

CONSULTA FISCAL*

CONSULTE FISCAL

Andrine Oliveira Nunes

RESUMO

Este estudo busca analisar a importância da consulta fiscal para a segurança das relações negociais e tributárias, com base nos seus fundamentos constitucionais, legislativos, doutrinários e jurisprudenciais, bem como demonstrar o seu auxílio no combate a práticas elisivas e de sonegação fiscal. O presente utiliza-se de estudo descritivo-analítico, bibliográfico e documental, sendo ensaio puro, qualitativo, explicativo e exploratório. A complexidade do sistema, o excesso de normas jurídicas, a presença crescente e abundante de antinomias e inconstitucionalidades, a baixa credibilidade dos gestores públicos, tendo em vista um histórico de arbitrário privilégio fiscal, corroboram para a baixa adesão social às normas tributárias, o que conduz à evasão de receitas, através da elisão e sonegação, implicando no conseqüente confronto Fisco versus Contribuinte. A consulta fiscal é a oportunidade que o Estado disponibiliza ao contribuinte de sanar dúvida referente à postura fiscal e à legislação tributária. Significa segurança para o contribuinte de poder agir em conformidade com a lei e com o aval do Poder Público, pois vincula a Administração Pública ao entendimento manifestado. A consulta fiscal representa um instrumento de acesso do contribuinte ao Poder Público na busca do saneamento de dúvida oriunda de fatos ou hipóteses que possam gerar obrigações tributárias, com a finalidade de trazer a legislação tributária à prática hodierna. Demonstra a sua importância no combate a condutas elisivas e de sonegação fiscal quando a interação entre o interesse público e o particular torna imperativa a existência de regras claras e incontroversas para possibilitar aos contribuintes a consecução de suas rotinas e ao Poder Público o recebimento dos tributos.

PALAVRAS-CHAVES: CONSULTA FISCAL. TRIBUTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. COMBATE. ELISÃO FISCAL.

RESUME

Cet étude cherche à analyser l'importance de la consulte fiscale pour la sécurité des relations négociables et tributaires, sous le support de ses fondements constitutionnels, législatifs et doctrinaires, bien que montrant son aide pour le combat à des pratiques de planification tributaire et de recèlement fiscal. Celui-ci, a été implémenté pendant la période de mois d'août/2005 au mois d'août/2006. Les critères utilisés pour cette étude descriptive-

* Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008.

analytique, bibliographique et documentaire, sont purement qualitatifs, explicatifs et exploratoires. La complexité du système, l'excès de règles juridiques, ainsi que la croissance et l'abondance des antinomies et les inconstitutionnalités, la baisse de crédibilité des administrateurs publics, et un historique arbitraire du pouvoir fiscal, corroborent pour diminuer l'adhésion sociale pour des règles tributaires, en conduisant à l'évasion de perception des impôts, par licite et recèlement, par conséquent se confronte avec Trésor de l'État versus contribuable. La consultation fiscale c'est l'occasion que l'État disponibilise au contribuable de guérir des dettes relative à la posture fiscale et à la législation tributaire. Signifie la sécurité pour le contribuable pouvoir agir par la loi et avec le support du Pouvoir Public, car lie l'Administration Public et au entendement manifesté. Donc, la consultation fiscale représente un instrument d'accès du contribuable au Pouvoir Public à la recherche de remédier des dettes originaire de faits et des hypothèses qui peuvent gérer des obligations tributaires, avec les objectifs d'apporter à la législation tributaire la pratique d'aujourd'hui. Montre l'importance au combat aux plans tributaires et de recèlement fiscal quand l'interaction entre l'intérêt public et le particulier devient une imposition à l'existence de règles claires et incontroverses pour possibilité aux contribuables l'obtention de ses routines et au Pouvoir Public le recèlement fiscal.

MOT-CLES: CONSULTE FISCALE. TRIBUT. PROCÈS ADMINISTRATIF TRIBUTAIRE. CONSTITUTION. COMBAT. ÉLISION FISCALE.

INTRODUÇÃO

A complexidade do sistema, o excesso de normas jurídicas, a presença crescente e abundante de antinomias e inconstitucionalidades, a baixa credibilidade dos gestores públicos, tendo em vista um histórico de arbitrário poderio fiscal, corroboram para a baixa adesão social às normas tributárias, o que conduz à evasão de receitas, através da elisão e sonegação, implicando no consequente confronto Fisco *versus* Contribuinte. No entanto, o cenário da globalização não fomenta a prática elisiva nem as posturas mercadológicas irregulares, visto que o sistema de informação internacional acaba por marginalizar aqueles que assim manifestam suas condutas.

Cabe ao particular pautar-se pelo respeito à legalidade, como forma de assegurar a licitude da prática negocial, enquanto ao Estado, na qualidade de guardião do interesse coletivo, compete regular, interferir e agir no mercado, direta e indiretamente, com base na legislação competente. Neste jaez, superados os estágios iniciais do pensamento jurídico estatal, qual seja, a tributação com o fito exclusivo arrecadatório, bem como, da praxe social de sonegação, vulgarizada como “o jeitinho brasileiro”, o Fisco, baseado no Estado Democrático de Direito e nos princípios norteadores da justiça, lança à mão do contribuinte a consulta fiscal.

Instituto que se dá no âmbito da administração pública, a consulta fiscal é entendida como o processo pelo qual o contribuinte questiona a Fazenda Pública sobre determinado fato ou hipótese, de duvidosa aplicação, cuja resposta deve ditar o entendimento da administração sobre a conduta a ser tomada pelo contribuinte, sendo formulada nos limites das competências tributárias fixadas pela Constituição Federal. É a oportunidade que o Estado disponibiliza ao contribuinte de sanar dúvida referente à

postura fiscal e à legislação tributária, podendo ser adotada como mecanismo viável para prática de políticas fiscais.

Ao analisar a história jurídica, nota-se que poucos são os temas que sofrem o abandono da Ciência Jurídica, como aqueles concernentes ao Processo Administrativo Tributário, dentre eles se encontra a consulta fiscal, tendo em vista que, por muito tempo, a solução de lides tributárias remanesceu relegada aos confins da atividade administrativa como subproduto da atividade financeira do Estado.

Assim, este trabalho tem o intuito de transcorrer breves considerações a respeito deste instituto, pouco explorado doutrinariamente e de fundamental importância ao combate à elisão e à sonegação, outrossim, à saneamento de dúvidas quanto a práticas e posturas fiscais.

1 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E ORIGEM DA CONSULTA FISCAL

Os direitos fundamentais do homem representam um conjunto de faculdades e instituições que, em cada momento histórico, congregam as exigências da dignidade, da liberdade e da igualdade humana, devendo ser estas reconhecidas pelos ordenamentos jurídicos a nível nacional e internacional.

É a ideologia política de cada ordenamento jurídico que concretiza as garantias de uma convivência digna, livre e igual para todas as pessoas, caracterizando como fundamental a indicação de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive nem mesmo sobrevive. Os direitos fundamentais podem ser definidos como sendo a faculdade que a norma atribui de proteção à pessoa e a sua vida, sua liberdade, sua igualdade, sua participação política e social, e a qualquer outro aspecto fundamental que afete o seu desenrolar integral como pessoa, em uma comunidade de homens livres, exigindo o respeito dos demais homens, e dos grupos sociais e do Estado, dando a prerrogativa de coagir o Estado em caso de infração. Isto é, impõe ainda limites ao Estado pela soberania popular, visto que os poderes constituídos do Estado dela dependem.

No final do século XVII a primeira geração de direitos fundamentais inaugura o florescimento das liberdades públicas, dos direitos e garantias individuais e políticas clássicas, as quais encontravam na limitação do poder estatal seu embasamento, dentre eles elenca-se: o direito à vida, o direito à liberdade, o direito à expressão, o direito à propriedade, o direito à religião, etc. Oriundo do direito à expressão, o direito de petição, disponibiliza ao cidadão a garantia de invocar a atenção de autoridade, seja esta agente coator ou não, sobre fato ou questão, a expressar opinião fundamentada.

Consiste o direito de petição no poder de dirigir a autoridade um pedido de providências, ou de intervenção em prol de interesses individuais ou coletivos, próprios ou de terceiros, de pessoa física ou jurídica, que estejam sendo violados por ato ilegal abusivo de poder.

A consulta fiscal encontra sua origem no referido direito, ou seja, o contribuinte ou responsável, no atributo deste, ao dirigir-se à autoridade para dirimir dúvida a respeito de fato ou hipótese, está praticando a garantia constitucional de ter, junto ao Poder

Público, a resposta ao seu questionamento e assim poder agir em conformidade com norma jurídica prescrita.

Assim, por depender, a manutenção da máquina estatal do custeio privado, caracterizado através da transferência de valores da riqueza de particulares para os cofres públicos, o que demonstra o poderio do Estado na imposição de tributos, deve, o Fisco primar pelos ditames constitucionais, em especial à competência tributária e aos limites ao poder de tributar, a fim de tornar legítima sua atribuição.

Pois como bem ensina Leandro Paulsen: “A ‘tributação’ que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente ‘tributação’, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo.” Nesse desiderato, apesar da pouca divulgação do instituto, bem como, da ausência de punição à autoridade coatora pela falta de resposta ou pronunciamento, a consulta fiscal vem dar ao cidadão a oportunidade de sanar dúvida e assim poder agir de acordo com a legislação tributária vigente, reduzindo, consideravelmente, práticas elisivas e sonegatórias.

2 DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DA CONSULTA FISCAL

As dúvidas ocasionadas em decorrência da complexidade da legislação tributária, bem como, a sua praxe, podem ser dirimidas antes mesmo da fiscalização ou da autuação do Fisco, através do instituto da consulta fiscal.

No dizer do professor Valdir de Oliveira Rocha, “entende-se por consulta fiscal: a modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao Fisco-Administração, para obter deste decisão vinculante a respeito”. Assim, o contribuinte busca conhecer a interpretação da Fazenda Pública a fim de evitar eventuais equívocos e futuras sanções. No mesmo sentido expõe Ramón Valdés Costa:

El derecho tributario contemporáneo, con la reconocida complejidad de sus normas que crea problemas importantes de interpretación, y con el sistema, cada vez más generalizado, de la liquidación del tributo por el contribuyente y aun por el responsable, en lugar de por la administración mediante el acto de determinación, impone la solución deque el sujeto pasivo conozca de manera cierta la interpretación de la administración en aquellos caso que le ofrezcan dudas.

Desta feita, a consulta representa uma garantia constitucional, por ser oriunda do direito de petição, corolário da Constituição juntamente com o princípio da segurança jurídica, pois a Administração Pública tem o dever de primar pela ampla competência decisória, isto é, conhecer toda e qualquer matéria posta a sua apreciação e dela emitir parecer fundamentado, conforme o lecionado pelo Prof. James Marins:

Toda a matéria de defesa produzida pelo contribuinte deve ser conhecida e apreciada pelo órgão da administração encarregado do julgamento do conflito fiscal. Não pode se escusar a autoridade julgadora – em homenagem à garantia constitucional da ampla defesa – de apreciar matéria formal ou material, de Direito ou de fato, questões preliminares ou de mérito.

Ao buscar uma declaração formal da Administração Pública acerca do direito aplicável ao caso que expõe, o interessado quer obter a segurança jurídica que lhe possibilite adequado planejamento da sua vida fiscal. É como se, de antemão, o particular tomasse conhecimento do regime jurídico tributário aplicável aos fatos descritos na petição de consulta e, munido desses critérios, pudesse orientar sua atuação.

Pois, a resposta ofertada à consulta, contém uma interpretação autorizada, isto é, oficial, que garante a segurança jurídica do consulente a respeito da postura a ser seguida frente ao fato concreto ou à hipótese questionada, ou seja, não necessariamente a dúvida deva pairar sobre fato já consumado ou na iminência de acontecê-lo, ao contrário, o caso em abstrato pode também ser alvo de dúvida solucionável pela Fazenda Pública. Nas palavras de Juan Zornoza Pérez:

Dicha garantía es evidente desde el punto de vista de la certeza, porque las contestaciones a consultas facilitan a los obligados tributarios el conocimiento y comprensión de las normas que les afectan, al anticiparles cuál es la interpretación que la Administración considera aplicable y, por tanto, cuál será el tratamiento jurídico-tributario previsible para los hechos consultados.

Assim como dispõe o já citado Valdir de Oliveira Rocha,

a decisão definitiva da Administração, à consulta fiscal, produz um efeito preclusivo ou irretratabilidade para o Fisco-Administração. A definitividade da resposta não significa imodificabilidade, mas a modificação, anulação (desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade) só opera para o futuro. A anulação da resposta, que põe outra decisão no lugar da anulada, deve ser motivada.

No entanto, é válido salientar que não se confunde com o simples requerimento, visto que este pode ser perquirido por qualquer administrado enquanto que a consulta fiscal tem consulente próprio, v.g., o contribuinte ou responsável, entidade de classe ou órgãos centrais da administração.

Quando trazidos à sua apreciação, os casos decorrentes do direito de petição do administrado não vincula a atuação da Fazenda, tendo em vista que o processo de consulta é diferenciado da simples orientação, que consiste em um ponto de vista da autoridade fiscal, aquele, deve ser solucionado por autoridade definida em lei, e obriga Fisco a adotar a opinião da autoridade fiscal como orientação oficial sobre o caso consultado.

Ademais, existiu na doutrina discussão acerca da natureza jurídica da consulta fiscal, sobre se esta configuraria processo ou mero procedimento. E segundo os ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo, tal discussão não tem razão de ser, visto que as implicações na consulta fiscal a caracterizam como processo, senão *ex vi*:

Embora nem sempre se desenvolva de modo efetivamente contencioso (o consulente pode estar efetivamente em dúvida, e aderir prontamente à resposta que lhe for oferecida), a consulta fiscal é um *processo*, e não um mero *procedimento*. primeiro, porque nela é assegurada a participação dos interessados (Fazzalari), cabendo ao consulente não apenas provocar uma resposta da administração, mas também interferir na formação dessa decisão com a sua compreensão a respeito do problema, devidamente

exposta na consulta. não há mera sequência de atos, unilateral e inquisitória, como é o caso do procedimento de fiscalização. Segundo, porque em muitos casos há efetivo conflito a ser dirimido, havendo divergência entre o entendimento sugerido pelo interessado, em sua consulta (que é formulada ‘em defesa de direitos’), e o entendimento adotado pela Administração Tributária ao respondê-la, divergência que pode ensejar inconformismo do administrado, a apresentação de recursos etc. Entendemos que a consulta fiscal é processo peculiar, distinto, no qual a participação dos interessados é fundamental, e que pode apresentar uma fase não contenciosa, na qual a autoridade simplesmente responde à dúvida suscitada pelo contribuinte, e uma fase contenciosa, na qual o contribuinte pode questionar a resposta dada, sendo-lhe assegurados o contraditório e o direito à interposição de recursos.

O que importa é que a consulta é processo que tem por finalidade sanar um estado de incerteza por parte do consulente quanto ao enquadramento jurídico-tributário que a Administração entende pertinente a determinado fato. A dúvida pode residir na presença de uma lacuna, na existência de normas aparentemente contraditórias, no surgimento de dispositivos novos etc.”.

Hoje, com entendimento já pacificado, entende-se que a consulta fiscal é uma modalidade de processo administrativo tributário, visto que há participação ativa dos interessados, podendo o consulente interferir na formação da decisão com a sua opinião, isto é, não configurando uma seqüência de atos unilaterais de natureza inquisitória como ocorre na fiscalização.

Portanto, havendo conflito entre a compreensão do consulente exposta na consulta e a decisão prolatada pelo Fisco, poderá aquele apresentar recurso. O que demonstra o contraditório e ampla defesa, características típicas do processo. Assim, denomina-se consulta fiscal ou tributária ou processo de consulta aquela espécie de processo administrativo tributário que dá oportunidade ao contribuinte de sanar dúvidas acerca da interpretação da lei tributária. Ou seja, o contribuinte detém dúvida, gerada por fato concreto ou abstrato (hipótese), questiona ao Fisco quanto ao procedimento a ser adotado.

Ressalta-se, porém que nem sempre a dúvida é sobre o entendimento do consulente, mas sobre a interpretação que será dada pelo Fisco, a fim de que aquele não haja em desconformidade com a Administração e sofra sanção futura, já que a resposta vincula a atuação da Fazenda Pública. A vinculação à resposta é alcançada somente pelo Fisco, ou seja, não obriga o consulente a observá-la, pois pode, o consulente, recorrer ao Judiciário caso entenda que a resposta obste ou ameace direito seu.

Administração fica vinculada a observar a decisão dada à consulta formulada pelo administrado. Mas o administrado não fica obrigado a observá-la, porque, se entender que a resposta dada obsta ou ameaça direito seu, sempre poderá ver sua posição apreciada pelo Poder Judiciário (art. 5º, inciso XXXV da Constituição de 1988).

O agente público, no momento em que se assina determinada resposta, dissolve-se no seio do Estado enquanto corpo normativo. Desaparece o individual para surgir o estatal. Logo não se pode admitir que uma resposta dada a uma consulta tributária seja algo que

se situe no mesmo nível de uma opinião doutrinária. Quando a consulta tributária é respondida, essa resposta traduz o pensamento do Estado em sua dimensão de administração fiscal. Trata-se, por isso mesmo, de uma manifestação que se poderia chamar de oficial. Afinal o Estado não paga servidores para que fiquem se deliciando com teorias suspensas da realidade mas sim para que prestem um serviço público. A prestação desse serviço, obviamente, poderá ser mais ou menos qualificada, tudo dependendo do controle qualitativo que se faça quanto ao recrutamento dos servidores públicos. Se o contribuinte, em razão da prestação de um serviço público – resposta a uma consulta tributária – vem a sofrer prejuízo ele passa a titularizar o direito público subjetivo de buscar uma composição patrimonial.

O que demonstra que a vinculação da Administração à resposta à consulta fiscal tem a teleologia de proteger o consulente, pois pode este, estando insatisfeito, recorrer ao Poder Judiciário e ter, por fim, uma decisão legítima da postura a ser seguida.

3. CARACTERÍSTICAS E EFEITOS DA CONSULTA FISCAL

Disciplinado pelos artigos 46 a 58 do Decreto 70.235/72 e pelos artigos 48 a 50 da Lei 9.430/96, o processo de consulta, em conformidade com o exposto anteriormente, decorre do art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/88, que dispõe sobre o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

Por buscar sanar dúvida a respeito de fato ou hipótese que determine o adimplemento de obrigação tributária com a teleologia do cumprimento literal da legislação, a consulta fiscal se caracteriza como um processo administrativo tributário preventivo, onde o sujeito passivo da obrigação tributária, mas sujeito ativo do processo de consulta, ou seja, o contribuinte, o responsável, ou os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, poderão formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Tal consulta deve se apresentar pela forma escrita a fim de garantir o princípio da segurança jurídica, isto é, o consulente tem a comprovação de que fez a consulta em todos os seus termos. Além de garantir a outrem, também interessado, o vislumbre não apenas da resposta à consulta, mas o inteiro teor da dúvida e do fato narrado pelo consulente. Nesse sentido expressou o professor Valdir de Oliveira Rocha:

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 em iguais condições às do consulente terão como conhecer a interpretação que a Administração adotou na consulta então formulada, e pugnar por igual ou análogo tratamento.

Segundo o artigo 47 do Decreto 70.235/72, o domicílio tributário é o do consulente e a petição fundamentada deverá ser formulada à ente administrativo competente, que será o sujeito passivo da consulta fiscal. Se a dúvida for pertinente ao âmbito federal, mesmo assim deverá ser direcionada, a consulta, à Secretaria da Receita Federal do domicílio do consulente.

Na sistemática da legislação vigente, no âmbito federal há omissão quanto ao teor da consulta fiscal, entretanto, o professor Hugo de Brito Machado Segundo entende que:

Em sua petição de consulta, o administrado deve descrever a situação de fato pertinente à consulta, apontar a dúvida que entende estar presente, e indicar a solução que considera adequada, pedindo ao final o pronunciamento da Administração Tributária a respeito do problema.

No âmbito estadual, varia de Estado para Estado, no entanto devem tomar como parâmetro a legislação federal, pois segundo Dejalma de Campos a consulta fiscal “poderá ser formulada versando sobre a interpretação e aplicação da lei tributária, devendo o consulente demonstrar possuir legítimo interesse”.

No âmbito municipal, por ser tema de pouco aparato doutrinário e legislativo, é ainda mais escassa a possibilidade de delimitar características específicas sobre o processo de consulta nesta esfera, contudo, parafraseando Dejalma de Campos, o que importa é a obediência da consulta à situação fiscal em que se encontra o consulente, isto é, a transcrição do fato, com o acompanhamento de provas materiais, se possíveis e o levantamento da dúvida, a fim de auxiliar o Fisco na solução do problema e oferecimento da resposta adequada ao fato.

Uma vez feita a consulta fica vedada a ação fiscal relativa ao objeto da consulta, contra o consulente de acordo com o artigo 48 do Decreto 70235/72. Esse efeito perdura até 30 dias depois de cientificado o consulente da decisão administrativa definitiva. Assim, nulo será o auto de infração lavrado antes de solucionada uma consulta fiscal apresentada pelo contribuinte a respeito do mesmo fato de que tratava o auto de infração. (Ver Art. 161, § 2º CTN). Então, a consulta deve ser formulada dentro do prazo de pagamento do crédito tributário sobre o qual versar, para que assim, não sofra com a incidência de juros de mora caso a Administração Pública diga que o crédito é devido.

Isso não significa que a consulta deve ser formulada dentro do prazo de pagamento do crédito tributário. Pode ser feita fora deste prazo, mas incidirá juros de mora ou multa. Logo, segundo o artigo 49 do Decreto, a consulta não suspende o prazo para recolhimento do tributo nem o prazo para apresentação de declaração de recolhimento.

Em conformidade com a Lei 9.430/96, os processos de consulta no âmbito federal ocorrerão em única instância e são irrecorríveis, salvo se houver divergência, caso em que poderá ser ajuizado Recurso Especial no prazo de 30 dias para o órgão central do Contencioso Administrativo Fiscal.

Por todo o exposto, é evidente que a consulta fiscal configura um mecanismo viável para prática de política fiscal e, conseqüentemente, de desenvolvimento econômico, visto ser a tributação a maior forma de receita do Fisco e, por esse processo administrativo tributário, possibilitar a amplitude no incremento da economia do Estado, além de ter, o mesmo, a teleologia de informar o contribuinte sobre a postura a ser seguida frente à Administração Pública no que diz respeito à arrecadação e à fiscalização de tributos, daí a importância do aprofundamento sobre o tema e sua conseqüente divulgação.

4 CONSULTA INEFICAZ

É aquela que não gera os efeitos de uma consulta normal, ou seja, durante sua avaliação pelo Fisco poderá o Fisco instaurar procedimento de fiscalização, fluir juros de mora e/ou multa e ser lavrado auto de infração.

Assim, será considerada ineficaz a consulta que estiver qualificada em algum dos incisos do artigo 52 do Decreto 70235/72, isto é, quando não for formulada por escrito perante órgão competente no domicílio do consulente – ausência dos requisitos essenciais, quando o sujeito ativo da consulta já tiver sido intimado a cumprir, logo, não há mais dúvida; quando a consulta não pode impedir o curso da fiscalização; quando em relação ao devido processo legal houver a preclusão administrativa, a litispendência ou a coisa julgada; quando o fato estiver disciplinado em ato normativo ou em lei ou como crime ou contravenção; ou ainda, quando houver omissão dos elementos essenciais à consulta.

Ademais, pode ser feita consulta sobre o mesmo fato, mas com efeito jurídico diverso. Por exemplo: determinado fato pode vir a gerar dúvida a respeito do recolhimento da COFINS, do IR e da CSLL, então a primeira consulta pode versar sobre os efeitos do fato gerador da COFINS e a segunda consulta sobre os efeitos do fato gerador do IR e da CSLL. No entanto, deve ser demonstrado que a resposta à primeira consulta, favorável ou não, não soluciona a segunda consulta, visto que a consulta não é a indagação quanto ao significado da norma em tese, mas ao significado da norma à luz de uma situação de fato.

5. CONSULTA FISCAL E DENÚNCIA ESPONTÂNEA

A consulta fiscal não pode ser confundida com a denúncia espontânea, a despeito de serem apenas ambos processos preventivos, relacionados à tributação. Já conceituada a consulta fiscal, que consiste no questionamento ao Fisco sobre dúvida decorrente de fato ou hipótese que possa ensejar obrigação fiscal, resta elucidar sobre o que se entende por denúncia espontânea.

Preconizada no artigo 138 do Código Tributário Nacional, a denúncia espontânea representa o ato pelo qual o contribuinte sabendo que incorreu em infração tributária, resolve delatar-se e adimplir a obrigação, isto é, espontaneamente, o sujeito passivo da obrigação procura o Fisco, confessa o cometimento de infração tributária e efetua o pagamento do débito, excluindo, assim, as penalidades decorrentes. Como bem apregoa decisão pública pelo Superior Tribunal de Justiça:

DECLARAÇÃO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. QUANDO SE CONFIGURA. ART. 138 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A simples confissão da dívida não configura denúncia espontânea. Deve a declaração do débito ser acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando depender de apuração. Recurso especial do contribuinte não conhecido. (STJ, 2ª T, REsp 147.927/RS, rel. Min. Hélio Mosimann, DJU 11.05.98, p. 77/78).

Nesse desiderato, a denúncia espontânea, diferentemente da consulta fiscal, constitui-se instrumento de exclusão de responsabilidade tributária frente ao cometimento de ilícito tributário administrativo, sendo conseqüente da notícia à Administração Pública por

obrigação do contribuinte ou responsável, bem como, da comprovação do pagamento do débito ou depósito de valor arbitrado.

Todavia, a doutrina dispõe que a existência de tais institutos: consulta fiscal e denúncia espontânea, possa desenvolver questionamentos quanto ao procedimento a ser adotado pelo contribuinte, pois este, ao se deparar com a ocorrência de um fato, pode suscitar dúvida se o mesmo gerou ou não obrigação de pagar tributo, por exemplo: cobrança de ICMS entre Fortaleza e Messejana, região metropolitana; e ficando o contribuinte com dúvida acerca do pagamento de tal tributo, deve pagar ou questionar ao Fisco a respeito do pagamento da obrigação tributária? O professor Valdir de Oliveira Rocha já emitiu opinião sobre o posicionamento a ser tomado pelo contribuinte, qual seja:

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, entendo que o interessado poderá perfeitamente se utilizar da consulta fiscal.

De acordo com o entendimento majoritário, o contribuinte não deve proceder a denúncia espontânea, porque não sabe se realmente houve infração, nem pagar o tributo para que não incorra na máxima cível do mal pagador. Então deve o contribuinte se utilizar da consulta fiscal para dirimir a dúvida do que a legislação tributária dispõe a respeito, bem como acerca do procedimento a ser adotado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A interação entre o interesse público e o particular torna imperativa a existência de regras claras e incontroversas para possibilitar aos contribuintes a consecução de suas rotinas e ao Poder Público o recebimento dos tributos.

O contribuinte leva a efeito suas rotinas buscando minimizar os ônus fiscais e os custos de transação, enquanto que o Fisco tenta desarticular as medidas adotadas pelo contribuinte, aumentando a arrecadação.

Nesse panorama, encontra-se a possibilidade de uma adoção de medida preventiva eficaz, a consulta fiscal. Significa a possibilidade de ver dirimida dúvida a respeito de pendência tributária, atrelada a segurança da resposta dada pela Fazenda Pública dentre os efeitos se encontra: o impedimento de imposições de penalidades, a instauração de procedimento fiscal e a suspensão do pagamento do tributo.

Portanto, a consulta fiscal significa segurança para o contribuinte poder agir em conformidade com a lei e com o aval do Poder Público, pois vincula a Administração Pública ao entendimento manifestado. Além de garantir a segurança das relações negociais e tributárias, com base nos seus fundamentos constitucionais, legislativos, doutrinários e jurisprudenciais.

O seu essencial auxílio ao combate de prática elisivas e de sonegação fiscal torna clara a sua contribuição para o desenvolvimento econômico, tendo em vista que a tributação é a maior forma de arrecadação de receitas pelo Fisco, o que conduz a uma evidente

melhoria da economia do Estado, daí a patente colaboração para uma política fiscal mais eficiente e justa, já que a profusão da informação e da conscientização do contribuinte pelo recolhimento de tributo recorre a uma postura mais acertada do que sobrecarregar, ainda mais, o sistema tributário nacional com novas taxas, contribuições e impostos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BALERA, Wagner. *Consulta em Matéria Tributária*, in Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 45, jul/set. p. 222. 1988.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 2. ed. São Paulo: Saraiva., 2001.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1992.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Sobre a Consulta Tributária*, in Repertório IOB de Jurisprudência. n. 1/10295, out. p. 449/450. 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas. 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Direito Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004

PÉREZ, Juan Zornoza. *Interpretación Administrativa Y Consulta Tributaria*, in Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 38, out/dez. p. 73. 1986.

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

Para maiores informações e aprofundamento na temática das gerações dos direitos fundamentais, averiguar a obra: BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.168.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p.16.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 27.

COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 339.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 194.

BALERA, Wagner. *Consulta em Matéria Tributária*, in *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 45, jul/set. p. 222. 1988.

PÉREZ, Juan Zornoza. *Interpretación Administrativa Y Consulta Tributaria*, in *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 38, out/dez., p. 73. 1986.

ROCHA, ob. cit., p. 117.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas, 2004, p. 208.

ROCHA, ob. cit., p. 25.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Sobre a Consulta Tributária. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo, n. 1/10295, p. 449-450. out. 1996.

ROCHA, ob. cit., p. 105.

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. Fonte: Site da Presidência da República, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm.

MACHADO SEGUNDO, ob. cit., p. 209.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 49.

CAMPOS, ob. cit., p. 50.

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra 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.

Fonte: Site da Presidência da República, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm.

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. Fonte: Site da Presidência da República, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm.

Para maiores informações sobre o tema verificar os artigos 48 a 50 da Lei 9.430/96 que dispõe sobre o processo de consulta, bem como, os artigos 46 a 58 do Decreto 70.235/72 que também expõem sobre o mesmo assunto.

Entende-se por política fiscal o comportamento adotado por cada Estado para arrecadação de receitas e saneamento de despesas oriundas do setor público. Para aprofundamento na matéria analisar LOPREATO, Francisco Luiz C. Política Fiscal: mudanças e perspectivas. *Política Econômica em Foco. Campinas-SP. n. 07. p. 184-205, nov. 2005-abr. 2006.*

Art. 52. Não poderá surtir efeito a consulta formulada:

I – em desacordo com os arts. 46 e 47;

II – por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

III – por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;

IV – quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;

V – quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI – quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal da lei;

VII – quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

VIII – quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Fonte: Site da Presidência da República, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm.

Fonte: PAULSEN, ob. cit., p. 969.

ROCHA, ob. cit., p. 55.