

INSTITUTO DA CONSULTA FISCAL: RELEVANTES BENEFÍCIOS PARA O CONTRIBUINTE E O FISCO

Glacy Odete Rachid Botelho¹

Resumo

A consulta fiscal é instituto próprio do Direito Tributário e de larga utilização na esfera federal, trazendo relevantes benefícios, tanto para o Fisco como para o consulente. O contribuinte pode ter dúvidas na interpretação e aplicação da legislação tributária devido à sua complexidade e suas mudanças contínuas e, para minimizar este fato, a legislação tributária oferece a possibilidade de apresentação de consulta ao fisco, na qual buscará a posição da Administração em relação ao caso concreto. Serve, ainda, a consulta fiscal, de fator de harmonização nas relações entre fisco-contribuinte, pois a Administração Pública ao se manifestar acerca do direito aplicável ao caso que expõe o interessado, dá a ele a segurança jurídica que lhe possibilita adequado planejamento da sua vida fiscal. No presente artigo, efetuou-se um estudo voltado diretamente ao aspecto jurídico, buscando na legislação em vigor a abordagem dos principais tópicos relativos ao instituto. Estudos doutrinários acerca do tema foram consultados e utilizados como subsídio para as colocações apresentadas.

Palavras-chave: Direito tributário, processo administrativo, processo de consulta.

THE INSTITUTE OF FISCAL CONSULTATION: RELEVANT BENEFITS FOR THE CONSULENT AND FOR THE TREASURY

Abstract

The fiscal consultation is an institute of the tax law with wide use in the federal sphere, bringing excellent benefits as much for the treasury department as for the consultant. The contributor can have doubts in the interpretation and application of the tax legislation, due to its complexity and its continuous changes and, to minimize it, the legislation tax offers the possibility of presentation the consultation to the Treasury department, in which the contributor will search the position of the State, in relation to the concrete case. It serves as a factor of harmonization in the relationship between Treasury department and contributor.

¹ Doutora, professora de Direito Tributário no Uni-ANHANGUERA, PUC-Goiás e UNIP.

The Administration will reveal the applicable right to the case that the consultant presented and will give him the legal security that will make possible an adequate planning of his fiscal life. In the present article, we directed the studies to the legal aspect, searching in the actual legislation the most relevant topics of the institute. Doctrinal studies concerning the subject had been consulted and used as to subsidize the arguments presented.

Key words: fiscal law, administrative process, consultation process.

Introdução

A consulta é um dos institutos mais antigos na história do fisco brasileiro. Após a criação da Secretaria da Receita Federal, pelo Decreto n° 63.659, de 20 de novembro de 1968, o secretário baixou a Instrução Normativa n° 9, de 6 de outubro de 1969, revogando todas as decisões proferidas em processo de consulta até então.

Ao mesmo tempo, fixou o prazo de trinta dias para que aqueles, então amparados por decisões em consulta, as reformulassem, ficando, durante esse prazo, suspensa a instauração de procedimento fiscal que envolvesse a matéria consultada.

Esta instrução normativa serviu como divisor de águas, (CABRAL, 1993) e, a partir de então, começou a vigorar a legislação que rege a consulta fiscal até hoje, com pequenas alterações no decorrer do período.

Inicialmente prevista para os tributos administrados pela então Secretaria da Receita Federal, a consulta fiscal passou a abranger também questões relativas às contribuições previdenciárias, após a edição da Lei n° 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, unificando o fisco federal e o fisco previdenciário.

Assim, de acordo com o artigo 25, II, da referida lei, os processos administrativos de consulta relativos às contribuições sociais também passaram a ser regidos pelo Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972.

De larga utilidade no âmbito federal, o processo de consulta tem como escopo dirimir as dúvidas dos contribuintes no tocante à interpretação da le-

gislação tributária, podendo também ser utilizado no sentido de obter a correta classificação tarifária de mercadorias, consoante o artigo 50, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 que disciplinou o assunto.

Para Entender a Consulta

Embora o direito positivo pátrio não traga qualquer definição de consulta, pode-se considerá-la como sendo a modalidade de processo administrativo pelo qual o contribuinte visa à obtenção da interpretação do Estado acerca de dispositivos da legislação tributária de entendimento duvidoso, certificando-se de sua aplicação, ou não, a casos concretos.

Na doutrina, raros são os autores que se empenham em definir a consulta fiscal. Dentre eles encontramos Hely Lopes Meirelles (1989), para quem o “Processo de consulta é aquele em que o interessado indaga do Fisco sobre a sua situação legal, diante de fato determinado, de duvidoso enquadramento tributário.”

Define-a, também, Valdir de Oliveira Rocha (1996), na obra em que analisa o instituto, como segue: “A consulta fiscal é modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao Fisco-Administração, para obter deste decisão vinculante a respeito.”

Balera (1988) a considera como sendo “...um procedimento administrativo através do qual alguém objetiva obter interpretação a respeito de dispositivos da legislação tributária que o Estado reputa aplicáveis a um fato determinado.”

Consulta, portanto, para o Direito Tributário, resume-se na indagação que faz o interessado sobre o sentido e o alcance de determinado ato normativo, regulador da fiscalização e da cobrança dos tributos.

Na Dúvida a Consulta

A consulta é um dos institutos peculiares ao Direito Tributário, pois em nenhum outro ramo da ciência jurídica é permitido ao interessado ouvir previamente a

autoridade competente, antes de estabelecer litígio acerca da aplicação das normas legais a que está adstrito, em razão de sua atividade econômica ou profissional.

Poderia ser considerado desprovido de qualquer sentido um procedimento que visasse, apenas, elucidar se a lei é aplicável ou não a certas situações, em especial, frente à máxima de que a ninguém é permitido desconhecer a lei. No entanto, “muitas pessoas não conhecem as leis do País. Milhões de brasileiros estão enquadrados em milhares de comandos normativos a respeito dos quais não possuem nenhuma noção.” (VALÉRIO, 1996)

Dada a complexidade e multiplicidade da legislação, associada ao grau de instrução e cultura geral dos cidadãos, o cumprimento das obrigações tributárias nem sempre é de fácil atendimento, sendo inevitável surgirem dúvidas acerca de como interpretar ou aplicar as leis aos casos concretos. Para que as leis possam ser devidamente observadas faz-se necessário não apenas conhecê-las, como ainda interpretá-las, buscando seu verdadeiro alcance e sua extensão. Daí considerar-se o instituto da consulta de origem interpretativa.

A consulta fiscal foi instituída para proporcionar uma forma processual de obter, dos órgãos administradores do tributo, a declaração autêntica da compreensão que certa norma legal tem, para esses órgãos, especialmente em relação à sua aplicação a um fato ou caso concreto em que o consulente tenha intervenção. Trata-se de instituto de defesa de direitos do contribuinte dirigido à autoridade legal.

Seu objeto é, não apenas provocar a manifestação da autoridade administrativa, mas também evitar conflitos de interpretação das normas tributárias e dirimir as dúvidas fiscais quanto à sua aplicação e interpretação (MORAES, 1984). Para tal, a assistência do órgão aplicador é fundamental. A própria Administração se antecipa a qualquer ação contra o contribuinte e diz o que haverá de fazer quando a situação por ele apontada ocorrer.² Representa um

² A Administração, ao manifestar-se no processo de consulta, orienta e decide em nome do Estado. O órgão a quem compete a aplicação da legislação é quem deve manifestar-se pela vontade do Estado e a resposta será dada por decisão, elaborada pelos agentes do Fisco que, ao fazê-la, estão exercendo a atividade judicante. Eduardo Domingues Botallo distingue a função dita judicante – a atividade de solucionar conforme o direito as controvérsias – da função ativa – consistente em arrecadar. (BOTALLO, 1977, p. 38-39)

dever de assistência do Estado para com os cidadãos, (BALERA, 1988) cuja manifestação vincula a Administração.³

A consulta fiscal também tem sido utilizada como meio de promover a harmonização Fisco-contribuinte (RIBAS, 2000), com o que as relações entre o Estado e a sociedade vêm sendo reestruturadas. Permite o instituto melhor relacionamento entre ambos, mediante a prestação de esclarecimentos necessários, efetuados no intuito de evitar que o desconhecimento resulte em evasão fiscal e aplicação de pesadas multas.

Nogueira (1999) compara o instituto da consulta à ação declaratória. Segue esta linha de pensamento, Antonio da Silva Cabral (1993), acrescentando que esse tipo de ação pode limitar-se à declaração da existência ou inexistência de relação jurídica e o que se visa no instituto da consulta é a obtenção de uma interpretação vinculante, por parte do Fisco.

Pronuncia-se de forma contrária, Bernardo Ribeiro de Moraes:

Embora a consulta tributária se caracterize pelo fato de o Poder Executivo ser obrigado a esclarecer qualquer assunto que diga respeito à interpretação e aplicação da legislação tributária, não se equipara ela ao instituto da ação declaratória prevista no código de processo civil. A consulta tributária é dirigida ao âmbito administrativo, cujos órgãos funcionam como verdadeiros consultores do contribuinte, solucionando-lhes as dúvidas, sobre o procedimento e modo de agir do contribuinte em face de uma situação de fato exposta. (MORAES, 1984, p. 876).

Também, em sentido contrário, Gilberto de Ulhôa Canto sustenta:

Tem sido estabelecida analogia entre o instituto da consulta, como meio de esclarecimento preventivo de direitos quanto à interpretação

³ Balera ainda situa a consulta como um canal de diálogo institucional entre o indivíduo e o Estado, com a esperança de tornar um efetivo instrumento par o bem comum. (1988, p. 218-219)

da lei tributária na esfera administrativa, e a ação declaratória perante a autoridade judicial. A rigor, a única semelhança está na natureza preventiva comum, no sentido de que ambas visam o esclarecimento prévio de problemas sem que resulte, como consequência processual imediata e contínua, qualquer medida de execução. (CANTO, s.d. p. 341).

Em suma, a finalidade da consulta é obter, por escrito, esclarecimento da dúvida suscitada, mediante entendimento oficial do órgão público (COSTA, 2000).

Expressão do Direito de Petição

Encontra-se a consulta fiscal fundada no preceito constitucional, de caráter democrático, de que todos os sujeitos de direito são titulares de direito de petição, direito este tomado no significado de faculdade ou de poder, atribuído a quem o possa exercer. Ninguém será excluído dessa garantia. No entanto, a consulta fiscal vai mais além: não se trata apenas de uma resposta à petição do contribuinte, mas uma resposta que vincula a Administração em relação aquilo que respondeu. Giardino (1986) interpretou a consulta como desdobramento ou implicação do direito de petição, enquanto Wagner Balera (1988) tem o direito de petição como seu fundamento. O direito de petição aos poderes públicos, conforme consubstanciada na carta constitucional, não se confunde com o direito de ação garantido pelo mesmo artigo 5º, inciso XXXV. Deve o direito de petição ser exercido perante as autoridades administrativas de qualquer das esferas, sempre, porém, no espaço da matéria administrativa, ao passo que o direito de ação será exercido perante o Poder Judiciário.

A expressão poderes públicos, conforme aparece no dispositivo constitucional, compreende os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (CORRÊA, 1990). A normatividade resultante da Constituição a respeito da consulta fiscal e da resposta a ela dada, não é absolutamente clara para a generalidade de seus destinatários, no entanto, é basicamente suficiente para a sua realização

(ROCHA, 1996).

O Código Tributário Nacional parca referência faz ao instituto da consulta. Limita-se, basicamente, a dizer de sua existência e a atribuir-lhe efeito, no caso de pendência de decisão. Em seu artigo 161, § 2º, dispõe que o acréscimo de juros de mora, quando o crédito tributário não for pago no vencimento, não será exigido do devedor que houver formulado consulta dentro do prazo legal para o pagamento, e esta ainda estiver pendente de julgamento.

No âmbito da União, o processo de consulta está disciplinado pelos artigos 48 a 50, da Lei nº 9.430/96 e pelo Decreto nº 70.235/72, em especial pelos artigos 46 a 53, pois a Lei nº 9.430/1996 dispõe acerca da não aplicação dos artigos 54 a 58 do referido decreto aos processos de consulta. A Instrução Normativa da RFB de nº 740, de 2 de maio de 2007, traz a forma de apresentação e os requisitos para a solução de consultas relativas a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Direito de Petição e Direito de Resposta

Conforme assegurado constitucionalmente, o direito de petição aos órgãos públicos é direito de todos, tomando-se o termo direito no sentido de faculdade e afastando-se a obrigatoriedade.

Como bem observa Celso Antonio Bandeira de Mello, ao consagrar o direito de petição, presume-se ter a Constituição consagrado, também, o de obter resposta, pois simplesmente para pedir ninguém necessitaria de garantia constitucional expressa, uma vez que não se pode imaginar sistema jurídico algum, em que pedir fosse proibido (MELLO, 2002).

Neste mesmo sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes (1984) esclarece que toda consulta tributária, feita pelo contribuinte, exige uma resposta da Administração, a qual apresentará sua tomada de posição diante de determinado problema e trará o entendimento oficial do tema controverso.

Tratando-se de direito ou faculdade de o interessado dirigir-se à Administração em busca de orientação, assentado no direito constitucional, a este direito

corresponde, necessariamente, o dever de resposta da Administração. Logo, é de se entender o direito de petição que embasa a consulta fiscal, não em sua forma singela, ou seja, como simples faculdade de apresentar ao órgão público uma determinada questão. Para que o direito de petição seja efetivamente exercido, faz-se necessário um retorno, uma manifestação do Poder Público a título de decisão, que será emanada após exame, análise e conclusão a respeito das dúvidas levantadas.

O direito de petição engloba o direito de indagar acerca das incertezas jurídicas e o direito de receber uma resposta, capaz de conferir a certeza e a segurança jurídica buscada. Não ocorresse isso, como bem coloca Marco Aurélio Greco, “a dicção constitucional se esfumalaria em nada.” (GRECO, 1977 p. 29-30)

Respondendo à consulta, a Administração elucida a dúvida por meio de declaração do entendimento oficial da questão proposta, dando a certeza do Direito aplicável à situação específica. O direito à consulta assegura a certeza da Administração quanto ao seu entendimento sobre a situação em questão, o que confere segurança.

Não é necessário, no entanto, que a resposta seja sempre favorável ao consulente. Trata-se do dever, puro e simples, de pronunciar-se face à petição do administrado. Em não o fazendo, o agente comporta-se com negligência, viola o dever funcional de exercer com zelo e dedicação as atribuições do cargo, expondo-se às sanções administrativas pertinentes.

Não obstante, não basta qualquer resposta da Administração. Esta, além de ser fundamentada, há de estabelecer um nexo de causalidade entre a dúvida suscitada e a solução apresentada. Só assim, com a resposta, ficará assegurada a certeza do administrado quanto ao entendimento do Fisco acerca do problema em questão.

A resposta à consulta deve ainda ser oferecida dentro do prazo estipulado pela legislação para que a Administração aprecie e externar a solução da mesma. Nos casos em que não há prazo estipulado pela legislação vigente, este deve

ser razoável, a fim de que não haja prejuízo para o interessado.

Para Mello (2002) após o advento da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999, o prazo previsto para a Administração decidir o processo administrativo é de 30 dias a partir do encerramento da instrução, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

Do Caráter Preventivo da Consulta

Fundamentada no reconhecimento da possibilidade de a Administração sanar as dúvidas do contribuinte, a consulta é instituto orientador, de natureza preventiva. Prevenir significa dispor com antecipação, adiantar-se, dispor de maneira que evite dano. Logo, por caráter preventivo subentende-se que houve uma antecipação, um adiantamento.

Previne-se, pois, o contribuinte, contra atos ilegítimos e evita litígios que possam afetar o Fisco e a ele próprio, ao provocar a Administração em busca de esclarecimentos (CAMPOS, 2000).

O contribuinte ao antecipar-se à manifestação do Fisco solicitando uma diretriz para seu proceder e, amparado em sua decisão, poderá programar varias operações semelhantes e contínuas, sob sua proteção, com a certeza de estar agindo acertadamente.

Feita a consulta e, uma vez de posse da solução na qual a autoridade administrativa fixou o entendimento do órgão, estará armado contra qualquer eventualidade que possa decorrer da aplicação do preceito sobre o qual versou a indagação (CARVALHO, 1978).

Cumprir as obrigações tributárias, tanto principais quanto acessórias, com base em pronunciamento do órgão fiscalizador, dá ao consulente a certeza de ter agido de maneira correta, em consonância com o entendimento oficial e, mais, a certeza de não estar sujeito ao recebimento de punição.

O caráter preventivo da consulta tributária decorre tanto das suas características, como das exigências necessárias para a adequada manifestação do

órgão consultor, consoante Rocha (1996):

1. É um procedimento iniciado em razão de petição do contribuinte e dirigido à autoridade fiscal, de forma espontânea. Não sendo de índole obrigatória, o contribuinte se adiantará e buscará, por sua livre iniciativa, o pronunciamento da Administração.

2. Na busca de orientação, além da presunção de sua boa fé, há a presunção de que seu intento é o de agir corretamente e de que busca a correta orientação do órgão fiscalizador para tal.

3. Para que a consulta seja eficaz é mister que o consulente não se encontre sob procedimento fiscal já iniciado ou instaurado para a apuração dos fatos relacionados com o objeto do pedido. Caso tenha o Fisco tomado tal iniciativa, haverá impedimento para a apreciação da consulta, devendo ser declarada sua ineficácia o que comprova seu caráter preventivo.

4. Não terá lugar consulta quando o consulente já estiver intimado para cumprir obrigação fiscal relativa a fato nela objetivado. No mesmo diapasão da situação anterior, se já houver lançamento efetuado, o Fisco estará impossibilitado de se pronunciar no processo de consulta.

Verifica-se, pelo exposto, que a consulta deverá surgir espontaneamente, por iniciativa do contribuinte, baseada em dúvida relevante e fundamentada, antes de qualquer manifestação da Administração a respeito de seu objeto. A resposta dada à consulta fiscal, em processo administrativo, de que se vale o interessado “em defesa de direitos”, necessariamente vincula a Administração, donde seu caráter preventivo.⁴

Como a resposta obrigatoriamente será por escrito, fica a Administração vinculada à resposta dada, impedindo a instauração de ação fiscal relativamente à matéria consultada.

⁴ De acordo com a legislação vigente, em se tratando de ineficácia da consulta, não será proferida solução de consulta, tão-só despacho decisório declarando sua ineficácia. (cf. IN SRFB Nº 740/2007, parágrafo único do artigo 7º). Ainda, dispõe o artigo 12, §3º: “*A declaração de ineficácia de consulta será formalizada em Despacho Decisório, que poderá ser fundamentado em parecer proferido no respectivo processo, não estando sujeito à publicação.*”

Titular do Direito de Consulta Tributária

Cumprе ressaltar que os doutrinadores, ao tratarem do autor da consulta, o fazem utilizando diversas denominações. Alguns, como Cabral (1993) e Torres (2009), consideram-no como o sujeito passivo, utilizando-se do termo acolhido pelo Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 46.

Outros, como Grau (1988) e Giardino (1986), o denominam contribuinte ou responsável tributário. Há, ainda, os que se referem aos autores da consulta como sujeitos passivos tributários.

Há que se considerar, no entanto, na busca da precisão terminológica, que os termos sujeito passivo ou mesmo sujeito passivo tributário não são adequados, por possuírem conotação específica, ligada diretamente à obrigação, devendo ser evitados. Verifica-se, não raro, que o autor da consulta poderá não ser, nem jamais vir a ser, sujeito passivo de obrigação tributária, uma vez que esta pode ser a dúvida consultada (RIBAS, 2000).

Amaro (1975) e Rocha (1996) consideram o termo consulente como sendo o mais apropriado, eis que se relaciona diretamente ao instituto da consulta, independentemente de outras vinculações. Usaremos o termo consulente por acharmos o mais apropriado ao trato da questão.

Sendo o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos assegurados a todos pela Constituição Federal, ninguém será excluído dessa garantia, bastando, para fazer valer este direito constitucional, possuir legítimo interesse, fundado em dúvida acerca de interpretação e aplicação da legislação tributária.

Destarte, todo aquele que necessita do Poder Público para compreender os efeitos fiscais que certa situação de fato possa ter, poderá instar o pronunciamento da Administração. Todas as pessoas físicas ou jurídicas poderão fazer uso do direito de petição, indistintamente, desde que respeitadas os seus pressupostos.

Para a formalização da consulta, segundo legislação em vigor, são necessários o legítimo interesse e a dúvida fundada. Possuem legitimação para postular também, o responsável descrito no parágrafo único, do artigo 121, do

Código Tributário Nacional e todos aqueles que devam cumprir os denominados deveres instrumentais. O consulente é parte, ou seja, sujeito de direito que defende interesse próprio ou alheio em relação a determinadas questões de fato.

É necessário haver vinculação entre o titular da faculdade de consultar e o âmbito das situações subjetivas sobre as quais incide o objeto da consulta, que supõe a existência de um interesse pessoal e direto. Para que a consulta seja legítima, pressupõe-se a incidência da decisão pretendida sobre a situação jurídico-fiscal do consulente, referindo-se a matéria que o afete no caso concreto.

Assim, reza o artigo 2º que podem ser consulentes o sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória, órgão da administração pública e entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

Ineficácia da Consulta

O ordenamento jurídico positivo confere eficácia à consulta, no sentido de produção de efeitos no âmbito jurídico. No entanto, elenca no artigo 52, do Decreto nº 70.235/72, determinadas hipóteses em que esta eficácia não lhe será atribuída. A autoridade apreciadora, nesse caso, não irá pronunciar-se no sentido de solucionar a controvérsia, manifestando-se, apenas, de maneira terminativa no processo.

Analisando-se as hipóteses do artigo 52, podemos agrupar em três categorias distintas causas determinantes da ineficácia da consulta:

- a) por prévia exclusão da matéria do campo de abrangência do instituto;
- b) por inexistir dúvida fundada;
- c) em razão de preterição de formalidade em sua apresentação.

Será declarada ineficaz a consulta, por prévia exclusão, nos casos em que o consulente esteja momentaneamente impedido de valer-se do instituto da consulta. Os motivos determinantes de impedimento, em relação ao consulente, são:

- a) encontrar-se sob procedimento fiscal já iniciado para apurar fatos relacionados com a matéria consultada;

b) haver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

c) haver litígio de que o consulente faça parte, pendente de decisão nas esferas administrativas ou judicial.

A consulta não deve servir de instrumento para obstacularizar a fiscalização. Devido aos efeitos jurídicos a ela conferidos, nos casos em que o Fisco já houver se antecipado ao contribuinte e iniciando processo de fiscalização, relativo ao mesmo assunto da consulta, estará caracterizado o impedimento e ineficaz será a consulta.

Isto porque, durante o procedimento da fiscalização, o agente do Fisco apreciará os fatos, interpretará a legislação aplicável e verificará se os atos praticados pelo contribuinte se encontram em consonância com os ditames da lei. Em caso negativo, fica a autoridade administrativa, por dever legal, obrigada a autuar o contribuinte.

Ora, um dos efeitos atinentes à consulta é exatamente o de impedir o lançamento acerca de seu objeto. Nesta circunstância, resta patente que os dois procedimentos concomitantes seriam incompatíveis.

Também será declarada ineficaz consulta não fundada em dúvida real. Sabendo o consulente, de antemão, o entendimento da Administração para a situação de fato ou de direito que afete seu relacionamento com o Fisco, incabível a consulta, porque ausente a dúvida. Considera-se como inexistente a dúvida fundada quando:

a) o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que o consulente foi parte e cujo entendimento não tenha sido alterado pela Administração em ato superveniente;

b) o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação, porque estes visam à orientação não só dos órgãos incumbidos da administração dos tributos como também dos contribuintes em geral;

c) o fato estiver definido ou declarado em dispositivo expresso em lei;

d) o fato tiver sido definido como crime ou contravenção;

e) versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária;

f) abranger produto já classificado em processo anterior devidamente publicado no Diário Oficial.

O ordenamento jurídico positivo confere eficácia ao pedido de consulta. No entanto, só haverá uma consulta e uma resposta sobre o mesmo tema. Com a publicidade os atos são levados a conhecimento público, ficando patente o entendimento da Administração, e passando a inexistir dúvida acerca de seu entendimento.

Também em relação a fatos claramente definidos em lei ou definidos como crime ou contravenção presume-se não haver dúvida fundada, obstaculizando a manifestação da Administração no processo de consulta.

Deverá o consulente adequar sua consulta aos requisitos legais observando as formalidades necessárias para a postulação da consulta. Impossibilitam a produção de efeitos, consultas que se apresentarem com defeitos de forma:

a) por inobservarem a forma prescrita;

b) quando não descreverem completa e exatamente as hipóteses a que se referem ou não contiverem os elementos necessários para sua devida apreciação.

Exige-se que a consulta seja apresentada por escrito, descrevendo de forma completa a situação de fato e apresentando elementos necessários ao entendimento da questão, sem os quais fica prejudicada a apreciação da consulta.

As dúvidas do consulente devem ser relatadas minudemente, com exposição dos fatos concretos que dão base ao que se deseja ter esclarecido, mencionando os dispositivos legais que entenda serem aplicados.

Tratando-se de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, devem ser instruídas com todo detalhamento possível caracterizando sua função principal e secundária, descrição resumida do funcionamento, aplicação, uso ou emprego, dimensões e peso líquido, forma de apresentação, processo de obtenção, matéria ou materiais de que é constituído. Ainda, referindo-se a produto das indústrias químicas, exige-se a composição quantitativa e qualitativa, fórmula química e componentes.

Não se exige que a peça inicial seja “de notável labor jurídico”. Dada a

sua natureza, a descrição da situação de fato do contribuinte deve ser exata e concreta, de forma que os efeitos vinculantes da consulta possam ser invocados quando se fizer necessário.

O apego ao formalismo, no entanto, não deverá prejudicar o instituto e dar azo a instauração de litígios. Tendo em vista que impera, no processo administrativo, o princípio do formalismo moderado, dispensando formas rígidas, cabe ao Poder Público dar assistência ao contribuinte, buscando sanar as deficiências porventura apresentadas. É o que determina a legislação regente da matéria ao atribuir ao órgão preparador a incumbência de sanear o processo.

Efeitos da Consulta

Encontra-se declarado no artigo 48, do Decreto n° 70.235/72, o primeiro efeito relativo ao pedido de consulta, que é o de impedir a instauração de qualquer procedimento fiscal contra o consulente, relativamente aos fatos objeto da consulta. Este impedimento terá curso desde o momento em que o pedido é apresentado ao órgão competente até que o interessado tenha sido cientificado da decisão. Por estar fundada na boa fé do contribuinte, enquanto estiver no aguardo da manifestação da Fazenda, ficará a salvo de autuações relativas à matéria sob apreciação.

De acordo com o artigo 51, do mesmo decreto, no caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, somente depois de cientificado da decisão o consulente produzirá efeito a consulta em relação a seus associados ou filiados, para impedir que contra os mesmos se instaure procedimento fiscal relativamente à espécie consultada, no período assinalado no artigo 48.

A formulação da consulta não tem o condão de suspender o prazo de recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, nem o da entrega da declaração de rendimentos. Dessa forma, retido o tributo na fonte ou autolancado, o contribuinte que não fizer seu recolhimento incorre nas cominações

fiscais e, sendo o caso, nas cominações penais, por apropriação indébita.

Explana Carvalho (1978) ser irrelevante a circunstância de ter sido retido na fonte ou autolancado o tributo antes ou depois da apresentação da consulta; o fato é que esta não suspende o prazo de seu recolhimento. Sendo inobservado o prazo para apresentação da declaração de rendimentos, ou para recolher o tributo autolancado, responde por infração fiscal nos termos do regulamento do tributo, pois a consulta não deve ser utilizada como meio ou empecilho ao cumprimento da obrigação principal e dos deveres instrumentais. É o que assinala o referido artigo 49, do Decreto nº 70.235/72.

Outro efeito produzido pelo pedido de consulta é o de colocar o consulente a salvo de penalidades relativas à matéria objeto da consulta. A norma proíbe a aplicação de sanções ou punições, até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da resposta dada à consulta, no intuito de dar à consulente, a possibilidade de ter tempo de adequar seu comportamento à orientação recebida, se estiver agindo de forma contrária ao entendimento oficial.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 161, § 2º, dispõe que não recaem sobre o débito fiscal, os juros de mora, enquanto estiver pendente de julgamento a consulta formulada. No entanto, para que tal exclusão se aperfeiçoe, é necessário que a consulta tenha sido formalizada dentro do prazo legal para o pagamento do tributo e por óbvio, refira-se ao caso em questão.

No tocante aos efeitos da consulta em relação a terceiros não consulentes, manifesta-se, em quase unanimidade, a doutrina, no sentido de que sendo a sua situação idêntica a do consulente, a resposta é aproveitável. Invoca-se para tanto o princípio da igualdade ou isonomia, apesar de a legislação ordinária estabelecer que a resposta aproveita apenas ao consulente (CASSONE, 2004).

Resta salientar que as consultas apenas vinculam a Administração e não o consulente e, ainda menos, a autoridade judiciária. Determinam apenas o ponto de vista da Administração sobre o tema consultado.

Recurso Especial

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

No entanto, se constatada diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas à mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica é possível o consulente apresentar recurso especial, o qual não terá efeito suspensivo, para o órgão central da Secretaria da Receita Federal do Brasil. O prazo estipulado para tal é de trinta dias, contado da ciência, devendo quem interpuser o recurso, demonstrar a existência de soluções divergentes sobre idênticas situações.

Observe-se que a divergência apontada poderá referir-se a decisões de órgãos regionais distintos, ou de um órgão regional e outra do órgão central e até mesmo entre duas decisões do próprio órgão central.

Qualquer servidor da Administração Tributária que tiver conhecimento de soluções divergentes deverá formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, na qual deverão ser encaminhadas as referidas soluções divergentes. Não há prazo para tal representação.

A solução da divergência acarretará, em qualquer hipótese, a edição de ato específico, uniformizando o entendimento. O consulente que teve a solução de sua consulta reformada deve ser imediatamente cientificado da decisão que uniformizou o entendimento, gerando esta decisão efeitos somente a partir dos fatos geradores ocorridos após a ciência, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que atingirá, também, o pedido abrangido pela solução anteriormente dada.

Mudança de Orientação

A consulta fiscal não gera direito adquirido. Mesmo após a solução de uma consulta ou a uniformização de soluções divergentes mediante recurso especial, pode a Administração alterar o entendimento expresso em suas decisões. Nesse caso, o sujeito passivo que teve a sua solução alterada deverá ser cientificado da mudança de entendimento.

A lei prevê, ainda, de forma alternativa, a possibilidade de publicação

na imprensa oficial, como meio de dar conhecimento da alteração. Os efeitos dessa alteração só atingem os fatos geradores que ocorram após a ciência ou a publicação na imprensa oficial.

Conclusão

A legislação tributária é vasta, complexa, de difícil assimilação e o contribuinte nem sempre tem conhecimentos jurídicos adequados para penetrar em seu sentido e no âmbito de abrangência da lei. Os textos legais, muitas vezes, são obscuros e as mutações, nesta área, têm sido muito acentuadas, contribuindo para a insegurança hoje reinante. Desta forma, a consulta fiscal constitui-se em um ótimo instrumento a ser utilizado pela Administração para uniformizar o entendimento em matéria tributária, pelas suas características de instrumento orientador.

Também para o contribuinte é de grande valia, no sentido de lhe trazer a segurança no tocante à aplicação de uma legislação tão complexa e mutante. A consulta fiscal tem sido objeto de garantia do contribuinte de que não será pego de surpresa pelo Fisco por ter erroneamente interpretado norma jurídica relativa a tributos federais.

Ainda, pela consulta fiscal a harmonização das condutas da Administração em relação a um determinado tema tem sido encontrada, garantindo aos contribuintes tratamento isonômico.

Referências Bibliográficas

AMARO, L. Do Processo de Consulta. In: **Novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BALERA, W. Consulta em matéria tributária. **Revista de direito tributário**, São Paulo, ano. 12, n. 45, 1988.

BOTALLO, E. D. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: RT, 1977.

BRASIL. Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968. Disponível em: <<http://br.vlex.com/vid/define-estrutura-secretaria-receita-34173752>>. Acesso em: 24 mar. 2010.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em: 24 mar. 2010.

BRASIL. Lei nº 9.784 de 20 de janeiro de 1999, Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9784.htm>>. Acesso em: 24 mar. 2010.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7402007.htm>>. Acesso em: 24 mar. 2010.

BRASIL. Lei nº 11.457 de 16 de março de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11457.htm> Acesso em: 24 mar. 2010.

BRASIL. Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/109193/decreto-70235-72>>. Acesso em: 24 mar. 2010.

CABRAL, A. da S. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAMPOS, D. de. **Direito processual tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CANTO, G. de U. **Temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, v. 1, [197-?].

CARVALHO, A. A. C. de. **Processo administrativo tributário**. 2 ed. atual. e ref. com comentários sobre os contenciosos administrativos. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

CASSONE, V. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CORRÊA, W. B. Imunidade aplicável à taxa – direito de petição. **Repertório IOB de Jurisprudência**, n. 23/90, Caderno 1, 1990.

COSTA, N. N. **Processo administrativo e suas espécies**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GIARDINO, C. Instituto da Consulta em Matéria Tributária declaração de ineficácia. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 39, 1986.

GRAU, E. R. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: RT, 1988.

GRECCO, M. A. **Dívidas Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1977.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 19. ed. São Paulo: RT, 1994.

_____ **Direito administrativo brasileiro**. 14. ed. São Paulo: RT, 1989.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORAES, B. R. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. 5. ed. reescr. e atual. São Paulo: Saraiva, 1980.

RIBAS, L. M. L. R. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

ROCHA, V. de O. **A consulta fiscal**. São Paulo: Dialética, 1996.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VALÉRIO, V. P. **Programa de direito tributário: parte geral**. 14. ed. Porto Alegre: Sulina, 1996.