

SEPARATA
REVISTA TRIMESTRAL
DE JURISPRUDÊNCIA
DOS ESTADOS

Hugo de Brito Machado

MANDADO DE SEGURANÇA E
CONSULTA FISCAL



EDITORA JURID VELLENICH LTDA.
CGC. 62.609.318/0001-21 - INSCR. 108.223.073.113

Revista Trimestral
de Jurisprudência dos Estados
Repositório Autorizado do STF nº 001/85

Rua Dr. Gabriel Pizze, 462 (sede própria)
CEP 02038-011 - Santana - SÃO PAULO - SP
Caixa Postal 12300
TEL.: (011) 950-9088 - FAX: (011) 950-8223

MANDADO DE SEGURANÇA E CONSULTA FISCAL

Hugo de Brito Machado

(Juiz do Tribunal Federal da 5ª Região.
Professor Titular de Direito Tributário
da UFC. Membro da Academia Brasileira
de Direito Tributário e da Academia
Internacional de Direito e Economia.
Ex-Procurador da República)

SÚMARIO: 1. *A finalidade da consulta.* 2. *Consulta sobre situação hipotética.* 3. *Consulta em caso concreto.* 4. *O parecer normativo e os equívocos da doutrina e da jurisprudência.* 5. *Julgado anterior.* 6. *Os diversos efeitos da resposta.* 6.1. *Efeito vinculante.* 6.2. *Efeito de simples interpretação.* 7. *A resposta à consulta e o mandado de segurança.* 8. *O mandado de segurança preventivo contra resposta em tese.*

1. A finalidade da consulta.

É sabido que a atividade administrativa de cobrança do tributo é plenamente vinculada.¹ Na verdade, porém, é impraticável uma vinculação plena dos atos administrativos concretos da Administração Tributária à lei. Por isto, “utiliza-se a técnica da atividade administrativa normativa. Através dos regulamentos e das denominadas

1- Código Tributário Nacional, art. 3º.

normas complementares da legislação tributária, mencionadas no art. 100, do CTN, opera-se a redução da vaguidade dos conceitos usados na lei, de sorte que o ato de concreção, vale dizer, o ato administrativo de execução, é praticado com o mínimo possível de discricionarismo.”²

A finalidade da consulta é assegurar o máximo de certeza possível na relação fisco-contribuinte. Evitar, quanto possível, o discricionarismo. Não em uma relação jurídica específica e determinada, mas no relacionamento, que é duradouro e composto de múltiplas relações jurídicas.

2. Consulta sobre situação hipotética.

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 probabilidade desta. Sua formulação, portanto, é possível em face de situações hipotéticas.

Luciano da Silva Amaro, no melhor estudo até hoje publicado a respeito desse instituto jurídico, assevera, com inteira propriedade: “A consulta não precisa ser instruída com documentos nem com quaisquer outras provas, salvo quando necessários à exata compreensão da hipótese sobre que se consulta, vale dizer, não se requer que o consulente apresente provas de que o fato descrito na consulta corresponde fielmente ao fato real em que tem interesse, pois a consulta é feita em tese, e a resposta soluciona a dúvida proposta, sendo inaplicável à situação real do consulente, se esta não coincidir com a hipótese descrita.”³

A resposta à consulta, neste caso, vale como simples orientação. Não passa de manifestação antecipada, por parte da Administração Tributária, de seu ponto de vista a respeito da interpretação de determinada norma tributária.

3. Consulta em caso concreto.

Pode ocorrer, porém, que a consulta seja formulada em face de caso concreto. Consumado já está o fato, e a dúvida suscitada diz

2 - Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 86.

3 - Luciano da Silva Amaro, *Do Processo de Consulta, em Novo Processo Tributário*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1975, p. 96.

respeito aos efeitos jurídicos deste, em face de determinada norma tributária. O que se põe, então, ao exame da Administração Tributária, não é simplesmente uma questão teórica, mas a questão de saber se, no caso, surgiu, ou que dimensões terá, determinada relação jurídica tributária.

Neste caso, a resposta oferecida pela Administração Tributária tem efeito vinculante para o consulente. Não é, em relação a este, simples opinião.

Nos termos da vigente legislação a respeito de consulta fiscal, a resposta oferecida pela Administração, uma vez aprovada pela autoridade competente, passa a valer como critério de interpretação da lei. Isto, porém, não significa tenha tal resposta perdido seu caráter de ato administrativo concreto e individual, relativamente àquele que formulou a consulta.

Tem-se de distinguir, nesse passo, os efeitos que da resposta decorrem, para o consulente, e para terceiros.

A resposta à consulta, ensina Bernardo Ribeiro de Moraes, “se contrária ao contribuinte, obriga-o a ajustar-se à nova orientação dentro do prazo de 30 dias, a contar da ciência da decisão.”⁴ Realmente, segundo estabelece o art. 56, do Dec. n. 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de 1ª Instância, dentro de trinta dias contados da ciência. O ter efeito suspensivo, significa, exatamente, que o efeito da consulta somente se produzirá depois de apreciado o recurso. Não tivesse a resposta, vale dizer, a decisão proferida no processo de consulta, efeito lesivo a direito do consulente, não haveria razão para se atribuir ao recurso efeito suspensivo.

Estabelece, ainda, o art. 50, do mencionado Decreto, que “a decisão de 2ª Instância não obriga ao reconhecimento de tributo que deixou de ser retido ou autolançado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.” Isto significa que em se tratando, por exemplo, de imposto de renda na fonte, ou dos tributos objeto do denominado lançamento por homologação, impropriamente aí ditos tributos autolançados, a decisão de 1ª Instância, favorável ao contribuinte consulente, produz efeitos que não são afetados em virtude de sua reforma. Em outras palavras: se a decisão de 1ª Instância disse

4 - *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1984, p. 880.

não ser devido o imposto de renda na fonte, ou o IPI, em certo caso, e essa decisão foi reformada em 2ª Instância, o contribuinte não será obrigado a recolher esses tributos relativamente ao período compreendido entre as duas decisões.

A regra do art. 50, acima transcrita e interpretada, significa também que a decisão proferida em processo de consulta obriga o consulente a recolher tributo. Em outras palavras, a resposta tem efeito vinculante para o contribuinte, ressalvado, é claro, o recurso deste ao Judiciário. A resposta dada pelo Fisco a uma consulta do contribuinte não é, portanto, apenas um critério genérico de aplicação obrigatória para a Administração.

4. *O parecer normativo e os equívocos da doutrina e da jurisprudência.*

Independentemente dos efeitos que produz, relativamente ao consulente quando formulada em face de caso concreto, a resposta à consulta, toma a forma de parecer normativo.⁵ Daí decorreram lamentáveis equívocos.

O mestre Alfredo Buzaid, por exemplo, fez doutrina:

Cumprе ressaltar que embora apresente o instituto da consulta efeitos que vinculam a administração à posição assumida, não vai além entretanto de uma manifestação do poder tributante, sobre dúvida na aplicação da legislação tributária, constituindo “parecer normativo”, segundo ensina o saudoso Fábio Fanucchi (*Curso de Direito Tributário*, v. 1, p. 329). Como tal, a consulta não pode ser considerada como ato lesivo ou como ameaça aos direitos do contribuinte, em termos de autorizar a impetração de mandado de segurança”.⁶

Manifestação partida de doutrinador do porte de Alfredo Buzaid, inegavelmente um dos maiores processualistas brasileiros, certamente exerceu influência nos meios jurídicos. Talvez por isto, equívocos também cometeu a jurisprudência.

O antigo Tribunal Federal de Recursos decidiu ser incabível ação ordinária na qual, ao argumento de que a autoridade administrativa teria interpretado mal o direito, pretendia-se o anulamento da decisão administrativa. Decidiu pelo “incabimento da ação, por pretender discutir ato administrativo em tese, sem lesar direito individual em con-

5 - Salvo, é claro, nos casos em que a legislação específica considera desnecessária tal providência.

6 - Alfredo Buzaid, *Do Mandado de Segurança*, Saraiva, São Paulo, 1989, 1º vol., p.

creto.” Confirmou sentença que acolhera preliminar de carência de ação, suscitada pela União Federal. Foi acolhida, assim, em ambas as Instâncias, a tese pela qual “a Administração é livre para interpretar as disposições legais e, por conseguinte, para responder consultas segundo seu entendimento, nos casos em que a lei lhe concede essa faculdade. Não pode o Poder Judiciário substituí-la nesse *mister*, ingerindo-se indebitamente nas atribuições do outro Poder, de modo a fazê-lo aceitar, acima de seu próprio entendimento, o da autoridade judicial. Somente é dado ao Poder Judiciário manifestar-se, nos casos concretos, quando tenha havido lesão a direito individual, ...”.

Depois de transcrever as razões da sentença, afirmou o Min. Pedro Acioli, Relator do caso: “não vejo como, à luz das regras processuais, discutir-se, em tese, o acerto ou desacerto de decisão administrativa sem efeito concreto e malferidor de direito individual.”⁷

Em outra oportunidade, decidiu o mesmo Tribunal não ser cabível mandado de segurança contra resposta a consulta porque esta, depois de aprovada pela autoridade competente, converte-se em critério genérico de aplicação obrigatória para a Administração. “O que conta, para imprimir generalidade ao parecer exarado em caso de interesse individual, é a aprovação pela autoridade legalmente competente. A partir da concordância da autoridade antevista na lei, para estabelecer o critério, o parecer perde seu caráter individual, transubstanciando-se em disposição normativa, a cavaleiro de ataque por via de segurança, por força do princípio de que descabe tal medida contra lei em tese - Súmula n. 266, - sendo comportável somente contra lei em espécie, isto é, contra o ato que tenha aplicado a norma genérica, lesionando o interesse de determinada pessoa.”⁸

5. *Julgado anterior.*

Aliás, o mesmo Tribunal Federal de Recursos, por sua antiga 3ª Turma, já decidiu, acolhendo recurso por nós interposto, pouco antes de nosso ingresso na Magistratura Federal.

O MM. Juiz Federal da 2ª Vara no Ceará negara mandado de segurança a cliente nosso, acolhendo a tese da Fazenda, segundo a qual decisão, solucionando consulta fiscal, não constitui ato decisório sujeito a controle jurisdicional.⁹ O Eminentíssimo Min. Armando Rollemberg, Relator do caso, disse haveremos argumentado com inteira pro-

7 - AC n. 60.107-RJ, Rel. Min. Pedro da Rocha Acioli, DJU de 1º de julho de 1982.

8 - Mandado de Segurança n. 96.797-DF, DJU de 4-8-83, p. 11.126.

9 - Processo n. 0011/71, Classe II, Sentença n. 133/71, de 24-5-71.

priedade, e transcreveu em seu voto os argumentos por nós utilizados no recurso, concluindo que “se a decisão da autoridade impetrada fora dada em consulta formulada pelo impetrante a qual se seguiu intimação para recolhimento do tributo assentada na decisão, não é possível considerar a esta norma em tese desde que, concretamente, incide sobre direito que o executado pretende lhe assistir.” O referido julgado está assim ementado:

“Mandado de segurança. Sua admissibilidade contra decisão proferida em consulta e seguida de intimação para recolhimento do tributo. Sentença reformada para que outra seja proferida examinando-se o mérito da pretensão posta na inicial.”¹⁰

6. *Os diversos efeitos da resposta à consulta.*

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.

6.1. *Efeito vinculante.*

Na primeira dessas três situações, a resposta tem efeito de vinculante para o consulente. 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.

O fato de haver sido a resposta aprovada, passando a ter efeito genérico, não lhe retira o efeito de ato administrativo em concreto, relativamente ao consulente. O voto do Eminentíssimo Min. José Dantas, no MS n. 96.797-DF, antes referido, é bastante expressivo. Não obstante tenha acompanhado o Ministro relator, considerando as impetrantes carecedoras de ação, S. Excia. esclareceu que o fazia, “tanto mais porque essa conclusão se colhe da própria posição das impetrantes, que se dizem alcançadas pelos ditos atos, quando sequer foram partes no seu processamento, isto é, estão rebeladas contra os atos, por mera extensão, a qual não poderia ser outra, senão a extensão normativa, certamente não possuída pelos atos de específica individuação.” No mesmo julgado, votou vencido, mas com absoluta propriedade, o Eminentíssimo Min. Antonio de Pádua Ribeiro, afirmando: “discordo do Eminentíssimo Sr. Ministro relator apenas em parte, isto é, no tocante às empresas que fizeram a consulta; entendo que, quan-

10 - AMS n. 69.307-CE, julgado em 17-4-1974.

to a elas, ocorreu a prática de ato concreto que poderá ser violado de seus direitos individuais. E, portanto, no tocante a elas, afastou a ocorrência de ação.

6.2. *Efeito de simples interpretação.*

Nas duas últimas situações (“b” e “c”), a resposta realmente não passa de manifestação de opinião da Administração Tributária. Tem efeito de simples interpretação.

Quando diga respeito a consulta formulada em situação hipotética, pela razão, óbvia aliás, de que sem o fato, sem a ocorrência da hipótese descrita, não se pode falar de relação jurídica, e sem esta não se pode falar em efeitos vinculantes da conduta do consulente, ou de terceiros.

Em relação aos terceiros, vale dizer, a pessoas diversas do consulente, a resposta não pode ter efeito vinculante, mesmo que formulada em face de caso concreto. É que o caso concreto objeto da consulta diz respeito apenas à relação que do fato pode ter nascido, vinculando ao Fisco o consulente. Não terceiros, em relação aos quais não se pode afirmar a existência daquela relação.

Na verdade a resposta oferecida pelo Fisco à consulta, formulada em face de caso concreto, produz efeito como ato administrativo, em concreto, relativamente ao consulente. E produz efeito normativo, isto é, vale como norma em tese, em qualquer situação, tenha sido formulada em face de caso concreto ou de situação hipotética, relativamente a terceiros.

Isto, porém, não autoriza a conclusão pelo descabimento do mandado de segurança, mesmo nos casos da inexistência de efeito vinculante, como adiante demonstraremos.

7. *A resposta à consulta e o mandado de segurança.*

Há, é certo, doutrina extremamente restritiva do cabimento do mandado de segurança: “até mesmo a segurança preventiva, só poderá ser pedida ante um ato perfeito e exequível, mas ainda não executado. Enquanto o ato estiver em formação, ou com efeitos suspensos, ou depender de formalidades complementares para a sua operatividade, não se nos antolha passível de invalidação por mandado de segurança.”¹¹

¹¹ - Hely Lopes Meirelles, *Mandado de Segurança*, 14ª edição, Malheiros Editores, São Paulo, 1992, p. 37.

Adotando-se tal entendimento, que consideramos, data vênua, inteiramente inaceitável, mesmo diante do lançamento tributário consumado não caberia mandado de segurança. Sabemos todos que o lançamento só se torna exequível depois da inscrição do crédito correspondente na dívida ativa da pessoa jurídica de Direito Público credora. A inscrição é uma formalidade complementar da qual depende a operatividade do lançamento.

Mais adequado tem sido o entendimento do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, segundo o qual, editada um regulamento, desde logo é cabível o mandado de segurança preventivo contra ameaça de lançamento de tributo, que se considera configurada desde a edição de norma. Na Apelação n. 584.00224-0, da qual foi Relator o então Des. Athos Gusmão Carneiro, hoje Eminentíssimo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, a Corte Gaúcha afirmou o cabimento do mandado de segurança, "ante a amplitude da garantia constitucional" em face do "justo receio de lançamento ilegal de tributo," que teve como configurado pela simples edição de um regulamento.¹²

A norma tida como ilegal na verdade é aquele indício razoável, a que se refere Alfredo Buzaid,¹³ que demonstra haver na autoridade administrativa a tendência para a prática do ato temido pelo contribuinte.

O cidadão tem o direito de não ser molestado por cobranças indevidas, mesmo administrativas. Tem o direito de não ser considerado devedor, quando em verdade devedor não é. Tem, assim, o direito de impedir que se faça contra ele um lançamento tributário, se tal lançamento é indevido. Assim, a cobrança que lhe é feita, administrativamente, de tributo que não deve, é lesiva de seu direito, e enseja a impetração de mandado de segurança.

A resposta a consulta formulada em face de situação concreta, pode significar uma cobrança de tributo, feita administrativamente, inclusive sob a ameaça das sanções legalmente previstas para o inadimplente da obrigação tributária. E sendo assim, enseja, indubitavelmente, a impetração de mandado de segurança.

De todo modo, ainda que não significasse uma lesão ao direito do impetrante, de não ser molestado com cobranças indevidas, significaria, uma ameaça concreta de agressão a seu patrimônio, a ser

12 - Revista do TJRS, n. 118, p. 232.

13 - Alfredo Buzaid, *Do Mandado de Segurança*, Editora Saraiva, São Paulo, 1989, vol. I, p. 203.

executada mediante a posterior cobrança judicial. Por isso o cabimento do mandado de segurança, em caráter preventivo, não admite, nesses casos, qualquer contestação razoável.

8. *O mandado de segurança preventivo contra respostas em tese.*

Como acima demonstrado, as respostas a consultas feitas pelo contribuinte sobre situações hipotéticas, ou feitas por terceiros, valem apenas como manifestação de opinião do Fisco.

Se a consulta foi feita pelo contribuinte, em face de situação hipotética, e tal situação não chega a concretizar-se, evidentemente não se pode cogitar de lesão a direito. A norma editada sob a forma de parecer normativo não saiu, para aquele contribuinte, do plano da abstração. Não incidiu, à míngua de suporte fático.

Se a consulta foi formulada por terceiros, a resposta, salvo para o consulente que tenha feito a consulta em face de caso concreto, também não passa de um parecer normativo.

Não se pode, todavia, ao argumento de que a resposta à consulta é simplesmente manifestação de opinião do Fisco, é simplesmente um parecer normativo, afastar o cabimento do mandado de segurança. Fazê-lo seria confundir a impetração contra a lei em tese, com a impetração preventiva.

Como doutrina, com inteira propriedade, Arnaldo Vasconcelos, "o que se aplica é a interpretação normativa, e nunca a norma em seu presumível e problemático significado original."¹⁴ Havendo um parecer normativo, por certo é a interpretação nele consubstanciada que a autoridade da Administração Tributária vai aplicar.

Assim, uma vez concretizada a situação objeto de em um parecer normativo, com o qual contribuinte não esteja de acordo, e por isto não adote a conduta no mesmo indicada, surge, evidentemente, para esse contribuinte, o justo receio de vir a ser molestado pelo Fisco. A autoridade administrativa responsável pelo lançamento do tributo, ou pela aplicação de penalidade em face de inobservância de obrigações tributárias, com certeza, providências vai adotar, para fazer valer a interpretação oficial. Em situações assim é indubitável o cabimento do mandado de segurança preventivo.

14 - Arnaldo Vasconcelos, *Teoria da Norma Jurídica*, Forense, Rio de Janeiro, 1976, p. 24.

Inadmissível é a impetração do mandado de segurança por parte de alguém que, sem participar de situação concreta sobre a qual incide a norma, pretende uma sentença que lhe garanta a certeza no que diz respeito ao alcance da norma, para só então decidir se concretiza, ou não, a situação. É que, neste caso, inexistente o fato, inexistente o direito, cuja titularidade confere ao impetrante a legitimidade para pedir a prestação jurisdicional.