

CONSULTA E DIREITO AUTORIZADO

Ruy Barbosa Nogueira
Catedrático de Direito Tributário,
Professor de Direito Tributário Com
parado e Presidente do Instituto Brã
sileiro de Direito Tributário-USP.

R E S U M O

1. Contribuinte que consulta e requer ã autoridade competente autorização para a prática de transa_ção.
2. Constituição do direito autorizado e efeitos vinculantes do provimento de comando que fielmente cumpriu.
3. Se o contribuinte, por meio de consulta e requere_{ri}mento se auto-fiscalizou e realizou a transa_ção autorizada, era absolutamente incabível a açã_o fiscal ilegalmente instaurada.
4. Além de incabível auto de infração, por inexistente como impossível infração em caso de exercício regular de direito autorizado era, como é, absolutamente nulo o ato do Coordenador da Receita que pretendeu revogar, com efeitos retroa_{ti}vos, despacho do Ministro da Fazenda que, como autoridade superior, reconheceu e autorizou isenção onerosa e com prazo certo.

5. Além de nulos tais atos de autuação e de revogação teratológicos, a 3a. Câmara do Conselho de Contribuintes não sô usurpou competência privada do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central do Brasil em matéria formal e de apreciação de mērito em questão de empréstimo externo e de equilíbrio da Balança de Pagamentos, mas ainda afrontou os textos da Constituição, do Código Tributário Nacional, do despacho da máxima autoridade fazendária e das deliberações do Conselho Monetário Nacional e dos provimentos do Banco Central do Brasil.

C O N S U L T A

Exposição

Esta Empresa, surpreendida com a lavratura de auto de infração que entende incabível contra o contribuinte que teve a confiança e o cuidado de previamente consultar por escrito, pedir orientação e requerer a autoridade especificamente competente autorização para realizar projetada transação, e;

Sô apôs obtidas estas, ter exercido esse direito que lhe foi regular e regularmente reconhecido, para sô então ter praticado, como

praticou, os atos autorizados; e

Ainda, surpreendida com a decisão da 3a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, não só placitou a lavratura daquele auto de infração manifestamente incabível; mas,

Que a condenou a pagar, cumulativa e retroativamente, imposto de renda que ela, então devidamente isentada, entende absolutamente indevido; e

Mais ainda (o que é de estarrecer), contra os votos expressos de três de seus ilustres sete conselheiros presentes, e contra, não só, a prova dos autos, mas contra a literal disposição do item II do art.155 do Código Tributário Nacional impôs-lhe, exacerbadamente, brutal e aflitiva multa que o item I do mesmo art.155 só permite para casos de "dolo ou simulação"; e

Que, além de todas as ilegalidades contidas no referido acórdão, tal decisão errônea também afronta e desobedece, escancaradamente, mais as disposições de duas outras Normas Gerais do Código Tributário Nacional, quais sejam:

1. O § 2º do art.161, que mesmo na "pendência de CONSULTA", e ainda quando exista crédito (que no caso não existia

nem existe), proíbe a cobrança de juros de mora, a imposição de penalidades ou qualquer medida de garantia, conforme se vê do "caput" desse artigo 161 combinado com o texto do seu § 2º; e

2. O art. 100, I e parágrafo único que literalmente estatui que o contribuinte que observou "os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas", ainda que esses atos o tenha induzido em erro, tal observância por parte do contribuinte "exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo" quando, no caso, o ato administrativo do Banco Central do Brasil, como órgão executivo do Conselho Monetário Nacional não só foi de sua competência privativa, correto, válido e eficaz, mas rigorosamente observado por ela contribuinte;

Dirige-se a V.Exa., anexando, por xerox, todas as peças desse ilegal, violento e incrível "auto de infração" e do procedimento culminado no indigitado acórdão para solicitar, como solicita a V.Exa., na qualidade de reconhecido Jurisconsulto e insigne Tributarista, proceder ao

estudo desta questão e, de acordo com sua fundamentada convicção, se digne elaborar parecer para responder se, dentro do sistema jurídico nacional cabia, no caso, a lavratura desse "auto de infração" e se o acórdão nº 103-06.736 no recurso nº 43.588-IRF. - Anos de 1978 a 1982, proferido contra os votos de três dos ilustres Conselheiros são, ou não, ilegítimos ou nulos; e

Ainda, se no mérito, tendo sido prévia, legítima e oficialmente autorizada a transação pela autoridade competente, seria lícita a cobrança cumulativa e retroativa do imposto de renda sobre as remessas devidamente autorizadas com isenção, especificadamente reconhecidas e efetivadas em cada respectiva data.

São Paulo, 10 de maio de 1985

- (a) Mustaphã Redda
Advogado-Gerente do Departamento Jurídico.
- (a) Ewaldo Fidêncio da Costa
Advogado-Gerente do Departamento Jurídico Tributário.
- (a) Jair Arêvalo
Advogado do Departamento Jurídico Tributário.

P A R E C E R

I - A "ação fiscal" que nos é submetida pelo Contribuinte, a estudo e parecer, é de arrepiar não só a sensibilidade do ser humano, mas sobretudo a do senso comum no Direito.

Como veremos, tal procedimento se tipifica como violência não só contra os mais elementares princípios da Moral, da Lealdade e da Honestidade insitos na relação jurídico-tributária que o sistema do Direito, de qualquer país civilizado, como o Brasil, não só não admite, mas por normas expressas do direito escrito é positivo; da jurisprudência ou direito elaborado por seus Magistrados e da doutrina universal e unânime, já baniram como BARBARIDADE.

Com efeito.

II - Se o contribuinte, antes de praticar o fato ou transação, se dirige à autoridade especificamente competente, dando-lhe ciência prévia do fato e comunicando-lhe sua intenção de praticá-lo, pede "autorização" antecipada para realizá-lo somente se ela autoridade, operando a subsunção do fato às normas, isto é, operando a interpretação e sobretudo a aplicação da lei, que é

ato privativo dela autoridade competente; e

Somente após essa autorização o exerce; ele contribuinte nada mais praticou do que "exercício regular de um direito reconhecido" (art. 160, I do Código Civil Brasileiro).

Quem o reconheceu e o autorizou foi a própria autoridade investida dessas competência e responsabilidade específicas.

Reconhecido esse direito subjetivo e autorizada a sua prática ou exercício, este o foi do comando autorizado que não pode ser desonrado.

Por isso mesmo é que a Declaração Universal dos Direitos Humanos estatui que

"todo homem tem o direito de receber, dos tribunais nacionais, o competente remédio efetivo, para os atos que violem os direitos reconhecidos".

III - No presente caso, quem era, é e continua sendo a autoridade competente para dispor sobre o prazo de amortização do empréstimo externo ?

Estatui o art.1º do Decreto-lei nº 1215/72, incluído no art.565 da lei tributária

(Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 85.450/80) que,

"O Ministro da Fazenda poderá conceder... isenção do imposto que incida sobre juros, comissões, despesas e descontos relacionados com empréstimos vinculados ou não à aquisição de bens, que venham a ser contraídos no exterior, observado o prazo mínimo de amortização fixado pelo Conselho Monetário Nacional, tendo em vista o equilíbrio do balanço de pagamentos do País."

Sem sombra de dúvida, não são a lei financeira, fiscal e cambial, mas a própria lei unicamente tributária exclui da competência da Coordenadoria da Receita dispor sobre esse prazo de amortização de empréstimo externo, pois essa exclusão de competência foi até incluída literalmente no próprio Regulamento do Imposto de Renda.

Sendo, como é, da competência exclusiva da União, legislar sobre

"política de crédito; câmbio, comércio exterior e interestadual; transferência de valores para fora do País; (Constituição Federal, artigo 89, XVII, b),

a matéria do "equilíbrio do balanço de pagamentos

do País" é, formalmente e "ratione materiae" da competência específica do Conselho Monetário Nacional, cujo órgão executor é o Banco Central do Brasil e não da competência dos órgãos da "Receita".

IV - Esta competência para dispor sobre ou determinar esse prazo de amortização de empréstimo externo, como textualmente reza o art.1º do Decreto-lei nº 1.215/72, tanto exclui a competência da "Receita" tributária e de seus agentes fiscais como do Conselho de Contribuintes, que esse texto foi, "ipsis litteris" incluído até mesmo no próprio Regulamento do Imposto de Renda - art.565 - para ficar transparente a todos os funcionários da Receita que eles estão excluídos da fixação, determinação ou julgamento do mérito desse prazo, porque essa matéria financeira, fiscal e de crédito externo é da competência privativa do Conselho Monetário Nacional, cujo órgão executor é o Banco Central do Brasil.

Esta exclusão dos órgãos da "Receita", além de adotada pela lei tributária está, ainda, expressa em todos os dispositivos pertinentes da Lei nº 4.595/64, que

"dispõe sobre a Política e as instituições Monetárias e Creditícias, cria o Conselho

Monetário Nacional e dā outras providências."

Com efeito.

Esta Lei, decretada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, ao dar poder e competência sobre essa matéria ao Conselho Monetário Nacional, cujo órgão executor é o Banco Central do Brasil, "ipso facto et jure" exclui, dessa competência, a Coordenadoria da Receita, seus Agentes, inclusive os membros do Conselho de Contribuintes em relação a essa matéria de Política do Crédito externo, nestes termos:

Art.2º - *Fica...criado o Conselho Monetário Nacional, com a finalidade de formular a política da moeda e do crédito, ...objetivando o progresso econômico e social do País.*

Art.3º - *A política do Conselho Monetário Nacional objetivarā:*

III - regular...o equilíbrio no balanço de pagamentos do País, tendo em vista a melhor utilização dos recursos em moeda estrangeira;

Art.99 - Compete ao Banco Central do Brasil cumprir e fazer cumprir...as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional.

Art.109 - Compete privativamente ao Banco Central do Brasil:

V - exercer o controle do crédito sob todas as suas formas;

VI - efetuar o controle dos capitais estrangeiros, nos termos da lei;

Art.119 - Compete ainda ao Banco Central do Brasil:

III - atuar no sentido de funcionamento regular do mercado cambial, ...e do equilíbrio no balanço de pagamentos...

V - Portanto, ninguém, e muito menos, o Coordenador da Receita, o Agente Fiscal atuante e/ou o Conselho de Contribuintes pode de sautorizar, descumprir ou, sequer apreciar ou investir contra a decisão definitiva e autorizadora do Conselho Monetário Nacional através de seu órgão executivo, como especificamente competentes para estabelecer o "prios" da determinação desse pra

zo a eles requerido, concedido e autorizado, com fundamento no equilíbrio do balanço de pagamentos do País e no interesse nacional.

Antes de ofensa ao direito reconhecido da ora Consulente, tal auto de infração e votos condenatórios do acórdão não sã usurparam competência formal e "ratione materiae" de que estã expressamente excluídos, mas arrostaram as provas dos autos, dentro dos quais estã as comunicações "ex officio" (ofício e telex oficial do Banco Central à Coordenação) e, portanto, sã atos administrativos absolutamente NULOS.

VI - Aliãs, essa absoluta nulidade de "ratione materiae" jã é, preliminarmente, resultante de ato administrativo formal e juridicamente NULO, praticado pelo Coordenador do Sistema de Tributação que não tinha, como não tem, competência delegada ou subdelegada sequer para REVOGAR o despacho do Sr. Ministro da Fazenda, senã vejamos:

A REVOGAÇÃO DE ATO MINISTERIAL
POR AUTORIDADE INFERIOR

VII - Conforme se vê de fls. do processo fiscal, o Sr. Ministro da Fazenda, por despacho de 31.3.1976, concedeu essa isenção à ora

Consultante, declarando que o fazia

"...com fundamento no art.1º do Decreto-lei nº 1.215 de 4 de maio de 1972..."

Efetivamente, este Decreto-lei, dando competência especificada e personalizada à máxima autoridade administrativa financeira e fiscal do País, estatui no art.1º que:

"O Ministro da Fazenda poderá conceder restituição, redução ou isenção...observado o prazo mínimo de amortização fixado pelo Conselho Monetário Nacional, tendo em vista o equilíbrio do balanço de pagamento do País."

VIII - Poderia o Coordenador do Sistema Tributário REVOGAR esse ato da competência personalíssima do Sr. Ministro da Fazenda, que concedeu à ora Consultante a ISENÇÃO ?

Em seu despacho revogatório, datado de 16.5.1983, também constante de fls. do processo fiscal, declara o Sr. Coordenador:

"...resolvo, no uso da competência delegada através da Portaria S.R.F. nº 474, de 20 de abril de 1979, REVOGAR o despacho exarado em 31 de março de 1976 no processo nº 0810-12.604/75"...

Observe-se bem que o Coordenador não citou que, por esse seu "despacho", estava REVOGANDO ATO DO SR. MINISTRO DA FAZENDA !!!

Acontece, porém, que essa Portaria nº 474/79 não delega ao Sr. Coordenador nenhuma competência para REVOGAR o despacho ou ato do Sr. Ministro da Fazenda, o que seria um absurdo e inversão da competência vertical da hierarquia administrativa.

Pela Portaria nº 369/79 (D.O. de 24.04.79), o Sr. Ministro da Fazenda delegou competência ao Secretário da Receita Federal para conceder aos contribuintes a restituição, redução ou isenção a que se refere o citado artigo, podendo esta atribuição ser subdelegada.

Por sua vez, pela Portaria S.R.F. 474/79, o Secretário da Receita Federal subdelegou ao Coordenador do Sistema de Tributação essa competência restrita para conceder aos contribuintes a restituição, redução ou isenção.

Nem a Portaria originária do Sr. Ministro da Fazenda, nem a Portaria do Secretário Geral, de subdelegação, em nenhum momento ou texto delegou ou subdelegou poderes para a autoridade de 2º ou de 3º escalão REVOGAR ato ou despacho do Sr. Ministro da Fazenda, o que seria inconcebível.

IX - Portanto, sem sombra de dúvida, o despacho REVOGATÓRIO do Sr.Coordenador do Sistema de Tributação, causa da indigitada AÇÃO FISCAL (a partir do Auto de Infração até o acórdão da 3a. Câmara do Conselho de Contribuintes) é, cumulativamente, ato formalmente NULO e ato "ratione materiae" ou no mérito, também, NULO.

A DESOBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

X - É incrível que estatuidando o Código Tributário Nacional, como Norma Geral de Direito Tributário decorrente do § 1º do art. 18 da Constituição, que "a atividade administrativa de lançamento é vinculada...", sob pena de responsabilidade funcional" (parágrafo único do art. 142), isto é, que a instauração de ação fiscal, por meio de lançamento de ofício, auto de infração ou qualquer ato de fiscalização não pode ser perpetrado ilegalmente; seja tal auto lavrado e, mais ainda, que os votos da maioria ocasional o tenham placitado, quando no caso o próprio art.565 do Regulamento do Imposto de Renda, como lei tributária, adverte a todos esses funcionários que eles não tinham, como não têm competência para impugnar, julgar ou dispor sobre prazo de amortização de empréstimo externo, porque esta matéria de "CRÉDITO"

externo é da competência privativa do Conselho Monetário Nacional, cujo órgão executor é o Banco Central do Brasil, os quais deliberaram e aplicaram esse prazo por meio de seus funcionários experts em política cambial e não por funcionários apenas incumbidos de lançamento, fiscalização e arrecadação de tributos internos.

Se "ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece" (art.3º da Lei de Introdução ao Código Civil), não podem os funcionários fiscais do Imposto de Renda desconhecer o próprio texto literal do art.565 do Regulamento desse Imposto de Renda que reproduz o art. 1º do Decreto-lei 1.215/72 e lhes proíbe invadir a competência privativa do Conselho Monetário Nacional e de seu órgão executor Banco Central do Brasil, em matéria de fixação, apreciação e determinação de prazo de amortização de empréstimo externo.

XI - O que, porém, é de mais arrepiar nessa usurpação de competência e de violência fiscal, é ainda o fato concreto, constante de provas oficiais nos autos dessa ação administrativa que, tendo o próprio Banco Central do Brasil, "ex officio", após ter dado ciência da autorização ao Contribuinte requerente, e também ter tido o cuidado de notificar e dar ciência à Coordenação

do Sistema de Tributação para que esta ficasse sabendo que o contribuinte fôra autorizado a praticar a transação e que a partir dessa liquidação não haveria sequer mais remessa de juros, etc., com isenção, isto é, que o contribuinte tinha, com sua autorização, renunciado do restante da eventual isenção e nesse caso nada mais tinha a ver com a Coordenação, esta deflagra verdadeiro canhão-fiscal contra o contribuinte!

XII - Observe-se bem que, conforme ofício FIRCE-3-0-82/004 de 21 de setembro de 1982, do Banco Central dirigido à Coordenação, este, após lhe fornecer todos os dados dessa baixa ou término, esclareceu-lhe expressa e literalmente que:

"este Banco autorizou a referida empresa a liquidar antecipadamente o saldo devedor da operação, ...em face da substituição da referida dívida por investimento"...

XIII - E, mais ainda, para evitar possível erro (melhor diríamos impedir a invasão de competência pelo fiscalismo exacerbado do terrível e famélico Leão - que lamentavelmente aconteceu), o Banco Central do Brasil teve o desenvolvimento funcional e cuidado de reiterar e mais explicitar aquele ofício, pois novamente, e também "ex

officio", advertiu e por meio do extenso telex nº (061) 1539 ao Coordenador do Sistema de Tributação reafirmou, nestes candentes termos:

"Referimo-nos ao ofício nº FIRCE-3-0-82/004, datado de 21 de setembro de 1983 a essa Coordenação, para, ...declarar que esta Autarquia autorizou a liquidação do empréstimo...mediante operação de conversão do saldo devedor em aplicação de capital de risco..."

Procurando ainda mais esclarecer à Coordenação que deu essa autorização porque, como órgão do Conselho Monetário Nacional investido dessa competência privativa, decidira que tal transação era, como é, de interesse nacional, vale dizer, insuceptível de qualquer ação fiscal (para não dizer digna da satisfação de todas as autoridades), exortou que foi realizada:

"...a título de Investimento de Capital de Risco, efetivado através do Certificado de Registro nº 860/12752/00030 na empresa brasileira denominada TEREX do Brasil Ltda.

Esta conversão MERECEU nossa plena aprovação por solucionar pendência com o Banco credor no exterior e decorrer de equacionamento, submetido pela interessada,

que traduziu vantajosas condições para a economia do País" (grifos da transcrição).

XIV - Infelizmente, a cegueira do fiscalismo ao invés de reconhecer a boa fé, confiança e honestidade do contribuinte que se autofiscalizou por meio da consulta prévia, pressupôs, sem distinção, que todo contribuinte é infrator! Não percebeu a Coordenação Tributária, sequer, que a transformação de empréstimo com pagamento de juros dedutíveis como despesas na operação do lucro das empresas favorece o FISCO, pois é elementar que convertido o quantum do empréstimo externo em capital social de risco ou de giro, desaparecem aquelas despesas dedutíveis para os efeitos do Imposto de Renda, aumentando a arrecadação! E, usurpando competência privativa e personalíssima do Sr. Ministro da Fazenda, por ato supinamente ilegal, "revogou", com efeitos retroativos a isenção para penalizar o investimento em capital de risco pretendendo a continuidade de empréstimo externo que aumentaria o endividamento do País! Tais indignados atos de exacerbação fiscal não são NULOS apenas por manifesta violação de competência hierárquica superior, mas também por incompetência técnico-científica ou "ratione materiae", cuja decisão culminada em um voto ocasional e errôneo do Relator do acórdão chega às raias de ser contra,

até mesmo, o próprio interesse da arrecadação do Imposto de Renda, a não bastar ser, cumulativamente, contra o equilíbrio do balanço de pagamentos e portanto contra o interesse e o desenvolvimento econômico e social do País.

A RESPONSABILIDADE PELA ORIENTAÇÃO E AUTORIZAÇÃO DADA AO CONTRIBUINTE

XV - Ninguém, e muito menos o Estado-Fisco pode responsabilizar e, menos ainda punir, esse contribuinte, por ter ele cumprido a ordem ou autorização, isto é, o COMANDO AUTORIZADO que é uma norma que vincula todos os destinatários (tanto ele Estado-Fisco como o Contribuinte).

O Estado-Fisco, no caso, não só é o único autor e responsável por essa autorização e cumprimento, mas cometeria BARBARIDADE como as barbaridades de Ivan o Terrível na Rússia se, além de não honrar a sua autorização, imputasse fraudulenta e lentamente sua culpa ou responsabilidade ao contribuinte, ao qual e para o qual produziu e expediu o COMANDO AUTORIZADO.

Neste sentido e especificamente para o caso no campo do Direito Financeiro e Tributário, um dos maiores especialistas universais

que foi o Catedrático de Köln, Armin Spitaler, ressaltando as garantias do Estatuto do Contribuinte, decorrentes da Constituição e do Código Tributário como legislação paraconstitucional e citando a obra imortal de Ernst von Beling, acentua não só a existência das garantias jurídicas ou da completa juridicização como da jurisdição financeira e tributária, para concluir que, no mundo civilizado, há muito tempo já foi alcançada a remoção da "BARBARIDADE de uma pena sem culpa" (neste sentido Ernst von Beling, em sua clássica obra Inocência, Culpa e Graus de Culpa - Unschuld, Schuld und Schuldstufen, Leipzig, 1910, pág.15. Vide em nosso Prefácio ao livro Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro, Edições Financeiras, Rio, 1965, pág. XIV).

XVI - No caso concreto, em que o Banco Central do Brasil, como órgão do Conselho Monetário, expediu a autorização após todo o procedimento prévio de cognição do mérito e constitutiva dessa autorização e, ainda, que desta autorização não só cientificou o contribuinte, mas teve o cuidado "ex officio" de dar também ciência a Coordenação do Sistema de Tributação, precisamente para que esta ficasse, como ficou, notificada de que o contribuinte requerente estava autorizado a exercer esse direito que lhe foi reconhecido e

somente então exercido; é apodítico que esta comunicação foi precisamente para esclarecer que no caso foi o próprio contribuinte que se auto-fiscalizou, isto é, dirigiu-se por escrito, à autoridade competente, informando-a da sua intenção de praticar o fato futuro e requereu autorização para esse exercício, só o tendo exercido depois de lhe reconhecido esse direito subjetivo.

XVII - Com esta comunicação "ex officio" do Banco Central à Coordenação da Receita (por ofício e reconfirmação por telex oficial), sem a menor dúvida, ficou oficial e juridicamente excluída qualquer possibilidade de infração em razão da autorização concedida, e, portanto, trancada ou excluída, por absolutamente incabível, a lastratura de "auto de infração", porque o contribuinte fôra previamente autorizado a praticar, como praticou, essa operação, como "exercício regular de um direito reconhecido", nada mais:

O INSTITUTO DA CONSULTA E A VINCULAÇÃO DA ORIENTAÇÃO PRÉVIA DADA AO CONTRIBUINTE

XVIII - O instituto da Consulta, pois, não é apenas um dos sagrados direitos do contribuinte de boa fé e diligente mas, dentro dos direitos humanos e das garantias individuais, aque

le que nem precisaria ser escrito, porque inato na ciência e consciência do ser humano. A criança pede autorização aos pais porque sabe, sente e confia na competência, autoridade e exclusiva responsabilidade de seus pais. Se estes não responderem pelo comando autorizado estarão falidos como pais; se punirem a criança por ter obedecido suas próprias ordens, não passarão de bárbaros, bichos-papões tão horrendos como os nefandos ogres dos contos de terror ou dos pesadelos.

XIX - Então, por que as leis dos países civilizados como o Brasil precisam configurar, como configuram, por meio de reiterados textos literais, esse direito inado de Consulta, se ele nem precisaria ser escrito ?

Como vimos, especial e especificamente dos arts.161, § 2º e 100, I e parágrafo único do Código Tributário Nacional, estes dispositivos configuram a Consulta prévia não só para lhe dar o realce e configuração de um direito assegurado, mas sobretudo para estatuir, como estatuem, as respectivas garantias para o contribuinte que prévia e honestamente se pauta por essa auto-fiscalização, informando os fatos e expondo seu projeto ou transação futura, condicionando a sua realização ou não realização à sua conformidade com a resposta ou comando autorizado.

XX - Como já referimos, no Brasil, o Instituto da Consulta não está só na ciência e consciência de todos como um princípio decorrente do próprio senso comum no Direito, mas também e integralmente como um direito subjetivo disciplinado por textos literais e com todos os efeitos resultantes da assunção da total responsabilidade por parte do Estado-Fisco que expediu, por escrito, o comando autorizado.

Quem quer que examine o instituto da consulta no concerto das nações civilizadas, pode mesmo ter a grata satisfação de constatar que o Brasil é um dos países que, há muito tempo, já estruturou esse instituto por meio de todos os preceitos mais modernos da literatura jurídico-fiscal. Neste sentido, há mais de 40 anos, quando ainda eramos Solicitador-acadêmico e companheiro de escritório do genial Professor Tullio Ascarelli, escrevemos o trabalho precisamente sob o título "A CONSULTA COMO MEIO DE HARMONIA FISCAL" e, a conselho deste nosso grande Mestre, o publicamos na Revista Industrial de São Paulo nº 1, Ano I, dezembro de 1944, págs.66 a 67, editada sob os auspícios do Centro e da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. (*)

(*) Fazendo paralelo entre os efeitos práticos da ação declaratória e da Consulta administrativa e, citando obra de Tullio Ascarelli escrita com Rubens Gomes de

Já nesse trabalho, pois, pudemos não só citar os textos legais, que a estruturavam e a continuam disciplinando, como as decisões e a córdãos desde os dos Conselhos de Contribuintes até do Supremo Tribunal Federal em que este, assegurando garantias ao contribuinte, chegou a decidir que a Consulta ao Fisco não pode ser convertida em ARMADILHA para o Contribuinte, o que comprovaremos mais adiante, com a citação de cediças, u niformes e perenes legislação, jurisprudência e doutrina brasileiras, como universais.

Sousa (maior autor da Reforma Constitucional Tributária e do C.T.N.) e Almeida Filho; desde 1944 já pudemos citar a legislação e a jurisprudência do Brasil, nestes termos:

"Erigindo a Consulta a categoria de direito expresso do contribuinte (art.91 reg. imposto de consumo; art. 179 do reg. imposto do selo; art.179 do reg. do imposto de renda), a lei e a jurisprudência conferem imuni-
dade penal ao contribuinte que tenha cumprido a...con-
sulta. Essa atitude...assenta nos princípios de governo segundo os quais deve haver garantia da palavra oficial para gerar confiança entre os governados e ainda pelo fato de que seria reprovado pela Moral que uma atitude de boa fé viesse prejudicar aquele que a demonstrou.

É ainda a consulta instituto de sãbia política tributária: o meio de exercê-la é o comparecimento espontâneo do contribuinte, é a auto-fiscalização... revela por si a boa fé do contribuinte, indica logo a qualida-
de da pessoa: é o contribuinte honesto."

DIREITO TRIBUTÁRIO COMPARADO

XXI - Para se ter um panorama completo da importância do instituto da Consulta no mundo atual, basta constatar que a Associação Internacional de Direito Financeiro e Fiscal com sede na Holanda, a maior e mais representativa associação desse gênero, que congrega não só os estudiosos funcionários dos órgãos estatais dos diferentes Fiscos, mas especialmente os financistas e tributaristas de quase todas as nações, no 19º Congresso Internacional realizado em Londres, em 1965, dedicou um completo estudo de colaboração internacional ao Instituto da Consulta, publicando completos Relatórios sobre essa instituição, com 277 páginas e sob o título que assim traduzimos:

"SOLUÇÕES DE CONSULTAS PRÉVIAS DADAS PELAS AUTORIDADES A PEDIDO DOS CONTRIBUINTES".

(Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer. La consultation préalable des autorités fiscales par les contribuables. Die vorherige Konsultation der Behörden durch den Steuerpflichtigen).

XXII - Tal é o reconhecimento público e internacional do prestígio, valor e utilidade desses trabalhos a que se dedica esta entidade científica de fins não econômicos, que ela foi

mesmo reconhecida e elevada a Órgão Consultivo, em Direito Financeiro e Fiscal, da Organização das Nações Unidas-ONU.

Após o Relatório Geral, que não só comprova o pensamento jurídico-financeiro universal dos estudiosos funcionários fiscais, dos autores, dos contribuintes e de seus assessores, mas resume a própria legislação mundial comparada, foram extraídas e aprovadas as seguintes e universais

CONCLUSÕES:

1. Os contribuintes poderão obter prontamente e mediante emolumentos mínimos, consultas prévias sobre as consequências fiscais de planejamento ou transações de boa fé por eles desejados e cuja relevância financeira seja considerável;
2. Estas soluções de consultas prévias serão fornecidas por órgãos suficientemente qualificados para julgar imparcialmente as questões que lhe serão submetidas;
3. A possibilidade de obter soluções a consultas prévias não se limitará a determinados problemas nem a certas categorias de tributos, mas em princípio,

será possível obter soluções a consultas prévias sobre todas as questões de ordem fiscal;

4. As soluções dadas às consultas prévias VINCULARÃO - DE FATO E DE DIREITO - AS AUTORIDADES FISCAIS, contanto que o contribuinte tenha exposto os fatos de conformidade com o objeto da consulta;
5. Quando a solução dada a uma consulta prévia foi dada com efeito formal somente para um período limitado, ELA NÃO SERÁ AFETADA POR EVENTUAIS MODIFICAÇÕES DA JURISPRUDÊNCIA EM PREJUÍZO DO CONTRIBUINTE; (*)
6. É desejável que, em certos casos, os contribuintes tenham a possibilidade

(*) O C.T.N. do Brasil, pela Norma Geral de seu art.146 é ainda mais completo, pois estatui, como garantia para o Contribuinte, que "A modificação introduzida", de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução". Vide ainda o comentário a este art. 146 em Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, op.cit, pág. 510, inclusive acórdão do S.T.F. no RE nº 68.253 que, em razão de resposta favorável a CONSULTA, decidiu indevido o próprio tributo anterior que estava sendo exigido por alteração de critério jurídico.

de recurso contra soluções a consultas prévias que eles tenham recebido, quando isto seja viável do ponto de vista da organização administrativa." (grifos da nossa tradução).

(Publicadas em STUDIES ON INTERNATIONAL FISCAL LAW - CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL, vol. Lb, edição da IFA, Londres, 1965, em inglês, págs. 24/26; em francês, págs. 47/49; em alemão, págs. 71/73).

Em matéria de DIREITO e de LEGISLAÇÃO COMPARADOS convém acrescentar ainda o mais moderno, recente e famoso Código Tributário da República Federal da Alemanha, a celebrada ABGABENORDNUNG de 1977, cujo § 206, sob o título de "EFEITOS DA VINCULAÇÃO" do Fisco em relação à solução da consulta ou orientação oficial, estatui:

"O parecer (de orientação e autorização) tem força vinculante para a tributação quando a relação de fato ocorrida posteriormente coincide com a relação de fato que serviu de base ao parecer (de orientação e autorização) vinculante." (Vide Novo Código Tributário Alemão, co-edição Forense e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, apresentação de Ruy Barbosa

Nogueira e tradução deste e colegas, Rio-São Paulo, 1978, pág.86).

XXIII - O Brasil, não só é membro da ONU, como há cerca de 40 anos fundou, com sede no Rio de Janeiro, a Associação Brasileira de Direito Financeiro-ABDF, filiada à IFA, congregando os estudiosos funcionários, contribuintes e seus assessores e sempre, não só participou desses Congressos, mas (o que é relevante), possui legislação completa contendo toda essa disciplina e efeitos vinculantes do instituto da Consulta, desde o plano regulamentar (Decreto nº 70.235, de 6.3.72- DO PROCESSO DA CONSULTA, arts.46 a 58); da lei complementar da Constituição (C.T.N., Lei nº 5172, de 25.10.66, arts.161, 100, 155), como no plano máximo da hierarquia constitucional (Constituição Federal, § 1º do art.18).

XXIV - Ora, se o § 1º do art. 18 da Constituição da República estatui que "lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário"... "e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar" e; ainda, como norma de aplicação direta dos comandos constitucionais expede, elevado à hierarquia de lei complementar da Constituição, o Código Tributário Nacional, não só com uma, mas com várias NORMAS GERAIS dis-

pondo sobre tais efeitos da CONSULTA (art. 161, § 2º; art.100, I e parágrafo único; art.155, II), é apodítico que os indigitados AUTO DE INFRAÇÃO, como todo o procedimento fiscal que ora examinamos são, juridicamente, não apenas atos anuláveis, mas ATOS NULOS, pois afrontam os textos literais de toda a estrutura da hierarquia vertical das leis, a começar do próprio regulamento, até o citado texto literal do § 1º do art.18 da Constituição Federal, senão vejamos:

A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

XXV - O Decreto nº 70.235, de 6.3.72, dispendo "sobre o processo administrativo fiscal" e trancando ou proibindo a lavratura de AUTO DE INFRAÇÃO ou qualquer procedimento fiscal contra o Contribuinte que consultou, estabelece para o caso da ora Consulente:

Art.48 ...nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigesimo dia subsequente à data da ciência:

Isto é, se a decisão foi favorável, definitiva e cumprida, como no caso da ora Consulente, em nenhum momento posterior poderia

ela ser autuada, como errônea, ilegal e barbaramente o foi.

A vinculação da autoridade financeira e fiscal é tão estrita que, mesmo no caso de decisão desfavorável, o recurso suspende a exigibilidade e ainda no caso de ser confirmada decisão desfavorável ou reformada a decisão favorável em razão de recurso oficial, estatui ainda, o próprio regulamento, para honrar e vincular a orientação, até mesmo em relação a tributo que pudesse ser cobrado:

Art.50 *A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.*

Este dispositivo decorre da cita da Norma Geral do art.146 do Código Tributário Nacional, que não permite a retroatividade da alteração da orientação ou critério jurídico dado ao contribuinte pela autoridade, pois seria não só deslealdade, mas ilegalidade.

XXVI - Como se vê, até o próprio Regulamento manda o Estado-Fisco honrar a orientação

ção dada, mesmo em caso de eventual erro ou culpa da autoridade em dispensar ou isentar dentro do período, porque deste ficou afastado ou excluído o contribuinte que teve a confiança, boa fé e honestidade de requerer o comando autorizado. Mais do que deslealdade, a própria cobrança do tributo seria INIQUIDADE e a imposição de penalidade a mais nefanda BARBARIDADE.

Realmente, barbaridade tão nefanda, como já referimos à equiparação com as atrocidades de Ivan O Terrível e os confiscos czarinos na Rússia. O que é de pasmar, é que neste último quartel do século XX, a ditadura no Brasil foi exumar espíritos como os que orientaram Átila sobre seu cavalo ou as loucuras de Calígula nomeando Senador ou legislador a seu cavalo Lucifatus, tentando destruir as instituições jurídicas, pois aqui foi incutida na mente do fiscalismo caboclo a figura apavorante do LEÃO ou reídos animais, no doloroso e lamentável pressuposto de que os contribuintes possam ser injustiçados como animais e ficarem indefesos perante as presas, a bocarra, as patas e as garras apavorantes do famélico e insaciável "Leão" Fiscal. Sem dúvida a Nova República também precisa eliminar essa infeliz quanto demente figura.

Se para tanto não dispõe da espa

da de Hércules que eliminou a hidra, dentro do Estado democrático de Direito dispõe da equilibrada espada da Justiça encimada por seus magistrados, como veremos no contexto da

JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

XXVII - Precisamente para fulminar tais iniquidades e barbaridades, não só o Tribunal Federal de Recursos mas também o Supremo Tribunal Federal já cristalizaram jurisprudência tradicional, definitiva e cediça, como se vê do impercível acórdão unânime no Agravo de Petição nº 6.108, julgado em 13 de junho de 1934 em que, rejeitando e anulando igual pretensão do Fisco federal, por voto do inesquecível e douto Ministro Costa Manso ficou decidido, em nível supremo, que:

"Elementaríssimos princípios de MORAL impedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto, que não cobrou de seus clientes e, sobretudo uma forte multa por sonegação que pressupõe ato fraudulento do contribuinte. Nego provimento ao agravo" (D.J. de 25.8.1936, nº 197 págs. 503 a 504).

Também no acórdão unânime do Tribunal Federal de Recursos, Apelação Cível nº 1008

RGS, em julgamento do dia 21 de setembro de 1948, em seu voto, o Ministro Elmano Cruz acentuou:

"A consulta ao Fisco, não pode ser convertida em ARMADILHA para o contribuinte como bem avançou o Sr. Ministro Costa Manso no voto proferido no Agravo de Petição nº 6.108, julgado aos 13 de junho de 1934"
(Acórdão publicado no D.J. de 13.09.1950).

Vê-se, pois, que em face dos textos literais da Constituição e da legislação complementar do Código Tributário que constituem a Carta Magna do contribuinte de boa fé, que se auto-fiscaliza e confia nas leis de seu país e recebe prévia e autorizada orientação, quando os próprios Tribunais superiores e máximos não permitem a conversão da Consulta em ARMADILHA ou traição e que tanto o despacho revogatório retroativo, como o auto de infração e todo o procedimento fiscal são atos nati-mortos ou absolutamente NULOS.

Em verdade, tendo-se em vista o fiel cumprimento da autorização prévia e correta, a exigência de imposto indevido no caso toca as raias do ilícito. Se pudesse ser comprovado o dolo ou a ciência e a consciência do funcionário autor dessa exigência ilegal, poderia até ser tipificado o crime de excesso de exação como esclarece o grande criminalista Prof. Magalhães Drummond,

ao demonstrar o alcance do § 1º do art.316 do Código Penal (págs. 287 a 290 dos Comentários ao Código Penal, edição Forense, Rio de Janeiro, 1944).

XXVIII - Na tipologia do § 1º do art.316 do Código Penal, este qualifica como crime o EXCESSO DE EXAÇÃO, nestes termos conceituais:

"se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza."

No caso consultado, não sō a lei não autoriza tal cobrança, mas proibe a lavratura de auto de infração ou instauração de ação administrativa fiscal. Para subsunção de tal exigência ilegal nessa figura de delito, como vimos, sō faltaria a prova do dolo específico requerido para enquadramento dessa conduta ilícita ã "fattispecie". Entretanto, se essa exigência de imposto indevido, acumulado com a barbaridade da imposição de multa e acrēscimos, por falta da prova de ocorrência do dolo específico, não se tipifica como ilícito penal; tanto a exigência do quantum de imposto indevido, como da multa, juros, correção monetária e demais acrēscimos, no caso, se configuram como autêntico e repugnante CONFISCO e, portanto, mais uma flagrante INCONSTITUCIONALIDADE tanto do auto

de infração como do capenga e indigitado acórdão administrativo-fiscal que, erroneamente, o placitou.

Com efeito.

XXIX - Precisamente discorrendo, demonstrando e comprovando com citações dos textos da Constituição da República; com a honradez, ciência e experiência de Professor Emérito de Finanças Públicas, de Constituinte e de Ministro Presidente do Supremo Tribunal que foi, ensina o Catedrático Aliomar Baleeiro que a Constituição brasileira "repugna o CONFISCO tributário e ele é proibido pela Constituição" (vide LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, 5a. ed. Forense, Rio, 1977, págs.262, 263, 264, 265 e 269).

Aliás a unanimidade dos Autores nacionais e estrangeiros que tratam do assunto, ressalta mesmo que dos piores e mais camuflados dentre os confiscos são, precisamente, os rotulados como tributos ou falsos impostos, taxas ou contribuições e multas fiscais indevidos.

Assim, o grande Mestre pátrio, à pág. 6 desse seu mais afamado livro, enumerando os princípios básicos da Constituição Federal, inclui no rol que organizou o princípio fundamental da

"Proibição de efeitos confiscatórios dos tributos (art. 153, §§ 11 e 22)."

Para não citarmos mais uma torrente dos notáveis autores universais que demonstram a ilegalidade e inconstitucionalidade do CONFISCO TRIBUTÁRIO, basta concluir com o verbete CONFISCATION da insuperável Enciclopédia das Ciências Sociais dirigida pelo clássico Seligman, que assim traduzimos, seguido do original, para maior autenticidade !

"CONFISCO: é um princípio reconhecido por todas as nações que os direitos de propriedade não podem ser transferidos pela ação de autoridades públicas, de um particular para outro, nem podem eles ser transferidos para o tesouro público, a não ser para uma finalidade publicamente conhecida e autorizada pela Constituição" ("CONFISCATION: it is a recognized principle of all nations that property rights shall not be transferred by action of the public authorities from one private individual to another nor shall they be transferred to the public treasury except for a publicly known and constitutionally sanctioned purpose"). (Encyclopaedia of the Social Sciences, edição Macmillan, N.Y., 1948, vol.IV, pág.183).

XXX - No caso da ora Consulente, não sō ela apenas exerceu um direito reconhecido, cumprindo autorizaçāo que lhe foi dada em consulta prēvia, com soluçāo vinculante, mas tambēm previamente e antes de tudo, notificada, "ex officio", pelo Banco Central como ōrgāo do Conselho Monetārio, ā Coordenaçāo para que esta ficasse, como ficou, ciente de que o contribuinte estava legalmente autorizado a praticar a operaçāo, chegando mesmo a acentuar, tanto no "ofīcio" como no "telex oficial" que tal operaçāo fōra nō sō autorizada, mas julga da e decidida pela autoridade competente para determinar prazos, em razāo de ser a disciplinadora da polītica cambial, como de interesse nacional.

Sem sombra de dūvida, tanto o despacho revogatōrio, como o auto de infraçāo e todo o procedimento, inclusive o acōrdāo, como atos administrativos-fiscais sāo atos NULOS e indevidas as quantias rotuladas como imposto, multa, juros, correçāo monetāria e acrēscimos, pois, se nāo chegam a se enquadrar na figura do "crime de excesso de exaçāo", configuram a violēncia que a Constituiçāo do Brasil REPUGNA sob o "nomem juris" de CONFISCO e que no tocante ā imposiçāo de multa tanto o Direito Penal, como o Direito Administrativo Penal Tributārio das naçōes civilizadas, como o Brasil, hā muito jā afastaram, como BARBARIDADE.