

A CONTRIBUIÇÃO DO INSTITUTO DA CONSULTA FISCAL COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

THE CONTRIBUTION OF THE INSTITUTE OF TAX CONSULTANCY AS A TOOL FOR TAX PLANNING

Manuel Erivelto Vasconcelos*

RESUMO

Objetivo: O interesse básico deste estudo é analisar a contribuição que o instituto da Consulta fiscal oferece para nossos agentes econômicos. Tem-se como objetivo, buscar demonstrar a contribuição que esta ferramenta pode gerar para os agentes econômicos, notadamente os empresários. Pois, são eles que mais necessitam administrar seus custos tributários para a sobrevivência neste cenário inóspito.

Método: Para isso, utilizou-se da metodologia de análise de estudo qualitativa histórico-bibliográfica, porque possibilita melhor compreensão deste objeto de estudo. Caracterizando uma pesquisa do tipo descritiva exploratória, pois relaciona diversos estudos das teorias sobre a origem, conceitos, funcionamento e contribuição deste relevante instituto para os agentes econômicos.

Resultados: Como resultado desta pesquisa, encontramos diversos doutrinadores que corroboram nossa ideia. Todos destacam a importância da consulta fiscal no seio de uma empresa.

Contribuições: Portanto, defendemos aqui a ideia de implantação da cultura de utilização desta ferramenta com objetivo de redução de custos e busca de informações confiáveis e fidedignas para a tomada de decisão.

Palavras-chaves: Consulta. Tributo. Economia. Empresas.

ABSTRACT

Objective: The basic interest of this study is to analyze the contribution that the Institute of the Tax Consultation offers to our economic agents. The aim is to demonstrate the contribution that this tool can generate for economic agents, especially entrepreneurs. For it is they who most need to manage their tributary costs for survival in this inhospitable setting.

Method: For this, we used the qualitative-historical-bibliographic qualitative study methodology, because it allows a better understanding of this object of study. Characterizing a descriptive exploratory research, since it relates several studies of

* Contador sob registro 23770 do CRC-CE. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Vale do Acaraú – UVA, Especialista em Controladoria e Auditoria Contábil pela UVA, MBA em Gestão de Investimentos pelo Instituto A Vez do Mestre – AVM, Especialista em Docência do Ensino Superior pela Universidade Cândido Mendes, Especialista em Direito Tributário e Planejamento pela Universidade Cândido Mendes e Mestre em Gestão Pública Pela Faculdade de Teologia e Ciências de São Paulo – FATEC. Administrador do Banco do Brasil S/A, Professor Convidado do Instituto de Estudos e Pesquisas Vale do Acaraú - IVA. <http://lattes.cnpq.br/3684957951028928>. www.linkedin.com/in/erivelto-vasconcelos.

theories about the origin, concepts, functioning and contribution of this relevant institute to the economic agents.

Results: As a result of this research, we find several doctrinators that corroborate our idea. Everyone stresses the importance of tax consulting within a company.

Contributions: Therefore, we defend here the idea of implementing the culture of using this tool with the objective of reducing costs and seeking reliable and reliable information for decision making.

Keywords: Consultation. Tribute. Economy. Companies.

Introdução

A presente pesquisa vem de encontro às necessidades empresariais de se adaptarem as miríades da legislação tributaria brasileira. Mais do que isso, fazer deste intrincado de leis e normas tributarias oportunidades para economia tributaria através de um instituto exclusivo do direito tributário: a consulta fiscal.

No meio deste caos, resta às empresas fecharem os olhos e torcerem para que estejam sendo eficientes fiscalmente e mais do isso, obedecendo aos ditames da legislação tributária, a fim de não ser surpreendida por investigações e autuações, ou utilizar os benefícios do planejamento tributário e esgotar as prerrogativas da consulta fiscal.

Nosso objetivo principal é analisar a complexidade do sistema, o excesso de normas tributarias, a presença constante de antinomias, inconstitucionalidade e ilegalidades, a baixa credibilidade dos gestores públicos, conduzindo a confusão e incerteza sobre o cumprimento dos deveres fiscais, acarretado a contribuição para sonegação e evasão fiscal. Diante de todas essas nuances, acreditamos na contribuição da consulta como meio lícito e pleno na busca de eficiência fiscal.

“As únicas coisas certas na vida são a morte e os tributos”. Esta máxima, deveras fatalista e sardônica, inspira-se na inevitabilidade da morte e dos tributos. Más, pode-se através de planejamento, organização e controle, reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus do tributo (ALVES, 2018).

1 Metodologia

A metodologia usada para a análise do estudo será a qualitativa histórico-bibliográfica, pois a mesma possibilita entender melhores seus aspectos subjetivos, e assim possibilitando uma melhor compreensão do objeto deste estudo.

Esta pesquisa se caracteriza do tipo descritiva e exploratória na medida em que relaciona diversos estudos acerca das teorias sobre a importância do custo tributário diante da cadeia de custos de uma entidade. Foram examinados diversos autores para convencer da importância de esgotar os benefícios da consulta fiscal para eficiência operacional da empresa. É exploratória, pois, devido a escassa literatura divulgada sobre o assunto, foi ideal para sugerir novas práticas e contribuições. No entanto, mesmo sendo pesquisa exploratória baseia-se em dados secundários publicados em livros de autores de renome e artigos publicados em revistas especializadas e consagradas.

É qualitativo quanto aos procedimentos, pois a base de dados para a análise de resultados, foram escolhidas pelo autor sem utilização de processos estatísticos e sem realização de pesquisa de campo. Esses procedimentos são condizentes com a proposta e recomendações que se busca, através da pesquisa, publicar. A partir daí elegeu-se diversos autores e opiniões que, de alguma forma apontam para a mesma linha de argumento.

Os dados foram coletados através do levantamento das produções científicas, sobre a prática da consulta tributária como ferramenta de gestão fiscal, produzidas entre os anos de 1993 a 2018. As bases utilizadas para a coleta de dados foram os bancos de dados MEDLINE e LILACS, a busca bibliográfica foi realizada utilizando-se como descritores as palavras CONSULTA FISCAL, GESTÃO TRIBUTÁRIA, CONTABILIDADE, RESPONSABILIDADE FISCAL. Para a organização das informações, contidas nas publicações científicas encontradas, foi utilizada a leitura flutuante dos resumos dos trabalhos, identificando-se o objeto, os objetivos do estudo e os resultados do mesmo, os dados foram registrados sob a forma de fichas de leitura.

Para análise dos dados o estudo utilizou a técnica de Análise de Conteúdo, proposta por Bardin (2009, p. 189) como:

A Análise de Conteúdo pode ser definida como Um conjunto de técnicas de análise de comunicação visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção destas mensagens.

A Análise de Conteúdo na sua história mais recente, isto é, enquanto técnica de tratamento de dados considerada cientificamente é caudatária das metodologias quantitativas, buscando sua lógica na interpretação cifrada do material de caráter qualitativo. Enfim, é uma técnica de pesquisa para descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto das comunicações e tendo por fim interpretá-las. Os

conteúdos temáticos, encontrados nos resumos dos trabalhos, foram categorizados segundo as dimensões política, organizacional e de processos administrativo.

2 Referencial Teórico

2.1 Conceito, Finalidade e Objetivos da Consulta Fiscal

O instituto da consulta fiscal ou tributária, como instrumento de isonomia fiscal, é propiciar a certeza que o contribuinte está executando suas obrigações fiscais, sejam principais ou acessórias. Essa certeza pode ser relacionada a fatos consumados assim como fatos pendentes ou previstos. Esta certeza se reveste de importância ímpar para quem desenvolve atividades empresariais, tendo em vista que os custos, notadamente os tributários, devem ser cuidadosamente apurados e calculados.

Hugo de Brito Machado (1993, p. 74) doutrina que “a finalidade da consulta é assegurar o máximo de certeza possível na relação fisco-contribuinte e evitar, quanto possível, o discricionarismo”. Portanto, a formulação de consulta não pressupõe a existência de *lide*, pelo contrário, é exatamente para evitá-la e aperfeiçoar o relacionamento com o fisco.

De larga utilidade no âmbito federal, o processo de consulta dirime dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária, mas também tem a finalidade de obter a correta classificação tarifária de mercadorias e produtos. Como é sabido, nosso sistema tributário é demasiado extenso e complexo, de forma que, mesmo com boas intenções empresarias, quase sempre não são suficientes para haver segurança de que as obrigações tributárias estão sendo cumpridas. Com este emaranhado de normas e processos, há dispositivos duvidosos, onde os contribuintes podem se valer deste instrumento para certificar-se de sua correta aplicação aos casos concretos (BOTELHO, 2009).

O saudoso doutrinador Hely Lopes Meirelles (1994, p. 11) que “o processo de consulta é aquele em que o interessado indaga do fisco sobre a sua situação legal, diante de fato determinado, de duvidoso enquadramento tributário”.

Confirma, também, o conceito de consulta fiscal o iminente mestre *Valdir de Oliveira Rocha* (1996, p. 27) para quem “a consulta fiscal é modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao fisco-administração, para obter deste decisão vinculante a respeito”.

Para o Direito Tributário, a consulta refere-se à indagação que o contribuinte interessado faz para esclarecer dúvida no âmbito de determinado ato ou norma reguladora da cobrança de tributos.

Como objetivo, podemos destacar que não se trata apenas de provocar a manifestação da autoridade fazendária, mas evitar conflitos de interpretação das normas tributárias e dúvidas fiscais quanto sua aplicação e interpretação. Para alcance deste objetivo a assistência do órgão tributário é fundamental, pois a autoridade dar solução ao contribuinte sobre o que haverá de fazer quando a situação por ele apontada ocorrer. Portanto, um dever de assistência do Estado para com o cidadão.

A origem e criação do instituto da consulta se deve a nosso complexo sistema tributário em que nossa população ansia por mudanças e reformas. É prudente destacar aqui o que motivou a formulação do instituto na opinião de Andrine Oliveira Nunes (2008, p. 1229):

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

Essa complexidade é reconhecida até mesmo por quem cria normas tributárias, nossos legisladores, ao instituírem este procedimento. Portanto, é justamente neste ambiente que a consulta fiscal se reveste de tanta importância, pois através dela o consulente pode submeter dúvidas quanto a aplicação da norma ao legítimo aplicador, que deverá, através da resposta, eliminar a incerteza, garantindo, portanto, a segurança jurídica que fora prejudicada pela incompreensibilidade da norma em questão.

Porquanto, o Estado, que, em razão de sua soberania, tem o direito de exigir o tributo que previamente estabeleceu em lei, tem a obrigação correlata de, quando solicitado, instrui o cidadão, esclarecendo e conferindo segurança sobre como e quanto deve pagar o mesmo tributo ou como deve cumprir determinada obrigação legal ou regulamentar (ALVES, 2018). Portanto, a legitimidade da faculdade de consultar é o acesso ao direito à segurança jurídica na relação fisco-contribuinte gerando para a administração tributária o dever de prestar informação ao contribuinte.

No universo do Direito, podemos identificar a consulta fiscal como ato administrativo, pois este é toda declaração do Estado ou de quem o represente, que tenha, por fim, imediato, adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir ou declarar direitos ou impor obrigações aos administrados ou a si própria, com a observância da lei, sob regime de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário. Como a resposta a consulta introduz um mandamento no conteúdo consultado, permitindo ao consulente a compreensão da norma tributária, ao mesmo tempo que, orienta o órgão aplicador vinculando a resposta, podemos classificá-la como um ato normativo regulamentar expedido por autoridade administrativa, que introduz norma complementar à legislação tributária (art. 100, I do CTN).

Portanto, reforçamos a finalidade da consulta, a de fornecer instrumento gerador de confiança e segurança nas relações do fisco com o contribuinte. Estes meios de comunicação visa orientar o contribuinte para cumprir seus deveres fiscais e ao mesmo tempo, forma que a administração dispõe para aumentar a eficiência fiscal ao instruir o consulente a cumprir estes deveres. Este canal de comunicação fisco-contribuinte gera produtividade e confiança para ambos os lados. É neste contexto que se insere o processo administrativo da consulta fiscal.

Quanto à legitimidade podemos classificá-la em ativa e passiva. Sendo a ativa o consulente interessado na manifestação da administração para sanar sua dúvida. Enquanto a legitimidade passiva a da autoridade fazendária incumbida de aplicar as normas e fiscalizá-las. Em âmbito federal, a regional da Receita Federal do Brasil do domicílio do consulente é a competente para sanar as dúvidas mediante consulta fiscal. Quanto ao assunto, qualquer assunto fiscal pode ser objeto de consulta fiscal. Sejam para sanar dúvidas referentes a obrigações principais, acessórias ou de classificação de mercadorias. Portanto, não deve haver barreiras que restrinjam a amplitude dos assuntos consultáveis.

Por fim, a consulta fiscal não é instrumento para questionar ou impugnar lançamento ou atuações fiscais, para isso há o processo administrativo fiscal, a consulta é meio preventivo executado antes da instauração de qualquer procedimento ou lançamento pelo fisco (MAURO, 2018). Pode ainda, ser formulada diante de casos concretos, já consumado, ou situação hipotética. O importante é clarificar que na dúvida, consultar quem tem a prerrogativa de aplicar a norma.

2.2 Características da Consulta Fiscal

O direito de petição é constitucionalmente assegurado pelo art. 5.º, XXXIV, "a", da CF/88, nos seguintes termos: "*o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder*". A consulta fiscal esta embasada neste dispositivo constitucional, que prescreve não apenas um direito, mas uma garantia do contribuinte. Ninguém pode ser excluído deste direito. O exercício desta garantia assegura o pleno exercício de outro direito, o da segurança jurídica. Todos objetivando assegurar o cidadão da hegemonia e poderio do Estado em sua ânsia de tributar.

Más à frente, na alínea "b", do mesmo inciso, a Carta Magna garante que está assegurado, independentemente do pagamento de taxa, a "*Obtenção de certidões em repartições públicas para a defesa de direitos e esclarecimento de situação de interesse pessoal*". Ora, o instituto da consulta fiscal visa garantir exatamente a certeza do cumprimento de situação do contribuinte, de interesse pessoal. Cabendo ainda apreciação para o Poder Judiciário.

A consulta fiscal exige uma resposta da administração, que deverá apresentar sua posição diante de determinado problema, trazendo o entendimento oficial do tema controverso (BOTELHO, 2009). Fazendo com que o empresário tenha a certeza que está desempenhando seu *mister* com segurança e protegido do poderio do Estado em matéria tributária.

Esta segurança é necessária para o empresário não ser surpreendido por fiscalizações e autuações em sua atividade. A resposta apresentada pela administração fazendária não deve ser direta e fechada, mas fundamentada, estabelecendo o nexo causal entre a dúvida suscitada e a solução oferecida.

Outra característica da consulta tributária esta relacionada ao prazo da resposta referente à dúvida suscitada. A resposta deve ser esclarecida dentro do prazo estipulado pela legislação para que a administração demonstre a solução. Há casos que não há prazo estipulado pela legislação, no entanto, deve ser esclarecida dentro de prazo razoável, para que não haja prejuízo ao interessado.

Normalmente o prazo para solução da consulta é de 30 (trinta) dias a partir da protocolização da mesma. No entanto, pode a administração prorrogar tal prazo. Se após a solução da consulta houver alteração no entendimento da administração, esta deverá alcançar apenas os fatos geradores ocorridos após a ciência do consulente. Esta medida visa atender ao princípio da irretroatividade tributária conforme reza o § 12 do art. 48 da

Lei 9430/1996, “se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial”.

Destaca-se o atendimento ao princípio da publicidade que obriga que todos os atos da administração devam ser publicados em órgão oficial. A solução de consulta deve, também, atender a este preceito. Assim estipula o § 4º do art. 48 da mesma lei: “*As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal*”. A publicação é útil para os contribuintes que se encontram em situação análoga.

Com a modernização dos serviços oferecidos pela administração pública, notadamente o setor de tributação, a consulta fiscal poderá ser efetuada por meio eletrônico na forma estipulada no § 14 do art. 48 da mesma lei.

O procedimento de consulta fiscal, por conta de seu caráter preventivo, necessita haver alguns pré-requisitos conforme aponta Botelho (2019, p. 18):

1. É uma petição do contribuinte dirigido a autoridade fiscal, portanto, é espontânea;
1. Como é uma orientação, há a presunção de boa-fé do contribuinte e seu intento de agir corretamente;
2. Para que seja eficaz, é necessário que seja anterior a qualquer procedimento fiscal instaurado ou atuação fiscal referente ao objeto do pedido;
3. Haver legítimo interesse e dúvida fundada.

Possuem legitimação para postular consulta fiscal, além do contribuinte, sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória e as entidades abaixo, conforme preceitua o art. 3º da IN RFB 1464:

Art. 3º A consulta poderá ser formulada por:

I - Sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

II - Órgão da administração pública; ou

III - Entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

Neste tipo de processo não há fases contenciosas e trata-se apenas de orientação e, se for o caso, readequação de atos e atitudes por parte do contribuinte. Há participação de ambas as partes, pois o consulente, além de provocar a administração, interfere na decisão com a compreensão a respeito do problema com sua dúvida e formação da decisão do fisco.

Podemos enumerar outra característica, a do caráter escrito da resposta. Assim sendo, devido ser um processo formal e em obediência aos ditames da publicidade, não poderá ser oral e nem mesmo sigiloso, pois poderá sanar dúvidas de contribuintes que se encontram em situação análoga.

A consulta é endereçada e protocolada no órgão da Secretaria da Receita Federal de domicílio do consulente como explana o art. 47 do Decreto 70235/1972 que ora transcrevemos: “Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa”. Portanto, ao órgão regional da Receita Federal, considerando as dúvidas sobre tributos federais. Sendo empresas que mantém diversas filiais ou sucursais ou ainda órgãos da administração pública ou entidades representativas, terá competência para formular consulta o estabelecimento matriz. Sendo formulada por pessoa física que reveste os poderes de representação e de administração da entidade.

Em sua petição, deverá o contribuinte indicar os dispositivos da legislação que ensejou a dúvida, bem como a descrição detalhada e precisa dos fatos a qual a aplicação da interpretação será utilizada (VALÉRIO, 2018). Deverá ainda, demonstrar a vinculação aos fatos, ainda que não tenham ocorridos, mas que tem a possibilidade de ocorrer.

Assim como há requisitos para que a consulta seja eficaz e produza os efeitos esperados, objetivando sanar a dúvida do consulente, Há vícios que invalidam a consulta, ocasionando sua ineficácia. Alves (2018) cita várias formas que invalidam a consulta. São os seguintes:

1. Formulada por pessoa incompetente, ou por estabelecimento filial, ou ainda, direcionado a órgão incompetente;
2. A respeito de questão teórica, genérica, sem mencionar os fatos ou que não identifique os dispositivos da legislação aplicável que suscita dúvida;
3. Por quem estiver intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;
4. Sobre fato objeto de litígio de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativas ou judiciais;
5. Por quem estiver sobre procedimento fiscal, iniciado antes de sua proposição, para apurar fatos relacionado a matéria consultada;
6. Relacionado a fato objeto de solução anterior proferida em consulta ou procedimento fiscal e que não tenha havido alteração superveniente;
7. A fato disciplinado em ato normativo, publicado na imprensa oficial;

8. Quando verse sobre constitucionalidade ou legalidade de dispositivos da legislação tributária;
9. Relacionado a fato definido ou declarado em disposição literal de lei;
10. A fato definido como crime ou contravenção penal;
11. Quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários a sua solução.

Más a boa-fé é requisito essencial para a validade de toda e qualquer consulta formulada. Presumindo que o consultante busque legitimamente esclarecer fatos relacionados ao seu empreendimento para, sanada a dúvida, executar as orientações da fazenda. Lembrando que se trata de um procedimento voluntário, em que ambas as partes buscam solucionar, em conjunto, fatos e atos do dia a dia empresarial.

2.3 Consulta Fiscal na Legislação Tributária

O Direito Tributário, disciplina autônoma do Direito, trata do exercício financeiro do Estado, notadamente os de caráter da receita. Receitas essas, de forma derivada em que utiliza o poder soberano do Estado para impor tributos com o fim de arrecadação do governo. Para alcançar os objetivos de tributação, são editadas normas de caráter compulsório que estão espessas em toda a legislação pátria. Primariamente, temos a Constituição, versando todo um capítulo em que delega normas, princípios e competências para os três âmbitos da federação exercerem a função arrecadatória. Além da Constituição Federal, há diversas leis complementares, que são normas complementares a Constituição, que continuam instituindo normas gerais em matéria tributária. Entre essas leis complementares, há o Código Tributário Nacional - CTN, Lei 5172 de 25 de outubro de 1966, que regula normas gerais de Direito Tributário que devem ser obedecidas pela União, Estados e Municípios. Além dessas leis, há as leis ordinárias, os Decretos Legislativos e as Medidas Provisórias, que juntas são consideradas normas com força de lei. No entanto, a legislação tributária é ampla, havendo as chamadas normas complementares da legislação tributaria. São normas infraconstitucionais que explicitam obrigações acessórias que devem ser seguidas pelos contribuintes em suas atividades empresariais. São atos normativos, instruções normativas, convênios, decisões administrativas e Decretos do Executivo. Essas normas são complementares da legislação tributaria porque criam obrigações, orientações e praticas para a execução de atos e

executar o fim arrecadatório do Estado. O Instituto da Consulta Fiscal é regulado, notadamente, pelas normas complementares, principalmente por instruções normativas emitidas pelos órgãos fazendários.

Machado (1993, p. 74) explicita que “através dos regulamentos e das denominadas normas complementares da legislação tributária, mencionadas no art. 100 do CTN, opera-se a redução da vaguidade dos conceitos usados na lei”. Essa vaguidade que o ilustre mestre menciona é sanada através da consulta fiscal. O CTN limita-se a referenciar o instituto em seu artigo 161, § 2º, quando dispõe que é devido acréscimo de juros e penalidades quando o crédito tributário não for integralmente pago no vencimento, a menos se houver pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Pela importância ao dispositivo e pela origem do instituto da consulta fiscal derivar deste dispositivo, transcrevemos abaixo:

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

Motivo pelo qual, achamos tímida a pífia referencia que o CTN faz a tão importante mecanismos de defesa do contribuinte e de educação fiscal do governo.

No entanto, há diversos atos normativos que disciplinam a consulta. No âmbito federal, escopo de estudo desta pesquisa, o instituto é disciplinado pelos artigos 46 a 58 do Decreto 70235 de 1972, pelos artigos 48 a 50 da Lei 9430 de 1996 e pela Instrução Normativa N° 1464 da Receita Federal do Brasil – RFB – de 2014 (NUNES, 2008, p. 1234). Quando, antes versava apenas sobre os impostos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, agora incorporando as contribuições previdenciárias.

Desde o CTN, a legislação referente a consulta vem evoluindo no sentido de proteger o consulente e dar-lhe condições para viabilizar a instrumentalização do mecanismo. O Decreto 70235 e a Lei 9430 criam condições para o funcionamento normativo do instituto. No entanto, é a IN 1464 da RFB que estabelece os requisitos para a instauração, procedimentos, julgamento e recurso da consulta tributária (VALÉRIO, 2018).

2.4 Vinculação e Eficácia da Consulta Fiscal

A legislação presenteou a consulta com diversas prerrogativas para viabilizar a orientação dado pelo fisco e oferecer segurança jurídica ao consulente. Já que a resposta oferecida pelo fisco, não é simplesmente uma questão teórica, mas de saber e diante da análise das dimensões que determinada relação jurídica tributária terá com a resposta. Não é simples opinião, mas ato administrativo que normatiza o caso concreto ou potencial, dando-lhe força legal e segurança. Valendo, portanto, como critério de interpretação da lei, vinculando o fisco a orientação concedida.

A resposta a consulta, se contrária ao contribuinte, obriga-o a ajustar-se a nova orientação dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência da decisão (MACHADO, 1993). Cabendo ao consulente, se adequar ou buscar os mecanismos litigiosos, seja administrativo ou judicial.

Desta forma, há vinculação do consulente a decisão proferida pelo órgão consultado. Esta vinculação está normatizada no Art. 50 do Decreto 70235, significando que a decisão proferida em processo de consulta obriga o consulente a recolher tributo, ressalvado, é claro, recurso deste as vias litigiosas.

Hugo de Brito Machado (1993, p. 78), doutrina bem quando afirma que “em relação ao consulente, a resposta opera como ato administrativo em concreto. Afirma a existência, ou o modo de ser, de uma relação jurídica tributária, e afirma a pretensão do fisco de haver o que em função daquela relação lhe é devido”. A resposta da consulta liga o fisco ao consulente em relação ao caso concreto. Sendo situação hipotética, quando o fato se concretizar.

Em relação a terceiros, não cria nenhuma vinculação, tendo em vista que não há nenhum ato administrativo gerando relação jurídica entre o fisco e o terceiro interessado em face de caso concreto ou hipotético. Não há, no mundo do Direito ou de fato, relação jurídica que vincule o fisco ao terceiro interessado. No entanto, a decisão da consulta proferida serve de orientação e recomendação a terceiros para adequação de condutas e situações de fato, evitando futuras autuações e/ou obrigações tributárias.

Quanto aos efeitos da consulta perante os órgãos fazendários, destacamos a proteção jurídica que o instituto concede ao consulente. O art. 48 do Decreto 70235/1972 estabelece como primeiro efeito relativo ao pedido de consulta o impedimento a instauração de qualquer procedimento fiscal contra o consulente, relativo aos fatos objeto da consulta (BOTELHO, 2009). Este impedimento é concedido desde a protocolização

do pedido no órgão competente até 30(trinta) dias depois da ciência do interessado da decisão. Como o instituto é originado na boa fé do contribuinte, enquanto estiver no aguardo de decisão de consulta, não haverá autuações, lançamentos ou processos fiscais litigiosos relativos a matéria consultada. Quanto ao prazo de 30(trinta) dias após a ciência da decisão, entende-se que é necessário para o interessado ajustar sua conduta e operações comerciais a orientação oferecida pela consulta.

Vejam os que disciplina o teor do art. 48:

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

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

II - de decisão de segunda instância.

Mais à frente, no art. 49, a norma estabelece a exceção estipulada no art. 48 ressaltando: “Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos”.

Esta ressalva se refere a impossibilidade da consulta suspender o prazo de recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, nem entrega de declaração de rendimentos. Ficando, portanto, o contribuinte incorrendo nas penalidades cabíveis, se não cumprir as respectivas obrigações.

Portanto, as consultas proferidas dentro das formalidades legais vinculam a administração fazendária a decisão oferecida ao consulente referente a matéria apreciada. O CTN reafirma mesmo entendimento em seu art. 161, § 2º, relatando que não recaem sobre o débito fiscal, os juros de mora, enquanto estiver pendente de julgamento a consulta formulada.

Esta vinculação se refere a interpretação que o fisco dar a fato concreto ou hipotético em relação a determinado dispositivo legal ou a classificação de mercadoria. A resposta do fisco é definitiva em relação a obrigação de seus agentes aplicarem o teor da resposta/orientação concedida. No entanto, não é imodificável, tendo em vista, a característica dos atos administrativos gerais (NUNES, 2008). Mas, essa alteração produz efeitos somente para o futuro, como qualquer outro ato administrativo. Desta forma, O desfazimento da consulta por anulação, vincula o consulente após sua ciência, no mesmo prazo da decisão anterior.

Sendo realizada a consulta, e o consulente receber ação fiscal relativo ao objeto da consulta, o auto de infração será nulo de pleno direito. Más, a consulta deverá ser eficaz, ou não surtirá os efeitos da proteção jurídica. A consulta ineficaz é aquela realizada sem as formalidades ou sem a qualificação exigida, como explanada anteriormente. Sem esses requisitos a consulta é inválida, não gera, portanto, os efeitos vinculantes, podendo, então, o fisco instaurar procedimento de fiscalização, fluir juros de mora, multa e ser lavrado auto de infração (NUNES, 2008).

Em resposta a consulta, sobre a qual a administração expõe seu entendimento e interpretação sobre matéria questionada, provoca modificação na esfera jurídica do consulente e da autoridade tributária (ALVES, 2018). Já que o consulente não estará mais com dúvida, podendo, então, praticar os atos inerentes a suas atividades, seguindo as orientações do fisco, enquanto o fisco não poderia exigir outro comportamento do contribuinte, já que foi orientado em consulta fiscal, mesmo que erroneamente.

O instituto é protegido pelo princípio constitucional tributário da irretroatividade da lei, pois após a decisão do fisco em processo de consulta, alterando seu posicionamento sobre o referido assunto deverá alcançar apenas os fatos ocorridos após a ciência do contribuinte. Esta garantia exige a inalterabilidade dos critérios jurídicos com relação aos fatos ocorridos anteriormente a introdução de nova interpretação do fisco. Más como ato administrativo, a consulta fiscal é autotutelada pelos próprios atos, podendo a administração alterar determinada interpretação ou orientação, aplicando a fatos geradores futuros.

Por fim, o parecer formulado decorrente do processo de consulta, vincula o fisco quanto ao lançamento do crédito tributário, assim como seus acréscimos moratórios, tornando nulo todo e qualquer lançamento tributário referente a matéria consultada (MAURO, 2008).

2.5 Recursos e Prazos

O instituto da Consulta fiscal não cabe recurso e nem pedido de reconsideração como os demais processos. A solução de consulta ou o despacho que declarar sua ineficácia não cabe recurso. No entanto, se constatada diferença de conclusões entre soluções de consultas relativa a mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, é possível o consulente apesentar recurso especial, que não terá efeito suspensivo, para o órgão central da Receita Federal do Brasil (BOTELHO, 2009). Este tipo de recurso é

baseado na contradição de decisões de matéria idêntica e não é considerado uma nova instância ou pedido de reconsideração. A IN da RFB Nº 1464/2014 em seu art. 24 estabelece as normas para o recurso: “Art. 24. Havendo divergência de conclusões entre Soluções de Consultas relativas à mesma mercadoria caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Cosit - Coordenação Geral de Tributação” (grifo nosso).

O prazo estipulado para interposição de recurso é de 30 (trinta) dias contados da ciência do interessado. O contribuinte que interpor o recurso deverá demonstrar a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações conforme explicita o § 1º do art. 24 da mesma instrução:

§ 1º O recurso de que trata este artigo pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente, no prazo de 30 (trinta) dias contado da ciência da solução que gerou a divergência, cabendo-lhe comprovar a existência das soluções divergentes sobre a mesma mercadoria, mediante a juntada das ementas dessas soluções publicadas.

Lembrando que a divergência poderá ser em relação a dois órgãos setoriais, entre órgão setorial e central ou entre duas decisões do próprio órgão central.

Além do consulente, o próprio servidor da administração que tiver conhecimento da divergência poderá formular apresentação ao órgão que tiver proferido a decisão para que sejam encaminhadas ao órgão central a fim de pacificar a solução. Para este caso não há prazo estipulado na norma. Os artigos 25 e 26 da IN estabelece o seguinte:

Art. 25. Qualquer servidor da administração tributária federal deverá, a qualquer tempo, formular representação à Cosit, encaminhando as soluções divergentes sobre a mesma mercadoria, de que tenha conhecimento, e indicando as divergências por ele observadas.

Art. 26. O juízo de admissibilidade do recurso especial e da representação será feito pela Cosit.

Dessa forma, a solução de divergência provocará a edição de ato específico uniformizando o entendimento. Devendo cientificar o consulente da nova decisão e concedendo novo prazo de 30 (trinta) dias para adequação de seu comportamento a nova interpretação. A solução alcançará apenas os fatos geradores futuros conforme princípio da irretroatividade tributária (BOTELHO, 2009). Não cabe recurso, nem pedido de reconsideração da solução de divergência assim como preceitua o § 4º do art. 27 da referida IN: “§ 4º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da Solução de Divergência”.

Por fim, não cabe pedido de reconsideração do despacho que concluir pela inexistência de divergência sobre classificação fiscal de mercadoria conforme paragrafo

único do art. 26. A validade da solução da decisão, ou seja, a interpretação da norma objeto da consulta terá validade até que seja reformada, sendo o consulente notificado, ou até a revogação da norma legal que a solução de consulta interpreta (VALÉRIO, 2018). De qualquer forma, é aconselhado que o consulente solicite nova consulta a cada dois anos, pois o sistema tributário de nosso país é muito dinâmico.

2.6 A Utilização do Instituto da Consulta Fiscal como Benefício para o Fisco

Reforçamos que a complexidade do sistema tributário, o excesso de normas jurídicas e a presença constante de dúvidas que requerem interpretação oficial criou um sistema desacreditado em que a incerteza sobre nossos atos e operações são incertas do ponto de vista legal. Neste ambiente, se alastram a sonegação fiscal, evasão de receitas e constantes confrontos fisco versus contribuinte (NUNES, 2008). Neste paradigma, é obrigação do Estado zelar pela conscientização e educação fiscal de seu povo. A consulta fiscal é a oportunidade que o Estado disponibiliza para sanar dúvidas do contribuinte para uma postura fiscal ética e segura.

Esta é a ferramenta que o Poder Público deve se valer para incrementar a educação fiscal, contribuir para diminuição da evasão fiscal, combater as condutas elisivas e fazer com que a relação do fisco com o contribuinte seja alicerçada com regras claras e incontroversas. Para, a partir daí, possibilitar aos contribuintes a consecução de suas rotinas com segurança e eticidade.

Nunes (2008, p. 1235) corrobora em seu estudo que:

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

A consulta fiscal apresenta nítido caráter instrutivo e se insere no ambiente de atuação estatal na esfera tributária como manifestação de sua função ética orientadora.

O esclarecimento do contribuinte acerca da interpretação das normas legais através da consulta favorece primordialmente o fisco, pois ele é maior interessado na efetividade do ordenamento tributário. Portanto, o instituto representa oportunidade de

educar e se aproximar do contribuinte, reduzindo as práticas evasivas e elisivas, assim como toma conhecimento de novas formas de comportamento dos agentes econômicos (ALVES, 2018). Podendo, então adotar nova regulação sobre novos comportamentos e atividades, preenchendo lacunas deixadas pela lei.

No ambiente conflitante e obscuro que se apresenta nossa legislação tributária, o instituto da consulta fiscal se agiganta para simplificar a aplicação destas normas. Além, obviamente, de promover maior justiça social das normas fiscais, porque aumenta a confiança e segurança na relação fisco/contribuinte, contribuindo para a transparência e justiça fiscal.

Maior quantidade de autuações fiscais por desconhecimento e má interpretação das normas tributárias, crescimento de processos litigiosos nas esferas administrativas e judiciárias, promovem maior rejeição social ao Estado e sua função arrecadatória. Além, é claro, de maiores gastos nas atividades-meio nos setores judiciários e administrativos impondo graves obstáculos ao Estado em suas atividades fins (ALVES, 2018). Neste cenário, a consulta evita, a custos razoáveis, todos esses processos e conflitos que em nada contribuem para a promoção da justiça social em nosso país. Enfim, é a oportunidade do fisco educar fiscalmente e promover maior transparência e segurança jurídica em sua atividade arrecadatória.

2.7 Contribuição da Consulta Fiscal na Gestão Tributária dos Agentes Econômicos

A certeza de que estamos tomando decisões acertadas e baseadas em premissas verdadeiras é prerrogativa de excelente gestão de nossas vidas. As decisões tomadas diariamente pelos agentes econômicos envolvem elevados valores financeiros e são de extrema importância para o sucesso de instituições públicas e privadas. Notadamente, decisões que influenciam o nível de emprego e renda da população, funções estabilizadoras e alocativas do Estado, inflação, nível de investimentos e, finalmente, nível de arrecadação do governo. Para viabilizar essas decisões é necessário uma matéria-prima insubstituível, a informação. Mas não é toda informação. Trata-se de informação fidedigna, confiável e segura. O instituto da consulta fiscal possibilita informação para tomada de decisão acertada pelos agentes econômicos, principalmente, as empresas e pessoas físicas em suas decisões financeiras.

A informação gerada na consulta é elemento viabilizador de decisões, sobretudo para os agentes que desenvolvem atividades empresariais, onde custos, inclusive

tributários, despesas e isenções, devem ser minuciosamente calculados (MACHADO, 1993). Este instituto, ao possibilitar ao contribuinte a interpretação tributária, oferece ao contribuinte segurança jurídica para que o mesmo possa planejar seus negócios.

A consulta é instituto orientador, de natureza preventiva, ou seja, possibilita se antecipar para evitar possíveis danos. O consultante, ao antecipar-se a manifestação do fisco, solicitando uma orientação para sua conduta e, amparado em sua decisão, poderá programar suas operações semelhantes e contínuas, sob esta proteção, com a certeza de que está agindo corretamente (BOTELHO, 2009). Agindo desta forma, planejará suas atividades seguro contra qualquer eventualidade que possa decorrer da aplicação de preceitos fiscais.

A consulta é a interpretação autorizada, isto é, oficial da fazenda sobre determinada conduta empresarial do contribuinte. O contribuinte pode solicitar orientação sobre as condutas em suas atividades, garantido, portanto, segurança em suas decisões e podendo executar um planejamento tributário eficiente.

Neste contexto, negar a importância da consulta fiscal em um setor de gestão tributária, seria o mesmo que aceitar os custos de transação de sua atividade econômica aumentar, pois enfrenta problemas no planejamento tributário, sofrendo com as incertezas de suas premissas (ALVES, 2018). Em um ambiente sob a égide de um sistema tributário tão defeituoso que exige altos custos tributários, notadamente, com consultorias, para apenas entendê-los, não é necessário *expertise* para entender a importância da consulta. Neste ambiente de concorrência acirrada, dispor de informação confiável e segura para a tomada de decisão é imprescindível para a sobrevivência das instituições e agentes econômicos.

Este sistema complexo acarreta entraves na produção, geração dos custos e despesas das atividades e dificuldades para formação de preços de venda, inviabilizando a correta precificação de produtos e serviços, diminuindo a vantagem competitiva da entidade. Para isso, a consulta é mecanismo de vantagem empresarial, na medida que, facilita o exercício de um planejamento tributário eficiente.

Qualquer norma fiscal mal interpretada e aplicada na atividade empresarial acarreta desastrosos danos para sua sobrevivência. Para haver capacidade competitiva é necessário dispor de informações tempestivas, seguras, notadamente as de caráter fiscais.

É defendido aqui, que as empresas que desfrutam de um setor de planejamento tributário, devem dispor mais deste instituto, para a consecução de seus fins. A interpretação das normas tributáveis com confiabilidade e segurança é meio

imprescindível para a realização de um planejamento tributário eficaz. Não seria possível realizar um planejamento baseado em informações obscuras e incertas. Certamente, a execução deste planejamento seria desastroso. Portanto, os benefícios da consulta são incalculáveis para os agentes econômicos. Basta divulgarmos sua utilização

Considerações finais

Em um ambiente em que não podemos definir livremente o preço de venda de nossos produtos e serviços, teremos que nos reposicionar para sermos eficientes na utilização dos recursos econômico-financeiros. Os custos, notadamente, os de caráter tributários, perfazem, geralmente um quarto de toda estrutura de custos da empresa. São grandes cifras que devem ser administradas cuidadosamente, ou a entidade arcará com o risco de pôr na prateleira um produto mais caro que a concorrência.

Neste ambiente caótico e instável, é um desafio para o sucesso dos agentes econômicos. Esta pesquisa vem ao encontro como oportunidade para contribuir na redução e eficiência da utilização dos recursos escassos manejados pelas empresas. Esta eficiência produz vantagem competitiva para o setor empresarial. Vantagem tão importante nos dias de hoje, onde somos invadidos por produtos importados a preços de banana. A estrutura de custos é que definirá a sobrevivência. E neste grupo não devemos de abster de uma gestão fiscal eficiente.

Espera-se que a ideia tenha sido plantada em terreno fértil e que nos conscientizemos da importância do tema, divulgando e implantado em nossas empresas. Assim como, sugerimos futuras pesquisas, principalmente, o esforço de mensuração da contribuição do instituto de Consulta fiscal para um departamento de planejamento tributário.

Referências

ALVES, I. H. F. Consulta Fiscal: Possibilidades e Consequências da Alteração do critério Jurídico da resposta. **Revista Âmbito Jurídico**, n. 112, 2013. Disponível em: http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13355. Acesso em: 5 maio 2018.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Editora Edições, 2009. V. 70.

BOTELHO, G. O. R. Instituto da consulta fiscal: relevantes benefícios para o contribuinte e o fisco. **Revista Anhanguera**, v. 10, n. 1, p. 9-28, 2009.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 maio 2018.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 12 maio 2018.

BRASIL. Lei nº 9430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Processo Administrativo de Consulta. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 22 maio 2018.

BRASIL. Decreto nº 70235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o Processo Administrativo de Fiscal. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 20 maio 2018.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1464 da Receita Federal do Brasil – RFB, de 9 de maio de 2014. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=52329&visao=anotado>. Acesso em: 12 abr. 2018.

MACHADO, H. de B. Mandado de segurança e consulta fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, v. 192, p. 74-81, 1993.

MAURO, C. Consulta tributária como garantia da certeza do direito. **Revista JusBrasil**. 2013. Disponível em: <https://draclaricemauro.jusbrasil.com.br/artigos/>. Acesso em: 15 maio 2018.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: RT, 1994.

NUNES, A. O. Consulta Fiscal Consulte Fiscal. *In*: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, XVII., **Anais [...]**, 2008. Brasília, DF. p. 1228- 1241. Disponível em: 111680585/consulta-tributaria-como-garantia-da-certeza-do-direito. Acesso em: 10 maio 2018.

ROCHA, V. de O. **A Consulta Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1996.

VALÉRIO, A. M. Consulta Tributária. **Revista JusBrasil**. 2016. Disponível em: <https://amandamaximo.jusbrasil.com.br/artigos/337660105/consulta-tributaria>. Acesso em: 28 abr. 2018.