

DECISÃO PRÉVIA EM MATÉRIA FISCAL

PROF. LINCOLN MOURÃO MATTOS
Catedrático de Ciência das Finanças

1 — A “Revista de Finanças Públicas”, órgão do Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, publicou em seus números 204 e 206, de novº/dezº 1958 e março/maio de 1959, a tradução de um artigo de C. O. Sandstrom, relativa a conclusões do XI Congresso da Associação Fiscal Internacional, em Viena, realizado de 16 a 20 de setembro de 1957.

Refere o articulista que um dos assuntos especialmente estudados no Congresso aludia à questão da decisão prévia em matéria de impôsto, manifestando o referido certame o desejo de que fôsse amplamente divulgado o assunto, com base no sistema atualmente em vigor na Suécia, desde 1º de julho de 1951.

Tratando-se de matéria nova que contém ligações estreitas com outros ramos de Direito que não o Direito Fiscal, entendemos que seria útil uma explanação da mesma e comentá-

Conferência pronunciada, perante a Congregação, na sessão de 30 de setembro de 1960, do Seminário Permanente de Professôres da Faculdade de Direito.

rios em torno da possibilidade e conveniência de sua aplicação no Direito Brasileiro.

2 — A decisão prévia atende, de um modo geral, a situações e empreendimentos de ordem econômica nos quais, pelo seu vulto, dúvida em matéria fiscal ou condições especiais, seja de conveniência conhecer, previamente, a exata posição do contribuinte.

Um exemplo melhor focalizará o assunto.

Suponhamos que certo grupo financeiro deseja tomar a iniciativa de determinado empreendimento econômico que, por suas características especiais, não foi previsto expressamente pelo legislador fiscal ou contém aspectos especiais, de maneira que, embora não excluindo a hipótese de não incidência, contudo deixem lugar a dúvidas de interpretação.

O vulto do negócio coloca o problema em situação tal que, se a interpretação tomar determinado rumo, importará em posição altamente onerosa para os empreendedores, já de si colocados em posição de risco considerável. Claro está que o aspecto fiscal do assunto terá que ser resolvido antes de empreendida a Empresa e, pois, na fase de simples projeto, uma vez que, se já consumada, passaria a constituir, apenas, um fato econômico correspondente ou não ao fato gerador previsto na lei fiscal.

O exemplo acima, por ser frisante do assunto, não esgota, evidentemente, o seu número. Contudo, desde já apresenta um aspecto típico que, por via de dedução, permitirá conclusões que, aliás, já se acham positivadas na lei sueca.

Esse aspecto típico é que o empreendimento não deve estar consumado, entendendo-se consumado no sentido de “iniciado na esfera econômica”. Deve ser, portanto, simples projeto. Mas não um projeto-idéia, isto é, com um aspecto puramente teórico, mas no sentido econômico de empreendimento estudado quanto às suas possibilidades, sua produtividade provável e seus elementos econômicos positivos ou ne-

gativos, entre os quais se encontrará o ônus fiscal, objeto da consulta.

Como consequência, o contribuinte terá que apresentar os elementos todos acima, indicando sobre quais dêle recai a dúvida fiscal.

Por outro lado, esse ônus deve ser *considerável*.

Entender-se-á como tal, pelo sistema sueco, que o contribuinte deve demonstrar que um determinado rumo de interpretação poderá importar para êle em desistir do projeto ou, pelo menos, alterar-lhe as bases, quer no sentido de limitação, quer em modificações consideradas importantes.

3 — O modelo sueco recomendado determina que se levarão em consideração, apenas, os impostos diretos, isto é, aquêles que recaem sobre atividades individuais de caráter duradouro e permanente. A restrição é devida, naturalmente, a que tais impostos, dependendo de lançamento e sendo de natureza nominativa, permitem a verificação das condições alegadas pelo contribuinte. A título de exemplo, indiquemos que, entre nós, os principais impostos diretos são, na esfera federal, o imposto sobre a renda; na esfera estadual, o de transmissão da propriedade inter-vivos ou mortis-causa e no âmbito municipal o de indústrias e profissões, predial e de licença.

4 — A organização do instituto administrativo encarregado, segundo a lei sueca, das decisões prévias, corresponde, acentuatadamente, à do nosso Conselho de Contribuintes. São em número de sete, com outros tantos suplentes, escolhidos dentre juristas especializados em Direito Fiscal ou diplomados pela Escola de Altos Estudos Comerciais.

Acrescente-se que, não só as decisões para serem válidas necessitam da presença de 6 membros, como a circunstância de que haverá recurso *ad libitum* do contribuinte para a Suprema Corte Administrativa.

Nota interessante é que, se o contribuinte entender que qualquer demora burocrática pode prejudicá-lo, é-lhe facultado

dirigir-se diretamente à Suprema Corte. Como o pedido deve ser feito exclusivamente pelo contribuinte e não por qualquer que tenha interêsse na decisão, equivale a desistir previamente, de qualquer nova sentença.

5 — Como se vê, o assunto é deveras interessante. Como diz o articulista citado: “É possível que não se consiga fazer, sem dificuldades, o transporte do sistema sueco para países que tenham sistemas fiscais diferentes. Pode ser necessário, nessa hipótese, uma adaptação às condições locais reinantes.”

Para trazer a nossa contribuição a essa adaptação e possibilitar maior amplitude do estudo dêsse assunto é que tomamos a deliberação de submetê-la à consideração dos ilustres colegas, tecendo alguns comentários.

6 — A conveniência e oportunidade do estudo dessa matéria parece que não podem ser postas em dúvida.

A conveniência decorre da apreciação do desenvolvimento da técnica nos tempos modernos, alterando o sistema de trabalho humano (haja vista o automatismo) e as condições de vida, bem como as relações internacionais de ordem econômica, por motivo da grande facilidade e desenvolvimento dos serviços de transporte.

Os países novos, como o Brasil, são cheios de possibilidades econômicas, mercê da sua riqueza em matérias-primas e fontes de energia. É uma atração cada vez mais crescente para vastos empregos de capital, aliás, bem desejados pela política da Nação.

Quanto à oportunidade, não é objeção a inexistência imediata do problema. Parece-nos que nossa posição de cultores da Ciência Jurídica nos traz a obrigação de preparar, na doutrina, os traços dominantes das instituições jurídicas que devem amparar e disciplinar os fenômenos econômicos, para que não se manifestem em desordem ou à mercê de soluções apressadas que antes complicam do que resolvem.

7 — Parece-nos, pois, que a melhor forma de encami-

nhar este estudo será verificar se existe alguma instituição financeira ou de direito comum portadora de uma constituição jurídica cujos característicos tenham semelhanças com o caso em estudo, bastantes para que possa, sem grandes modificações, agasalhar o fenômeno econômico-jurídico em espécie.

Para começar, vejamos se a Carta-Magna contém disposição proibitiva a respeito.

Especialmente e de forma explícita, não existe. Ao contrário, o art. 5º, nº XV, letra b, atribui à União o direito privativo de legislar sobre "normas gerais de direito financeiro" entre as quais os intérpretes incluem "tudo aquilo que, em matéria financeira, não esteja implícita ou explicitamente vedado ou não seja especialmente atribuído a outro poder."

Sem descer a pormenores, acrescentemos que a doutrina unânimemente e a própria Constituição, art. 6º, reconhecem a competência dos Estados para legislar, embora em caráter supletivo, sobre normas gerais de direito tributário.

Por outro lado, a organização do Conselho de Contribuintes, muito semelhante àquela adotada pelo legislador sueco para as decisões prévias, está a indicar que, sem profundas modificações, o sistema brasileiro fiscal pode acolher a inovação aqui referida, adaptando-a às peculiaridades da mentalidade jurídica brasileira.

8 — Passando ao estudo das instituições que de alguma forma se aproximam do instituto da decisão prévia, segundo o modelo sueco, comecemos pela *isenção*.

A isenção liga-se ao caso aqui estudado porque admite uma decisão prévia quando a atividade econômica tributada ainda se encontra em projeto. Quer se trate de isenções em caráter objetivo, como aquela expressa no art. 15, § 1º, da Constituição, quer em caráter subjetivo, como a que consta do art. 30, § único, do decreto 43.373, de 7 de dezembro de 1959 (impôsto de renda) para as novas indústrias que se venham instalar no Nordeste até 31 de dezembro de 1963, para extração de óleo babaçu, cêra de carnaúba, fertilizantes, etc.,

tôdas admitem de logo a isenção para atividades econômicas ainda em projeto (na expressão da lei: que se venham a instalar).

Saber, portanto, se tal empreendimento preenche as condições de isenção, antes que o mesmo se consubstancie, seria de grande interesse para o contribuinte e uma das atribuições do Conselho de Decisão prévia.

Contudo, seria essa apenas uma das facêtas, que não a mais importante, do Instituto da Decisão Prévia. E isso porque não se trata, quando se estuda a Instituição, somente de casos de isenção.

Êsses, por serem privilégios estabelecidos pelo legislador, possuem indicações, em geral, sobre o assunto. Suas dúvidas são geralmente solúveis pelos próprios órgãos lançadores do impôsto.

O aspecto mais vasto se encontra, justamente, nos casos de incidência nos quais há urgente necessidade de conhecer se o fato gerador do impôsto atinge a atividade econômica *sub-judice* ou as dúvidas referentes ao cálculo do próprio tributo.

Parece, pois, claro que a instituição jurídica da isenção de modo algum se apresenta como sucedâneo da decisão prévia. Antes será uma das atribuições do Tribunal que se vier a constituir para tal efeito.

9 — Passemos a outra instituição fiscal: a *consulta* à autoridade fiscal.

Por *consulta* se entende o direito assegurado ao contribuinte de recorrer à autoridade fiscal no sentido de que esta esclareça se tal atividade econômica está isenta, incidente ou não em determinado tributo ou, ainda, qual o cálculo aplicável.

Aparentemente é o que mais se aproxima da decisão prévia, porque permite obter resposta por parte da autoridade fiscal relativamente às dúvidas suscitadas pelo contribuinte na aplicação da lei tributária.

Dizemos aparentemente, porque é da essência do instituto da decisão prévia que o mesmo constitua, apenas, um projeto, ainda não consubstanciado em fato econômico.

É como diz Tito Rezende, falando sobre o imposto de renda:

“A Divisão do Imposto de Renda só responde a consultas que, *além de focalizarem casos concretos*, isto é, que não versem teses baseadas em casos figurados — sejam formuladas pelos próprios interessados ou seus representantes devidamente autorizados.”

E acrescenta:

“Solução de consulta não faz “coisa julgada” que impeça a Administração de adotar nova interpretação (Novo Regulamento, 1960, nota 594).”

Daí se vê que a consulta à autoridade fiscal não corresponde à configuração do instituto que estudamos. Porque não somente se aplica com exclusividade aos casos concretos que não a simples projetos, como não constitui coisa julgada.

Nem se argumente que, embora figurando uma atividade própria da Empresa econômica, poderia esta furtar-se às consequências da decisão onerosa da autoridade fiscal, evitando de praticar o ato tributado. Assim, a situação se tornaria semelhante a simples projeto não realizado pelo constituinte.

Na realidade, a expressão *caso concreto* corresponde a ato ou fato econômico realizado. Sua não realização na forma da consulta corresponderia a outro fenômeno fiscal muito diverso: a fuga ao imposto.

Na questão da decisão prévia, a autoridade julgadora conhece que o assunto é, apenas, um projeto, isto é, uma idealização formalizada mas não realizada. E é tão-somente nesse pressuposto que se dispõe a apreciar o assunto.

Por outro lado, é de essência da decisão prévia que esta obrigue o Fisco como coisa julgada, o que, já vimos, não é próprio da consulta. Por isso mesmo, esta não retroage nos casos favoráveis, antes obriga ao pagamento do tributo na forma da decisão. Apenas isenta da multa, o que, aliás, já é alguma coisa.

10 — Resta, ainda, uma instituição a examinar, esta, de ordem processual. É a ação declaratória.

Por meio dêsse processo judicial pode o contribuinte requerer que a autoridade judiciária declare se existe ou não existe obrigação tributária em face de determinado caso que o requerente especifica.

Como a ação deve ser proposta antes que haja qualquer lançamento, figura-se caso semelhante ao da decisão prévia, embora, como veremos, apenas superficialmente.

Na verdade, a decisão judicial é sòmente em tese.

Pode o Fisco efetuar a cobrança do impôsto baseado em que o caso concreto não corresponde à decisão judicial. Que conseqüências daí advêm para o assunto objeto dêste estudo?

É que, em primeiro lugar, o fato econômico já deve existir, dúvida havendo, apenas, se corresponde ou não ao fato gerador expresso na lei.

Ora, já vimos que sòmente os casos em projeto podem ser objeto da decisão prévia. Isto bastaria para distanciar um do outro os dois institutos.

Ainda assim, não devemos esquecer que é da índole da decisão prévia o seu cometimento ao Tribunal Administrativo. Transferi-lo para o judiciário importaria em atribuir a êste funções e diligências, bem como informações de ordem econômica que não se coadunam com o processo da justiça comum. Porque, lembremos sempre, o Tribunal Administrativo terá que resolver não apenas dúvidas de direito, mas apreciar as valorações quantitativas e qualitativas muitas vêzes essenciais ao lançamento do impôsto.

Se a solução fôsse tão sòmente apreciar se o fato econô-

mico correspondia ao fato gerador expresso na lei, a decisão prévia ficaria desfalcada de elementos essenciais para o contribuinte. De fato, o interesse do contribuinte não é saber, por exemplo, se tal imóvel está sujeito ao imposto hipotecário de renda. Ele conhece muito bem que todas as vendas de imóveis, em que é vendedora uma pessoa física, caem na órbita do fato gerador desse imposto. Seu interesse é no sentido de conhecer previamente a apreciação dos elementos que informam o lançamento, isto é, as benfeitorias, deduções e a avaliação do bem imóvel (art. 93 e seus parágrafos da lei do imposto de renda).

Porque em tais casos o legislador as colocou quase totalmente ao arbítrio da autoridade fiscal que pode elevar a avaliação até 80% do valor que serviu de base ao imposto de transmissão e geralmente o faz.

11 — Parece oportuna, agora, a resposta a uma pergunta: "Que vantagens adviriam para o Fisco na adoção do sistema de decisão prévia?"

A primeira e grande vantagem seria colocar em bases sistemáticas a implantação e desenvolvimento das grandes iniciativas econômicas, geralmente consideradas sob o termo geral de pioneirismo.

Atualmente, o assunto é resolvido de duas maneiras. Em primeira forma existe o sistema da concessão de isenções sobre todos ou determinados impostos da competência do poder concedente. Sob tal aspecto, a lei indica o que deve ser entendido por indústria pioneira e estabelece a exigência de provas nesse sentido.

O defeito do sistema reside em dois pontos:

- a) dificuldade de conceito de indústria pioneira;
- b) colocação, em face do contribuinte, do regime de isenções como *um direito* que lhe cabe, quando é *um favor legal*.

Como consequência do primeiro defeito, gera-se um clima de confusão, extremamente perigosa aos interesses do Fisco e do próprio desenvolvimento econômico do Estado.

O segundo defeito permite o florescimento de iniciativas economicamente incapazes ou simplesmente aleatórias à sombra da proteção legal.

A outra maneira, utilizada especialmente para indústrias estrangeiras, consiste na concessão de isenções especiais para a importação de máquinas e utensílios técnicos destinados a indústrias que se pretendem estabelecer ou desenvolver no País.

Todos sabem como o uso dessa forma enseja a importação de máquinas e veículos do estrangeiro que, sem pagamento de direitos, são, depois, vendidos no mercado nacional.

Tudo indica, pois, que o sistema de decisão prévia, pelo exame acurado dos casos sujeitos à sua alçada, permitiria ao Governo reduzir, de muito, a aplicação de isenções que servem de cobertura, muitas vezes, para altos enriquecimentos à custa do Fisco.

12 — Nem tudo, porém, são flôres nesse sistema. Há que notar a possível demora na solução dos casos, inutilizando as vantagens trazidas ao contribuinte.

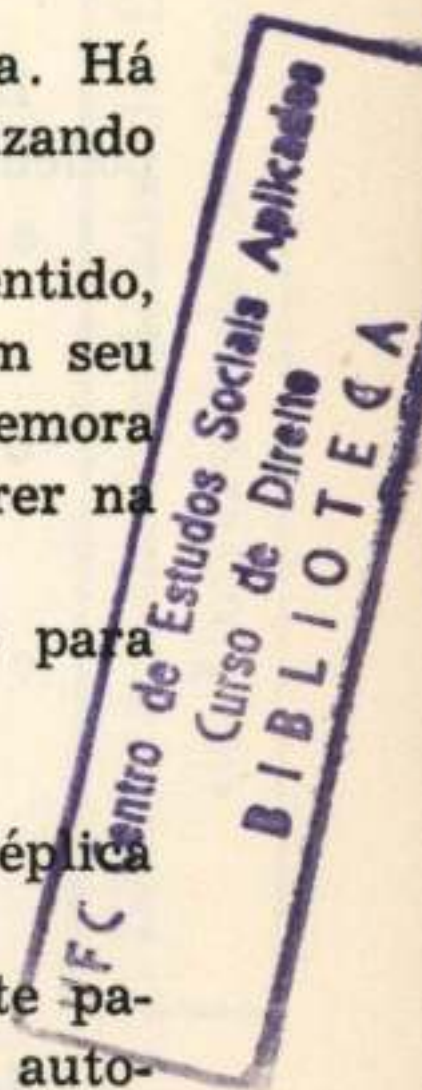
É óbvio que, se não se colocarem limites nesse sentido, redundará em fracasso o Instituto. Contudo, labora em seu favor a circunstância de que as razões que explicam a demora nas decisões fiscais não são as mesmas que podem ocorrer na decisão prévia.

São geralmente apresentadas as seguintes razões para demora nas decisões fiscais:

- a) número excessivo de casos;
- b) prazos longos para defesa do contribuinte e réplica dos autuantes;
- c) variedade de recursos oferecidos ao contribuinte para discussão do seu direito perante diferentes autoridades administrativas.

Ora, nenhuma dessas razões prevalecem no Instituto que estudamos.

O número de casos está restrito ao "interêsse considerá-



vel" do contribuinte, que a lei pode definir restritivamente, e à sua aplicação exclusiva aos impostos diretos e à situação de simples projeto.

A forma processual é diversa: mera solicitação do contribuinte, seguida do exame técnico e decisão do Tribunal Administrativo. Não há prazos de defesa que permitam a proteção do processo.

Finalmente, o recurso para autoridade superior é um só, do qual, aliás, o contribuinte pode desistir, conformando-se em dirigir-se logo a essa última.

Poderíamos ainda acrescentar que, tratando-se de simples projeto, há uma série de medidas e informações a tomar por parte da Empresa, antes de dar começo ao negócio.

Será de prever, portanto, que nesse intervalo de tempo se obtenha a decisão prévia, máxime se a lei tomar providências em tal sentido.

13 — Diante da exposição acima feita, parece-nos que podemos alinhar as seguintes conclusões:

- a) o instituto da decisão prévia na matéria de impôsto não encontra obstáculos nas leis básicas federais ou estaduais brasileiras;
- b) há manifesta conveniência na sua aplicação no sistema brasileiro, embora sem necessitar de aplicação imediata que, porém, poderá vir em futuro próximo;
- c) essa aplicação depende de pesquisas e estudos econômicos de caráter geral, bem como de literatura crítico-jurídica que permita ao legislador perfigurar os limites e caracteres gerais do instituto, ou efetuar modificações em algum já existente.

14 — As conclusões acima logo indicam que o assunto não interessa, apenas, ao financista ou ao estudioso de questões fiscais. Suas conseqüências se estendem à órbita econômica, constitucional e processual, além da parte referente ao Direito Administrativo.

Justifico-me, assim, de haver congregado meus ilustres colegas da Faculdade de Direito da Universidade do Ceará para expor-lhes o movimentado assunto, esperando a cooperação eficiente das suas luzes intelectuais para dissecação e estudo dessa instituição financeira que, cedo ou tarde, terá que influir na legislação do sistema fiscal brasileiro.

Biblioteca da Faculdade de Direito
da Universidade do Ceará