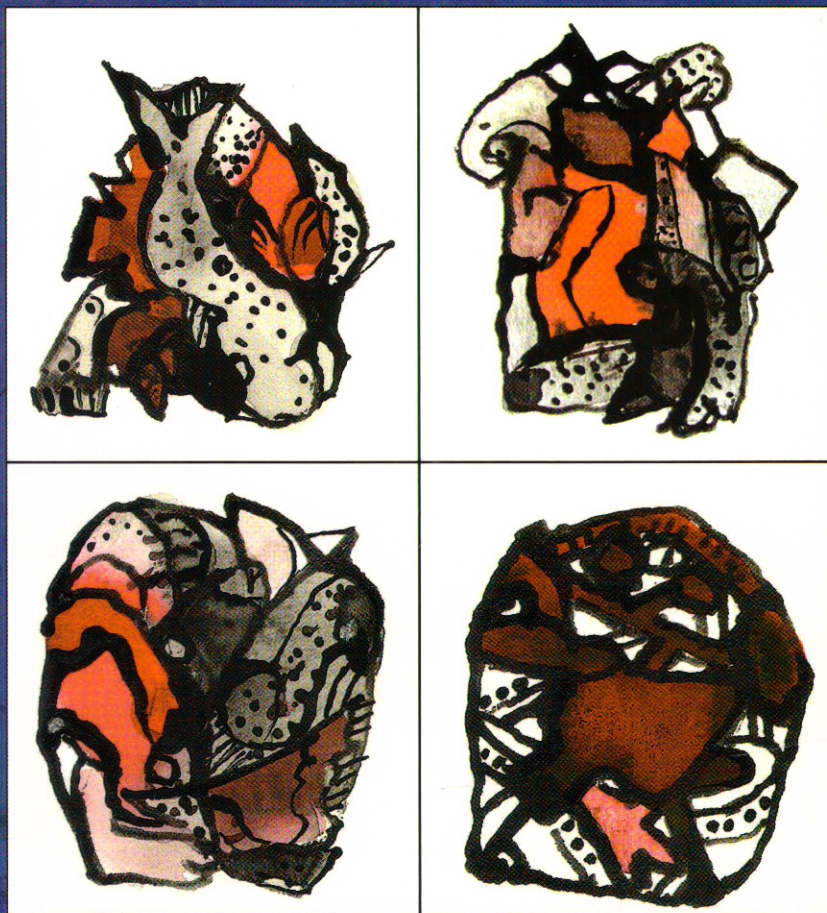


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

233

(FEVEREIRO - 2015)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Kenichi Kaneko
é o autor dos desenhos reproduzidos
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Xavier - Regime tributário de operações de *hedge* realizadas em mercado de balcão: a distinção entre *hedge* interno e internacional

I - Conceito e espécies de *hedge*. II - Classificações de *hedge*. III - A evolução legislativa em matéria de tributação do *hedge*. IV - Tributação das operações de *hedge* realizadas em mercado de balcão. V - A questão do registro. VI - Ilegitimidade das restrições à dedutibilidade das perdas de *hedge* face aos princípios constitucionais relativos à base de cálculo do imposto de renda. VII - Conclusão.

7

Alessandra M. Brandão Teixeira e Bárbara Amaranto de Souza - O Siscoserv e a tributação da importação dos serviços: confissão de dívida?

1. Introdução. 2. Sistema integrado de comércio exterior de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio (Siscoserv). 3. Dos tributos incidentes na importação de serviços. 4. Conclusões.

24

André Mendes Moreira e César Vale Estanislau - As taxas e o princípio da equivalência entre a sua arrecadação e os custos da atividade estatal

1. Introdução. 2. O custo da atividade estatal como parâmetro do valor cobrado mediante taxas. 3. Estudo de casos. 4. Conclusão.

34

Carlos Victor Muzzi Filho e Onofre Alves Batista Júnior - A guerra fiscal do ICMS e os critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência

1. As guerras fiscais da “modernidade líquida” e a anarquia tributária. 2. Os efeitos constitucionais dos benefícios inconstitucionais. 3. O critério especial de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência. 4. O critério especial de tributação mineiro.

51

Florence Haret - Ilegitimidade da incidência de IPTU sobre áreas verdes: argumentos tributários e ambientais sobre o tema

63

Guilherme Cezaroti - A responsabilidade tributária prevista no parágrafo 2º do art. 7º-A da Lei 11.598/2007: necessidade de observância dos requisitos previstos no CTN a respeito de responsabilidade solidária

1. Introdução. 2. A exigência de certidão de regularidade fiscal para o registro da baixa das empresas - breve histórico. 3. A interpretação sistemática do art. 7º-A, *caput* e parágrafo 2º, da Lei 11.598/2007. 4. A questão da lei complementar que altera norma de lei ordinária. 5. Conclusão.

70

Hugo de Brito Machado - O que é fato determinado para efeito de consulta ao Fisco

1. Introdução. 2. O objeto da consulta. 3. A consulta sobre situação hipotética. 4. Efeitos da resposta.

81

Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza - Considerações sobre a imunidade tributária do parágrafo 7º do art. 195 da CF

85

Luiz Ricardo Selva - A recuperação do crédito público mediante execução fiscal e suas vicissitudes

I. Introdução. II. Breve retrospectiva. III. A PGFN e sua dupla vinculação como causa inegável de problemas. IV. A execução fiscal e sua imbricação com outros temas e demandas. V. A influência dos seguidos parcelamentos sobre a cobrança da dívida ativa. VI. Ajuizamento da execução fiscal com relação de bens penhoráveis. VII. Necessidade de

O que é Fato Determinado para Efeito de Consulta ao Fisco

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos ressaltado, repetidas vezes, a importância dos conceitos na teoria jurídica. Tal importância foi afirmada por Rafael Bielsa que formulou séria advertência, escrevendo:

“Todo examen del vocabulario jurídico que contribuya a la aclaración y a la depuración de los conceptos debe estimarse como útil en algún grado. Si hay una disciplina en la cual conviene emplear la palabra adecuada o propia, ella es la del derecho. Tanto en el orden legislativo como en el judicial - y no digamos en el administrativo - esta precaución es indispensable aunque sólo sea para evitar controversias o discusiones que surgen precisamente de la confusión y duda sobre un término.”¹

No que concerne à consulta fiscal, ou consulta formulada ao Fisco, leva problema a expressão *fato determinado*, utilizada no art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

A propósito desse diploma legal, cumpre-nos ressaltar, preliminarmente, que embora seja um Decreto, ele tem natureza jurídica de lei, o que se explica pelo fato de que na época em que foi editado o Poder Executivo era dotado de competência legislativa, pois vivíamos um momento excepcional gerado pela edição de atos institucionais pela denominada ditadura militar que se instalou no país em 1964.

Seja como for, certo é que a expressão *fato determinado* pode suscitar dúvida cuja superação é de decisiva importância quanto ao cabimento de consulta ao Fisco, razão pela qual, em face da Instrução Normativa nº 1.396, que se refere expressamente a *situação determinada ainda não ocorrida*, decidimos elaborar este pequeno estudo, para demonstrar que é cabível, sim, consulta ao Fisco sobre situação ainda não ocorrida, não havendo, portanto, a referida Instrução Normativa introduzido novidades neste particular.

Explicaremos em que consiste o objeto da consulta, e nesse contexto o sentido que tem a expressão *fato determinado*. Depois examinaremos o cabimento da consulta fiscal



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular
Aposentado de Direito
Tributário da UFC e
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários.

¹ Rafael Bielsa, *Los conceptos jurídicos y su terminología*, 3ª edição, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 9.

sobre situação hipotética, confirmando o significado da expressão *fato determinado*, e em seguida estudaremos os efeitos da resposta oferecida pelo Fisco, mostrando que é nestes que existe significativa diferença entre a consulta formulada em face de fato já ocorrido e a consulta formulada em face de situação hipotética.

2. O Objeto da Consulta

O objeto da consulta é uma dúvida que o consultante pretende que seja esclarecida pelo Fisco. É uma questão de direito, vale dizer, uma dúvida que decorre da incidência, ou não, da lei tributária sobre um fato determinado. Neste sentido, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, estabelece que o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.²

Leva problema, nesse contexto, o significado da expressão *fato determinado*. Desde logo podemos afirmar que *fato determinado* não se confunde com *fato ocorrido*. A compreensão do significado da expressão *fato determinado* é facilitada pelo dispositivo, do mesmo Decreto nº 70.235/1972, segundo o qual não produzirá efeito a consulta formulada, quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir.³

A consulta não produzirá efeitos, vale dizer, ela não existirá como consulta ao Fisco, quando não descrever de forma completa e exata a hipótese à qual se refere. O fato determinado, portanto, há de ser descrito completamente, e exatamente, para que não reste dúvida sobre o seu modo de ser. O fato determinado, portanto, é aquele sobre o qual não se tem dúvida, porque ele está descrito de forma exata e completa.

Isto, porém, não quer dizer que o fato determinado, objeto da consulta ao Fisco, tenha ocorrido.

3. A Consulta sobre Situação Hipotética

Realmente, a consulta pode ser formulada sobre fato determinado que ainda não ocorreu. Em outras palavras, a consulta pode ser formulada diante de situação hipotética, vale dizer, o consultante pode pedir à autoridade competente da Administração Tributária que esclareça qual será o efeito da ocorrência de um fato determinado em face da legislação tributária vigente.

Sobre o tema já escrevemos:

“A certeza é desejada não apenas em face de fatos consumados. Ela é importante, também, como elemento a viabilizar decisões, sobretudo para os que desenvolvem atividades empresariais, onde os custos, inclusive tributários, devem ser cuidadosamente calculados.

A consulta, por isto mesmo, não pressupõe a existência de lide. Nem mesmo a iminência, ou possibilidade desta. Sua formulação, portanto, é possível em face de situações hipotéticas.”⁴

² Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 46.

³ Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 52, inciso VIII.

⁴ Hugo de Brito Machado, *Mandado de segurança em matéria tributária*, 8ª edição, Dialética, São Paulo, 2009, p. 285.

A situação hipotética em face da qual o consulente pede manifestação da autoridade da Administração Tributária deve ser de concretização provável e a ela deve estar ligado o consulente, para que tenha interesse em formular a consulta. Assim, não inova a Instrução Normativa já mencionada quando estabelece que na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência.⁵

A diferença, de significativa importância, que existe entre a consulta formulada diante de fato consumado e a consulta formulada diante de situação hipotética, está nos efeitos da resposta. Sobre o assunto, aliás, já escrevemos:

“É importante, neste contexto, distinguir o efeito da resposta do Fisco à consulta:

a) em relação ao consulente, em face de caso concreto; b) em relação ao consulente, em face de situação hipotética, e, finalmente, c) em relação a terceiros.”⁶

Importa aqui examinarmos a diferença que existe entre a resposta do Fisco a uma consulta formulada em face de caso concreto, e a resposta a uma consulta formulada em face de situação hipotética.

4. Efeitos da Resposta

4.1. Resposta a consulta feita em face de caso concreto

Realmente, se a consulta é feita pelo sujeito passivo da obrigação tributária diante de situação concreta, vale dizer, diante de fato já consumado, a resposta tem o denominado efeito vinculante, isto é, vale como uma intimação do Fisco ao consulente, para que adote a conduta que a resposta afirma ser a correta.

Assim, se essa conduta, que o Fisco reputa ser a correta, é entendida pelo consulente como violadora de direito seu, poderá este impetrar mandado de segurança para submeter à apreciação judicial a questão de direito envolvida. Embora a Fazenda Pública possa sustentar que a resposta à consulta consubstancia simples opinião sua, a respeito da questão colocada, na verdade não é assim. A resposta, neste caso, é vinculante. É um ato administrativo de efeitos concretos, que pode ser atacado pelo consulente pela via do mandado de segurança.

A questão já ensejou equívocos da doutrina e da jurisprudência, mas não temos dúvida de que o efeito da resposta à consulta formulada em face de caso concreto é vinculante.⁷ Efeito que obriga o consulente a adotar a conduta indicada como correta na resposta, com as consequências daí decorrentes, como a submissão do consulente às penalidades cabíveis, e a responsabilidade do Fisco por eventuais danos que o contribuinte venha a sofrer por cumprir a orientação recebida.

É conhecido caso no qual o contribuinte adotou a conduta determinada na solução de consulta e algum tempo depois constatou que um concorrente seu, que algum tempo depois também formulara consulta, obteve resposta que impunha conduta menos onerosa do ponto de vista tributário. O caso foi levado ao Poder Judiciário.

⁵ Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 3º, parágrafo 8º.

⁶ Hugo de Brito Machado, *Mandado de segurança em matéria tributária*, 8ª edição, Dialética, São Paulo, 2009, p. 289.

⁷ Veja-se, a propósito, o que consta de nosso *Mandado de segurança em matéria tributária*, 8ª edição, Dialética, São Paulo, 2009, pp. 286 a 292.

rio e chegou até o Supremo Tribunal Federal que, por sua Segunda Turma, deu provimento ao recurso extraordinário então interposto, proferindo acórdão que porta a seguinte ementa:

“Tributário - Consulta - Indenização por Danos Causados. Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque.”⁸

Essa responsabilidade é uma consequência do efeito vinculante da resposta dada pelo Fisco à consulta que lhe fora formulada.

4.2. Resposta a consulta feita em face de situação hipotética

Diversamente, a consulta formulada em face de situação hipotética não vincula o consulente pela simples razão de que ele não está obrigado a praticar aquele fato determinado motivador da consulta. Pode perfeitamente, em face de resposta do Fisco, prescrevendo conduta por ele considerada muito onerosa no plano tributário, optar por não concretizar aquele fato.

Mesmo assim, se o consulente pratica o fato, e se submete a ônus tributário que o próprio Fisco, em solução de consulta posteriormente formulada por outro contribuinte, entende ser menor, ou inexistente, a nosso ver à Fazenda Pública pode ser imputada responsabilidade pelo prejuízo decorrente. Essa responsabilidade, ao que nos parece, não depende do efeito vinculante da resposta dada ao consulente.