

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SP**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM PROCESSO TRIBUTÁRIO**

TATIANA PATTI BELLUCCI

**CONSULTA FISCAL**

**Comparativo dos planos federal, estadual e municipal**

SÃO PAULO  
2012

TATIANA PATTI BELLUCCI

**CONSULTA FISCAL**  
**Comparativo dos planos federal, estadual e municipal**

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado ao Curso de Pós Graduação  
em Direito Processual Tributário da  
Pontifícia Universidade Católica de São  
Paulo, como requisito para obtenção de  
grau de especialista.

ORIENTADOR: Professor Walter Carlos Cardoso Henrique

SÃO PAULO  
2012

TATIANA PATTI BELLUCCI

**CONSULTA FISCAL**  
**Comparativo dos planos federal, estadual e municipal**

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado ao Curso de Pós Graduação  
em Direito Processual Tributário da  
Pontifícia Universidade Católica de São  
Paulo, como requisito para obtenção de  
grau de especialista.

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

---

Professor Walter Carlos Cardoso Henrique

---

---

---

## RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade analisar a consulta fiscal em diferentes aspectos, com ênfase em seus efeitos relativamente aos contribuintes e à própria Administração. Apesar da relevância do tema, entendo que a doutrina, salvo algumas exceções, que serviram de base para o presente trabalho, não costuma tratar o tema com profundidade. A resposta à consulta cria para o consulente uma 'situação jurídica subjetiva', garantindo-lhe que os atos praticados em conformidade com seu conteúdo serão respeitados e que conduta diversa não será exigida. Ressalte-se que a decisão da consulta vincula o entendimento da Administração, que não poderá seguir outro critério na aplicação da regra. Mesmo aqueles consulentes que não se orientem de acordo com a resposta têm a perspectiva jurídica de, em face do fato consultado, sofrerem as consequências da aplicação da regra de acordo com o que consta na consulta. Deste modo, o procedimento de consulta fiscal pode ser identificado como instituto benéfico ao contribuinte, não podendo, por isso mesmo, ser subestimado.

**Palavras-chave:** Processo Administrativo Tributário. Espécies de procedimentos, atos e processos administrativos. Consulta Fiscal. Efeitos das consultas.

## **ABSTRACT**

This study aims to analyze the different aspects in tax consulting, with emphasis on its effects against taxpayers and the Administration itself. Despite the importance of the topic, I understand that the doctrine, with some exceptions, which formed the basis for the present work, not usually treat the topic in depth. The answer of the query creates to the inquirer a “subjective juridic situation”, assuring him that the acts performed in accordance with its contents will be respected and diverse behavior will not be required. It should be noted that the decision of the query binds the opinion of the Administration, which may not follow another criterion in applying the rule. Even those consultants which not proceed according to the response have a legal perspective of, in view of the answer, suffer the consequences of applying the rule according to which appears in the query. Thus, the consultation can be identified as tax institute beneficial to the taxpayer and can not, therefore, be underestimated.

**Keywords:** Tax Administrative Procedure. Species of procedures, actions and administrative proceedings. Tax Consultation. Effects of queries.

## SUMÁRIO

|                                                            |           |
|------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO.....</b>                                     | <b>9</b>  |
| <b>1. DA CONSULTA FISCAL.....</b>                          | <b>11</b> |
| 1.1 – FUNDAMENTOS.....                                     | 11        |
| 1.2 – CONSULTA NOS PLANOS CONSTITUCIONAL E LEGAL.....      | 13        |
| 1.3 – CONCEITO E FINALIDADE.....                           | 16        |
| 1.4 – LEGITIMIDADE.....                                    | 18        |
| 1.5 – PROCESSO OU PROCEDIMENTO?.....                       | 19        |
| 1.6 – PRINCÍPIOS RELEVANTES DO PROCEDIMENTO.....           | 23        |
| 1.6.1- SEGURANÇA JURÍDICA.....                             | 23        |
| 1.6.2- LEGALIDADE.....                                     | 25        |
| 1.6.3- DEVIDO PROCESSO LEGAL.....                          | 26        |
| 1.6.4- MOTIVAÇÃO.....                                      | 28        |
| 1.6.5- PUBLICIDADE.....                                    | 29        |
| <b>2. EFEITOS DAS CONSULTAS.....</b>                       | <b>30</b> |
| 2.1- VINCULAÇÃO DAS RESPOSTAS DADAS.....                   | 30        |
| 2.1.1 – PARA O CONSULENTE.....                             | 32        |
| 2.1.2- PARA A ADMINISTRAÇÃO.....                           | 33        |
| 2.1.3- PARA TERCEIROS.....                                 | 34        |
| 2.2 – INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO.....    | 36        |
| 2.3- SUSPENSÃO DO CURSO DO PRAZO PARA PAGAMENTO.....       | 37        |
| 2.4- SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO..... | 39        |

|                                                |           |
|------------------------------------------------|-----------|
| 2.5 – CONSULTA E LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....    | 41        |
| 2.6- FLUÊNCIA DOS JUROS DE MORA.....           | 42        |
| 2.7 – IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES.....            | 43        |
| 2.8- REQUISITOS PARA FORMULAÇÃO.....           | 43        |
| <b>3- DA CONSULTA NOS DIVERSOS PLANOS.....</b> | <b>44</b> |
| 3.1- CONSULTA NO PLANO FEDERAL.....            | 44        |
| 3.1.1- LEGISLAÇÃO.....                         | 44        |
| 3.1.2- LEGITIMIDADE.....                       | 45        |
| 3.1.3- REQUISITOS.....                         | 45        |
| 3.1.4- COMPETÊNCIA.....                        | 46        |
| 3.1.5.1- REQUISITOS PARA SOLUÇÃO.....          | 46        |
| 3.1.5.2- REQUISITO DA BOA-FÉ.....              | 47        |
| 3.1.6- EFEITOS NO PLANO FEDERAL.....           | 50        |
| 3.1.7- RECURSOS.....                           | 51        |
| 3.2- CONSULTA NO PLANO ESTADUAL.....           | 52        |
| 3.2.1- LEGISLAÇÃO.....                         | 52        |
| 3.2.2- REQUISITOS.....                         | 52        |
| 3.2.3- EFEITOS NO PLANO ESTADUAL.....          | 53        |
| 3.3- CONSULTA NO PLANO MUNICIPAL.....          | 54        |
| 3.3.1- LEGISLAÇÃO.....                         | 54        |
| 3.3.2- EFEITOS NO PLANO MUNICIPAL.....         | 54        |
| 3.3.3- QUESTÃO DA EFICÁCIA E RECURSOS.....     | 54        |
| <b>CONCLUSÃO.....</b>                          | <b>56</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>                        | <b>58</b> |

## INTRODUÇÃO

No presente trabalho discorreremos acerca do procedimento de consulta fiscal, por meio do qual a Administração, afasta dúvidas dos contribuintes sobre a aplicação das regras tributárias.

A consulta fiscal desponta como instrumento de concretização da segurança jurídica, permitindo ao consulente que conheça a interpretação que a Administração adotará frente à regra jurídica e ao fato, com a garantia de que, se atuar em sua conformidade, não enfrentará nenhum tipo de sanção.

Cabe à lei definir os sujeitos legitimados a formular consulta fiscal, assim como cabe, de maneira geral, à legislação eleger os sujeitos passivos da obrigação tributária ou acessória, a entidade representativa de categoria econômica ou profissional e os órgãos da Administração Pública.

Sinteticamente, pode-se elencar como efeitos da formulação da consulta fiscal: (i) impedimento à instauração de procedimento fiscal contra o consulente, (ii) suspensão do curso do prazo para pagamento do tributo, (iii) suspensão da exigibilidade do crédito tributário, (iv) óbice à realização de lançamento, (v) impedimento/suspensão da fluência dos juros de mora e (vi) da imposição de penalidades.

Ademais, a decisão da consulta vincula o entendimento da Administração, que não poderá seguir outro critério na aplicação da regra.

A resposta à consulta é revogável, em caso de modificação da conjuntura social, contudo, o ato revogatório, que só opera efeitos *ex nunc* e, tal como o ato de resposta, deve ser motivado, devendo a Administração indicar os motivos que orientaram a mudança no entendimento.

A circunstância de poder sofrer um lançamento em face da resposta à consulta autoriza o consulente a impetrar mandado de segurança preventivo, que se legitima em face do justo receio do consulente de sofrer consequências lesivas advindas do ato de aplicação da norma consultada, em função de equivocada interpretação antecipada pela Administração Pública.

Assim, os temas mais relevantes relativos ao presente procedimento serão abordados neste trabalho.

## **Capítulo I**

### **Da Consulta Fiscal**

#### **1.1 Fundamentos**

O jurista Valdir de Oliveira Rocha entende que a consulta fiscal tem por base o princípio constitucional de petição aos poderes públicos (artigo 5º, XXXIV, “a” da Constituição Federal). Segundo ele: *“A natureza jurídica da consulta fiscal, que é espécie do gênero consulta, diz com o exercício do direito de petição, constitucionalmente assegurado<sup>1</sup>”*.

Por sua vez, Kelly Magalhães Faleiro entende que a consulta fiscal fundamenta-se no artigo 5º, XXXIII, da Constituição Federal de 1988, que estabelece que “todos tem direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”.

Segundo a autora,

Assim, o artigo 5º, XXXIII da Constituição Federal obriga o poder público a promover as condições que tornem efetivas e reais a liberdade e igualdade do indivíduo e dos grupos em que se integrem, removendo os obstáculos que impeçam ou dificultem sua plenitude e facilitando a participação de todos os cidadãos na vida política, econômica, cultural e social. Mediante a resolução de

---

1 A consulta Fiscal, p. 9/13.

consultas tributárias, que se desenvolve sob o manto do direito à informação, a Administração contribui para o fomento da liberdade e igualdade de todos os administrados. Com efeito, não será possível referir-se a um cidadão livre quando este não conhece a forma de dar cumprimento às obrigações que derivam de sua própria integração no grupo social de que faz parte. Obrigações estas – registramos – cada vez mais numerosas e complexas, demandando instrução por parte da Administração. Constitui, dessa forma, a consulta fiscal meio de acesso à informação e por seu turno via válida para dar cumprimento ao artigo 37 da Constituição Federal, que exalta a vinculação da Administração à satisfação do interesse público, em conformidade, entre outros, com o princípio da eficiência, submetida à lei e ao direito<sup>2</sup>.

Prossegue afirmando, relativamente às funções do procedimento de consulta:

A consulta fiscal, ao mesmo tempo em que se configura instrumento de realização do direito à informação, identifica-se como meio de fortalecimento da segurança jurídica que deve proporcionar o sistema tributário. Insere-se, portanto, nesse direito amplo de assistência e informação, contido no artigo 5º, XXXIII, da Constituição Federal, que possuem os administrados em face da Administração, especificamente no âmbito tributário, como contrapartida à sobrecarga de obrigações e deveres que sofrem, sobretudo no contexto de autogestão tributária<sup>3</sup>.

Destarte, a autora sustenta que a consulta fiscal diz respeito ao direito à informação e não de petição, abarcando o direito de assistência e colaboração entre Administração e obrigados tributários.

Destaque-se sua linha de argumentação:

Com a consulta fiscal o que se persegue é a informação do entendimento da Administração Pública quanto ao modo de aplicação de determinada regra tributária a um fato. É a informação que constitui o objeto do direito. Sem dúvida que, para obtê-la, haverá o interessado que solicitá-la e para isso necessitará do reconhecimento de seu direito de pedir, de se dirigir à Administração com o objetivo de reclamar desta alguma providência. Isso não

---

2 Procedimento de Consulta Fiscal. São Paulo: Noeses, 2005, p.2/3

3 Ob. Cit, p.3.

significa que o direito de petição seja em si o fundamento da consulta fiscal. Na verdade, o direito de pedir está contido no direito à informação, pois, se é certo que alguém tem o direito de ser informado é porque antes tem o direito de pedir a informação. A rigor, o direito de pedir está implicitamente contido em todos aqueles direitos que implicam um *facere* da Administração, ou que a coloque na contingência de dar algo a alguém. Para obter, por exemplo, uma licença de funcionamento ou uma certidão de regularidade fiscal, o interessado haverá necessariamente de solicitá-la, o que não significa que o direito à obtenção de tal licença ou certidão decorra do direito à petição. Admitir isso seria entoar a regra de que qualquer petição dirigida aos poderes públicos deve ser entendida como manifestação do direito de petição<sup>4</sup>.

A Autora prossegue sustentando que a consulta fiscal não se embasaria no direito de petição:

O direito de petição, visto em si mesmo como fundamento de direito, tem lugar apenas nas hipóteses em que a petição é um veículo formal contra a ilegalidade ou abuso de poder, ou seja, contra a afronta a direito do ofendido, ou nas hipóteses em que constitui uma espécie de caminho residual de comunicação entre cidadãos e poder público (...). O direito de petição, como direito autônomo, instrumento de realização do devido processo legal ou meio residual de comunicação entre Administração e administrado, contém um direito a pedir, mas não um direito a obter o que se pede (...).

De todo modo, sendo fundamentada no direito de petição ou de informação, a consulta possibilita ao consulente assegurar-se acerca de seus procedimentos e evitar riscos fiscais, tais como autuações e imposições de penalidades.

É uma forma de melhor entender os anseios e perspectivas da Administração, precaver-se e evitar sanções com fortes consequências patrimoniais.

---

4 Ob. Cit., p.4.

Por meio deste, o contribuinte tem o direito de formular questões sobre orientação e aplicação da legislação tributária, a fim de obter o entendimento fazendário sobre suas atividades tributárias<sup>5</sup>.

## **1.2 Texto normativo, fato e dúvida**

Também denominados enunciados prescritivos, os textos normativos passíveis de consulta fiscal são apenas aqueles que de alguma forma digam sobre o fenômeno da tributação, ou seja, que apontem um dos critérios da regra matriz de incidência tributária, da regra que trata dos deveres instrumentais dos contribuintes e dos deveres da Administração no âmbito tributário<sup>6</sup>.

Por sua vez, o fato, no âmbito da consulta fiscal, é a descrição de uma situação de interesse do consulente que esteja em dúvida, devendo ser determinada, ou seja, descrita de maneira a permitir sua exata identificação.

Vejamos o que destaca Kelly Magalhães Faleiro a este respeito:

A descrição do fato delimita os efeitos e o alcance da resposta à consulta. A resposta dada só produzirá efeitos em relação à situação descrita na consulta. Daí a necessidade de ser a descrição precisa e completa. Uma circunstância omitida que implique a caracterização do fato pode, na prática, tornar inócua a resposta à consulta para o consulente. Seria o caso de um consulente que pretende saber da Administração se o seu produto estaria entre aqueles indicados como isentos do ICMS. No entanto, na descrição feita do produto o consulente não menciona determinadas características que o excluiriam da isenção, ou mesmo que o tornariam isento. De uma forma ou de outra, o conteúdo da resposta

---

<sup>5</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.18.

<sup>6</sup> FALEIRO, Kelly Magalhães, ob.cit, p.41.

não atende à finalidade da consulta, que é de dar certeza quanto ao sentido da regra jurídica, justamente porque o fato não foi descrito de maneira adequada<sup>7</sup>.

Nesse ponto, cumpre esclarecer que a consulta não se presta a elucidar questões jurídicas teóricas que não se refiram a fatos de interesse do consulente.

Segundo Luciano Amaro, descabe a consulta com

Objetivos meramente especulativos, feita apenas para bem conhecer-se o conteúdo de determinada norma legal, sem que esta tenha ou possa ter qualquer referibilidade prática para o consulente<sup>8</sup>.

Assim, é possível concluir que o fato deve referir-se ao consulente, devendo relacionar-se, assim, com uma norma tributária que lhe seja ou possa vir a ser aplicável.

O fato descrito na consulta pode já ter ocorrido (já sofreu incidência da norma tributária), ter ocorrência certa (está na iminência de ocorrer) ou possível (aqueles para cuja realização não se tem um momento definido).

De todo o exposto, depreende-se que a descrição do fato é fundamental para identificar os efeitos do ato administrativo de resposta à consulta, tendo em vista que a resposta vincula o entendimento da Administração sobre o sentido do dispositivo legal em face do fato descrito.

No tocante à dúvida, esta pode ser descrita como elemento de irritabilidade da comunicação jurídica, que impede a construção do sentido do enunciado e, por conseguinte, da norma jurídica.

---

<sup>7</sup> Ob.Cit., p.42.

<sup>8</sup> Do processo de consulta, in Novo Processo Tributário, cit., 98.

Cumpra-se destacar que ela não se confunde com o desconhecimento do texto normativo, mesmo porque a ninguém é dado alegar desconhecer-lo, bem como não se confunde com a controvérsia, tendo em vista que esta se traduz na discordância diante de algo.

Ainda, as situações de dúvida que autorizam a formulação de consulta fiscal são geradas fundamentalmente em face de três contextos de interpretação: linguístico, sistêmico e funcional. Vejamos sua distinção:

No primeiro a dúvida surge em razão de vagueza e ambiguidade do texto normativo objeto da interpretação, fruto da utilização no direito de uma linguagem natural. (...) No contexto sistêmico, a dúvida se manifesta quando o significado *prima facie* da regra investigada mostra-se incoerente ou inconsistente em face de outras normas do sistema jurídico no qual ela se encontra inserida (...) No contexto funcional, as situações de dúvida surgem em face da aparente coexistência de variadas funções da norma, conflitivas e mesmo excludentes entre si. É espécie de dúvida que se revela a partir da compreensão da norma como instrumento de consecução de finalidades e de realização de determinados interesses<sup>9</sup>.

### 1.3 Conceito e finalidade

Terminologicamente, a palavra *consulta* significa o ato de pedir a alguém conselho, opinião, instrução ou parecer sobre algum assunto<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> FALEIRO, Kelly Magalhães, Ob.Cit., p.48/49.

<sup>10</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, p.172.

Na seara jurídica, pode ser definida como um procedimento administrativo por meio do qual a Administração dirime dúvida do consultante sobre a aplicação de determinada regra tributária.

Pode-se afirmar que a consulta consiste em:

Modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao Fisco-Administração, para obter deste uma decisão vinculante a respeito. A resposta à consulta fiscal é decisão do Fisco-Administração que a ela fica vinculada<sup>11</sup>.

Parte da doutrina a enquadra como:

Procedimento em que o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, quando em dúvida sobre a aplicação e interpretação da legislação aplicável a determinado fato concreto, formula questionamento à Administração Pública para que esta venha a lhe esclarecer qual posicionamento deverá ser adotado naquele caso<sup>12</sup>.

O professor Hugo Segundo assim a define:

Um processo que tem por finalidade sanar um estado de incerteza por parte do consultante 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<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> ROCHA, Valdir de Oliveira. A consulta fiscal. São Paulo: Dialética, 1996. p. 27.

<sup>12</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual. São Paulo: MP Editora, 2005, p.190.

<sup>13</sup> SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo Tributário. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010. P.207.

Consulta é, portanto, um procedimento administrativo através do qual alguém objetiva obter interpretação a respeito dos dispositivos da legislação tributária que o Estado reputa aplicáveis a um fato determinado<sup>14</sup>.

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 um adequado planejamento da sua vida fiscal.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, o contribuinte que realiza consulta: *“Revela espírito de colaboração no cumprimento da lei, boa-fé e honestidade fiscal”*<sup>15</sup>.

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.

Segundo o Professor José Eduardo Soares de Melo,

A consulta não tem como exclusiva finalidade obter soluções para as dúvidas que as pessoas, as entidades e os órgãos possam ter na aplicação de legislação, face aos fatos tributários pertinentes aos seus negócios, atividades e patrimônios. Também objetiva a confirmação dos entendimentos e das posturas fazendárias, para que os contribuintes, responsáveis, etc., possam ter segurança e certeza da legitimidade dos seus procedimentos.

Este jurista também entende que, ainda que já tenham prévia ciência do posicionamento fazendário contrário aos interesses das pessoas privadas, a resposta à consulta é relevante porque configura a iminência da ação fazendária.

---

<sup>14</sup> BALERA, Wagner. *Consulta em Matéria Tributária*, in *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 45, julho-setembro de 1988, p. 219.

<sup>15</sup> Direito Tributário aplicado e comparado, v.1, p.207.

Assim, seu conteúdo pode representar requisito documental para que se ingresse na esfera judicial contra a provável prática de um ato coator, possibilitando a utilização de mandado de segurança preventivo.

Frise-se que a formulação de consulta impossibilita exigências tributárias, enquanto não for solucionada, de modo que, somente após ser proferida resposta desfavorável ao contribuinte, e ultrapassado o prazo para sua observância é que o Fisco poderá promover as medidas necessárias ao lançamento tributário.

### **1.4 Legitimidade**

Cabe à lei definir quais são os sujeitos legitimados a formularem consulta fiscal, que são geralmente: os sujeitos passivos da obrigação principal ou acessória, entidade representativa de categoria econômica ou profissional e órgão de Administração Pública.

É imprescindível que o consulente tenha interesse juridicamente qualificado na dissolução da dúvida, que há de ser, na definição de Luciano Amaro,

Aquele que envolva uma situação pessoal do consulente, que o ponha na contingência (e na dúvida) de ter de cumprir determinado mandamento legal<sup>16</sup>.

Vale destacar que a consulta é deferida ao sujeito passivo e não a quem atue como parte da relação jurídica que se põe à apreciação de autoridade, razão pela qual não cabe aos advogados e contadores formularem, em nome próprio, consulta para elucidar dúvidas relativas a interesses de seus clientes.

---

<sup>16</sup> Do processo de consulta, cit., p.90.

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige seu cumprimento<sup>17</sup>.

Assim, possui tal legitimidade o sujeito passivo da obrigação, assim entendido aquele que integra a relação jurídica tributária na condição de obrigado a cumprir o dever previsto na norma objeto da consulta.

Maiores detalhes a respeito da legitimidade serão colocados nos tópicos relativos ao procedimento de consulta nos âmbitos municipal, estadual e federal.

### **1.5 Processo ou Procedimento?**

Cumprе distinguir, inicialmente, as expressões “processo e procedimento”, a fim de compreender com melhor clareza em que contexto se enquadra a consulta.

Segundo Lucia Valle Figueiredo,

Processo é a sucessão de atos praticados destinados à composição de um litígio, sendo, desse modo, instrumento exclusivo de atividade jurisdicional. Por outro lado, procedimento é a forma de se desenvolver função administrativa, judicial ou legislativa, sendo ínsita, portanto, a qualquer atividade estatal<sup>18</sup>.

Por sua vez, José Artur Lima Gonçalves destaca que:

Há distinção entre os termos processo e procedimento administrativos (...) procedimento seria, assim, o desencadear de atos praticados no desempenho da função administrativa em geral, podendo ou não envolver situações de controvérsias ou acusações. Já o termo processo seria dedicado exclusivamente aos

---

<sup>17</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário 1993, Ed. Saraiva, p. 204.

<sup>18</sup> Curso de Direito Administrativo, 2.ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p.285.

procedimentos que se envolvessem essas últimas referidas circunstâncias<sup>19</sup>.

Assim, é possível verificar que a diferença reside na litigiosidade, que se encontra presente em ocasiões em que se desenvolve processo. Inexistindo litígio, estar-se-á diante de procedimento.

Cumprе destacar que processo significa a sucessão de atos praticados destinados à composição de um litígio, sendo instrumento exclusivo de atividade jurisdicional, já procedimento é a forma de se desenvolver função administrativo, judicial ou legislativa, sendo inerente a qualquer atividade estatal.

No âmbito do processo, o propósito é a solução do litígio, caso em que a aplicação do contraditório e da ampla defesa é fundamental para garantir a eficácia do Estado de Direito.

De modo que o processo consiste em procedimento qualificado pela existência de contraditório, da litigiosidade, possuindo assim o fim específico de eliminar conflitos.

Por esse motivo, Antonio Carlos de Araujo Cintra, inspirado nas lições de Chiovenda, afirmou que: *“A noção de processo é essencialmente teleológica, uma vez que se caracteriza por sua finalidade de exercício de poder, de eliminar conflitos mediante a atuação da vontade concreta da Lei”*<sup>20</sup>.

Já na esfera do procedimento, inexistе tal finalidade, mas tão somente a observância dos princípios do devido processo legal e demais, constantes do artigo 37 da Constituição Federal, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

---

<sup>19</sup> Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 109.

<sup>20</sup> Teoria Geral do Processo, p.235.

O procedimento corresponde à garantia de legalidade no exercício do poder, consistindo, no sábio entendimento de Lucia Valle Figueiredo, na “forma de se desenvolver função administrativa, judicial ou legislativa”.

Em que pese a consulta fiscal não se desenvolver de modo efetivamente contencioso, parte da doutrina sustenta que ela consiste em processo, e não em mero procedimento.

Os estudiosos que assim entendem afirmam que nela é garantida a participação dos interessados, cabendo ao consulente, além de provocar uma resposta da Administração, interferir na formação desta, com seu entendimento a respeito do tema.

Assim, não haveria apenas uma sequência concatenada de atos, unilateral e inquisitória, como um procedimento de fiscalização.

Ademais, em muitas situações há conflito a ser dirimido, com divergência entre o entendimento sugerido pelo interessado em sua consulta e a posição tomada pela Administração Tributária ao respondê-la.

Deste embate, pode surgir inconformismo por parte do Consulente a eventual interposição de recurso.

Nesse contexto, a consulta despontaria como processo peculiar, em que a participação dos interessados é imprescindível, e que pode apresentar uma fase não contenciosa, na qual a autoridade simplesmente responde à dúvida suscitada pelo consulente, e outra contenciosa, em que o contribuinte pode questionar a resposta que lhe foi dada.

Entretanto, segundo meu entendimento a este respeito, a consulta tributária implica instauração de um procedimento administrativo pelo qual a Administração esclarece dúvida do contribuinte quanto à aplicação da legislação tributária, inexistindo nela interesses divergentes, e, portanto, litigiosidade entre as partes.

Vejamos os argumentos neste sentido:

Ainda que o consulente detenha o direito de recorrer a uma segunda instância administrativa em caso de decisão desfavorável, nessa hipótese, o Poder Público não se posiciona como parte no polo contrário ao do consulente, mas sua função é simplesmente interpretar a lei tributária para aquele caso concreto, informando uma resposta sobre o sentido da norma a ser aplicada. Busca-se, dessa forma, por fim à incerteza, à dúvida preexistente<sup>21</sup>.

Tal decisão, que consiste em resposta à consulta formulada pelo Contribuinte, deteria a natureza jurídica de ato administrativo, tendente a demonstrar a interpretação que a Administração dá a determinada lei para que esta seja cumprida fielmente.

A despeito de toda essa discussão, importante mencionar que alguns entre os estudiosos de direito tributário não reconhecem a importância prática de tal distinção.

Vejamos o que destaca Kelly Magalhães Faleiro a este respeito:

Não obstante a diferença apontada, reconhecendo que o fenômeno processual é inerente a todas as funções estatais, a distinção entre procedimento e processo perde importância, só ganhando algum relevo para enfatizar a incidência ou não dos grandes princípios processuais relacionados à garantia do contraditório (ampla defesa, duplo grau, etc.). No processo, que é um procedimento para o qual concorre o elemento finalístico de composição de litígios, a aplicação destes princípios é necessária como garantia de coesão e eficácia do Estado de Direito, em um procedimento desprovido de tal finalidade não há que se exigir sua aplicação. Ressaltamos que não é a terminologia empregada pela lei – processo ou procedimento – que determinará a aplicação ou não de tais princípios, e sim a finalidade para a qual as disposições processuais foram estabelecidas.

---

21 SALOMÃO, Marcelo Viana. Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual. São Paulo: MP Editora, 2005, p.190.

Destarte, a meu ver, as considerações aqui tratadas conduzem à conclusão de que a consulta fiscal enseja a instauração de um procedimento administrativo por meio do qual a Administração dirime dúvida do consultante sobre a aplicação de determinada regra tributária; não se verifica nele interesses divergentes.

## **1.6. Princípios relevantes para o procedimento**

### **1.6.1. Segurança jurídica**

Trata-se de valor fundamental para o Estado de Direito, sendo que, lembrando as sábias palavras de Geraldo Ataliba, *“quanto mais segura é uma sociedade, mais civilizada ela pode ser considerada<sup>22</sup>”*.

Não se pode prever um conteúdo único para o princípio da segurança jurídica. Sua configuração é dada por três elementos fundamentais: confiança, certeza, previsibilidade da atividade estatal) e eliminação de arbitrariedade<sup>23</sup>.

De modo que a segurança jurídica, que no âmbito do direito tributário significa primordialmente estabilidade patrimonial, opera-se em dois planos: no momento da criação da norma, exigindo clareza nos textos, certeza em relação à sua vigência, redução de remissões regulamentares e irretroatividade das normas; e no momento

---

22 Seguridad Jurídica, Revista Espanola de Derecho Financeiro, n.59, p.335.

23 VILLEGAS, Hector B. Princípio de la seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo, Revista de Direito Tributário, v.66, p.10

da aplicação do direito, afastando a arbitrariedade, particularmente no marco da atividade de interpretação administrativa<sup>24</sup>.

Precisamente em relação à aplicação da norma, que é o pano de fundo do estudo do nosso tema, a importância da certeza da previsibilidade estatal é inquestionável. A inexistência de previsibilidade reforça o desequilíbrio entre Administração e administrado.

Tendo em conta que a Administração é intérprete oficial da vontade legislativa, se esta não mantém critérios estáveis em suas manifestações, o administrado não saberá o que atender quando tiver de dar cumprimento às obrigações que as normas lhes impõem<sup>25</sup>.

No âmbito tributário, o princípio da segurança jurídica determina que a Administração oriente o Contribuinte de modo prévio, dando-lhe uma informação clara, precisa e vinculante sobre o modo de aplicação das normas.

Nesse contexto, a consulta fiscal surge como instrumento de realização da segurança jurídica, permitindo ao contribuinte que conheça a interpretação que a Administração adotará em face da regra jurídica e do fato que o afeta, restando garantido de que agirá em conformidade com ela.

### **1.6.2. Legalidade**

---

24 Las consultas a la administracion tributária, cit., p.28-29.

<sup>25</sup> FALEIRO, Kelly Magalhães. Ob. Cit., p.13.

Pode ser considerado o mais importante suporte do Estado de Direito, dando-lhe feições próprias; princípio basilar do regime jurídico administrativo.

No tocante à consulta fiscal, divide-se em duas vertentes, uma de ordem formal, que orienta que as regras reguladoras do procedimento devem ser veiculadas por lei e outra, de ordem material, segundo a qual a lei servirá de limite, moldura, balizamento para o agente administrativo no processo de interpretação, extração de sentido normativo, expedição do ato de resposta à consulta.

Ademais, de acordo com o princípio da estrita legalidade tributária, os tributos somente poderão ser instituídos ou aumentados mediante lei.

No tocante a seu aspecto material, o princípio da legalidade determina que o conteúdo do ato administrativo de resposta à consulta seja conforme a um esquema abstrato fixado por instrumento legislativo.

De modo que o ato de resposta à consulta não pode ultrapassar os limites da norma objeto da consulta, oferecido pelo suporte legal.

Finalizemos com as palavras de Kelly Magalhães Faleiro:

A consulta fiscal, ainda que indiretamente, recairá sempre sobre um dispositivo legal. Por mais que se admita que o texto ensejador da dúvida seja veiculado por um decreto, uma instrução ou outro instrumento infralegal, considerando-se que estes se reportam sempre à Lei, segue-se que o ato de resposta à consulta, em última análise, terá seu conteúdo sempre adstrito ao texto legal. O texto da lei oferece, assim, a moldura do direito a interpretar, do ato de resposta à consulta. O ato de resposta à consulta que extravase essa moldura estará exorbitando do conteúdo legal, devendo, portanto, ser considerado inválido<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Ob. Cit., p.12

### 1.6.3. Devido processo legal

O princípio do devido processo legal está contido no inciso LV do artigo 5º da CF, determinando que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, completado pela regra do inciso LV mediante a qual “ninguém será privado de liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”<sup>27</sup>.

Em termos processuais, Ada Pellegrini Grinover afirma que o enfoque completo e harmônico do conteúdo da cláusula do devido processo legal é o de garantia das partes e do próprio processo, não se limitando ao perfil subjetivo de ação e defesa, como direito, mas acentuando, também e especialmente, seu perfil objetivo.

Ressalta a autora: “Desse modo, as garantias constitucionais do devido processo legal convertem-se, de garantias exclusivas das partes, em garantias de jurisdição e transformam o procedimento em um processo jurisdicional de estrutura cooperatória, em que a garantia de imparcialidade da jurisdição brota da colaboração entre partes e juiz. A participação dos sujeitos do processo não possibilita apenas a cada qual aumentar as possibilidades de obter uma decisão favorável, mas significa cooperação no exercício da jurisdição. Para cima e para além das intenções egoísticas das partes, a estrutura dialética do processo existe para reverter em benefício de boa qualidade da prestação jurisdicional e da perfeita aderência da sentença à situação de direito material subjacente<sup>28</sup>”.

---

<sup>27</sup> CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 6ª ed: São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais.

<sup>28</sup> Novas tendências do direito processual, p.2.

Deste modo, o princípio traduz-se pelo respeito às regras e princípios norteadores da atividade em desenvolvimento, como também às garantias de realização dos comandos legais, em seu sentido material.

Reparte-se, assim, em duas vertentes: uma de ordem material, correspondente à garantia de atuação do direito material do princípio da legalidade; e outra de ordem processual, relativa à garantia de tutela daqueles direitos por meio do processo judicial ou administrativo.

No tocante ao procedimento de consulta fiscal, tal princípio manifesta-se principalmente em seu aspecto substantivo (material).

Segundo Cleide Previtalli, em matéria tributária, o princípio do devido processo legal adquire contornos específicos, de extraordinária importância diante da relação fisco/contribuinte, considerando-se que o poder administrativo no exercício da atividade tributária cria limitações patrimoniais, impondo-se a observância de suas fronteiras, a fim de ensejar ao administrado o respeito aos direitos constitucionais que lhe foram assegurados<sup>29</sup>.

José Frederico Marques afirma que “A administração prescinde do Judiciário quando pretenda impor uma situação determinada aos administrados; mas prescindir não pode do respeito ao *due process of law*, se for atingir a Fazenda ou a liberdade quando exercita seu poder de autotutela do bem público”.

Exemplifica a autora mencionada que, para impor multa fiscal, não necessita a Fazenda Pública do prévio controle jurisdicional, porém, sem a observância do devido processo legal, essa multa não pode ser imposta na instância administrativa, para que ao administrado somente assista socorro mediante remédios judiciais. Ao

---

<sup>29</sup> Ob.Cit., p.88.

contrário, já em esfera administrativa o devido processo legal deverá ser observado, porque a multa constitui e cria restrições ao patrimônio do administrado.

Essa atividade de império na exigência de tributos, destinados ao bem comum, obriga a Administração a agir segundo as orientações da lei; vale dizer que a Administração está sempre vinculada à lei e qualquer ato que escape ao controle legal será viciado.

Frise-se que a consulta fiscal consiste em instituto que em razão de certas particularidades exige regras próprias que lhe conferem identidade e conformação, sendo que a inobservância a tais regras pode tornar inócuo todo o procedimento.

#### **1.6.4. Motivação**

Assim destaca Celso Antonio Bandeira de Mello acerca deste:

Implica para a administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que serviu de arrimo<sup>30</sup>.

Kelly Magalhães Faleiro também se pronuncia a este respeito:

A enunciação dos motivos do ato vem a permitir o controle de sua legitimidade. Só a partir da exposição das razões que levaram à prática do ato é possível saber de sua validade: do atendimento à legalidade e à isonomia. Tanto o administrado quanto o Judiciário ou mesmo a própria Administração (investida no poder de

---

30 Curso de Direito Administrativo, cit., 66.

autotutela) necessitam conhecê-los para conferir a sua adequação com o ordenamento jurídico.

No âmbito da consulta fiscal, o princípio da motivação determina que as respostas às consultas sejam devidamente justificadas, com indicação dos fundamentos que determinaram a decisão.

Prossegue a autora a este respeito:

É na motivação que se evidencia o percurso do trabalho de interpretação feito pelo agente administrativo: de subsunção da norma ao fato, tornando possível a verificação da validade do ato (...) Embora não se possa afirmar que a consulta fiscal constitui o fato jurídico tributário, uma vez que não se apresenta como linguagem hábil para tanto, sem dúvida que ela enuncia um fato, que é a referência objetiva do alcance do ato administrativo de resposta e que servirá de parâmetro para as situações futuras. É em função da contingência de dizer sobre a aplicação da norma a esse fato constituído pela consulta que a motivação do ato de resposta se faz necessária, ou melhor, imprescindível.

Assim, é possível concluir que o princípio da motivação é essencial à validade e legitimidade da consulta fiscal.

#### **1.6.5. Publicidade**

Celso Antonio Bandeira de Mello assim se manifesta acerca do mencionado princípio:

Um comportamento só adquire a qualidade de ato jurídico, só ganha forma perante o direito, quando cumpre aquilo que é o mínimo para ressoar juridicamente, a saber: chegar ao(s) destinatário(s), transpondo o plano pessoal do agente para ingressar no plano social.

De modo que somente com a publicidade o ato é aperfeiçoado, tornando-se suficiente para regular as condutas.

Segundo Kelly Magalhães Faleiro,

A publicidade é, assim, verdadeira condição de validade da norma, de sua existência. Sem ela, nada repercute, nada é regulado, nada é estritamente jurídico, subsistindo o ato como simples querer íntimo sem efeitos na ordem jurídica<sup>31</sup>.

De tal forma que a publicidade é condição para o exercício do controle de sua própria validade interna, da validade de seu conteúdo em face do ordenamento.

Assim, ela permite que se controle a legitimidade dos atos jurídicos porque tornados públicos, conhecidos de seus destinatários.

Prossegue a autora afirmando que

No âmbito da consulta fiscal, a publicidade do ato de resposta para aquele que é seu destinatário é condição necessária de validade do ato. Só a partir da ciência do consulente acerca de seu conteúdo, o ato de resposta poderá ser considerado apto a produzir efeitos. Enquanto norma jurídica destinada ao consulente, o ato de resposta aperfeiçoa-se com a comunicação do conteúdo de resposta, que pode ocorrer via notificação ou publicação do ato na imprensa oficial.

Importa destacar, outrossim, que o procedimento de consulta fiscal consiste em instrumento de realização dos princípios de isonomia e segurança jurídica.

## **Capítulo II**

### **Dos Efeitos das Consultas**

---

<sup>31</sup> Ob.cit., p.22

## 2. 1 Vinculação das respostas dadas

A resposta dada a uma consulta tem o condão de vincular a Administração.

Vejamos o que destaca a doutrina a este respeito:

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, inc. XXXV da CF/88)<sup>32</sup>.

E continua:

A norma jurídica veiculada pela resposta à consulta faz nascer para o consulente o direito de, uma vez aderindo à conduta descrita pelo Fisco na resposta à consulta, ser respeitado sem que lhe apliquem nenhuma penalidade, o que não significa dizer que o consulente estará obrigado a seguir a orientação contida na resposta. Poderá, caso entender ilegítima, recorrer ao Judiciário, a fim de ver assegurado seu direito.

Por outro lado, para a Administração Pública, a resposta à consulta tem efeitos vinculantes, de modo que o Fisco fica adstrito a aplicar a norma tributária conforme o entendimento lá exarado<sup>33</sup>.

Tal vinculação limita-se aos fatos postos na consulta e funciona como proteção ao consulente.

Assim, a orientação dada em resposta à consulta pode ser alterada, mesmo em relação aos fatos e período consultado, desde que beneficie o consulente.

---

<sup>32</sup> ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 25.

<sup>33</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. *Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual*. São Paulo: MP Editora, 2005, p.190.

Caso encontre-se inconformado com a resposta dada à consulta formulada, e não a cumpra, sendo posteriormente autuado pelo Fisco, o consulente pode submeter a orientação à apreciação do órgão julgador, que poderá alterá-la, desde que seja favorável a este.

Conforme mencionado, em alguns casos, poderá haver alteração deste entendimento em prejuízo do autor da consulta, situação em que o contribuinte deverá ser notificado dessa modificação, que somente produzirá efeitos em relação aos fatos ocorridos após a notificação.

Frise-se que a manifestação da autoridade fazendária pode ser atacada judicialmente, tendo em vista que corresponde a manifestação explícita do entendimento fiscal a respeito de certa questão jurídica, ocasião em que o objeto da discussão será a interpretação que a Administração confere aos fatos.

### **2.1.1. Para o consulente**

A resposta à consulta cria para o consulente, na visão de Francisco de Souza Mattos, uma situação jurídica subjetiva.

Isso não significa que o ato de resposta constitua, diretamente, um direito para o consulente.

Segundo Mattos, as decisões da consulta não inovam na ordem jurídica, apenas declaram o entendimento da Administração acerca da matéria consultada.

A sua adesão ao conteúdo da resposta é que criará para ele o direito subjetivo de não lhe ser exigido comportamento distinto, de modo que apenas

mediatamente as decisões da consulta concorrerão para a criação de uma situação jurídica em favor do consulente.

Vejamos o que salienta Rubens Gomes de Souza a este respeito:

A situação jurídica subjetiva se concretiza com a subordinação do contribuinte à orientação que lhe foi indicada pelo fisco ao responder à consulta, porquanto, por este ato de 'adesão ativa' o contribuinte terá incorporado, ao complexo de garantias que lhe assegura o regime legal positivo, o elemento de certeza jurídica decorrente do pronunciamento fiscal (...) De fato, ao submeter-se à interpretação adotada pelo Fisco, o contribuinte terá renunciado à sua própria liberdade de apreciação e terá aceito a solução fiscal como vinculatória, formalizando-se, assim, por antecipação, o elemento jurídico das relações tributárias que posteriormente se verifiquem na matéria objetivada pela consulta<sup>34</sup>.

Outro ponto que merece destaque é que o consulente não está obrigado a seguir a orientação contida na resposta.

Se entender que a resposta é contrária ao ordenamento, poderá recorrer ao Judiciário para se resguardar da lesão decorrente do ato de aplicação da regra na forma como preconizado na resposta. Contudo, se a observar, outra conduta não lhe poderá ser exigida.

Frise-se, mais uma vez, que a decisão da consulta vincula o entendimento da Administração, que não poderá seguir outro critério na aplicação da regra.

Enquanto a resposta à consulta estiver vigendo, as situações jurídicas constituídas sob sua orientação deverão ser respeitadas, pois representam direito adquirido da consulente.

Ademais, conforme for, a resposta à consulta afastará total ou parcialmente a cobrança de penalidade e juros de mora, permitindo ao consulente recolher eventual tributo devido sem tais acréscimos ou, nos casos em que se refira a dever

---

<sup>34</sup> Efeito vinculatório das decisões das consultas, Revista dos Tribunais, v.246, p.616.

instrumental, permitindo-lhe cumprir a obrigação ou retificá-la independentemente do pagamento de penalidades.

### **2.1.2. Para a Administração**

A Administração fica vinculada à resposta dada, que fica adstrita a aplicar a norma tributária conforme o entendimento nela informado.

Isso porque a resposta à consulta delimita o motivo do ato do lançamento que pode decorrer da realização do fato, restringindo a liberdade da administração, ao determinar os critérios legais que fundamentarão o lançamento.

Segundo Luciano Amaro, *“se a certeza (do direito aplicável) é declarada em tese, pela própria administração fiscal, seria inconcebível que, no caso concreto, os órgãos do Fisco adotassem posição diversa<sup>35</sup>”*.

Contudo, vale ressaltar que o evento ocorrido (concreto) deve coincidir integralmente com o fato descrito na consulta, sendo necessária uma descrição minuciosa deste, pois, caso contrário, a resposta não vinculará a Administração, por apresentar peculiaridades aptas a determinar um tratamento diferente.

### **2.1.3. Para terceiros**

---

<sup>35</sup> Do processo de consulta, in Novo Processo Tributário, p.119.

A resposta à consulta fiscal não vincula terceiros, não produzindo qualquer efeito normativo em relação a estes, pelo simples fato de não serem eles os destinatários do ato normativo da resposta, sendo estranho à relação tributária que une Administração e administrado.

O professor José Eduardo Soares de Melo entende que, em princípio, a vinculação da resposta é específica para o consultante, vez que o Fisco não pode utilizá-la para determinado contribuinte como fundamento para exigir tributo de um terceiro que não tenha formulado consulta.

Nesse sentido, segue entendimento doutrinário:

Resta dizer que a resposta à consulta não produz efeitos normativos em relação a terceiros, já que não são estes os destinatários da resposta, mas tão-somente o consultante que a formulou. Porém, não se deve negar seu caráter informativo diante de terceiros, na medida em que indica a orientação tomada pela Administração na interpretação de determinado enunciado prescritivo, de natureza tributária<sup>36</sup>.

Contudo, pelo fato de revelar o entendimento da Administração sobre o conteúdo de determinada regra tributária, cumpre importante função instrutiva, extensiva aos demais administrados que estejam em situações análogas.

Segundo Kelly Magalhães Faleiro, o terceiro pode garantir a exclusão das penalidades, juros moratórios e atualização monetária, ex vi do artigo 100, I, parágrafo único, do CTN.

---

<sup>36</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual. São Paulo: MP Editora, 2005, p.190.

Tal regra visa privilegiar àquele que seguiu a orientação da própria administração, contudo, é preciso que se trate de entendimento consolidado na Administração e reiterado em diversas decisões.

Neste ponto, vale ressaltar que o TITSP já reconheceu a aplicabilidade do artigo 100 do Código Tributário Nacional àqueles contribuintes que, embora não fossem destinatários de resposta à consulta, seguiam a orientação da Administração nela consolidada.

A situação dizia respeito ao cabimento de cobrança da ICMS e seus consectários legais sobre a entrada de cana-de-açúcar utilizada na fabricação de álcool carburante, objeto de quebra por evaporação.

A consultoria tributária, em resposta à consulta 864/84, manifestou-se no sentido de não ser devido o recolhimento do imposto naquela situação, a que se seguiram diversas decisões do tribunal administrativo cancelando autos de infração lavrados para cobrança de imposto.

Ocorre que alguns anos após (em 1988), a resposta foi revogada, estabelecendo-se a posição de que o tributo era devido na entrada da cana-de-açúcar, tendo sido lavrados autos de infração contra contribuintes que, respaldados naquela decisão, não recolheram o tributo.

Neste caso, a jurisprudência dominante do TIT entendeu no sentido de afastar a cobrança de multa, correção monetária e juros, mantendo apenas a exigência do imposto com relação aos fatos geradores ocorridos entre a edição da resposta e a sua revogação.

## **2.2. Instauração de Procedimentos de Fiscalização**

A consulta, após formulada, impede a instauração de procedimentos fiscais contra o administrado, com relação ao objeto da consulta.

Tal efeito permanece até 30 dias após cientificação do consulente acerca da decisão administrativa definitiva, proferida pela autoridade competente.

Tanto é assim que considera-se nulo um auto de infração lavrado antes da solução da consulta apresentada pelo contribuinte a respeito do mesmo fato.

Outrossim, desde que formulada dentro do prazo, enseja a não incidência de juros, quando a resposta indicado que o crédito tributário de fato é devido.

Neste ponto, cumpre esclarecer que a consulta não terá esse efeito (impeditivo de instauração de procedimentos de fiscalização, de fluência de juros, lavratura de AIIM) quando desatender aos requisitos essenciais, tratados em tópico a parte.

### **2.3. Suspensão do curso do prazo para pagamento de tributo**

Outro efeito da formulação de consulta é suspender o curso do prazo para pagamento do tributo em relação ao fato jurídico cujo crédito tributário seja exigível, ou mesmo sobre fatos futuros, em relação aos quais ainda não há que se falar em crédito tributário, por não ter ocorrido o evento que lhe originou.

Vejamos o que prescreve o artigo 161 do CTN a este respeito:

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

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

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

Tal artigo estabelece que na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito é indevida a cobrança de juros de mora e a imposição de penalidades.

Frise-se que tal dispositivo faz expressa alusão às consultas formuladas pelo sujeito passivo antes do vencimento do tributo, aludindo às consultas sobre fatos futuros ainda não realizados, ou sobre fatos já constituídos, mas cujo crédito tributário ainda não é exigível por não ter havido seu vencimento.

Vejamos o que destaca Kelly Magalhães Faleiro a este respeito:

Ora, se em tais hipóteses a apresentação da consulta impede que os acréscimos de juros e penalidades se tornem exigíveis, decorrência lógica é que o tributo propriamente dito também não se tornará exigível, ficando suspenso o prazo para seu pagamento. Se o recolhimento do tributo fosse devido na constância da consulta, não haveria sentido para a cobrança de juros e penalidade, já que esses acréscimos são devidos justamente em virtude da falta de pagamento de tributo. De fato, se a apresentação da consulta suspende a cobrança de juros e multa é porque antes suspendeu o próprio vencimento do tributo, sem o que tais acréscimos não poderiam ser exigíveis. Assim é que a apresentação da consulta suspende nas hipóteses em que verse sobre fatos a ocorrer ou ocorridos, mas cujo vencimento ainda não se deu, tem o efeito de suspender o curso do prazo para pagamento do tributo.

Ademais, o artigo 49 do Decreto 70.235/72 estabelece, para as consultas formuladas no âmbito da administração pública federal, uma exceção a essa regra.

Segundo ele, “a consulta não suspende o prazo para recolhimento do tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos”.

Contudo, conforme a doutrina, tal artigo não pretendeu vedar a suspensão da exigibilidade do crédito relativo a todos os tributos objeto de lançamento por homologação, mas tão somente aqueles que, por sua conformação jurídica comportam transferência do respectivo encargo financeiro a terceiro, como é o caso do IPI.

Prossegue a autora esclarecendo que:

A única interpretação coerente com o escopo dessa regra é que apenas os valores retidos pelo consultante em face daquele que realizou o fato jurídico tributário, a título de retenção na fonte ou substituição, ou em face de terceiro que suportou juridicamente o respectivo encargo, devem ser recolhidos ao Fisco, não cabendo suspensão do prazo para seu recolhimento.

Para Fúlvia Helena Gioia, o objetivo da exceção consiste em

Evitar que o contribuinte de direito, obrigado ao recolhimento do tributo que já descontou ou obteve como reembolso, venha a locupletar-se financeira e indevidamente, por meio do instituto da consulta, ainda que diante de dúvida fundada e razoável<sup>37</sup>.

Outrossim, no âmbito da Administração tributária federal, a apresentação de consulta não suspende o prazo para entrega de declarações de rendimentos e, no caso de deveres instrumentais, o consultante deve cumpri-los na forma como entender a regra, ficando de qualquer modo imune às penalidades.

## **2.4. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário**

---

<sup>37</sup> O procedimento administrativo da consulta tributária, cit., p.136.

A fim de que haja suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face do oferecimento da consulta é necessário que o fato objeto desta já tenha sido formalizado em linguagem competente e que seja exigível.

Segundo Eurico Diniz de Santi,

Só depois de formalizado o crédito tributário, na forma da relação jurídica intranormativa que corresponde ao prescritor do ato-norma, e vencido o correspondente prazo, é que se verifica a possibilidade da eficácia da regra-matriz de suspensão do crédito tributário perante a regra matriz de exigibilidade: sem crédito tributário lançado ou crédito tributário instrumental constituído não há que se falar em suspensão de exigibilidade. A exigibilidade pressupõe o suporte linguístico existencial do crédito tributário<sup>38</sup>.

A suspensão da exigibilidade do crédito pelo oferecimento da consulta fiscal opera-se, primordialmente, nas situações em que o sujeito declara o crédito tributário, conforme o entendimento que julgou acertado, mas não o recolhe, consultando a Administração para se certificar do crédito a ser recolhido.

Observa acertadamente Kelly Magalhães Faleiro sobre o tema:

O Código Tributário Nacional não prevê expressamente a consulta fiscal como causa da suspensão de exigibilidade do crédito (artigo 151). A suspensão da exigibilidade é decorrência direta das regras procedimentais que impedem a instauração de qualquer procedimento fiscal (sentido lato) contra o consulente na pendência da consulta. Suspensa a instauração de procedimento fiscal contra o consulente, não poderá a Administração notificar o consulente para pagar o débito declarado e não pago, inscrevê-lo em dívida ativa, muito menos executá-lo; não poderá, assim, movimentar a máquina administrativa contra o consulente no sentido de satisfazer qualquer pretensão tributária relativa à matéria consultada. Obviamente, a Administração não pode já ter iniciado contra o consulente nenhum procedimento tendente à exigência do tributo objeto da consulta (...).

---

<sup>38</sup> Lançamento tributário, cit., p.172.

Assim, a consulta apenas suspenderá a exigibilidade do crédito tributário objeto da consulta se a sua apresentação ocorrer antes de iniciado qualquer procedimento pela Administração tendente à sua cobrança.

A fim de possibilitar a exigibilidade, a Administração deve adotar certas medidas, tais como notificar a cobrança e inscrever o débito em dívida ativa.

A formulação da consulta fiscal espontaneamente pelo consulente antes da adoção de qualquer medida da Administração tendente a exigir aquilo que ela passou a reconhecer como devido suspende a exigibilidade do débito, o que ocorre porque o oferecimento da consulta fiscal eficaz suspende a adoção de qualquer procedimento administrativo voltado à exigência do tributo.

Contudo, vale destacar que, praticando a Administração ato tendente à satisfação do crédito, seja pelo envio de notificação de cobrança ou inscrição do débito em dívida ativa, não há mais como ocorrer a suspensão em decorrência da apresentação de consulta fiscal, visto que nessa hipótese a consulta é ineficaz, não espontânea, desprovida de boa-fé.

Nestas circunstâncias, a apresentação de consulta não suspende a exigibilidade do débito, não autorizando a expedição de certidão negativa de débito.

Há, contudo, entendimento em sentido oposto, conforme o TRF3 na jurisprudência que segue:

MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO – CONSULTA FISCAL- AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS.  
I - As causas de suspensão da exigibilidade do crédito fiscal são apenas aquelas especificadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, dentre as quais não se inclui o procedimento de consulta fiscal, o qual é previsto no referido Código apenas como causa para afastar a incidência de acréscimos legais (juros de mora), conforme artigo 161, § 2º, sendo que a consulta também não se equipara com o procedimento administrativo das reclamações e recursos, (CTN, art. 151, III), este último que se volta contra lançamentos fiscais e encontra previsão no Capítulo I do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, enquanto a Consulta tem finalidades outras e é regulada no Capítulo II do mesmo Decreto (arts. 46/58), dispondo

expressamente o art. 49 que a consulta não suspende o prazo para pagamento do "tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos."

II - Conforme artigo 48 do Decreto nº 70.235/72, o processo administrativo de consulta apenas impede que, durante sua tramitação e até o 30º dia da ciência da sua decisão definitiva, seja instaurado procedimento fiscal relativo à espécie sob consulta.

III - Quanto aos procedimentos administrativos rechaçados, notamos que não se coadunam com o caso, tendo em vista que como se denota dos documentos acostados (fls. 42/49 e 61/80) foram instaurados em relação a compensação efetuada de créditos reconhecidos judicialmente, antes do trânsito em julgado, em desacordo com a decisão proferida, não tratando tais procedimentos da mesma hipótese consulta da (relativa a exigibilidade de PIS e da COFINS devidos na forma das Leis 10.833/2003 e 10.485/2002, sobre as receitas que estejam amparadas pela isenção ou alíquota zero).

IV - Conclui-se que a simples consulta apresentada pela impetrante não se prestava para suspender a exigibilidade dos créditos fiscais, não havendo, então, direito líquido e certo a amparar a presente impetração. (TRF3 – AMS- Apelação em MS – 200661001064720 04/09/08)

## **2.5. Consulta, lançamento tributário e decadência**

Conforme anteriormente mencionado, a propositura de consulta impede a instauração de procedimento fiscal tendente à constituição do crédito tributário, logo, obsta o lançamento.

A este respeito, destaca Faleiro,

O lançamento, como ato final do procedimento fiscal, não pode ser realizado na pendência da consulta (presumidamente eficaz), justamente porque a instauração do procedimento fica suspensa. A consulta fiscal antes de ser causa da suspensão da exigibilidade do crédito tributário é causa impeditiva da realização do lançamento. Reconhecemos ser este um efeito especial produzido pela formulação da consulta, mas que se justifica pela importância do

interesse jurídico tutelado: a obtenção de certeza da atuação estatal.

Cumprido destacar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela formulação de consulta acarreta suspensão do prazo decadencial para o Fisco lançar eventual crédito devido pelo consultante e, se está impedido de lançar, não há que se falar em decadência.

Em síntese, enquanto durar o procedimento de consulta fiscal, tem-se por suspensa a fluência do prazo decadencial.

## **2.6. Fluência dos juros de mora**

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 161, prescreve que os consultantes que formularam consulta antes do vencimento do tributo não se sujeitam à cobrança de juros de mora, regra esta que se condiciona às consultas formuladas sobre fatos não ocorridos ou que já ocorreram, mas cujo prazo para pagamento do respectivo crédito tributário ainda não expirou.

Assim, a apresentação de consulta tem o condão de impedir a fluência dos juros de mora que ainda não se tornaram exigíveis porque o prazo para pagamento do tributo não fluiu.

Ainda que o vencimento do tributo se verifique na pendência da solução de consulta, não serão devidos juros de mora, tendo em vista que, com a apresentação da consulta, suspende-se o prazo para recolhimento do tributo eventualmente devido, ficando diferido o termo inicial para fluência de tais juros.

## **2.7. Imposição de penalidades**

O artigo 161 do CTN, supramencionado, também preceitua que é vedada a imposição de penalidades (multa moratória e punitiva) na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo para pagamento do débito.

Algumas administrações tributárias entendem que a apresentação de consulta fora do prazo previsto interrompe a incidência de penalidade.

Entende-se, outrossim, que nos casos de consulta formulada após o prazo para pagamento do tributo, desde que a Administração não tenha iniciado procedimento para cobrança do crédito, o consulente tem direito à benesse da denúncia espontânea.

## **2.8. Requisitos para formulação**

A consulta deverá ser formulada por escrito, dirigida à COSIT (Coordenação-geral do sistema de tributação), COANA (Coordenação geral da administração aduaneira) ou à SRRF (Superintendência Regional da Receita Federal), mediante petição e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente, atendendo aos seguintes requisitos: a) identificação do consulente: a.1) no caso de pessoa jurídica ou equiparada: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail), número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ou no Cadastro Específico do INSS (CEI) e ramo de atividade; a.2) no caso de pessoa física: nome, endereço, telefone, endereço eletrônico (e-mail), atividade profissional e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF); a.3) identificação do representante legal ou procurador, mediante cópia de documento, que contenha foto e assinatura, autenticada em cartório ou por servidor da RFB à vista da via original, acompanhada da respectiva procuração; b) na consulta apresentada pelo sujeito passivo, declaração de que: b.1) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta; b.2) não está intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; b.3)

o fato nela exposto não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte o interessado; c) circunscrever-se a fato determinado, com descrição detalhada do seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; d) indicação dos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

### **Capítulo III**

#### **Da Consulta nos diferentes planos**

##### **3.1 Consulta no plano federal**

###### **3.1.1 Legislação**

O Decreto Federal nº 70.235, de 06/03/72 (artigos 46/58), a Lei Federal nº 9.430, de 27/12/96 (artigos 48/50), a Instrução Normativa RFB nº 740, de 02/05/07 (exceto as consultas relativas ao REFIS), estabelecem a sistemática para formulação de consultas sobre interpretação da legislação tributária, relativas aos tributos administrados pela RFB e sobre classificação de mercadorias.

###### **3.1.2 Legitimidade**

Eis a lista daqueles que podem formular consulta: o sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória, o órgão da administração pública e a entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

Nas situações em que o consulente consistir em pessoa jurídica que possua mais de um estabelecimento, a consulta deverá ser formulada pelo estabelecimento matriz, que fará a comunicação aos demais.

### **3.1.3 Requisitos**

A consulta, que deverá ser dirigida à COSIT (Coordenação-geral do sistema de tributação), COANA (Coordenação geral da administração aduaneira) ou SRRF (Superintendência Regional da Receita Federal), conforme âmbito de competência, devendo atender a certos requisitos.

O primeiro que pode ser enumerado é a identificação do consulente e seu representante, bem como a declaração de que não se encontra sob procedimento fiscal já instaurado para apurar fatos relativos ao objeto da consulta, não está intimado a cumprir obrigação relativa a tal objeto, bem como o fato não foi objeto de consulta anterior.

Ademais, deverá circunscrever-se a fato determinado, com descrição detalhada de seu objeto e identificação das informações necessárias à elucidação da matéria e realizar a indicação dos dispositivos que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

### **3.1.4 Competência**

Possuem competência para solução de consulta ou declaração de sua ineficácia os seguintes órgãos: COSIT (Coordenação-geral do sistema de tributação), em caso de consulta sobre interpretação da legislação formulada por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional.

Também possui competência a COANA (Coordenação geral da administração aduaneira), no caso de consulta sobre classificação de mercadorias realizada por órgão central da administração pública federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, em nome de seus associados ou filiados.

Por fim, também é competente a SRFF (Superintendência Regional da Receita Federal), nos demais casos, inclusive em caso de consulta formulada por órgão central da administração federal ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional, como sujeito passivo.

#### **3.1.5.1 Requisitos para solução**

A consulta será solucionada em instância única, não cabendo recurso ou pedido de reconsideração acerca desta.

A COANA (Coordenação geral da administração aduaneira) poderá alterar ou reformar, de ofício, solução de consulta proferida em processo que verse sobre classificação de mercadorias, sendo que o consulente deverá ser cientificado.

Quando a consulta for eficaz, será proferida solução que deverá conter a identificação do órgão expedidor, número, assunto, ementa, relatório, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação.

Na reforma de ofício ou alteração e na apreciação de recurso de divergência ou representação, será emitida solução de divergência pela COSIT ou COANA, bem como publicado extrato das ementas.

Por sua vez, a declaração de ineficácia da consulta será formulada em despacho decisório, que poderá ser fundamentado em parecer proferido no respectivo processo, não sujeito à publicação.

### **3.1.5.2 Requisito da boa-fé**

Segundo Miguel Reale, a boa-fé não constitui um imperativo ético abstrato, mas sim uma norma que condiciona e legitima toda a experiência jurídica, desde a interpretação dos mandamentos legais e das cláusulas contratuais até as suas últimas conseqüências.

Daí a necessidade de ser ela analisada como *conditio sine qua non* da realização da justiça ao longo da aplicação dos dispositivos emanados das fontes do direito, legislativa, consuetudinária, jurisdicional e negocial<sup>39</sup>.

Considerando que a boa-fé é a expressão da intenção pura, isenta de dolo e malícia que orienta a conduta de uma pessoa na realização de um ato, aquele que

---

<sup>39</sup> Artigo publicado no site [www.miguelreale.com.br](http://www.miguelreale.com.br), acesso em 13.08.2012, as 20.45h

formula consulta perante a Administração deseja cumprir corretamente a norma tributária.

Algumas situações são aptas a exteriorizar a boa-fé do Contribuinte, e serão tratadas a seguir.

A inexistência de procedimento instaurado para apuração de crédito tributário ou de intimação para cumprimento da obrigação tributária é um destes requisitos.

Isto porque a apresentação de consulta fiscal pressupõe, ainda que implicitamente, que o contribuinte esteja de boa-fé, ou seja, que objetive cumprir de forma espontânea a norma tributária, não podendo, por isso mesmo, estar sob fiscalização ou pendente de possibilidade de sofrer autuação, ou estar sendo compelido a recolher o crédito.

Vejamos o que destaca Kelly Magalhães Faleiro a este respeito:

É imprescindível para a caracterização da boa-fé que a formulação da consulta se dê de forma espontânea, sem que a consulente esteja na iminência de sofrer alguma penalidade por não ter cumprido corretamente o comando da norma, ou sem que esteja sujeito à exigência do recolhimento do crédito. A consulta fiscal não pode ser usada como meio de burlar o trabalho da fiscalização e de obter vantagens não asseguradas juridicamente, como a protelação de pagamento ou inibição de penalidades<sup>40</sup>.

Outro requisito consiste na inexistência de disposição literal de lei definindo a matéria consultada.

---

<sup>40</sup> Ob. Cit., p.51.

Neste caso, o consulente não demonstra boa-fé, mas antes o interesse de adiar ilicitamente o pagamento do débito tributário ou cumprimento de deveres instrumentais.

De igual modo, a inexistência de ato normativo definindo a matéria consultada também consiste em requisito para atestar a boa-fé do pretense consulente.

Entende-se por ato normativo, a rigor, qualquer instrumento veiculador de normas, independentemente de sua generalidade e abstração, tais como lei, medida provisória, decreto, instrução normativa, portaria, lançamento e sentença.

É imperioso que o ato normativo baste para esclarecer dúvida que o dispositivo legal provoca no consulente, explicita a regra legal, de tal forma a torná-la inequívoca em face do fato consultado. Somente nestas condições o ato pode ser tido como causa de indeferimento da consulta.

Outro requisito consiste na inexistência de lançamento sobre o fato consultado, pois o lançamento firma o entendimento da Administração sobre a aplicação da norma ao fato, não comportando mais falar em dúvida, mas talvez em discordância.

De igual modo, a inexistência de consulta anterior no mesmo sentido formulado demonstra a boa-fé do consulente.

Isto porque se considera que o consulente que formula novamente a mesma consulta não está investido no propósito de dissolver uma incerteza sobre dispositivo tributário, uma vez que esta já foi suprida, mas certamente persegue finalidade escusa de obter vantagens ilícitas.

Por fim, falemos sobre a impossibilidade da consulta versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária.

Segue entendimento para elucidação da questão:

(...) aquele que se insurge contra a constitucionalidade ou legalidade de uma regra tributária inelutavelmente sabe como ela será aplicada. A discordância com seu modo de aplicação pressupõe o seu conhecimento. É por sabê-lo e não concordar com ele que o sujeito se insurge. Entretanto, quem está autorizado a formular consulta fiscal é quem tem dúvida, isto é, quem não tem a certeza de como ela será aplicada. Apenas deste se presume boa-fé para apresentar consulta fiscal.

Em resumo, estes são os requisitos legais que exteriorizam a boa-fé e habilitam o oferecimento de consulta fiscal.

### **3.1.6 Efeitos no plano federal**

Conforme já mencionado, a consulta dotada de eficácia, realizada antes do prazo legal para recolhimento de tributo impede a aplicação de multa de mora e juros de mora, com relação à matéria consultada.

Isso ocorre a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da solução da consulta.

Quanto às consultas que versam sobre casos ainda não concretizados, seus efeitos somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual tratou a consulta.

Em caso de consulta apresentada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos as alcançarão depois de cientificada a consulente de sua solução.

Quando formulada pela matriz da pessoa jurídica, gera efeitos também em relação aos demais estabelecimentos.

Em situações em que o entendimento seja alterado, a nova orientação apenas alcançará os fatos geradores que ocorrerem após a publicação na Imprensa Oficial ou após ciência do contribuinte, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável.

Na hipótese de alteração de solução de consulta sobre classificação de mercadorias, aplicar-se-ão as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos fatos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente.

Havendo divergência de conclusões entre soluções de consultas relativas à mesma matéria, fundada na mesma norma jurídica, proferida pela mesma autoridade administrativa, poderá ser revista pela autoridade que a proferiu.

Eis alguns casos em que não produzirá efeitos a consulta formulada: quando houver inobservância dos requisitos legais, quando tratar de fato genérico ou não identificar o dispositivo legal objeto de dúvida, quando a pessoa estiver intimada a cumprir obrigação relativa à consulta, sobre fato objeto de litígio ou por quem estiver sob procedimento fiscal, quando o fato houver sido objeto de solução anterior proferida em consulta ou litígio que tenha sido parte o consulente, quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade, quando o fato estiver declarado em disposição literal de lei ou definido como crime ou contravenção penal e quando não descrever detalhadamente a hipótese a que se referir ou não contiver os elementos necessários à sua solução.

### **3.1.7 Recursos**

Em casos de divergência de conclusões entre soluções de consultas que versem sobre o mesmo tema, e idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para COSIT ou COANA.

Tal recurso poderá ser interposto pelo destinatário da solução divergente, em trinta dias contados da ciência da solução ou sua publicação, devendo comprovar a existência de soluções divergentes sobre idênticas situações.

Quanto ao juízo de admissibilidade, será exercido pela SRRF do domicílio tributário do Recorrente, não cabendo recurso de despacho denegatório de divergência.

O sujeito passivo ciente da solução divergente à que aguardava, decorrente de resposta à consulta anteriormente formulada sobre idêntica matéria, poderá interpor recurso especial, em trinta dias contados da publicação da decisão.

### **3.2 Consulta no plano estadual**

#### **3.2.1 Legislação**

Está disposta no RICMS (Decreto Estadual 45.490/00), em seus artigos 510/526, na Lei 6.374/89, em seus artigos 104 a 107, que estabelecem sua sistemática, a qual será solucionada pela Consultoria Tributária (promovida por pessoas privadas) e Coordenadoria da Administração Tributária (promovida por entidade representativa de atividade econômica ou profissional).

#### **3.2.2 Requisitos**

Deverá conter a qualificação do contribuinte, a matéria de fato e direito objeto da dúvida, ou seja, exposição completa da hipótese consultada, indicação dos dispositivos da legislação, informação relativa à data do fato gerador, certeza e possibilidade de ocorrência de novos fatos geradores, e a declaração de existência ou não de procedimento fiscal contra o consulente.

Sua resposta deverá advir no prazo de trinta dias contados da data do protocolo ou dentro de quarenta e cinco dias contados também do protocolo, quando se der na repartição fiscal. Contudo, as diligências e pedidos de informações solicitados pela CT suspenderão os prazos.

### **3.2.3 Efeitos no plano estadual**

A consulta tem o condão de suspender o curso do prazo de pagamento do imposto relativo à situação sobre a qual for pedida interpretação da legislação aplicável e impedirá, até o término do prazo, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relativas a matéria consultada.

A suspensão do prazo não produzirá efeitos com relação ao imposto devido sobre as operações realizadas, sendo vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta.

Ademais, não produzirá efeito caso tenha sido lavrado auto de infração, termo de apreensão, de início de verificação fiscal, notificação sobre matéria objeto de ato normativo e matéria objeto de consulta anteriormente realizada.

Ademais, o consulente deverá adotar o entendimento contido na resposta dentro do prazo que esta fixar, não inferior a 15 dias. Caso não proceda conforme os entendimentos contidos na Consulta, poderá sofrer a lavratura do AIIM.

### **3.3 Consulta no âmbito da Secretaria da Fazenda do Município de SP**

#### **3.3.1 Legislação**

A consulta em âmbito municipal encontra-se prevista pela Lei do município de São Paulo nº 14.107/05 (artigos 73 a 78).

#### **3.3.2. Efeitos no plano municipal**

Não suspende o prazo para recolhimento do tributo, seja antes ou após sua apresentação, tampouco o prazo para cumprimento de obrigações acessórias a que esteja sujeito.

#### **3.3.3 Questão da eficácia e recursos**

A consulta formulada pelo contribuinte será arquivada de plano quando não cumprir os requisitos impostos pela lei, quando for realizada por quem tenha sido intimado a cumprir obrigação tributária relativa ao mesmo objeto, elaborada após início do procedimento fiscal, quando o fato já tiver sido objeto de decisão anterior ou encontrar-se disciplinado em dispositivo literal de lei, não descrever detalhadamente a hipótese a que se referir.

Cabe à autoridade consultada declarar a ineficácia da consulta e, em caso de contradição, omissão ou obscuridade da resposta, cabe um último pedido de esclarecimento, em trinta dias, contados da data da ciência, que será liminarmente rejeitado, ausentes os pretendidos fundamentos.

Compete à unidade da Secretaria Municipal de Finanças a análise e correspondente resposta da consulta. Em caso de contradição, omissão ou obscuridade da resposta, cabe um último pedido de esclarecimento, em trinta dias, contados da data da ciência (decreto nº 50.895/89, artigos 79/80).

Segue quadro comparativo para elucidação da questão:

|                         | MUNICIPAL                                                                                                                                                                | ESTADUAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | FEDERAL                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Legislação              | Lei 14.107/05                                                                                                                                                            | RICMS/00, Lei 6.364/89                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Decreto 70.235/72                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Legitimidade            | Sujeito passivo, órgão administrativo público e entidade                                                                                                                 | Sujeito passivo, órgão administração pública e entidade                                                                                                                                                                                                                                                                         | Sujeito passivo da obrigação tributária principal ou acessória, órgão da administração pública e a entidade representativa de categoria econômica ou profissional.                                                                                                                                                                                                                                |
| Requisitos Apresentação | Não suspende o prazo para recolhimento ou cumprimento                                                                                                                    | Deverá conter a qualificação do contribuinte, a matéria de fato e direito objeto da dúvida, indicação dos dispositivos da legislação,, informação relativa à data do fato gerador, certeza e possibilidade de ocorrência de novos fatos geradores, declaração de existência ou não de procedimento fiscal contra o consultante. | Identificação do consultante e seu representante, declaração de que não se encontra sob procedimento fiscal já instaurado para apurar fatos relativos ao objeto da consulta, não está intimado a cumprir obrigação relativo a tal objeto, bem como o fato não foi objeto de consulta anterior, descrição detalhada do objeto e identificação das informações necessárias à elucidação da matéria. |
| Competência             | Secretaria municipal de finanças                                                                                                                                         | Consultoria Tributária/ Coordenadoria da Administração Tributária.                                                                                                                                                                                                                                                              | COSIT - COANA - SRRF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Efeitos                 | Não suspende o prazo para recolhimento do tributo, seja antes ou após sua apresentação, tampouco o prazo para cumprimento de obrigações acessórias a que esteja sujeito. | Suspensão do curso do prazo de pagamento de imposto relativo à situação sobre a qual for pedida interpretação da legislação aplicável e impede o início de qualquer procedimento fiscal relativo à matéria consultada.                                                                                                          | Impede aplicação de multa de mora e juros de mora, com relação à matéria consultada.                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Recursos                | Pedido de esclarecimento, em trinta dias, contado da data da ciência (Dec. 50.895/89, artigos 79/80)                                                                     | Das respostas da Consultoria Tributária não caberá recurso ou pedido de reconsideração.                                                                                                                                                                                                                                         | Recurso especial sem efeito suspensivo à COSIT/COANA                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

## CONCLUSÃO

Conforme visto, a resposta dada a uma consulta vincula a Administração, mas não alcança o consulente, limitando-se aos fatos nela expostos e funcionando como proteção a este.

Caso encontre-se inconformado com a orientação, e não a cumpra, sendo posteriormente autuado pelo Fisco, o consulente pode submeter a orientação à apreciação do órgão julgador, que poderá alterá-la, desde que lhe seja favorável.

Em alguns casos, poderá haver alteração deste entendimento em prejuízo do autor da consulta, situação em que o contribuinte deverá ser notificado dessa modificação, que somente produzirá efeitos em relação aos fatos ocorridos após a notificação.

Frise-se que a manifestação da autoridade fazendária pode ser atacada judicialmente, tendo em vista que corresponde a manifestação explícita do entendimento fiscal a respeito de certa questão jurídica, ocasião em que o objeto da discussão será a interpretação que a Administração confere aos fatos.

A resposta à consulta cria para o consulente uma situação jurídica subjetiva, o que não significa que o ato de resposta constitua, diretamente, um direito para o consulente.

As decisões da consulta não inovam na ordem jurídica, apenas declaram o entendimento da Administração acerca da matéria consultada.

A sua adesão ao conteúdo da resposta é que criará para ele o direito subjetivo de não lhe ser exigido comportamento distinto, de modo que apenas mediatamente as decisões da consulta concorrerão para a criação de uma situação

jurídica em favor do consulente, que não está obrigado a seguir a orientação contida na resposta.

Se entender que a resposta é ilegítima, poderá recorrer ao Judiciário para se resguardar da lesão decorrente do ato de aplicação da regra na forma como preconizado na resposta. Contudo, se a observar, outra conduta não lhe poderá ser exigida.

Frise-se que a decisão da consulta vincula o entendimento da Administração, que não poderá seguir outro critério na aplicação da regra.

Enquanto a resposta à consulta estiver vigente, as situações jurídicas constituídas sob sua orientação deverão ser respeitadas, pois representam direito adquirido da consulente.

Ademais, conforme for, a resposta à consulta afastará total ou parcialmente a cobrança de penalidade e juros de mora, permitindo ao consulente recolher eventual tributo devido sem tais acréscimos ou, nos casos em que se refira a dever instrumental, permitindo-lhe cumprir a obrigação ou retificá-la independentemente do pagamento de penalidades.

Quanto à Administração, esta fica vinculada à resposta dada, que fica adstrita a aplicar a norma tributária conforme o entendimento nela informado, pois a resposta delimita o motivo do ato do lançamento que pode decorrer da realização do fato.

A princípio, a resposta à consulta fiscal não vincula terceiros, não produzindo qualquer efeito normativo em relação a estes, pelo simples fato de não serem eles os destinatários do ato normativo da resposta.

Contudo, pelo fato de revelar o entendimento da Administração sobre o conteúdo de determinada regra tributária, cumpre importante função instrutiva, extensiva aos demais administrados que estejam em situações análogas.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Do processo de consulta*, in Novo Processo Tributário, Resenha Tributária, 1975.

BALERA, Wagner. *Consulta em Matéria Tributária*, in Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 45, julho-setembro de 1988.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 6ª ed: São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2009.

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

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, p.172.

GIOIA, Fúlvia Helena. *O procedimento administrativo da consulta tributária*, Dissertação de Mestrado, PUC-SP, 1998.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática*. 32ª ed. - São Paulo: IR Publicações, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de Segurança em Matéria Tributária*. 6ª ed. - São Paulo: Dialética, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo e Judicial*. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 29ª.edição, Malheiros, 2012.

REALE, Miguel. Artigo publicado no site [www.miguelreale.com.br](http://www.miguelreale.com.br), acesso em 13.08.2012, as 20.45h.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

SALOMÃO, Marcelo Viana. *Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual*. São Paulo: MP Editora, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Efeito vinculatório das decisões das consultas*, Revista dos Tribunais, v.246, p.616.

VILLEGAS, Hector B. *Princípio de la seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*, Revista de Direito Tributário, n.66.