

HUGO DE BRITO MACHADO

CONSULTA FISCAL

2ª edição

Atualizador

Schubert de Farias Machado

2024

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

OBJETO DA CONSULTA

3.1 Considerações iniciais. 3.2 A utilidade da consulta fiscal. 3.3 O objeto da consulta. 3.4 Decisão administrativa sobre alegação de inconstitucionalidade da lei. 3.5 Conclusões.

3.1 Considerações iniciais

Ao estudarmos o objeto da consulta fiscal, como acontece no estudo de qualquer tema jurídico, enfrentamos dúvidas que podem ser suscitadas em face da significação dos conceitos utilizados nas normas que regem o assunto. Temos nossa opinião no trato dessas questões, mas a respeito de toda e qualquer questão sempre existem divergências. Por isto mesmo é que repetimos aqui o que escrevemos na “Introdução” deste modesto livro, invocando lições de Radbruch e Hume a respeito das divergências que se mostram inevitáveis.

No sentido da inevitabilidade de divergências é a lição de Hume, a dizer:

“Não há nada que não seja objeto de discussão e sobre o qual os estudiosos não manifestem opiniões contrárias. A questão mais trivial não escapa à nossa controvérsia, e não somos capazes de produzir nenhuma certeza a respeito das mais importantes. Multiplicam-se as disputas, como se tudo fora incerto, e essas disputas são conduzidas da maneira mais acalorada, como se tudo fora incerto.”¹

Realmente, são inevitáveis as divergências, e aprendemos a respeitar as opiniões diversas das nossas. Assim, ao tratarmos do objeto

1. David Hume, *Tratado da Natureza Humana*, 2ª ed., trad. de Débora Danowski, São Paulo, UNESP, 2009, pp. 19-20.

da consulta fiscal, com certeza vamos suscitar divergências; mas, como isto é inevitável, receberemos com naturalidade as opiniões diversas das nossas e estaremos sempre dispostos a estudar os argumentos dos que as sustentem, em face dos quais até poderemos mudar a nossa opinião.

Seja como for, é importante sabermos em que consiste o objeto da consulta fiscal, ou consulta que o contribuinte pode fazer ao Fisco, e por isto mesmo dedicamos este capítulo a seu estudo.

Começaremos estudando a utilidade da consulta fiscal, explicando para quê ela serve e quais as limitações em sua utilização, vale dizer, explicando quais as dúvidas do contribuinte em matéria de legislação tributária que não podem ser solucionadas através de uma consulta fiscal. Depois vamos explicar qual é, especificamente, o objeto da consulta, e em seguida faremos as nossas conclusões sobre o assunto estudado neste capítulo.

3.2 *A utilidade da consulta fiscal*

A principal utilidade da consulta fiscal consiste na segurança desejada pelo contribuinte em suas relações de natureza tributária, vale dizer, em suas relações com as entidades às quais tem o dever de pagar tributo.

A utilidade da consulta fiscal, em face da complexidade da legislação tributária, faz-se maior porque na grande maioria dos nossos tributos o lançamento – vale dizer, a apuração do montante devido e a correspondente forma de pagamento – é atribuição do próprio contribuinte, no denominado lançamento por homologação. Sobre o tema, destacamos a manifestação de Rodrigo Augusto Verly de Oliveira, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que escreveu:

A complexidade da legislação federal e a sistemática de lançamento por homologação demandam da Administração Pública uma constante atividade de orientação ao cidadão. Com o intuito de uniformizar a interpretação da norma tributária e estabelecer um tratamento isonômico entre contribuintes que se encontram na mesma situação, são elaborados atos normativos secundários, atos declaratórios interpretativos, pareceres e soluções de consulta fiscal.²

2. Rodrigo Augusto Verly de Oliveira, *O Princípio da Segurança Jurídica e a Modificação da Interpretação da Lei Tributária no Âmbito da Administração Pública Federal*, artigo colhido no Google, Internet, em 4.8.2017, primeiro parágrafo do item 1.

Como se vê, é um Auditor-Fiscal, que se presume conhecedor da legislação tributária com a qual trabalha, que afirma a complexidade dessa legislação e a consequente necessidade que tem o contribuinte de ser orientado a respeito de como deve proceder na relação tributária.

A utilidade da orientação ao sujeito passivo nas relações jurídicas tributárias, para que estes possam cumprir as suas obrigações, torna-se a cada dia maior, em face da complexidade crescente de nossa legislação tributária. Complexidade que faz extremamente difícil para o contribuinte saber como proceder em suas relações tributárias, vale dizer, como proceder para não ter problemas com o Fisco. Complexidade que leva até os servidores do próprio Fisco, que trabalham exclusivamente com essa legislação, a afirmar a insegurança que sentem no exercício de suas atividades.

Realmente, sobre este assunto já escrevemos:

Um dos argumentos quase sempre desenvolvidos contra a responsabilidade pessoal do agente público consiste na insegurança jurídica resultante da imprecisão das normas da legislação tributária, e da frequente alteração destas. Em face da inegável insegurança jurídica que há de enfrentar todos os dias o agente fiscal de tributos, não seria justo responsabilizá-lo pelos erros eventualmente cometidos em sua atividade.

Ocorre que a legislação tributária não é produzida pelo contribuinte, mas pelo Estado e em boa parte pela própria Administração Tributária, que inclusive produz, quase sempre, os anteprojetos de lei, e de emendas constitucionais, além de produzir uma imensa gama de norma complementares. É menos injusto, portanto, que a insegurança jurídica recaia sobre os seus agentes, do que sobre os contribuintes. Não é razoável, portanto, a sua invocação em favor daqueles, quando a estes não exime de responsabilidade.

É verdade que na relação de tributação geralmente existe grande insegurança jurídica, mas a ela submete-se inteiramente o contribuinte, que está sujeito a pesadas sanções quando deixa de cumprir qualquer das normas que integram a legislação tributária. Não importa se a norma é obscura ou imprecisa, nem se a jurisprudência é divergente. A essa insegurança, portanto, tem de submeter-se também o agente fiscal.³

Por tudo isto, é inegável a importância da consulta fiscal, como um meio de que se pode valer o contribuinte para evitar o descumprimento da legislação tributária que lhe acarreta consequências onerosas. Entre-

3. Hugo de Brito Machado, *Responsabilidade Pessoal do Agente Público por Danos ao Contribuinte*, São Paulo, Malheiros Editores, 2017, pp. 84-85.

tanto, o objetivo da consulta fiscal, como demonstraremos em capítulo no qual trataremos especificamente desse assunto, pode não ser a segurança jurídica em suas relações com o Fisco. O objetivo da consulta fiscal em certos casos pode ser a obtenção de informação, vale dizer, o consulente pode conhecer a legislação tributária e pretender questionar o modo como essa legislação está sendo interpretada pelo Fisco. E, sendo assim, o objetivo da consulta fiscal será a obtenção dessa informação de forma documentada, para que possa questionar aquela interpretação com a qual não concorda.

Devemos destacar, ainda, que a consulta fiscal não é útil para o contribuinte quando a dúvida deste reside na conformidade, ou não, da lei tributária com a Constituição Federal.

Realmente, a consulta é inútil se a dúvida do contribuinte é questão de constitucionalidade, vale dizer, questão de saber se determinado dispositivo de lei afronta, ou não, um dispositivo da Constituição, pois a autoridade administrativa, mesmo que entenda haver na lei inconstitucionalidade, não tem competência para afirmar uma possível inconstitucionalidade.

Voltaremos a essa questão logo adiante, ao estudarmos a questão da decisão de órgãos da Administração Pública a respeito de inconstitucionalidade de lei alegada por contribuinte em processo administrativo.

3.3 O objeto da consulta

O objeto da consulta fiscal é sempre uma dúvida do contribuinte a respeito do exato significado de uma regra da legislação tributária. Dúvida que se coloca em face de um fato determinado, vale dizer, fato que já ocorreu, ou poderá ocorrer, na atividade do contribuinte consulente, consistente em saber o significado de uma regra jurídica a ele relacionada.

Para sermos mais precisos, diremos que a dúvida do contribuinte que formula a consulta diz respeito à questão de saber como a Administração, no exercício do poder de exigir tributo, entende o sentido e o alcance de uma regra jurídica. O contribuinte até pode ter a sua certeza, mas ao formular a consulta ele quer saber qual é o entendimento do Fisco, seja para se submeter a esse entendimento, seja para se antecipar no questionamento desse entendimento perante o Poder Judiciário.

Nesse contexto destaca-se a questão de saber se a dúvida do consulente pode consistir na conformidade da regra jurídica aplicável ao caso

com a Constituição Federal. Em outras palavras, coloca-se a questão de saber se a autoridade administrativa pode, ao apreciar a consulta, apreciar uma possível inconstitucionalidade da lei.

O tema é polêmico, e a ele voltaremos adiante, tratando especificamente da questão de saber se é possível uma decisão administrativa sobre a alegação de inconstitucionalidade da lei. Em outras palavras: examinaremos a questão de saber se a Administração Pública tem competência para apreciar a alegação, feita pelo contribuinte no processo administrativo tributário, de que a lei aplicável ao caso não tem validade, por ser inconstitucional. No âmbito da consulta fiscal, a nosso ver, não cabe a questão da possível inconstitucionalidade da lei, e por isto mesmo já acima afirmamos ser inútil o procedimento de consulta ao Fisco, se a dúvida do contribuinte que formula a consulta reside na constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei.

A consulta fiscal, vale dizer, a consulta feita pelo contribuinte ao Fisco, tem a finalidade de resolver uma dúvida suscitada pelo consulente quanto ao que deve fazer diante de um fato determinado, vale dizer, dúvida sobre a questão de saber se diante de um fato determinado nasce, ou não, a obrigação tributária, e, se nasce, como deve ser calculado o valor do tributo devido, qual é o prazo para o correspondente pagamento, além de outros aspectos que podem ser relevantes no caso para o consulente.

Assim, é importante sabermos o que nesse contexto devemos entender por *fato determinado*.

Como a Constituição Federal, ao prever a criação de comissões parlamentares de inquérito, refere-se à apuração de “fato determinado”,⁴ fez-se muito grande o interesse pela definição dessa expressão. Interesse que existe também para os que estudam a consulta fiscal, ou consulta do contribuinte ao Fisco, porque o Decreto 70.235, de 6.3.1972, utiliza essa expressão no trato do assunto, estabelecendo:

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

Fato determinado não quer dizer fato já ocorrido. O ser determinado não é qualificativo de natureza temporal. Assim, o fato determinado pode já ter ocorrido ou ser apenas previsto, sem ter ainda ocorrido. E a dúvida que enseja a consulta deve residir na questão de saber como a autoridade

4. CF, art. 58, § 3º.

da Administração Tributária entende e aplica, ou pretende aplicar, a legislação a esse fato determinado. O contribuinte, ao formular a consulta, pode até ter um entendimento que lhe parece correto a respeito da aplicação da norma, mas ter dúvida a respeito do entendimento da autoridade. Sobre o tema, Valdir de Oliveira Rocha escreve:

De outro lado, o destinatário da norma pode até mesmo não ter dúvida sobre como observar a norma, até porque tem convicção íntima a respeito, mas – e atente-se para a sutileza – poderá ter séria dúvida sobre como o Fisco a aplicaria. Nesta segunda hipótese, igualmente, tem direito à consulta fiscal, para obter decisão. Mormente diante de legislação nova, sabe-se que o próprio Fisco, por seus agentes, pode titubear sobre o alcance da norma, por exemplo. A consulta fiscal, em tais casos, provoca necessariamente decisão da Administração até então indecisa.⁵

Em síntese, portanto, podemos afirmar que o objeto da consulta fiscal consiste em dúvida que o contribuinte consulente pode ter a respeito de como o Fisco entende e aplica a legislação tributária a um fato determinado.

Vejam, agora, se a dúvida do contribuinte consulente pode residir na questão da conformidade, ou não, da lei tributária com a Constituição Federal.

3.4 Decisão administrativa sobre alegação de inconstitucionalidade da lei

Na abordagem deste assunto cumpre-nos desde logo apontar a distinção, que é indiscutivelmente essencial neste estudo, entre deixar de aplicar uma lei já declarada inconstitucional em decisão definitiva do STF e decidir a respeito da alegação de inconstitucionalidade de uma lei que o Fisco pretende aplicar ou já aplicou a determinado fato na relação obrigacional tributária.

Realmente, existem duas questões absolutamente distintas, a saber: (a) em um procedimento administrativo fiscal o interessado alega a inconstitucionalidade de uma lei, para obter uma decisão que o favorece; (b) o interessado alega que a lei já foi declarada inconstitucional pelo STF.

Certamente, a Administração Tributária deve, sim, deixar de aplicar uma lei que tenha sido declarada inconstitucional pelo STF. Coisa bem

5. Valdir de Oliveira Rocha, *A Consulta Fiscal*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 34.

diferente, porém, é a questão de saber se a Administração Tributária tem competência para decidir sobre a alegação de inconstitucionalidade de uma lei.

Embora tenhamos nosso entendimento firmado no sentido de que as autoridades administrativas, mesmo aquelas integrantes de órgão julgadores, não são competentes para decidir sobre alegação de inconstitucionalidade de leis tributárias, vamos aqui mencionar algumas manifestações em sentido contrário, para que o leitor possa firmar sua própria convicção a respeito dessa importante questão.

Realmente, alguns juristas respeitáveis manifestaram-se já pela competência das autoridades administrativas para decidirem a respeito da alegação de inconstitucionalidade. Edvaldo Brito, por exemplo, afirma a existência de princípios constitucionais que

legitimam os órgãos julgadores administrativos para que conheçam dos argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos em que se fundamentem autuações.⁶

No mesmo sentido manifesta-se Alberto Xavier, no melhor dos estudos jurídicos que conhecemos sobre o assunto, no qual refuta os argumentos dos que afirmam não poder a autoridade administrativa apreciar alegação de inconstitucionalidade, e conclui assim:

Pretender suprimir a apreciação da constitucionalidade das leis como fundamento ou questão prejudicial da declaração de nulidade de atos administrativos é, por evidente, transformar a defesa de “ampla” em “restrita”.

Por outro lado, a insistência em ignorar a função judicante da Administração Pública, no âmbito do processo administrativo (cuja distinção substancial em relação à atividade jurisdicional propriamente dita é que só esta tem o monopólio de formação de caso julgado), em nome de uma concepção purista e geométrica do princípio da separação de Poderes, esquece que nos Estados modernos as fronteiras entre as funções típicas do Estado, do arquétipo trifuncional, se vêm de há muito esbatendo, em benefício do Poder Executivo, a quem têm sido copiadas funções materialmente legislativas e jurisdicionais, funções jurisdicionais, essas, que já não podem ser vistas como um entorse, uma invasão, de competência do Poder Judiciário, mas como uma garantia adicional que o Estado moderno oferece ao cidadão nas suas relações com o Poder Executivo a quem tenham sido confiadas.

6. Edvaldo Brito, “Processo fiscal. Prova testemunhal”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 14^o vol., São Paulo, Dialética, 2010, p. 71.

É, afinal, esta visão ultrapassada que conduz a negar aos órgãos judicantes do Poder Executivo competência para rejeitar a aplicação de normas inconstitucionais e, conseqüentemente, a construir um modelo distorcido de processo administrativo, que considera válida a aplicação de normas inválidas e que reputa obrigatória a aplicação de normas inconstitucionais, o que é inadmissível.⁷

Entre os que se manifestam no sentido contrário – vale dizer, no sentido de que a autoridade da Administração Tributária não tem competência para decidir sobre a alegação de inconstitucionalidade – destacamos o eminente José Carlos Moreira Alves, que, na Conferência Inaugural proferida no XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado pelo professor Ives Gandra da Silva Martins, o afirmou claramente. Depois de se reportar à competência do chefe do Poder Executivo para levantar a questão da constitucionalidade de uma lei perante o STF, Moreira Alves afirmou:

Por isso é que eu não posso compreender que qualquer funcionário subalterno possa declarar. E, pior ainda, em virtude também de um fato, que é o seguinte: se um funcionário ou o Conselho de Contribuintes, órgão de natureza administrativa, declarar que a lei é inconstitucional, essa questão não chegará ao STF. E não chegará por falta de haver quem provoque. Não haverá quem possa provocar a manifestação do Supremo. O contribuinte que ganhou na esfera administrativa com o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei não vai ao STF para dizer que o funcionário ou o órgão administrativo está errado. Se se entender que não cabe ao próprio Estado ir ao Poder Judiciário pedir que seja desconstituída aquela decisão administrativa, isso não chegará ao STF. Um não tem interesse, e o outro estará impossibilitado, porque se considera que não há possibilidade de a Fazenda socorrer-se do Poder Judiciário para desconstituir seus próprios atos administrativos. E com isso o STF, o guardião da Constituição, vai por água abaixo. Em matéria fiscal, basta que prevaleça a opinião de que é inconstitucional uma lei e ela tornou-se inconstitucional, pelo menos para aquele Conselho...

Tudo isso está a indicar que não tem sentido admitir-se que qualquer funcionário possa deixar de aplicar a lei por entendê-la inconstitucional, até porque o que nós temos é um contencioso administrativo. E administrativo mesmo. Nós não temos contencioso administrativo com poder jurisdicional.⁸

7. Alberto Xavier, “A questão da apreciação da inconstitucionalidade das leis pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 103/44, São Paulo, Dialética, abril/2004.

8. José Carlos Moreira Alves, “Conferência Inaugural – XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário”, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Direitos*

Estamos de pleno acordo com a tese de Moreira Alves, segundo a qual as autoridades administrativas, mesmo aquelas integrantes de órgão julgadores, não são competentes para decidir sobre alegação de inconstitucionalidade de leis tributárias. E assim temos nos manifestado.

Registre-se que, também neste sentido, Kelly Magalhães Faleiro, embora entenda que os órgãos administrativos investidos de função jurisdicional podem examinar alegação de inconstitucionalidade da legislação tributária, sustenta que a matéria relacionada à constitucionalidade não pode ser objeto de consulta fiscal. Em suas palavras:

Somos inteiramente acordes com a possibilidade de os órgãos administrativos, investidos na função jurisdicional, examinarem a constitucionalidade e legalidade da legislação tributária, para fazer valer a Lei Maior, pois, antes de deverem obediência à legislação ordinária ou infralegal, devem prioritariamente servir à Constituição Federal. Mas nos parece ser essa uma prerrogativa exclusiva dos órgãos administrativos jurisdicionais, ou seja, daqueles encarregados de tornar efetiva a regra jurídica que, segundo o Direito vigente, deve disciplinar determinada situação. Segundo Eliézer Rosa, “o fim da jurisdição é fazer que os preceitos da lei sejam perfeitamente observados, ou, se não o forem, fazer que seja reparada a inobservância”.⁹

Entretanto, não é essa a função desenvolvida pela Administração no procedimento de consulta fiscal. No procedimento de consulta, a Administração está no exercício de função regulamentar de expedir regra para viabilizar a aplicação da legislação tributária. Não cabe à Administração, no desempenho de tal função, negar aplicação à lei que fundamenta a sua própria atividade. Até sob o ponto de vista lógico isso soaria incongruente. Se a Administração está adstrita a dizer sobre o modo de aplicação de determinada regra, é porque antes de tudo essa regra deve ser aplicada; se assim não fosse nem sequer caberia a formulação de consulta. Daí que a matéria relacionada à constitucionalidade ou legalidade de norma tributária não pode ser objeto de consulta fiscal.

Também por outra razão temos por incabível a apreciação da constitucionalidade ou legalidade de norma tributária no âmbito do procedimento de consulta fiscal. Com efeito, um dos pressupostos indispensáveis à formulação de consulta fiscal é a dúvida sobre a aplicação de determinada regra tributária. No entanto, aquele que se insurge contra a constitucionalidade ou legalidade de uma regra tributária inelutavelmente sabe como ela será aplicada. A discordância com o seu modo de aplicação pressupõe o seu conhecimento. É por sabê-lo e não concordar com ele que o sujeito se

Fundamentais do Contribuinte, São Paulo, Centro de Extensão Universitária/Ed. RT, 2000, pp. 35-36.

9. Constando em rodapé, de Eliézer Rosa: *Dicionário de Processo Civil*, p. 264.

insurge. Entretanto, quem está autorizado a formular consulta fiscal é quem tem dúvida, isto é, quem não tem certeza de como ela será aplicada. Apenas deste se presume boa-fé para apresentar consulta fiscal.¹⁰

Não temos dúvida, pois, de que no procedimento de consulta fiscal não cabe o questionamento a respeito de possível inconstitucionalidade da lei tributária.

3.5 *Conclusões*

Em face das considerações aqui expendidas podemos formular, em síntese, as seguintes conclusões:

3.5.1 Embora possa haver dúvida a respeito da questão de saber qual é o objetivo da consulta, o objeto desta é sempre uma dúvida que pode existir a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária.

3.5.2 O objeto da consulta é a questão de saber como o Fisco entende e aplica a legislação tributária.

3.5.3 No âmbito da consulta fiscal a legislação tributária não abrange dispositivos da Constituição, vale dizer, a consulta fiscal não pode versar sobre a questão da constitucionalidade da lei.

10. Kelly Magalhães Faleiro, *Procedimento de Consulta Fiscal*, São Paulo, Noeses, 2005, pp. 60-61.