientação oficial sobre a matéria”.

Contudo, a resposta definitiva não significa imodificabilidade. No entanto, segundo Rocha (1996, p. 98) a revisão da solução da Consulta Fiscal somente pode se dar por razão de ilegalidade.

Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta ou havendo divergência de conclusões entre Soluções de Consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica, proferida pela mesma autoridade administrativa, poderá a decisão ser revista pela autoridade que a proferiu:

Evidente que a administração pública pode rever ou revogar seus próprios atos, expressa ou implicitamente, dispondo de maneira diferente ao ato anterior, mas essa revisão só é ilimitada quando se trata de atos discricionários, ou seja, atos insuscetíveis de apreciação por outro poder que não o que o praticou. Os atos sobre matéria tributária, por se referirem a obrigação 'ex lege' [...], vale dizer, atos que observam rigorosamente certas normas jurídicas existentes, e não estão sujeitos a meros critérios administrativos, não se incluem entre os discricionários. Daí, dizermos que a decisão consultada, por autoridade ou órgão de última instância, por participar da natureza dos atos administrativos (singular ou colegiado, conforme o caso), não discricionários, quando tenha criado situação idêntica à do consulente, vincula a administração, que só poderá aplicar critérios diferentes em casos futuros (MATTOS apud ROCHA 1996, p. 96).

Conforme artigo 146 do Código Tributário Nacional a modificação introduzida por decisão administrativa somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução:

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 (BRASIL, 1966).

A nova orientação alcança 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 (artigo 48, § 12º da Lei nº 9.430/1996).

Nesse sentido, a própria administração pública já se manifestou ao julgar o Recurso Voluntário nº 134.475 (Processo Administrativo nº 13897.000840/2002-47). Eis a sua ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. – CONSULTA. – EFEITOS. – A resposta dada à consulta vincula a administração até que venha de 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. Vindo a ocorrer alteração do entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta, a nova orientação irá atingir tão-somente os fatos ocorridos após a publicação do ato na imprensa oficial ou à ciência dada ao consulente, exceto na hipótese de a nova orientação lhe for mais favorável. No caso, esta alcançará, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Recurso conhecido e provido (BRASIL, 2004c).

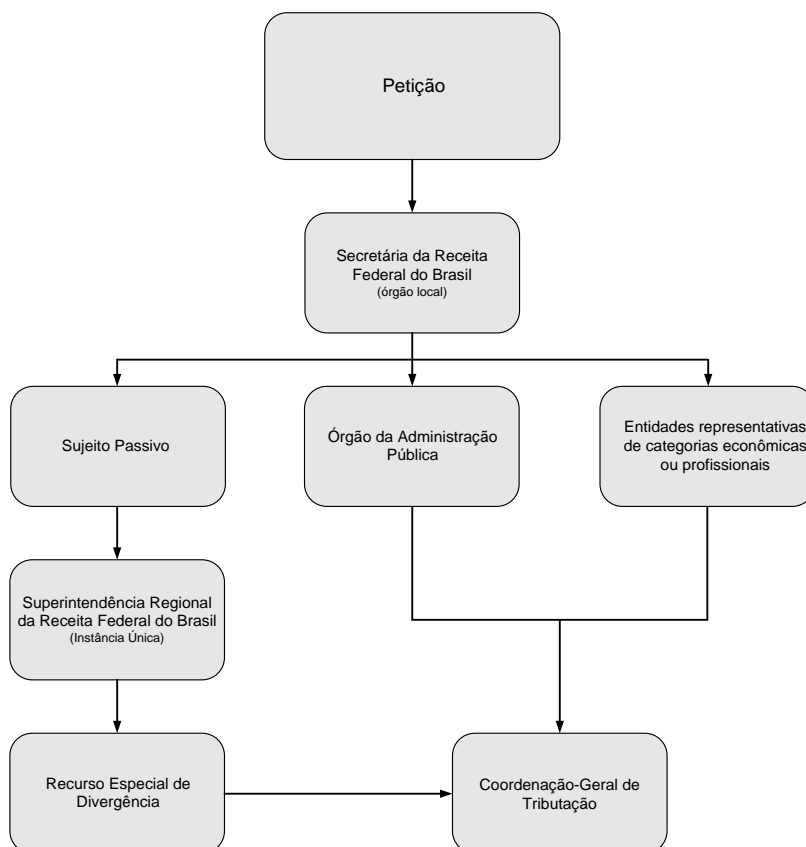
A decisão que modificar/anular Solução de Consulta anteriormente proferida deve ser motivada e produz um efeito preclusivo ou irretratabilidade para o Fisco-Administração, pois a definitividade da resposta não significa imodificabilidade, mas a modificação, anulação (desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade) só opera para o futuro (ROCHA, 1996, p. 122).

Conforme entendimento manifestado pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a Consulta Fiscal produz efeitos sobre a aplicação de determinado dispositivo legal da legislação tributária aos fatos descritos pelo consulente, os quais cessam após a revogação dos normativos que embasaram a decisão da autoridade administrativa (BRASIL, 2011).

2.2.8.5 Esquema Gráfico da Consulta Fiscal Federal

Concluindo esta seção traz-se um esquema gráfico que demonstra minudentemente o tramite da Consulta Fiscal na esfera federal, o qual resume vários dos pontos abordados no presente trabalho de conclusão de curso:

FIGURA 3 - Esquema Gráfico da Consulta Fiscal Federal



FONTE: NEDER, 2002, p.397.

Importante frisar neste momento que mesmo imperando no processo administrativo o princípio do informalismo os requisitos para a formulação da Consulta são sempre exigidos rigorosamente pela Administração Pública (CASTARDO e MURPHY, 2006, p. 91). Isto ocorre porque a Consulta Tributária gera efeitos protetores para o consulente no tocante à matéria consultada.

Logo, não havendo o estrito cumprimento dos requisitos previstos em lei, a Consulta é declarada ineficaz, isto é, a dúvida apresentada não é dirimida e o interessado não se beneficia de qualquer dos efeitos protetores especificados anteriormente.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção tem o objetivo de definir a metodologia que será utilizada na pesquisa, bem como apontar as ferramentas que foram usadas na condução e análise dos resultados.

Na primeira fase foram realizadas revisões de literatura, ou seja, uma pesquisa bibliográfica em livros, revistas, periódicos, boletins, internet, com o intuito de ter contato direto com o que já foi escrito sobre Processo Administrativo Tributário e suas subespécies, até adentrar profundamente no tema Consulta Fiscal.

Segundo Lakatos (2018, p. 43) a pesquisa bibliográfica pode ser considerada como o primeiro passo de toda a pesquisa científica, eis que expressa as premissas a que se propõe a analisar e solucionar.

Em conjunto com a pesquisa bibliográfica foi realizada a pesquisa descritiva sobre a conceituação, normas e procedimentos necessários para a elaboração de uma Consulta Fiscal eficaz que garanta ao contribuinte segurança jurídica para as atividades negociais e ampare o Fisco a elaborar uma solução de consulta que de fato promova a harmonia entre Fisco e Contribuinte, eis que amparada em estudos já existentes e tendo em vista que é impraticável, na espécie, a pesquisa experimental.

A partir das premissas levantadas com a pesquisa bibliográfica e descritiva será realizada a análise tanto a análise de conteúdo e documental, as quais segundo Lakatos (2018, p. 29) podem ser assim definidas:

- a) Conteúdo – trabalha a palavra, a prática da língua realizada por emissões identificáveis. Leva em consideração as significações (conteúdo), sua forma e a distribuição desses conteúdos e formas. Lida com mensagens (comunicação) e tem como objetivo principal sua manipulação (conteúdo e expressão).
- b) Documental – consiste em saber esclarecer a especificidade e o campo de análise de conteúdo. Seria um conjunto de operações visando representar o conteúdo de um documento de forma diferente. Trabalha com documentos e se faz, principalmente, por classificações-indexação. Seu objetivo consiste na representação condensada da informação.

Assim foram analisadas 3 Consultas Fiscais realizadas no âmbito da Receita Federal e Estadual desde a sua formulação até a Solução de Consulta objetivando verificar se de fato promoveram a pacificação de entendimentos entre Fisco e Contribuinte.

Por fim são discutidos e analisados os resultados com a técnica de análise de dados qualitativa que se caracteriza por ser descritiva, isto é, “seus resultados são expressos em

narrativas, declarações das pessoas, entrevistas, documentos, descrições de situações e acontecimentos. Todos os dados são considerados importantes” (ROVER, 2010, p. 21).

Importante esclarecer que as análises das Consultas a serem realizadas estão baseadas em fatos reais e por uma questão de ética alguns dados serão suprimidos ou modificados, bem como será preservada a identidade das consulentes.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta Seção passa-se a análise de casos práticos do processo administrativo preventivo de Consulta Fiscal, com enfoque a sua formulação e solução.

4.1 Da Consulta Fiscal formulada no âmbito federal com solução favorável ao entendimento do contribuinte

A primeira Consulta Fiscal foi analisada foi formulada no âmbito federal, em relação à interpretação da legislação tributária quanto a possibilidade de realizar a compensação de créditos tributários com quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, mesmo sendo detentora de decisão transitada em julgado, proferida sob a égide de uma legislação anterior mais restrita, que limitou a compensação do indébito de PIS com débitos vincendos do próprio PIS.

Na referida Consulta Fiscal, primeiramente foi indicado o seu encaminhamento ao órgão competente para o processamento, qualificada a empresa, bem como os responsáveis pela sua elaboração, constando, inclusive, telefone e e-mail.

Na sequência, a empresa delimitou a sua atividade social, qual seja indústria e comércio de produtos químicos, tais como ceras, velas, querosene, detergentes, pedras sanitárias e outros.

Na continuidade o contribuinte descreveu a situação fática pertinente à Consulta, descrevendo detalhadamente a evolução histórica da legislação que regula as compensações, bem como delimitou o que restou decidido no processo judicial que assegurou o direito de se restituir por meio da compensação do indébito que faz jus.

Então, primeiramente, a Consulente demonstra a origem do indébito que pretende se ressarcir, consoante é possível extrair do seguinte excerto:

[...]

Em razão das atividades que desenvolve a Consulente esteve sujeita à contribuição para o PIS (Programa de Integração Social), criada pela Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, na modalidade calculada sobre o seu faturamento.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, posteriormente alterado pelo Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, atingindo os fatos geradores ocorridos a partir de 01/07/88, foram modificados os prazos de recolhimento, base de cálculo e alíquota do PIS, que até então eram regidos pelas disposições das Leis Complementares nº 07/70 e 17/73.

A Consulente recolheu as contribuições para o PIS com base nos inconstitucionais Decretos-Leis nos 2.445 e 2.449 ambos de 1998, os quais, posteriormente, tiveram sua execução suspensa por força da Resolução nº 49/95 do Senado Federal.

Com o que, a Consulente ajuizou na Vara Federal da Circunscrição de Joaçaba da Seção Judiciária de Santa Catarina mandado de segurança, autuado sob nº 97.7000481-2 (Doc. 03), que foi julgado procedente (Doc. 04), restando concedida a segurança para:

a) reconhecer como indevidos os pagamentos de PIS realizados com base na sistemática preconizada pelos Dls 2.445 e 2.449, ambos de 1998, permitindo o recálculo do que seria efetivamente devido com base na LC nº 07/70.

b) Assegurar o direito à compensação, com débitos vincendos do próprio PIS, dos créditos apurados através do confronto entre os valores pagos com base nos inconstitucionais Decretos-Leis nos 2.445/88 e 2.449/88 com aqueles efetivamente devidos de acordo com a LC nº 07/70 e alterações posteriores, estes recalculados desde o mês do fato gerador de janeiro de 1989, com base no faturamento de julho de 1988, e assim, sucessivamente, até o mês de fevereiro de 1996, sem a incidência, nos seis meses que intercalam o fato gerador e a base de cálculo, de atualização monetária da base de cálculo.

A decisão transitou em julgado em 31/10/2003, conforme comprova a cópia da certidão em anexo (Doc. 05) (ANEXO A, p. 2).

Esclarece que a decisão citada foi proferida à luz da legislação vigente em outubro/1997, à época da Impetração, restringiu a compensação dos créditos com débitos vincendos do próprio PIS.

Posteriormente, porém, “sugiram novas normas legais que vieram modificar a forma e as possibilidades de compensação de créditos fiscais detidos pelos contribuintes”.

O contribuinte passa a demonstrar que a Lei nº 10.637/2002, em seu artigo 49 alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, passando a autorizar a compensação de créditos com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF, inclusive assegurado por decisão judicial transitada em julgado, como no presente caso.

Na seqüência, a Consulente manifestou o seu entendimento de que apesar da decisão judicial ter limitado a compensação do indébito de PIS com tributo de mesma natureza e destinação constitucional está autorizada a realizar a compensação dos créditos de que é detentora com quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal em face das novas disposições introduzidas no ordenamento jurídico pela Lei nº 10.637/2002.

Destaca ainda que “sendo a compensação uma forma de ressarcimento do indébito, constitui um direito subjetivo dela e não do fisco, que não poderia, por isso, opor qualquer entrave que não estivesse expressamente contido em disposição legal específica”.

Em virtude desse entendimento, a Consulente julga que a intenção do legislador ao dispor diferentemente na Lei nº 10.637/2002 do que dispunha na anterior Lei nº 9.430/1996,

objetivou facilitar e ampliar as possibilidades de compensação de tributos que estejam sob a administração da Secretaria da Receita Federal.

Ao final pediu o pronunciamento do Fisco a respeito do seu enquadramento como agroindústria e sobre as contribuições previdenciárias que seria obrigada a recolher. Consoante se extrai do seguinte trecho:

Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que, de acordo com o art. 49, da Lei nº 10.637/2002, pode realizar a compensação dos créditos de que é possuidora com quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF, mesmo sendo detentora de decisão judicial transitada em julgado, proferida sob a égide e de uma legislação anterior mais restrita, que limitou a compensação do indébito de PIS com débitos vincendos do próprio PIS? (ANEXO A, p. 5).

No item seguinte, a empresa declarou que não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da Consulta, bem como de que não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da Consulta e, por fim, que os fatos expostos na Consulta não foram objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em Consulta ou litígio em que foi parte a Consulente.

É possível observar que a Consulta Fiscal analisada foi formulada preenchendo todos os requisitos necessários e abordados nos itens anteriores, estabelecidos em lei nas normas regulamentares, com o que a Consulta não foi considerada ineficaz e foi devidamente analisada.

Do contexto da resposta apresentada é possível extrair que o entendimento fazendário consentâneo com o da consulente:

5. Inicialmente, diga-se que a dúvida da consulente restringe-se à forma de aproveitamento dos créditos que alega possuir, e não sobre a procedência dos mesmos. Vale dizer, não é colocada a questão de se realmente os créditos existem, mas apenas de que forma os supostos créditos podem ser aproveitados. Portanto, a presente Solução abstrai-se de formular juízo acerca da existência do direito creditório, mas abordará somente o problema da efetivação da compensação. Óbvio, portanto, que a Solução não pode se prestar a corroborar a existência dos créditos apontados.

6. Atualmente, admite-se a possibilidade de compensação de créditos de um determinado tributo ou contribuição com os demais tributos e contribuições vencidos ou vincendos, administrados pela Secretaria da Receita Federal, mesmo quando há decisão judicial transitada em julgado, proferida anteriormente à edição da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU de 31.12.2002), concedendo tal benefício apenas em relação a tributos da mesma espécie.

[...]

A adoção do procedimento acima esposado não implica, de modo algum, descumprimento da decisão judicial transita em julgado, mas sim a implementação da decisão mediante sua necessária integração à legislação superveniente e mais favorável ao sujeito passivo, na hipótese de a

implementação vir a ocorrer em data na qual a norma que fundamentou a decisão e que orienta sua execução não mais se mostra aplicável.

Na data do reconhecimento judicial do direito creditório, a restrição ao direito de compensar justifica-se diante da ausência de base normativa. Contudo, com a edição de legislação posterior à época do trânsito em julgado da sentença judicial, houve modificação na situação anterior examinada por ocasião da prolação da decisão judicial. Portanto, a Administração Tributária deve se amoldar à novel legislação e homologar as compensações que estejam em conformidade com ela.

[...]

Portanto, a decisão judicial transitada em julgado deve ser executada em conformidade com a norma que a fundamentou, porém, com o início da vigência de uma norma mais favorável ao sujeito passivo, a execução da referida decisão deve ocorrer em conformidade com a legislação superveniente.

Assim, os créditos reconhecidos por sentença judicial transitada em julgado que tenha permitido apenas a compensação com débitos de tributos e contribuições da mesma espécie poderão ser compensados com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, tendo em vista a existência de legislação superveniente.

... (ANEXO B, p. 2).

Partindo dessas premissas, na solução de Consulta as autoridades administrativas concluíram que os créditos reconhecidos por sentença judicial transitada em julgado “que tenha permitido apenas a compensação com débitos de tributos e contribuições da mesma espécie poderão ser compensados com débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, desde que exista legislação superveniente que assegure igual tratamento aos demais contribuintes.

No caso examinado, a Consulta produziu todos os resultados almejados pela Consulente, pois após a apresentação da Consulta a empresa passou a compensar os créditos que possuía provenientes do recolhimento do PIS, também com outros tributos e contribuições administrativas e sem realizar a Consulta Fiscal poderia sofrer uma fiscalização e ser autuada por um agente que compartilhasse de outro entendimento.

Assim, neste caso concreto a Consulta Fiscal se mostrou um instrumento eficaz a promover a harmonia entre Fisco e Contribuinte, dando mais segurança jurídica dos procedimentos adotados por este último.

4.2 Da Consulta Fiscal formulada no âmbito federal declarada ineficaz

A Consulta Fiscal que será analisada foi formulada no âmbito previdenciário (federal), em relação à interpretação da legislação tributária referente ao enquadramento para fins de

determinação das contribuições previdenciárias devidas pelo contribuinte. Especificamente, se é correto o seu entendimento de que deve se submeter à tributação como Agroindústria.

Na referida Consulta Fiscal, primeiramente foi indicado o seu encaminhamento ao órgão competente para o processamento, qualificada a empresa, bem como os responsáveis pela sua elaboração, constando, inclusive, telefone e e-mail.

Na sequência, o contribuinte descreveu a situação fática pertinente à Consulta, descrevendo detalhadamente a atividade da empresa, qual seja, a Sericultura que compreende a cultura da amoreira, a criação do bicho da seda e a produção dos fios da seda para a indústria têxtil.

Esse item foi dividido em vários subitens para demonstrar claramente ao Fisco os fatos que se pretendia levar a efeito, bem como as intenções e objetivos da realização das operações, objetivando possibilitar que a resposta fosse proferida de acordo com os interesses empresariais surtindo os efeitos desejados.

Então, primeiramente, a Consulente descreveu a atividade da sericultura de forma geral, consoante é possível extrair do seguinte excerto:

[...]

O ciclo biológico do bicho da seda inicia a partir do ovo. Deste eclode uma lagarta que se alimenta exclusivamente de folhas de amoreira, cujo desenvolvimento se divide em cinco idades (primeira, segunda, terceira, quarta e quinta).

No sétimo dia da quinta idade, a lagarta atinge o tamanho máximo, de 8 a 9 cm, não se alimenta mais e se prepara para tecer o casulo. Nessa fase a lagarta ocupa o bosque (suporte para encasulamento) e começa a soltar o fio de seda. Geralmente o casulo é oval, com cerca de 3 cm de comprimento, pesando 2 gramas e na cor branca. Da eclosão até o casulo levam cerca de 28 dias, podendo variar conforme as condições climáticas e estado nutricional.

Após construir o casulo ao seu redor, as lagartas sofrem transformação, passando para a forma de crisálida e, posteriormente, rompem e saem do casulo na forma de mariposa. Finalmente, as mariposas se acasalam e as fêmeas iniciam a postura, colocando entre 400 a 500 pequenos ovos. Destes eclodem outras lagartas e o ciclo se inicia novamente.

Para a fabricação dos fios de seda não se permite que a crisálida rompa o casulo, ou seja, não é completada a metamorfose. Os casulos intactos são transferidos diretamente para as fábricas. O casulo constitui a matéria-prima para a produção do fio da seda.

O ciclo de vida do bicho da seda resume-se em:

- a) Ovo: 10-14 dias;
- b) Larva (lagarta): 28 dias (1ª idade larvar, 2ª idade larvar de mais ou menos 7 dias, 3ª idade larvar, 4ª idade larvar e 5ª idade larvar);
- c) Crisálida: 14 dias;
- d) Adulto (mariposa): 7 dias.

As etapas do processo de produção que culminam com a elaboração do fio da seda iniciam com o cultivo de amoreiras, base da alimentação das lagartas, a produção de ovos do bicho da seda, seu desenvolvimento no

estágio larvar, a formação do casulo e o seu beneficiamento, transformando-o em fios de seda. (ANEXO C, p 2).

Apresentada a visão panorâmica, nos subitens seguintes a Consulente segregou a atividade rural da industrial, demonstrando os estabelecimentos onde são realizadas as atividades das empresas e juntou fotos e um vídeo institucional.

Os estabelecimentos nos quais foram segregadas as atividades da Consulente foram assim especificados:

a) CAMPO EXPERIMENTAL: são propriedades rurais onde se desenvolvem técnicas de cultivo das amoreiras e aperfeiçoamento da parte genética do bicho da seda.

b) LABORATÓRIO: onde são pesquisadas técnicas de detecção, prevenção, combate e controle de doenças do bicho da seda.

c) FÁBRICA DE BOSQUES: bosques são suportes de madeira e papelão que servem de ambiente para a formação do casulo. Sua fabricação é rudimentar. Consiste na aquisição de papel em folhas planas, corte e montagem, incluindo a adição de uma estrutura fina de madeira e o acabamento final. A montagem dos bosques é realizada na própria fábrica e também, quando solicitado, são enviados para os presídios da região retornando à empresa para a adição da estrutura fina de madeira e o acabamento final.

d) SEMENTAGEM:

I) Produção de ovos: ocorre a seleção de casulos para produção de ovos, sexagem das crisálidas, acasalamento das mariposas e postura dos ovos.

II) Incubação: os ovos do bicho da seda são armazenados em câmaras com temperatura controlada até a eclosão (passagem do estado de ovo para larva). No dia programado para eclodir os ovos são levados até os campos de criação.

d) CAMPO DE CRIAÇÃO: nestas fazendas as larvas recém eclodidas recebidas da sementagem, são alimentadas com folhas de amoreira cultivadas no local por aproximadamente 7 (sete) dias até chegarem na segunda idade. Em seguida são enviadas para os produtores rurais, que desenvolverão a terceira, quarta e quinta idade, retornando à Consulente em forma de casulos.

e) DEPÓSITOS: são os entrepostos onde os casulos são recebidos dos produtores rurais, avaliados, pré-classificados e transportados para as fábricas de fio de seda.

f) FÁBRICA DE FIO DE SEDA: Os casulos chegam dos depósitos e passam por um complexo processo de industrialização, o qual será descrito com minudência em item específico infra. (ANEXO C, p. 3).

A consulente relatou que a atividade rural é realizada mediante formalização de contratos de parceria com outros produtores rurais pessoas físicas e que a atividade industrial é realizada diretamente por ela.

Na sequência, a Consulente manifestou o seu entendimento de que se enquadra como Agroindústria, desde o advento da Lei nº 10.256/2001, estando diante disso obrigada a contribuir para a Previdência Social com base no valor da comercialização da sua produção e

que a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários dos seus empregados restou substituída pela contribuição incidente sobre o valor da sua receita bruta.

Em virtude desse entendimento, desde a entrada em vigor da Lei nº 10.256/2001, a consulente julga enquadrar-se no código FPAS 833, devendo adotar os seguintes procedimentos:

a) Contribuir para a Previdência Social com base no valor da sua receita bruta à alíquota de 2,85%, com o código 744, dos quais:

I) 2,5% se destinam à Seguridade Social.

II) 0,1% para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

III) 0,25% é destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), nos termos do § 5º do artigo 22A da Lei nº 8.212/1991, na redação introduzida pelo artigo 1º da Lei nº 10.256/2001.

b) Recolher o valor correspondente a 2,7% sobre a folha de salários de seus empregados lotados nas atividades rurais, com o código 604, para as seguintes entidades:

I) 2,5% para o Salário-Educação.

II) 0,2% para o INCRA.

c) Recolher o valor correspondente a 5,8% sobre a folha de salários de seus empregados lotados no setor industrial, com o código 833, para as seguintes entidades:

I) 2,5% para o Salário-Educação.

II) 0,2% para o INCRA.

III) 1,5% para o SESI.

IV) 1,0% para o SENAI.

V) 0,6% para o SEBRAE. (ANEXO C, p. 19).

No item seguinte, a empresa declarou que não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da Consulta, bem como de que não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da Consulta e, por fim, que os fatos expostos na Consulta não foram objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em Consulta ou litígio em que foi parte a Consulente.

Ao final pediu o pronunciamento do Fisco a respeito do seu enquadramento como agroindústria e sobre as contribuições previdenciárias que seria obrigada a recolher. Consoante se extrai do seguinte trecho:

a) As atividades realizadas pela Consulente, atinentes aos estabelecimentos campo experimental, laboratório, sementagem, campos de criação e depósitos, pela sua natureza rural, se caracterizam como estabelecimentos rurais?

b) As atividades realizadas pela Consulente em regime de parceria com produtores rurais pessoas físicas para o desenvolvimento das larvas de segunda idade até a formação dos casulos, os quais constituem matéria-prima para a fabricação do fio de seda, caracterizam-se como atividade rural?

c) A atividade desenvolvida pela Consulente, consistente na industrialização da parcela dos frutos (casulos de bicho da seda) que lhe cabe das parcerias rurais que mantém, constitui industrialização de produção própria para fins de determinação da sistemática de tributação estabelecida no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991?

d) Em virtude das atividades que desenvolve, deve enquadrar-se no código FPAS 833?

e) Sendo agroindústria, deve contribuir para a Previdência Social com base no valor da sua receita bruta, à alíquota de 2,85%?

f) Deve recolher para Terceiras Entidades o valor correspondente a 2,7% do total da folha de salários dos empregados que lhe prestam serviços no setor rural (Código 604)?

g) Deve recolher para Terceiras Entidades o valor correspondente a 5,8% do total da folha de salários dos empregados que lhe prestam serviços no setor industrial (Código 833)?

h) A sistemática de recolhimento no FPAS 833 aplica-se também aos valores recolhidos ou a serem recolhidos em decorrências de acordos ou condenações em processos trabalhistas?

i) Caso as premissas acima estejam corretas, como deverá fazer os ajustes em seus registros junto à Previdência Social (GFIP e recolhimentos), no período que recolheu no FPAS 507?

Ressalte-se que a simples retificação da GFIP causará problemas para a Consulente, pois os recolhimentos foram todos efetuados com base na folha de pagamento e não houve recolhimentos sobre o faturamento (receita bruta).

Assim, na prática, recolheu contribuições a maior sobre a folha de pagamento e não recolheu contribuições sobre o faturamento. E sabe-se que a compensação de créditos oriundos de contribuições previdenciárias está limitada ao percentual de 30% do valor devido, o que implicaria dizer que mesmo compensando parte do valor (30%) devido em face do enquadramento no FPAS 833, ficaria débito de 70% que, em tese, incidiria multa e juros.

Com o objetivo de desobrigar-se da eventual multa e juros sobre a diferença não compensável (70%) dos valores devidos sobre o faturamento a partir da vigência da Lei nº 10.256/2001, requer seja esclarecido qual o procedimento a ser adotado.

Em caso negativo:

a) Qual o código FPAS correto para a Consulente?

b) Quais as contribuições devidas pela Consulente à Previdência Social? (Anexo C, p. 20).

É possível observar que a Consulta Fiscal analisada foi formulada preenchendo todos os requisitos necessários e abordados nos itens anteriores, estabelecidos em lei nas normas regulamentares.

Porém, no caso analisado, mesmo a Consulta preenchendo todos os requisitos necessários a Administração não a respondeu categoricamente, evitando sua vinculação à Solução.

Do contexto da resposta apresentada, no entanto, é possível extrair que o entendimento fazendário consentâneo com o da consulente:

11. Frisa-se que não foram detalhadas as atividades, por estabelecimento, nos moldes da IN SRP 03/05. Apenas foram descritas diversas atividades realizadas pela empresa, sem a devida especificação.

12. Pela análise das informações prestadas, os contratos firmados são de parceria de produção rural integrada, nos moldes do inciso XIV do art. 240 da IN SRP 03/05. A parte da produção que pode ser considerada como própria está explicitada no parágrafo único do art. 243 da IN 03/05.

13. Quanto às correções da GFIP, caso a empresa considere necessário, deverá ser utilizado, dentre outros, o Manual da GFIP, atualmente disponível na versão 8.3, obtido no sítio do Ministério da Previdência Social.

14. Diante do exposto, comunico o INDEFERIMENTO da presente Consulta Administrativa Fiscal, pelo descumprimento dos incisos V, VI e VIII do art. 52 do Decreto 70.235/72, e o arquivamento do PT 9999.000101/9999-91. (ANEXO D, p. 5).

Deflui disso, que a Consulente, de fato, realiza atividades rurais por meio de parceria de produção rural integrada, logo preenche os requisitos necessários para o enquadramento como Agroindústria, quais seja realizar concomitantemente atividade rural e industrial.

No caso examinado, a Consulta Tributária não produziu os resultados almejados pela Consulente. A Consulta Fiscal foi indeferida porque supostamente foi formulada:

- a) quanto a fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;
- b) quanto a fato definido ou declarado em disposição literal de lei;
- c) sem descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Não obstante, é possível vislumbrar da resposta uma certa margem de segurança, pois do seu contexto é possível verificar o entendimento fazendário a respeito da matéria.

Quanto à postura das autoridades administrativas Hugo de Brito Machado entende que as situações de ineficácia da Consulta, como a do presente caso, são de verificação bastante problemática, pois “a clareza de um texto legal decorre muito mais da falta de imaginação de seus intérpretes do que da univocidade da linguagem empregada em sua redação” (MACHADO, 2004, 214).

Em relação a afirmação da Fazenda de que a narração vaga dos fatos impediria a solução regular da Consulta, não oferecendo à autoridade consultada elementos que lhe permitam respondê-la categoricamente, Hugo de Brito Machado (2004, p. 214) ensina que tal argumento só pode ser invocado quando o consulente omite em sua petição de Consulta fatos indispensáveis a que a autoridade determine quais normas são aplicáveis a situação consultada, ou para que determine que interpretação deve ser dada a essas normas.

No presente caso, é irrelevante a especificação das atividades em cada um dos estabelecimentos da Consulente, o que importaria para a solução é as atividades realizadas em conjunto.

Em arremate, conforme Rocha (1996, p. 121), se a dúvida estiver bem caracterizada na Consulta Fiscal, a administração não poderá declarar sua ineficácia, sob a alegação de inobservância de requisitos menos relevantes, porque, à boa-fé exigida do consulente, corresponderá a moralidade da Administração.

Diante disso, o Fisco poderia ter apresentado uma solução positiva na hipótese estudada.

Ressalta-se, inclusive, a possibilidade de responsabilização do Fisco, conforme decisão do STF já citada em item anterior.

Caso não fosse possível extrair do contexto da Solução de Consulta o seu correto enquadramento, a declaração de ineficácia da Consulta acabaria por colocar a empresa em risco fiscal eminente, pois se ela estivesse equivocada poderia ser autuada e obrigada a recolher as contribuições com multa e juros.

Por outro lado, a pretensão da Consulente de compensar o que recolheu indevidamente restaria frustrada, já que a Administração Fazendária poderia não homologar as compensações pretendidas.

De qualquer forma, no caso sob análise a solução da Consulta Fiscal acabou por promover a harmonização entre Fisco e Contribuinte e evitar futuros litígios.

4.3 Da Consulta Fiscal formulada no âmbito estadual que a solução de consulta foi desfavorável ao contribuinte

A última Consulta Fiscal que será analisada foi formulada perante as autoridades competentes do Estado de Santa Catarina, ou seja, a Comissão Permanente de Assuntos Tributários – COPAT.

Essa petição versou sobre à interpretação da legislação tributária quanto a possibilidade de aproveitar créditos de ICMS relativos às entradas de mercadorias (serviços de transporte) adquiridas com incidência do imposto, destinadas a uso e consumo, que compõem financeiramente o custo dos produtos exportados, ainda que não os incorporem fisicamente.

À exemplo das anteriores, primeiramente foi indicado o seu encaminhamento ao órgão competente para o processamento, qualificada a empresa.

Na sequência, o contribuinte descreveu a situação fática pertinente à Consulta, descrevendo a atividade da empresa, qual seja, industrialização, fundição e comercialização de metais ferrosos e não ferrosos, a fabricação de máquinas e equipamentos, peças e acessórios para veículos automotores.

Neste item também foi esclarecido que a empresa, na consecução de suas atividades, adquire matérias primas, materiais de embalagem, materiais intermediários e de uso ou consumo, bem como utiliza serviços de transportes em operações internas e interestaduais que integram o custo de seus produtos.

A partir desse momento foram criados vários itens para tratar do serviço de transporte para deixar clara a Autoridade Administrativa quanto à questão que se objetivava esclarecer.

Então, primeiramente, a Consulente esclareceu os pontos que possui dúvida, consoante é possível extrair do seguinte excerto:

[...]

02. DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES:

Os serviços de transporte, intermunicipal e interestadual, sofrem a incidência do ICMS, nos termos do inciso II, do artigo 2º, da Lei Complementar nº 87/96.

Tais serviços de transporte, contratados pela consulente, têm caráter fundamental e indispensável no processo produtivo e na atividade "fim" do estabelecimento.

No entanto, a diversidade de operações de serviços de transportes contratados, discriminados nos itens a seguir, acaba gerando dúvidas sobre o tratamento tributário aplicável para cada modalidade, principalmente em relação ao aproveitamento de crédito do ICMS.

03. DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE COM INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, ONDE "NÃO HÁ" DÚVIDAS QUANTO AO DIREITO A CRÉDITO DE ICMS:

Dentre as aquisições de serviços de transporte em que a consulente não possui dúvidas quanto ao direito a crédito do ICMS, na proporção das saídas tributadas do estabelecimento, cita-se:

- a) Nas entradas de insumos/mercadorias tributados.
- b) Nas entradas de insumos com isenção total ou parcial.
- c) Nas entradas de bens para o ativo imobilizado (Portaria SEF nº 175/2000).
- d) Nas saídas de produtos/mercadorias tributadas, no mercado interno, sob a cláusula CIF.
- e) No transporte até o porto, nas saídas de produtos/mercadorias para o mercado externo.

04. DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE COM INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, EM QUE "HÁ" DÚVIDAS QUANTO AO DIREITO A CRÉDITO DE ICMS:

Dentre as aquisições de serviços de transporte em que há dúvidas quanto ao direito a crédito do ICMS, na proporção das saídas tributadas do estabelecimento, cita-se:

- a) Nas aquisições de materiais para uso ou consumo.
- b) Nas remessas e nos retornos de insumos para industrialização por encomenda.
- c) Nas remessas de resíduos industriais para empresas responsáveis pelo seu tratamento ambiental.
- d) Nas vendas, no mercado interno, de produtos isentos ou não tributados.
- e) No transporte de funcionários da produção, de outros municípios. (ANEXO E, p. 2).

Prosseguindo, a Contribuinte aborda sobre a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS e da vedação legal ao crédito na entrada de mercadoria e serviço “alheios a atividade do estabelecimento”.

Também tratou que, com o advento da LC nº 87/1996, todas as entradas de mercadorias passaram a ensejar o direito ao crédito de ICMS, proporcionalmente às saídas tributadas. No entanto, em seu artigo 33, a LC nº 87/1996 postergou o início de utilização de determinados créditos, para 01/01/2020 (alterado pela Lcp. 138/2010).

Porém, destaca que a Lei Complementar não fez qualquer vedação ou restrição temporal quanto ao aproveitamento do crédito de ICMS decorrente das aquisições de serviços de transporte. Diante disso, a consultante afirma que considerando que o serviço de transporte integra fisicamente o custo dos produtos vendidos pela consultante, há dúvidas se poderá aproveitar como crédito para compensar com seus débitos, do imposto incidente nas seguintes aquisições de serviços de transporte:

- a) Na aquisição de materiais para uso ou consumo:

A consultante contrata serviço de transporte, na aquisição de mercadorias destinada ao uso ou consumo, sob a cláusula FOB, em que tal custo é integrado em seu processo produtivo.

A legislação é clara quanto a restrição temporal, contida no artigo 33, da Lei Complementar nº 87/96, para o direito ao crédito da mercadoria adquirida para uso ou consumo, mas não faz qualquer restrição ou vedação quanto ao serviço de transporte.

A dúvida da consultante é se poderá aproveitar o crédito de ICMS desse serviço de transporte, na proporção das saídas tributadas do estabelecimento.

- b) Na remessa de insumos para industrialização por encomenda:

Algumas etapas da industrialização de seus produtos (tratamento térmico dos metais e outras) são efetuadas por encomenda por outras indústrias.

Na industrialização efetuada por encomenda, além dos insumos remetidos à empresa industrializadora, a Consultante contrata serviços de transporte (tomadora) para a remessa e para o retomo das mercadorias, integrando financeiramente o custo de seus produtos.

Por se tratar de uma etapa intermediária e não final (comercialização), a dúvida é se poderá aproveitar o crédito do serviço de transporte dessa operação, na proporção das saídas tributadas do estabelecimento.

c) Na remessa de resíduos industriais do processo produtivo:

Em seu processo produtivo, a consulente adquire areia para utilização como moldes na fundição de metais.

o metal em estado líquido é derramado sobre o molde de areia, formando a peça, que após o acabamento é destinada, a comercialização.

Ao término do processo, a areia e demais resíduos são remetidos para empresas especializadas em sua destinação, por exigência das normas e órgãos de proteção ao meio ambiente.

Para efetuar a remessa de tais resíduos, a consulente contrata serviços de transporte intermunicipal, os quais sofrem a incidência do ICMS, integrando os custos da cadeia produtiva da consulente.

Este serviço de transporte é integrado no custo de seu processo produtivo.

Pelo fato da operação estar relacionada a atividade "fim" do estabelecimento e ao processo produtivo, há dúvidas se poderá aproveitar o crédito de ICMS deste serviço de transporte, na proporção das saídas tributadas do estabelecimento.

d) Na venda no mercado interno, sob a cláusula CIF, de produtos isentos ou não tributados, na proporcionalidade das saídas tributadas do estabelecimento:

A consulente contrata serviço de transporte na venda de mercadorias isentas ou não tributadas, no mercado interno, sob a cláusula CIF.

Este serviço de transporte é integrado no custo de seus produtos vendidos.

No caso da mercadoria transportada for isenta do imposto, a consulente tem dúvida se poderá aproveitar o crédito do serviço de transporte, na proporcionalidade das saídas tributadas do estabelecimento.

e) No transporte de funcionários da produção de outros municípios:

Devido a insuficiência de mão de obra especializada no setor metalúrgico, no município de Rio do Sul, a consulente contrata funcionários para a produção de municípios vizinhos, como Agrolândia e Lontras (notas fiscais em anexo).

Para isso a consulente contrata os serviços funcionários desses municípios, diariamente, arcando inteiramente com o custo do transporte de vinda e retorno dos funcionários

Este serviço de transporte é integrado no custo de seu processo produtivo e relacionado a sua atividade "fim".

A dúvida é se poderá aproveitar o crédito do serviço de transporte de funcionários na proporção das saídas tributadas do estabelecimento. (Anexo E, p. 03).

Na sequência, a Consulente manifestou o seu entendimento de que analisando de forma sistemática as normas que disciplinam o ICMS, em que o critério para o aproveitamento de créditos de ICMS é o financeiro, entende a consulente que toda e qualquer aquisição de serviços de transporte, utilizados e relacionados na sua atividade "fim" e que integra o custo de seu processo produtivo, assegura o crédito de ICMS.

Em virtude desse entendimento, a consulente julga que pode aproveitar o crédito de ICMS pelo critério financeiro, na proporção de suas saídas tributadas, do imposto incidente nas aquisições de serviços de transporte relacionados a sua "atividade fim", conforme se verifica do seguinte excerto:

Analisando de forma sistemática as normas que disciplinam o ICMS, em que o critério para o aproveitamento de créditos de ICMS é o financeiro, entende a consultante que toda e qualquer aquisição de serviços de transporte, utilizados e relacionados na sua atividade "fim" e que integra o custo de seu processo produtivo, assegura o crédito de ICMS.

Isso por que não há na legislação, seja na Lei Complementar 87/96, na Lei Estadual 10.297/96 ou ainda no RICMS/SC, Decreto nº 2.870/2001, qualquer outra vedação ou restrição em relação ao aproveitamento de créditos de serviços de transporte.

Assim, firmou entendimento que o direito ao crédito de ICMS na aquisição de serviços de transporte deve respeitar as seguintes regras:

- a) O direito ao crédito é conferido sempre para o estabelecimento tomador, que é aquele que arca com o ônus do serviço;
- b) O serviço de transporte não poderá ser alheio a atividade do estabelecimento, devendo sempre estar relacionado a sua atividade "fim".
- c) O crédito deverá respeitar a proporcionalidade das saídas tributadas do estabelecimento.

Diante de todo o exposto, entende a Consultante que poderá aproveitar o crédito de ICMS pelo critério financeiro, na proporção de suas saídas tributadas, do imposto incidente nas aquisições de serviços de transporte relacionados a sua "atividade fim": (ANEXO E, p. 09).

No item seguinte, a empresa pediu o pronunciamento do Fisco Estadual a respeito do seu direito ao aproveitamento como crédito, do ICMS que incidiu nas aquisições de serviços de transporte, na proporção das saídas tributadas do estabelecimento. Consoante se extrai do seguinte trecho:

11. DA CONSULTA:

Em face do exposto nos itens anteriores, o contribuinte formula consulta indagando se poderá aproveitar como crédito, do ICMS que incidiu nas aquisições de serviços de transporte, na proporção das saídas tributadas do estabelecimento, nas seguintes operações:

- a) Na aquisição de materiais para uso ou consumo?
 - b) Na remessa de insumos para industrialização por encomenda?
 - c) Na remessa de resíduos industriais do processo produtivo?
 - d) Na venda no mercado interno, sob a cláusula CIF, de produtos isentos ou não tributados, na proporcionalidade das saídas tributadas do estabelecimento?
 - e) No transporte de funcionários da produção de outros municípios?
- (ANEXO E, p. 10).

Por fim, a empresa declarou que não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da Consulta, bem como de que não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da Consulta e que os fatos expostos na Consulta não foram objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em Consulta ou litígio em que foi parte a Consultante.

Como se observa a Consulta Fiscal sob análise também foi formulada preenchendo todos os requisitos necessários e abordados nos itens anteriores, estabelecidos em lei nas normas regulamentares.

Diante disso, o Fisco formulou Solução de Consulta que válida e eficaz, porém, contrária ao entendimento manifestado pela Consulente.

A autoridade administrativa esclareceu seu posicionamento no sentido de que entende indevida a manutenção dos créditos de ICMS oriundos da aquisição de materiais de uso e consumo, relativa e proporcionalmente às operações de exportação, eis que o Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina postergou para janeiro de 2011 o aproveitamento de crédito de ICMS em relação aos materiais de uso e consumo, sem fazer qualquer ressalva quanto às operações de exportação:

Art. 82. Somente dará direito ao crédito:

I - a entrada no estabelecimento de materiais de uso e consumo, a partir de 1º de janeiro de 2011 (Dispositivo do inciso I, art. 82, RICMS, nova redação dada pela alteração nº 1.290, Dec. nº 040/07, DOE 31.01.07, início de vigência 1º.01.07)

Referida Solução de Consulta é abaixo transcrita:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COPAT Nº 88/06 - DOE 20.12.06.

EMENTA: ICMS. EXPORTAÇÃO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS DESTACADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS CORRESPONDENTES AO ICMS QUE ONEROU A ENTRADA DE INSUMOS, EFETIVAMENTE UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DA MERCADORIA EXPORTADA, DEVE EQUIVALER À PROPORÇÃO ENTRE AS EXPORTAÇÕES E AS SAÍDAS TOTAIS. E A COMPENSAÇÃO OU A TRANSFERÊNCIA DESSES CRÉDITOS PODERÁ SER EFETIVADA EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NOS CAPÍTULOS V E VI DO RICMS/SC.

01 - DA CONSULTA.

A consulente tem como atividade o comércio atacadista de frutas e verduras frescas, com a finalidade de exportação. Informa que opera exclusivamente com a exportação de banana e, eventualmente, com outra espécie de fruta fresca nacional.

...

Isto posto, responda-se à consulente:

a) que, de acordo com a legislação vigente, lhe é assegurado o crédito: i) do imposto pago na aquisição do material que especifica, tais como: caixas de madeira, papelão, papel “Kraft”, tampas de plástico e de madeira e grampos, quando totalmente utilizados em embalagens, acondicionamento ou apresentação da mercadoria exportada para o exterior; ii) do imposto pago pelo transportador, relativamente à prestação de serviços realizada em seu favor para o transporte de mercadoria exportada; iii) do valor do imposto relativo à entrada de energia elétrica no estabelecimento quando seu consumo resultar em operação de saída para o exterior, na proporção destas sobre o total das saídas (art. 82, II, “c” do RICMS); iv) do valor do imposto referente ao recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre o total das saídas e

prestações (art. 82, III, “b” do RICMS); v) do imposto decorrente da entrada de bens destinados ao ativo permanente, observado o disposto no art. 39 do Regulamento do ICMS. As mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, atualmente, não dão direito de crédito, segundo o que dispõe o art. 33, I, da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

b) os referidos créditos podem ser utilizados, em conformidade com o disposto nos Capítulos V e VI do RICMS/SC. (ANEXO F, p. 1).

Com a referida Solução de Consulta a contribuinte se tornou conhecedora da posição do Fisco Estadual que diminuiu o valor de seu direito creditório e, conseqüentemente, aumentou o valor do imposto a pagar.

Tal circunstância decorre do fato da autoridade fazendária não admitir o crédito de ICMS em relação às aquisições de materiais de uso e consumo e de outras mercadorias que não se incorporam fisicamente nem se desgastam na fabricação dos produtos por ela vendidos, mesmo integrando o custo de produção.

Assim, em atenção as normas que regulam o procedimento de Consulta Fiscal, abordadas anteriormente, a empresa teria o prazo de 30 dias a contar da solução de Consulta para efetuar o pagamento do tributo sem os efeitos da mora.

Contudo, o desejo da Contribuinte era o de ver garantido o seu direito de escriturar ou deixar de estornar tais créditos (manutenção), na proporção de suas operações de exportação, bem como escriturar extemporaneamente e utilizar os créditos que entendia ter direito desde a entrada em vigor da EC nº 42/2003 para abater do imposto a pagar (aproveitamento).

Conseqüentemente não efetuou os referidos pagamentos com o que poderia ser autuada a qualquer momento, eis que a solução de Consulta vincula a Administração Fazendária.

Além disso, se ela utilizasse tais créditos para abater do ICMS devido ao final de cada período de apuração, colocar-se-ia em situação de risco fiscal iminente, pois teria sua apuração, registro e compensações glosadas.

As normas (da legislação do Estado de Santa Catarina) que determinam o estorno do crédito são de efeito concreto e criam uma obrigação direta, certa, líquida e imediata ao contribuinte (artigo 82, I, do RICMS e artigo 103, IV, da Lei Estadual nº 10.297/1996).

Então a empresa seria reputada devedora do ICMS que deixou de recolher também em face das compensações glosadas, podendo receber autuações, exigindo dela não só os tributos, mas multas e juros.

Se a posição da Fazenda já é conhecida, expressa em resposta à Consulta Fiscal e, inclusive, nas leis e regulamentos do ICMS do Estado, isso revela a concretude dos fatos e o justo receio do contribuinte de sofrer uma autuação.

Com base nessa consulta, também é possível concluir que o Contribuinte sabendo do entendimento da Fazenda irá tomar as providências necessárias para evitar uma autuação fiscal, com o que se atingiu o objetivo de promover a harmonização de entendimentos entre o Fisco e o Contribuinte. Além disso, a Autoridade Fazendária poderá se valer da dúvida desse contribuinte para no exercício da fiscalização preventiva orientar outros contribuintes que estejam na mesma situação da consulente, com vistas ao exato cumprimento de legislação tributária.

Diante disso, fica reforçado a necessidade de amplo estudo a respeito do instituto da Consulta Fiscal para que o Fisco tenha consciência da sua responsabilidade de analisar adequadamente atendendo os princípios da legalidade, moralidade e os demais citados no início deste trabalho de conclusão de curso, bem como de orientar os cidadãos que estão em situação similar sobre o exato cumprimento da legislação tributária, realizando uma verdadeira fiscalização preventiva e promovendo a harmonia quanto a interpretação da legislação tributária entre Fisco e Contribuinte.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo administrativo é um instrumento de realização legítima da atuação estatal para a solução de conflitos, mas também pode ser uma ferramenta para a adoção de medidas preventivas de futuras lides.

A Consulta Fiscal é uma subespécie do processo administrativo tributário, o qual é uma espécie do gênero processo administrativo geral.

No procedimento administrativo de Consulta Fiscal o contribuinte provoca, por meio de petição, a ação do Fisco, para que este declare qual a interpretação da legislação tributária cabível em relação a determinado fato concreto.

A Consulta tem dois efeitos principais, o de elucidar as dúvidas na interpretação de normas do Direito Tributário Brasileiro e o de suspender qualquer procedimento fiscal de verificação de infrações relacionadas à matéria objeto da Consulta.

São os requisitos da Consulta a atenção aos limites das competências tributárias constitucionalmente fixadas, a incidência unicamente sobre matéria de interpretação e aplicação da lei tributária, a existência de interesse concreto do consulente, a ausência de procedimento administrativo ou processo judicial prévio sobre o fato objeto da Consulta.

A Consulta tem como consequência o impedimento da cobrança de juros moratórios (artigo 161, § 2.º do CTN) e a vedação de imposição de qualquer penalidade durante o seu processamento. Além do que pode prevenir conflitos, promovendo a harmonia entre Fisco e Contribuintes.

No âmbito federal a Consulta é regulada pela Lei n.º 9.430/1996 e pelo Decreto n.º 70.235/1972 (BRASIL, 1972). Por força do disposto no artigo 52 do aludido decreto, a Consulta será inválida quando o fato objeto da Consulta: a) estiver relacionado à situação a qual o consulente tiver sido previamente intimado a cumprir obrigação; b) coincidir com matéria de procedimento fiscal anteriormente iniciado; c) for objeto de decisão anterior proferida em Consulta ou litígio em que figure o consulente como parte; d) estiver disciplinado em ato normativo publicado antes da apresentação da Consulta; e) for regulamentado por literal disposição legal; f) estiver previsto como crime ou contravenção penal; g) não descrever completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver todos os elementos necessários à elucidação do problema.

A resposta à Consulta constitui um ato administrativo normativo que vincula a administração pública ao entendimento manifestado, dando ao empresário maior segurança na

consecução de suas atividades. Caso o agente administrativo, por força de fiscalização, entenda pela ilicitude ou irregularidade do procedimento adotado com respaldo na resposta à Consulta, não poderá proceder o lançamento de tributos ou aplicação de penalidades em relação aos fatos já praticados. Caso o fisco mude o entendimento e anule a decisão proferida em sede de Consulta Fiscal, o contribuinte ficará obrigado a seguir as novas determinações em relação aos atos futuros, não podendo atingir aos atos que estavam abrangidos pela situação anterior, em face da segurança jurídica que a Consulta Fiscal objetiva.

Assim, se a Consulta for formulada de maneira clara e o mais fundamentada possível, transparecendo ao Fisco os fatos que se pretende levar a efeito, bem como as intenções e objetivos da realização dos negócios ou operações, de forma a possibilitar que a resposta ao requerimento ocorra nos termos esperados e de acordo com os interesses empresariais objetivados surtindo os efeitos desejados, pode ser considerada um instrumento que promove a harmonia entre Fisco e Contribuinte, dando maior segurança jurídica a este último, independente de ser deferida ou indeferida.

Inclusive, da análise dos documentos no Seção 4 foi possível verificar que em alguns casos até mesmo quando a Consulta Fiscal é declarada ineficaz pode trazer a harmonia entre Fisco e Contribuinte.

Contudo, é necessário fazer algumas ponderações. De um lado é necessário que, ao formular a Consulta Fiscal, o consulente atenda a todos os requisitos necessários a produção da sua eficácia. De outro lado, é imprescindível que o Fisco pautar seus procedimentos nos princípios constitucionais da legalidade, moralidade entre outros.

Ademais, ao apresentar os fatos que se pretende ver enquadrados com as normas jurídicas, mediante a Consulta Fiscal, o empresário e a empresa estão sinalizando ao Fisco suas intenções através de uma clara manifestação de vontade de manter-se regular e observante das normas tributárias.

Se não for bem formulada pode trazer surpresas desagradáveis a empresa, pois se a Fazenda entender como ilegal o procedimento da empresa poderá autuá-la, pois conhecedora do seu modo de proceder.

Não obstante as ressalvas apresentadas, conclui-se que a Consulta Administrativa é uma eficaz e importante ferramenta para produzir a harmonia entre Fisco e Contribuinte, desde que bem estudada e feita estrategicamente e o Fisco pautar suas ações nos princípios que regem o processo administrativo.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Tradução Gercélia Batista de Oliveira Mendes. 1 ed. 2ª Tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2011a.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Affonso da Silva. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2011b.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 5 ed. São Paulo: Edipro, 2012.

BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso: em 10 ago. 2012.

_____. Presidência da República. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso: em 10 set. 2012.

_____. Presidência da República. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 31 ago. 2012.

_____. Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal. Parecer Normativo CST nº 78 de 30.10.1986. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br//main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=/bf/bf.php?s=1¶ms=F::expressao=Parecer%20Normativo%20CST%20n%BA%2078%20de%2030.10.1986>. Acessado em: 15 nov. 2012.

_____. Presidência da República. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm>. Acesso em: 31 ago. 2012.

_____. Presidência da República. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 31 ago. 2012.

Presidência da República. Lei nº 9.784, de 29 de Janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm. Acesso em: 12 ago. 2012.

Receita Federal do Brasil. Resolução CG/REFIS 8, de 12.01.2001. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Resolucao/2001/Resol8.htm>. Acessado em: 12 ago. 2012.

Procuradoria da Fazenda Nacional. Parecer Procurador-Geral da Fazenda Nacional – PGFN nº 1.087 de 19.07.2004 (2004a). Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/parecerpgfn1087.htm>. Acesso em: 12 ago. 2012.

Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 615.335 - SP, 1ª Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Decisão em: 11/05/2004 (2004b). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=473926&sReg=200302311820&sData=20040531&formato=PDF. Acessado em 12 ago. 2012.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão no Processo Administrativo nº 13897.000840/2002-47. Recurso Voluntário nº 134.475. Relator: Conselheiro Valmir Sandri. Redator para acórdão: Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral. Decisão em: 14/04/2004 (2004c). Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>. Acessado em 12 ago. 2012.

Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 786473 / MG, 2ª Turma. Relator: Min. Castro Meira. Decisão em: 19/10/2006. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%22mandado+de+seguran%E7a%22+e+%22consulta+fiscal%22&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4>. Acessado em 12 ago. 2012.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 388.359, Relator: Ministro Marco Aurélio. Decisão em 28 mar. 2007. (2007a). Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+388359%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+388359%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>. Acesso em: 12 ago. 2012.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389.383, Relator: Ministro Marco Aurélio. Decisão em 02 abr. 2007. (2007b). Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2129013>. Acesso em: 12 mar. 2013.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 390.513, Relator: Ministro Marco Aurélio. Decisão em 02 abr. 2007. (2007c). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2131202>>. Acesso em: 12 mar. 2013.

Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 09/2007 (2007d). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/AtosInterpretativos/2007/ADIRFB009.htm>>. Acesso em: 12 ago. 2012.

Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 740/2007 (2007e). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2007/in7402007.htm>>. Acesso em: 19 abr. 2013.

Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 689.134/SC. Relator Min. Castro Meira, 2ª Turma. Decisão em: 10.04.2007 (2007f), Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=681133&sReg=200401270573&sData=20070410&formato=PDF>. Acesso em 11.dez.2012.

Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Acórdão na Apelação Cível em Mandado de Segurança no nº 2004.004316-3 de Itajaí. Relator: Des. Rui Fortes, 3ª Câmara de Direito Público. Decisão em: 13.05.2007(2007h). Disponível em: <<http://app6.tjsc.jus.br/cposg/pcpoSelecaoProcesso2Grau.jsp?cbPesquisa=NUMPROC&dePesquisa=20040043163&Pesquisar=Pesquisar>>. Acesso em 11.dez.2012.

Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no AgRg no Ag nº 955.592/SP. Relator: Min. Denise Arruda, Decisão em 31/03/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sSeq=759628&sReg=200701895983&sData=20080331&formato=PDF>. Acessado em 12 ago. 2012.

Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 21. Constitucionalidade - Exigência de Depósito ou Arrolamento Prévios de Dinheiro ou Bens para Admissibilidade de Recurso Administrativo. Decisão em 29 out. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciasumulavinculante/anexo/psv_21.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2012.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão no Processo Administrativo nº 13897.000840/2002-47. Recurso Voluntário nº 134.475. Relator: Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias. Decisão em: 22/11/2011. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acessado em 12 abr. 2013.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo Tributário Teoria e Prática**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. **Processo Administrativo de consulta fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2006.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade Material. Modo de pensar tipificante e praticidade no Direito Tributário. *In*: Justiça Tributária. (Publicação do 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET). São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 627-650.

DIAS, Paulo Vitor Coelho. Elisão fiscal e sociedade prestadora de serviços intelectuais. **FISCOSOFT**. 2010. Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/index.php?bfnew=1&idLog=25008090&PID=255464#top_pos#ixzz25AMyIrGW>. Acesso em: 12 ago. 2012

FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de Consulta Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. **Praticidade no Direito Tributário**. Repertório de Jurisprudência IOB, São Paulo: IOB-Thomson, 1ª quinzena de agosto de 2007 nº 15/2007, volume I.

FISCHER, Octavio Campos. Recurso Hierárquico e Devido Processo Constitucional: o Processo Administrativo Tributário não pertence à Administração Pública! **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 141, p. 127-142, jun. 2007.

FISCOSOFT. Processo Administrativo de Consulta - Roteiro de Procedimentos. Roteiro - Federal - 2011/3389. Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/index.php?bfnew=1&idLog=24718165&PID=160726#top_pos#ixzz22itlkcoh>. Acesso em: 12 set. 2012.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em matéria tributária (de acordo com a Lei nº 12.016/09)**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MANGIERI, Francisco Ramos. **Administração tributária Municipal: Eficiência e Inteligência Fiscal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015

MARTINS, James. **Fundamentos do Processo Tributário e Execução Fiscal**. Caderno de Direito Tributário. 2006. Disponível em: <www2.trf4.jus.br/trf4/upload/editor/rom_Marins_Web.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2013.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes; AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; BURLE FILHO, José Emmanuel. **Direito administrativo brasileiro**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2012.

MORAES, Suzane de Farias Machado. Alguns aspectos do processo administrativo fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética n. 95, p. 125-134, Ago.2003.

NEDER, Marcos Vinicius. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Revista Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, ESMAFE, 2009.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, ESMAFE, 2012.

PINHO, Daniella Ribeiro. **A normatividade dos princípios**. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19800/a-normatividade-dos-principios#ixzz2Qxb8Cgps>>. Acesso em: 23 mar. 2013.

PONTES DE MIRANDA, Francisco. **Comentários ao código de processo civil**. Tomo I: arts. 1º ao 45. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **A Consulta Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1996.

ROCHA, Sérgio André. Duração Razoável do Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 142, p. 74-86, jul. 2007.

SANTOS, Cairon Ribeiro dos. **Curso de introdução ao direito tributário**. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. 1995. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Org.). **Direito tributário: direito processual administrativo e judicial**. Coleção doutrinas essenciais. v. 7. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TANURE, Rafael Jayme. Processo tributário administrativo – alguns aspectos relevantes. 2004. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Org.). **Direito tributário: direito processual administrativo e judicial**. Coleção doutrinas essenciais. v. 7. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Consulta Fiscal como causa de suspensão da exigibilidade do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 146, p. 35-47, nov.2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2012.

VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal; CREUZ, Luís Rodolfo Cruz e. **A Consulta Fiscal, a Norma Anti-Elisiva e a Segurança Empresarial**. Repertório de Jurisprudência IOB, São Paulo: IOB-Thomson, 1ª quinzena de novembro de 2007 n° 21/2007, volume I.