

STÉPHANIE SAMAHA

**CONSULTA FISCAL NA PREVENÇÃO DE CONFLITOS ENTRE FISCO E
CONTRIBUINTE**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2019

STÉPHANIE SAMAHA

**CONSULTA FISCAL NA PREVENÇÃO DE CONFLITOS ENTRE FISCO E
CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração “Direito Econômico, Financeiro e Tributário”, sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2019

Autorizo a reprodução e divulgação total deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Samaha, Stéphanie.

Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte / Stéphanie Samaha; orientador Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri - São Paulo, 2018. 212 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito - Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2016.

1. Consulta fiscal. 2. Lançamento por homologação. 3. Intepretação. 4. Conflitos entre fisco e contribuinte.

Nome: Stéphanie Samaha

Título: Consulta Fiscal na Prevenção de Conflitos entre Fisco e Contribuinte

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração “Direito Econômico, Financeiro e Tributário”, sob orientação do Professor Titular Dr. LUÍS EDUARDO SCHOUERI.

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Professor Titular Luís Eduardo Schoueri
(Orientador)

Instituição: FDUSP

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Professor: _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

Professor: _____

Instituição: _____

Assinatura: _____

Julgamento: _____

À Kika, com amor.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, pela oportunidade, confiança e ensinamentos inestimáveis.

Ao Gustavo Gonçalves Vettori e ao time do VR&F Advogados, pela formação, pela amizade, pelas lições que extrapolam o conhecimento jurídico e por terem apoiado, como uma família, todas as minhas empreitadas.

À Nara Takeda Taga e ao time B3 – Brasil, Bolsa, Balcão, pelo apoio e auxílio indispensáveis à conclusão desse trabalho.

Ao Ricardo André Galendi Jr., pela amizade, parceria e incentivo constantes. Agradeço também pelas inúmeras discussões travadas ao longo do último ano, as quais certamente contribuíram para o resultado ora apresentado.

Ao João Victor Brandão Wantuil, por estar ao meu lado nos momentos mais decisivos dos últimos anos.

Ao João Vitor Jabur Fogaça, pelas inúmeras revisões do texto.

Aos meus pais, Claude e Luciana, por não terem medido esforços para que eu chegasse até aqui.

À minha irmã, Marjorie, e aos meus amigos queridos, por não terem desistido de mim nesse período de ausência, pela paciência, pelo apoio e carinho. Vocês foram fundamentais.

Na figura da minha mãe, meu maior exemplo de força e superação, agradeço a todas as mulheres incríveis que compartilham essa jornada comigo, me mostrando diariamente e de diversas formas possíveis que eu posso ser e fazer o que eu quiser.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo central o estudo da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal. Para tanto, a adoção generalizada de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, associada à crescente complexidade do sistema tributário, é tomada como ponto de partida para o exame dos fundamentos que justificam a adoção de consultas em matéria tributária. Serão analisados o papel desempenhado pelas consultas fiscais em um cenário de incerteza na interpretação e aplicação da legislação tributária, bem como o seu potencial de prevenir conflitos entre fisco e contribuinte. Visando à melhor compreensão do sistema disponibilizado em âmbito federal, serão estudados os fundamentos constitucionais da consulta fiscal e os seus princípios orientadores. O sistema de consulta sobre a interpretação da legislação tributária, tal como posto pelo Decreto nº 70.235/72, pela Lei nº 9.430/96, pelo Decreto nº 7.574/11 e pela Instrução Normativa nº 1.396/13, será estudado por meio da descrição das circunstâncias em que o instrumento pode ser utilizado, quem pode consultar o fisco, quais limites devem ser observados pela autoridade fiscal e os efeitos produzidos pelas consultas fiscais para o fisco, para o contribuinte e perante terceiros. Ao analisar as características do sistema federal de consultas fiscais, pretende-se apontar os principais entraves à sua plena utilização. Considerando que a consulta fiscal é um instrumento mundialmente utilizado, o estudo buscará identificar, a partir da justaposição da experiência estrangeira à experiência nacional, pontos de aproximação e de distanciamento entre os sistemas de consulta fiscal, permitindo a reflexão sobre os possíveis pontos de aprimoramento do instituto no Brasil.

Palavras-chave: Consulta fiscal. Lançamento por homologação. Intepretação. Conflitos entre fisco e contribuinte.

ABSTRACT

This study is focused on the analysis of the advance tax rulings in Brazil. The widespread adoption of the self-assessment, connected with the increasing complexity of tax legislation, are considered the main reasons for establishing an advance tax ruling system. The dissertation proceeds with general remarks on the role played by advance tax rulings in a scenario of uncertainty regarding the interpretation and application of tax provisions, pointing out the ability of the legal instrument to prevent conflicts between taxpayers and tax administration. Aiming at a better understanding of the functioning of the instrument in Brazil, the study examines the constitutional foundations of the advance tax rulings and their underlying principles. Building on such premises, the study proceeds with general remarks on the features of the system governed by Decree n. 70,335/77, Law n. 9,430/96, Decree n. 7,574/11 and Normative Instruction n.1,396/13. The study will describe the main substantive and procedural aspects of the advance tax rulings, such as the subjective and objective scope, the ruling authority and the legal consequences for taxpayers, tax administrations and third parties. The purpose of the analysis is to point out some aspects of the legal framework which are potential obstacles to the effective use of the advance tax rulings in Brazil. Acknowledging the role of instrument in other countries, the study will attempt to identify the main similarities and divergences in domestic and foreign provisions regarding advance tax rulings, seeking alternatives to improve the Brazilian system.

Keywords: Advance tax rulings. Self-assessment. Interpretation. Conflicts between taxpayers and tax administration.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
A. Delimitação do problema	13
B. Proposta de análise	18
C. Considerações metodológicas.....	20
D. Linha de pesquisa	22
1 CONFLITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DA PRIVATIZAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA À CONSULTA FISCAL	25
1.1 Privatização da gestão tributária.....	25
1.1.1 Conflitos gerados pela privatização da gestão tributária	30
1.1.1.1 A interpretação e aplicação das leis tributárias	31
1.1.1.2 A complexidade da legislação tributária	33
1.1.1.3 Lançamento por homologação: incerteza e conflito	37
1.2 Consulta fiscal enquanto mecanismo de prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte	41
1.2.1 O dever de assistência e informação por parte da administração tributária	41
1.2.2 Pressupostos da consulta fiscal	44
1.2.3 O carácter preventivo da consulta fiscal: função instrumental relativamente à segurança jurídica.....	46
1.3 Consulta fiscal no ordenamento jurídico pátrio: aspectos introdutórios	50
1.3.1 Fundamento constitucional da consulta fiscal	50
1.3.2 A consulta fiscal na legislação infraconstitucional	52
1.3.3 Natureza jurídica da consulta fiscal	53
1.3.4 Princípios norteadores da consulta fiscal	60
1.3.4.1 Legalidade.....	61
1.3.4.2 Devido processo legal	63
1.3.4.3 Moralidade administrativa	66
1.3.4.4 Publicidade.....	67
1.3.4.5 Eficiência e celeridade	68
1.3.4.6 Boa-fé objetiva	69
1.3.4.7 Igualdade	72

2 SISTEMA FEDERAL DE CONSULTAS SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	75
2.1 A consulta fiscal na legislação infaconstitucional	75
2.2 Aspectos objetivos da consulta fiscal	75
2.2.1 A dúvida ensejadora da consulta fiscal	75
2.2.2 Requisitos formais	76
2.2.3 Consultas Ineficazes	77
2.3 Aspectos subjetivos da consulta fiscal.....	85
2.3.1 Legitimidade do consulente.....	85
2.3.1.1 Legitimidade ativa individual: sujeito passivo da obrigação tributária	86
2.3.1.2 Legitimidade ativa coletiva: entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais e órgãos da Administração Pública.....	88
2.3.2 Autoridade competente para responder à consulta fiscal.....	94
2.4 Prazo e publicidade do ato de resposta.....	96
2.5 Efeitos da consulta fiscal	97
2.5.1 Efeito informativo da consulta fiscal	98
2.5.2 Efeitos preventivo da consulta fiscal.....	99
2.5.3 Efeito normativo da consulta fiscal	106
2.5.3.1 Efeitos da consulta fiscal para terceiros e a solução de consulta vinculada.....	114
2.6 Recorribilidade na consulta fiscal	116
2.6.1 A irrecorribilidade da decisão proferida na consulta fiscal.....	116
2.6.2 Recurso Especial e a divergência entre consultas	118
3 CONSULTAS FISCAIS NA EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA	123
3.1 Notas sobre o estudo comparado.....	123
3.2 Consulta fiscal: debates internacionais sobre o instituto	125
3.3 Definição de consulta fiscal	129
3.4 A consulta fiscal na experiência estrangeira.....	130
3.4.1 Origens e perspectiva histórica	130
3.4.1.1 Austrália	131
3.4.1.2 Espanha	132

3.4.1.3	Estados Unidos	133
3.4.1.4	Holanda	133
3.4.1.5	Suécia	135
3.4.2	Aspectos objetivos da consulta fiscal	135
3.4.2.1	Austrália	139
3.4.2.2	Espanha	140
3.4.2.3	Estados Unidos	142
3.4.2.4	Holanda	143
3.4.2.5	Suécia	145
3.4.3	Aspectos subjetivos da consulta fiscal	146
3.4.3.1	Austrália	149
3.4.3.2	Espanha	149
3.4.3.3	Estados Unidos	150
3.4.3.4	Holanda	150
3.4.3.5	Suécia	151
3.4.4	Prazo e publicidade do ato de resposta	153
3.4.4.1	Austrália	155
3.4.4.2	Espanha	156
3.4.4.3	Estados Unidos	156
3.4.4.4	Holanda	157
3.4.4.5	Suécia	157
3.4.5	Efeitos da consulta fiscal	158
3.4.5.1	Austrália	160
3.4.5.2	Espanha	161
3.4.5.3	Estados Unidos	162
3.4.5.4	Holanda	164
3.4.5.5	Suécia	164
3.4.6	Recorribilidade da consulta fiscal	165
4.4.6.1	Austrália	166
4.4.6.2	Espanha	167
4.4.6.3	Estados Unidos	167
4.4.6.4	Holanda	167
4.4.6.5	Suécia	168
3.5	O sistema de consulta federal à luz do direito comparado	168

CONCLUSÕES.....	177
REFERÊNCIAS	181
ANEXO – RELATÓRIOS DOS PEDIDOS FORMULADOS POR MEIO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO – LAI (LEI Nº 12.527/2013).....	193

INTRODUÇÃO

A. Delimitação do problema

Diante de um cenário de massificação das relações tributárias¹, exige-se uma atuação ágil e eficiente por parte da administração, garantindo a maior arrecadação possível com mínimo de gastos. Assim, a obtenção de recursos ao erário passou a ter como marca essencial a redução no papel desempenhado pela administração e o correspondente aumento da participação dos cidadãos em tal atividade. Nesse sentido, a maior expressão desse movimento é a adoção ostensiva das práticas de “autolançamento”², por meio das quais o contribuinte passa a realizar os atos relacionados à qualificação jurídica das operações, à apuração e ao recolhimento do tributo devido aos cofres públicos.³

O lançamento por homologação, modalidade prevalecente no sistema tributário brasileiro, está disciplinado no art. 150 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e possui características típicas do autolançamento.⁴ De acordo com a sistemática estabelecida no referido dispositivo, ao contribuinte impõe-se o dever de apurar e recolher aos cofres públicos o tributo devido sem o prévio exame da administração tributária. Por sua vez, a autoridade fiscal, ao receber o tributo e tomar conhecimento da atividade realizada pelo contribuinte, tem a prerrogativa de homologar expressa ou tacitamente o pagamento, operando-se, assim, a extinção do crédito tributário ou, alternativamente, de proceder com a realização de um lançamento de ofício.

Nota-se que, no lançamento por homologação, o contribuinte passa a ter um papel central na imposição fiscal, assumindo para si a função de realizar a interpretação da legislação tributária. Ocorre que, como apontado por HANS KELSEN, a ideia de haver uma única interpretação verdadeira da norma jurídica

¹ Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 172.

² Sobre a imprecisão terminológica do termo *autolançamento*, cf. HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 79-84.

³ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 37, 1983, p. 84.

⁴ Em razão da utilização predominante na doutrina nacional e estrangeira, o termo *autolançamento* será empregado sempre que houver a menção abstrata à prática, enquanto a expressão *lançamento por homologação* será utilizada quando for feita referência específica à sistemática prevista no CTN.

não prospera, dado que a existência de relativa indeterminação no conteúdo de qualquer norma jurídica conduz a um cenário de múltiplas possibilidades interpretativas.⁵ Isso significa dizer que o aplicador da lei não tem um papel passivo na construção do direito, já que, dentro dos limites do texto e dos fatos, há uma elasticidade da interpretação que inevitavelmente é manejada de acordo com a ideologia e os valores de quem a interpreta.⁶

Isto posto, é possível afirmar que o lançamento por homologação é um procedimento dotado de incerteza, já que, ao cumprir a obrigação tributária, o contribuinte não consegue saber, de antemão, se a sua conduta satisfaz os critérios interpretativos que serão utilizados pela administração tributária no momento da aplicação da lei fiscal.⁷ Ao analisar, com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, o lançamento realizado ou até mesmo a sua ausência, nos casos em que este entender que o tributo não é devido, a autoridade administrativa pode concordar ou discordar do caminho interpretativo trilhado pelo contribuinte. Ocorre que, na hipótese de a autoridade fiscal reapreciar a posição do contribuinte, da discordância não decorrerá apenas a obrigação de pagar o tributo; haverá também a imposição automática de penalidades.

Diante desse cenário, faz-se necessário viabilizar aos contribuintes o acesso aos critérios interpretativos empregados pela autoridade fiscal, de modo a tornar o cumprimento das obrigações tributárias mais simples e seguro possível.⁸ Nesse contexto, cresce a importância das consultas fiscais, mecanismo que permite que o contribuinte, ao se deparar com uma dúvida na interpretação da legislação tributária, acesse à autoridade fiscal e indague formalmente qual seria, na visão do ente tributante, a interpretação correta de determinado dispositivo. A obtenção do pronunciamento administrativo confere certeza quanto aos critérios jurídicos que serão empregados pela administração tributária na aplicação da lei, permitindo que o contribuinte oriente a sua conduta de forma a satisfazê-los, evitando a imposição de penalidades.

⁵ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução por João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 388.

⁶ Ibid., p. 390.

⁷ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodrigues. *Transparência e Legalidade como Estratégias de Valorização da Atividade da Autoridade Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 99-101.

⁸ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reimpr. São Paulo: Resenha Tributária, [1965] 1973, p. 165.

Não à toa, a importância da consulta fiscal enquanto instrumento promotor de segurança jurídica é ressaltada de forma recorrente pela doutrina nacional e estrangeira.⁹ A consulta fiscal, que está presente no sistema tributário de diversos países¹⁰ teve a sua importância ressaltada pela Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 1990. Por meio da publicação *Taxpayers' Rights and Obligations*, a organização internacional apontou que as consultas fiscais são um dos mecanismos essenciais à concretização do direito de o contribuinte obter informações atualizadas e tempestivas sobre o funcionamento do sistema tributário, recomendando expressamente a sua adoção.¹¹

No mesmo sentido, em março de 2017, a OCDE e o Fundo Monetário Internacional (FMI), por meio do relatório *Tax Certainty*, apontaram que a disponibilização de um sistema de consultas fiscais aumenta a previsibilidade e a

⁹ Nesse sentido, cf. MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000, p. 10; PÉREZ, Juan José Zornoza. Consulta y administración tributaria en España. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, jul./dez. 1984, p. 17-18; ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 83-84; BRONZEWSKA, Katarzyna. *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*. v. 38. Amsterdam: IBFD, 2016, item 3.3.2.1; ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 472; GRAU, Eros Roberto. Responsabilidade do Estado em matéria tributária. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 42, n. 12, 1988, p. 136; ATALIBA, Geraldo. Princípios de Procedimento Tributário. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 24; BALERA, Wagner. Consulta em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 45, 1988, p. 219-228 (p. 223); ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 59-64; MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 25; FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 12-15; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *O processo administrativo tributário* (Comentários ao Decreto nº 7.574/2011 e à Constituição Federal). São Paulo: Dialética, 2012, p. 168; GONÇALVES, Carla de Lourdes. *A consulta tributária e as relações entre fisco e contribuinte*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001, p. 52-24; PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O Procedimento Administrativo de Consulta Tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 17-19.

¹⁰ A título exemplificativo, menciona-se África do Sul, Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Bulgária, Canadá, Chile, China, Colômbia, Coreia do Sul, Costa Rica, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Índia, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal República Tcheca, Suécia, Suíça, Turquia (cf. OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. *Tax Administration 2017 – Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD, 29 Sept. 2017, p. 199. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en>. Acesso em: 04 dez. 2018).

¹¹ Cf. id. Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. *Taxpayers' Rights and Obligations – a survey of the legal situation in OECD countries*. Paris: OECD, 27 Apr. 1990. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2015.

uniformidade da aplicação da legislação tributária por parte das autoridades fiscais, além de permitir que os contribuintes compreendam de forma mais clara o conteúdo da legislação tributária e, conseqüentemente, das suas obrigações tributárias.¹² Por essa razão, destacaram que as consultas fiscais são um importante mecanismo de promoção de segurança jurídica, minimizando a ocorrência de conflitos entre fisco e contribuinte.¹³

Em razão da importância atribuída ao instituto, a consulta tributária federal foi um dos objetos estudados pelo Núcleo de Estudos Fiscais (“NEF”), da Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas, no âmbito do “Projeto Macrovisão do Crédito Tributário”, coordenado pelos Professores EURICO DINIZ DE SANTI, PAULO CÉSAR CONRADO, RENATA BELMONTE e ROBERTO FRANÇA VASCONCELLOS. O projeto tinha como objetivo, a partir da identificação das principais causas do desequilíbrio da relação entre fisco e contribuinte, propor mudanças para reduzir a litigiosidade na esfera tributária federal.¹⁴

O projeto, por meio da linha “Processo Administrativo Fiscal”, buscou a identificação dos principais problemas do contencioso administrativo, com realização de entrevistas com (i) auditores fiscais, responsáveis pela realização do lançamento de ofício, (ii) representantes dos contribuintes, (iii) julgadores da Delegacia de Julgamento da Receita Federal (“DRJ”), (iv) conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), (v) advogados e (vi) procuradores da Fazenda Nacional.¹⁵

A pesquisa realizada pelo NEF constatou que, no Brasil, a relação entre fisco e contribuinte é marcada pela excessiva litigiosidade, causada, principalmente, pela complexidade do sistema tributário, pela falta de qualidade da produção normativa e pela falta de transparência na atuação da administração tributária¹⁶.

¹² Cf. IMF/OCDE. *Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers*. Washington, D.C.: IMF/OCDE Mar. 2017, Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

¹³ Ibid.

¹⁴ Cf. FGV. Faculdade Getulio Vargas. Escola de Direito de São Paulo. Núcleo de Estudos Fiscais. *Projeto Macrovisão do Crédito Tributário*. Relatório Final - Processo Administrativo Fiscal Federal. São Paulo: FGV, 2016. Disponível em: <[https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio final - etapa 2016 - macrovisao - paf 00069753xdae77.docx](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio%20final%20-%20etapa%202016%20-%20macrovisao%20-%20paf%2000069753xdae77.docx)>. Acesso em: 25 jun. 2018.

¹⁵ Sobre a metodologia empregada na pesquisa, cf. *ibid.*

¹⁶ Ibid.

Nesse sentido, a pesquisa conduzida pelo NEF sugere que as consultas fiscais sobre a interpretação da legislação tributária, que poderiam minimizar a ocorrência de conflitos e proporcionar um maior diálogo com as autoridades fiscais, não tem cumprido com tal finalidade. A maior parte dos advogados e representantes dos contribuintes entrevistados, apesar de participar de inúmeros processos tributários nas esferas administrativa e judicial, não atua ou atuou em pouquíssimos processos de consulta. A baixa utilização do instrumento, de acordo com a pesquisa, reside no fato de que, na visão dos entrevistados, em geral, não há uma resposta técnica e imparcial às questões suscitadas, que costumam ser tendenciosas e buscam adotar a interpretação que gere maior arrecadação. Ainda, a pesquisa apontou como aspectos negativos da consulta a falta de acesso aos agentes fiscais que analisarão a dúvida suscitada, bem como a demora para a resposta às questões formuladas, o que inviabilizaria a sua utilização nos casos de operações que não podem aguardar a resposta para serem concretizadas. Por fim, a pesquisa apontou que o processo de consulta, na visão dos entrevistados, atrai a atenção da fiscalização para o consulente, o que desestimularia a sua utilização.¹⁷

A afirmação de que o sistema tributário federal possui como característica a alta litigiosidade entre fisco e contribuinte¹⁸ é reforçada pelas informações extraídas do Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil (“RFB”) para o ano calendário de 2018. De acordo com a publicação, em 2017, a fiscalização realizou 30.242 (trinta mil, duzentos e quarenta e dois) lançamentos de ofício, totalizando o montante de R\$ 1,342 trilhão, aproximadamente. Do total de lançamentos realizados, apenas 4.253 (quatro mil duzentos e cinquenta e três) não foram questionados pelos contribuintes, representando uma recuperação de 0,47% do valor total questionado pela RFB.¹⁹

¹⁷ Cf. FGV. Faculdade Getúlio Vargas. Escola de Direito de São Paulo. Núcleo de Estudos Fiscais. *Projeto Macrovisão do Crédito Tributário*. Relatório Final - Processo Administrativo Fiscal Federal. São Paulo: FGV, 2016. Disponível em: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio_final_-_etapa_2016_-_macrovisao_-_paf_00069753xdae77.docx>. Acesso em: 25 jun. 2018.

¹⁸ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: Alienações e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014, p. 264-265.

¹⁹ Cf. BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil. *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2018: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de*

No que diz respeito às consultas fiscais, os dados obtidos por meio da Lei de Acesso à Informação (LAI)²⁰ corroboram com as conclusões da pesquisa realizada pelo NEF. Em 2017, foram respondidas pela RFB apenas apenas 1.175 (mil cento e setenta e cinco) consultas fiscais.²¹ A tendência também foi verificada nos anos anteriores. Em 2014, em 2015 e em 2016, foram respondidas, respectivamente 755 (setecentas e cinquenta e cinco), 631 (seiscentas e trinta e uma) e 532 (quinhentas e trinta e duas) consultas fiscais. O pedido das informações sobre os anos de 2009 a 2013 não foi atendido.²²

Esse diagnóstico pede uma pesquisa que estude mais detidamente a consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, tal como posta pelo Decreto nº 70.235/72, pela Lei nº 9.430/96 e pelo Decreto nº 7.574/2011. O propósito central da pesquisa, por conseguinte, é identificar, na estrutura do sistema de consultas federal, características que possam estar desalinhadas com a finalidade do instituto, representando potenciais entraves à sua plena utilização. Isto posto, com base na experiência estrangeira, serão buscadas alternativas para o aprimoramento do sistema disponibilizado em âmbito federal.

B. Proposta de análise

Tendo em vista essa proposta de enquadramento do tema, o presente trabalho será dividido em três etapas

Reservou-se para o Capítulo 1 a exposição relativa ao contexto mais amplo em que se insere a matéria das consultas fiscais. Para tanto, o fenômeno da privatização da gestão tributária, associado à crescente complexidade do sistema tributário é tomado como ponto de partida para o exame dos fundamentos que justificam a adoção de consultas em matéria tributária. O presente capítulo focará na finalidade das consultas fiscais em um cenário de incerteza na aplicação da legislação tributária e no seu caráter preventivo. Em

crédito tributário – Resultados de 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2018.

²⁰ Lei nº 12.527/2013.

²¹ Valor global considerando as Soluções de Consulta Cosit e as Consultas Vinculadas conjuntamente. Relatório do pedido disponibilizado no Anexo.

²² De acordo com a resposta da RFB, “até o ano de 2013 as consultas eram respondidas pelas Disit das SRRF e para obter a informação solicitada para o período de 2009 até 2013 seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF nº 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos”. Relatório do pedido disponibilizado no Anexo.

seguida, serão analisados os fundamentos constitucionais do instituto da consulta fiscal, bem como os seus princípios orientadores.

O Capítulo 2, por sua vez, analisará o sistema de Consulta sobre a Interpretação da Legislação Tributária, tal como posto pelo Decreto nº 70.235/72, pela Lei nº 9.430/96, pelo Decreto nº 7.574/2011 e pela Instrução Normativa nº 1.396/2013, por meio da descrição das circunstâncias em que o instrumento pode ser utilizado, quem pode consultar o fisco, quais os limites que devem ser observados pela autoridade fiscal e os efeitos produzidos pelas consultas fiscais para o fisco, para o contribuinte e perante terceiros. Ao analisar as características do sistema federal de consultas fiscais, pretende-se apontar as principais alterações sofridas pelo instrumento desde a edição do Decreto nº 7.574/2011.

Considerando que a consulta fiscal é um instrumento mundialmente utilizado e que já foi objeto de uma série de debates internacionais, o Capítulo 3 se propõe a investigar a experiência estrangeira, especificamente no que diz respeito às experiências de Austrália, Espanha, Estados Unidos, Holanda e Suécia. A escolha por tais países se justifica pela conjugação de três fatores: em primeiro lugar, tratam-se de países que reconhecidamente possuem sistemas de consulta bem estruturados²³; em segundo lugar, tais países adotaram de forma pioneira práticas de cooperação entre fisco e contribuinte como forma de prevenção de conflitos, o que sugere uma preocupação de tais Estados com a desconstrução do paradigma da sanção como forma de desestimular a violação à lei²⁴; em terceiro lugar, tratam-se de países com tradições jurídicas distintas, o que garante a heterogeneidade necessária ao estudo comparado.²⁵

A partir da justaposição da experiência estrangeira à experiência nacional, pretende-se identificar pontos de aproximação e de distanciamento entre os sistemas de consulta fiscal, permitindo a reflexão sobre os possíveis pontos de aprimoramento do instituto no Brasil.

²³ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 49. No mesmo sentido, Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 68-69.

²⁴ Cf. OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. Washington, D. C.: OECD, 1st Feb. 2011, p. 15.

²⁵ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law. In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco (Ed.). *Introduction to comparative tax law*. Calabria: Rubbetino Editore, 2008, p. 21.

C. Considerações metodológicas

A dissertação de mestrado representa o resultado de um trabalho experimental, de tema único, bem limitado em sua extensão, com o objetivo de reunir, analisar e interpretar informações, evidenciando o conhecimento da literatura existente sobre o assunto e a utilização de técnicas e métodos de pesquisa.²⁶

Isto posto, a pesquisa utilizará o método da dogmática jurídica, que, como ensina ALEXY, encontra-se dividida em três dimensões: analítica, empírica e normativa.²⁷

A dimensão *analítica* refere-se à “dissecação sistemático-conceitual do direito vigente”²⁸ e engloba o estudo de conceitos elementares às construções jurídicas a partir da relação entre tais conceitos, passando pelo exame de estruturas do sistema jurídico. Nesse contexto, aproxima-se o presente trabalho, primordialmente, do método analítico-funcional²⁹, uma vez que é voltado à compreensão do conteúdo e alcance da legislação em si.

A dimensão empírica da dogmática jurídica, por sua vez, pode ser compreendida a partir da cognição do direito positivo válido, estando ligada à efetividade do direito. Isso porque o conhecimento do direito não se esgota na interpretação das leis, mas deve abranger, também, um prognóstico da *práxis* jurisprudencial.

Na perspectiva *normativa*, por fim, deixa de ser feita uma análise de validade das normas para ter como objetivo central determinar, a partir do direito positivo, a decisão que melhor se coaduna às particularidades do caso concreto. A dimensão normativa traduz o propósito de qualquer trabalho acadêmico: a propositura de soluções aos problemas enfrentados.³⁰ De acordo com ALEXY, trata-se do reconhecimento do destacado papel destinado à argumentação jurídica, isto é, o estudo e proposição de modelos teóricos que permitirão tanto testar a coerência dos fundamentos jurídicos que têm embasado a aplicação do

²⁶ Cf. Norma NBR 14274 da ABNT; Parecer CFE nº 977/65 (CAPES)

²⁷ A respeito das três dimensões da dogmática jurídica, vide ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 33-36.

²⁸ *Ibid.*, p. 33.

²⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 31.

³⁰ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 32.

direito positivo quanto determinar, a partir da norma posta, qual a mais coerente decisão a determinado caso concreto³¹.

Para que seja devidamente cumprida, de forma racional, a tarefa prática da Ciência do Direito, ALEXY sustenta que devem ser combinadas as três dimensões acima descritas. Nas palavras do autor, “combinar as três dimensões é uma condição necessária da racionalidade da ciência jurídica como disciplina prática”³².

Sendo assim, a presente investigação científica pretende dar ênfase a esses três planos, de forma a cumprir a racionalidade que a dogmática exige. Tendo, certamente, a pretensão de analisar a consulta fiscal em matéria tributária no Brasil, a pesquisa respeitará as funções da dogmática de descrever o objeto do problema, verificar, sempre que cabível, a *práxis* jurisprudencial, bem como prescrever critérios para sua solução.

É preciso mencionar, ainda, que, conforme exposto anteriormente, a análise das consultas fiscais aqui proposta não se limitará apenas às discussões travadas no âmbito do Direito Brasileiro, buscando-se ampliar a investigação tanto quanto possível para as experiências relatadas em outros contextos normativos. Tendo em vista que todos os sistemas tributários são dotados de uma série de peculiaridades, muitas vezes, países resolvem de maneira distinta problemas fiscais semelhantes.³³ Nesse sentido, o estudo comparado do direito tributário, além de permitir uma melhor compreensão dos efeitos trazidos pela solução encontrada por cada país, faz com que seja possível avaliar qual das soluções foi mais eficiente e qual a possibilidade de adotá-la em outros sistemas tributários.³⁴ Nesse contexto, a doutrina estrangeira será levada em consideração, pois representa, quando estudada criticamente, valiosa fonte de interpretação do nosso ordenamento jurídico, permitindo aproximações e diferenças do sistema jurídico nacional com o direito estrangeiro³⁵. De igual forma, serão estudados

³¹ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 36.

³² *Ibid.*, loc. cit.

³³ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law. In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco (Ed.). *Introduction to comparative tax law*. Calabria: Rubbetino Editore, 2008, p. 14.

³⁴ *Ibid.*, p. 21.

³⁵ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O surgimento e a evolução do ensino científico do direito tributário no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo: FDUSP, v. 97, 2002, p. 724-725.

relatórios elaborados por organismos oficiais e não oficiais, visto que eles também compõem o universo das fontes de pesquisa.³⁶

D. Linha de pesquisa

O tema proposto e os objetivos almejados com o trabalho inserem-se no escopo dos estudos da linha de pesquisa “Argumentação e Decisão na Reconstrução de um Sistema Tributário Justo, Eficiente e Competitivo”, especificamente no projeto “Direito Tributário e Segurança Jurídica”, do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

A referida linha de pesquisa é voltada ao estudo das teorias da argumentação, interpretação e decisão no âmbito do Direito Tributário, sempre tendo em vista os efeitos da tributação como instrumento para o desenvolvimento econômico e social, na construção de um sistema mais justo, eficiente e competitivo. De um lado, engloba o estudo da Teoria do Direito aplicada ao Direito Tributário, por meio de suas categorias fundamentais e do estudo acerca da argumentação e interpretação das normas tributárias. De outro lado, abarca o estudo dos efeitos da tributação e da sua instrumentalização para a alteração da economia e da sociedade, buscando o desenvolvimento econômico.

Por sua vez, o projeto “Direito Tributário e Segurança Jurídica” tem como objetivo o estudo da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, por meio da análise da segurança jurídica como um princípio constitucional que determina a busca de um ideal de confiabilidade, de estabilidade e de previsibilidade do ordenamento jurídico, com base na sua inteligibilidade e na sua vinculatividade. Objetiva o exame da aplicação deste princípio em todas as esferas de poder: Poder Legislativo, Judiciário e Executivo. Estuda ainda a transparência como característica do sistema tributário, concretizando a segurança jurídica pela previsibilidade de decisões, manutenção das regras e ausência de privilégios e opacidade.

As consultas fiscais, por permitirem que os contribuintes conheçam de forma antecipada os critérios jurídicos que serão utilizados pela autoridade fiscal quando da aplicação da lei e, por conseguinte, as consequências do seu

³⁶ Cf. QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. *Monografia Jurídica: Passo a passo*. São Paulo: Método, 2015, p. 80, 92-93.

descumprimento, evitam surpresas e garantem a previsibilidade na atuação estatal. Nesses termos, evidencia-se o caráter instrumental do instituto relativamente à segurança jurídica. Dessa forma, ao propor a compreensão do instituto da consulta fiscal e a identificação dos entraves à sua efetiva utilização, o trabalho mostra-se de acordo com a presente linha de pesquisa.

1 CONFLITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: DA PRIVATIZAÇÃO DA GESTÃO TRIBUTÁRIA À CONSULTA FISCAL

1.1 Privatização da gestão tributária

A sociedade moderna é plural e exige o atendimento de diferentes necessidades com eficiência, rapidez e qualidade. O crescimento das funções do Estado, associado ao cenário de complexidade e incremento do número de contribuintes em todos os setores, trouxe consigo a necessidade de agilização e racionalização dos serviços públicos, dentre os quais a própria melhoria da eficiência da administração fiscal.

Diante de um cenário de massificação das relações tributárias³⁷, em que se exige uma atuação ágil e eficiente da administração, garantindo a maior arrecadação possível com mínimo de gastos, relativizou-se a crença na capacidade das autoridades fiscais em realizar, de forma minuciosa, todas as atividades relacionadas à satisfação do crédito tributário.³⁸

A forma encontrada pelo Estado para solucionar essa equação foi chamada por JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA de “privatização da gestão dos tributos”³⁹, estratégia adotada pelos países a partir das primeiras décadas do século XX, por meio da qual são transferidas aos contribuintes atividades que a autoridade fiscal não conseguiria mais realizar por conta própria. O autor utiliza a alegoria da privatização justamente para demonstrar que as atividades relacionadas à arrecadação, que possuem na essência um caráter público, passam a ser realizadas, de forma significativa, por particulares.⁴⁰

Nos sistemas tributários privatizados, a obtenção de recursos ao erário tem como marca essencial a redução do papel desempenhado pela administração e o correspondente aumento da participação dos particulares nos procedimentos de aplicação da lei fiscal. Nesse sentido, a maior expressão desse movimento é a

³⁷ Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 172.

³⁸ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 37, 1983, p. 85.

³⁹ Ibid., p. 83.

⁴⁰ Cf. HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 73.

adoção ostensiva das práticas de “autolançamento”⁴¹, por meio das quais o contribuinte passa a realizar os atos relacionados à qualificação jurídica das operações, à apuração e ao recolhimento do tributo devido aos cofres públicos.⁴²

Com a ocorrência do fato jurídico tributário dá-se o nascimento da obrigação fiscal. Embora já instaurada uma relação jurídica, em virtude da qual o sujeito passivo deverá recolher o tributo, o sujeito ativo não consegue, de pronto, conhecer as circunstâncias em que se deu o referido fato ou qual será o montante devido⁴³. O pagamento do tributo depende, portanto, da apuração do *an e quantum debeat*, isto é, se é devido e quanto é devido⁴⁴. O lançamento tributário é justamente o procedimento por meio do qual investiga-se, apura-se, documenta-se e individualiza-se a ocorrência do fato jurídico tributário que justifica a exação.⁴⁵ Por essa razão, seria esperado que as atividades inerentes à consecução de tal finalidade fossem de iniciativa da própria administração tributária.

É o que ocorre no chamado lançamento direto (ou de ofício), no qual a administração tributária encarrega-se de apurar o valor do tributo e notificar o contribuinte de seu resultado, sem que, para tanto, haja qualquer provocação por parte do último. Essa modalidade de lançamento dá-se diretamente nos casos em que o legislador assim o preveja ou quando há alguma falha do contribuinte. Note-se que aqui a participação do particular é inexistente, uma vez que todas as medidas preparatórias são realizadas pela própria administração tributária.

Do mesmo modo, no lançamento por declaração, a atuação da administração tributária, apesar de não ser exclusiva, é predominante. Nessa modalidade, o sujeito passivo ou terceiro apresenta uma série de informações à autoridade fiscal e esta, com base nas informações coletadas, efetua o lançamento tributário. Apesar da participação do contribuinte, que se limita ao fornecimento de informações, a apreciação jurídica dos fatos, bem como a

⁴¹ O presente trabalho utilizará o termo *autolançamento* em razão de sua utilização predominante na doutrina internacional. Sobre a imprecisão terminológica do termo *autolançamento*, cf. HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 79-84.

⁴² Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 37, 1983, p. 84.

⁴³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 633.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 644.

⁴⁵ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reimpr. São Paulo: Resenha Tributária, [1965] 1973, p. 31-32.

decisão de qual a norma aplicável, é de competência exclusiva da autoridade administrativa. Em outras palavras, assim como no lançamento direto, no lançamento misto a apuração do *an* e *quantum debeatur* é feita pela autoridade fiscal.

Ocorre que, em razão da massificação das relações tributárias, relativizou-se a crença na capacidade de atuação individual das autoridades fiscais para cada lançamento em razão do volume de fatos jurídicos tributários, o que ultrapassaria a razoabilidade.⁴⁶ Assim, como forma de concretização dos ideais de praticabilidade e eficiência, houve a proliferação dos tributos sujeitos ao autolancamento.

No autolancamento, o próprio contribuinte é responsável pela apuração do “se”, do “quanto”, do “como” e do “quando” pagar, estando sujeito a um controle, *a posteriori*, por parte da administração tributária. Percebe-se, portanto, que, nesse caso, a atuação da administração é mínima ou até mesmo inexistente. Como aponta PAULO DE BARROS CARVALHO, no autolancamento, todo o trabalho é acometido ao cidadão, limitando-se o fisco a homologar os pagamentos por ele praticados ou, quando entender cabível, prosseguir com a realização do lançamento de ofício.⁴⁷

DINO JARACH afirma que, com a adoção das práticas de autolancamento, a aplicação do direito tributário material passa a ser feita pelos obrigados, que reconhecem, por conta própria, o que o autor chama de “fato imponível”, bem como determinam a magnitude da obrigação nascida do fato e cumprem com o pagamento da soma correspondente,⁴⁸ Como aponta JOSÉ CASALTA NABAIS⁴⁹, trata-se de um processo evolutivo em que o contribuinte deixa de assumir uma atitude passiva frente às pretensões do Estado, pagando os tributos nos termos impostos pela autoridade fiscal, e passa a participar ativamente na concretização da arrecadação tributária. O Estado, por sua vez, acaba por dedicar-se ao exercício de sua competência normativa, especialmente

⁴⁶ Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 172. No mesmo sentido, cf. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 148.

⁴⁷ Cf. PÉREZ, Juan José Zornoza. Consulta y administración tributaria en España. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, jul./dez. 1984, p. 12-13.

⁴⁸ Cf. JARACH, Dino. *O fato imponível – Teoria geral do direito tributário substantivo*, 2. ed. rev. da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 66.

⁴⁹ Cf. NABAIS, op. cit., p. 174-175.

ao controle da aplicação da lei fiscal⁵⁰, assumindo características de um “Estado Vigilante”⁵¹.

Tal situação é ilustrada por EURICO DINIZ DE SANTI por meio da alegoria do *panóptico*, termo utilizado para designar o tipo de prisão que, em razão de sua arquitetura, permite que os vigias observem todos os prisioneiros sem que estes consigam saber se estão sendo vigiados ou não.⁵² Com isso, cria-se no indivíduo a sensação de patrulhamento constante, minimizando a ocorrência de condutas irregulares. Com base na alegoria do panóptico, EURICO DINIZ DE SANTI sugere que, em razão da adoção das práticas de lançamento por homologação, o contribuinte passa a cumprir as suas obrigações tributárias sem qualquer participação da autoridade fiscal, que assume a posição de um vigia silencioso, podendo aparecer a qualquer momento para questionar a conduta dos contribuintes.⁵³

O racional por trás dessa transição reside no fato de a arrecadação tender a ser mais eficaz quando a administração se libera da complexa tarefa de apuração do tributo e transfere esse ônus ao contribuinte.⁵⁴ Isso porque, muitas vezes, os atos, fatos ou situações tributáveis ocorrem com tal momentaneidade e frequência, que só o contribuinte, ligado a tais eventos, pode adequadamente e de forma eficiente proceder ao lançamento de tais tributos, levando-o ao conhecimento e posterior aprovação da autoridade fiscal⁵⁵.

O sistema tributário brasileiro, seguindo a tendência mundial, também se reveste das características de massificação e automação⁵⁶. O lançamento por homologação, modalidade prevalecente no sistema tributário brasileiro, está disciplinado no art. 150 do CTN e possui características típicas do autolancamento. De acordo com a sistemática estabelecida no CTN, ao contribuinte impõe-se o dever de apurar e recolher aos cofres públicos o tributo

⁵⁰ Cf. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 574.

⁵¹ Cf. NABAIS, José Casalta. Alguns desafios actuais da tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 82, 2001, p. 91-92.

⁵² Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o Panóptico da DCTF “confissão da dívida” versus “confissão da dívida*. São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 53.

⁵³ *Ibid.*, p. 54.

⁵⁴ Cf. CAVALCANTI, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 29.

⁵⁵ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reimpr. São Paulo: Resenha Tributária, [1965] 1973, p. 201-202.

⁵⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 13.

devido sem o prévio exame autoridade tributária. Por sua vez, a autoridade fiscal, ao receber o tributo e tomar conhecimento da atividade realizada pelo contribuinte, homologa o pagamento, operando-se a extinção do crédito tributário, já que o pagamento realizado pelo contribuinte até o momento da homologação é considerado mera antecipação do valor que seria apurado pela autoridade fiscal⁵⁷.

O movimento de privatização da gestão tributária também é sentido nas atividades típicas da fiscalização. Isso porque a instituição de tributos sujeitos ao autolancamento é comumente acompanhada da imposição de uma série de deveres ao contribuinte, normalmente relacionados ao fornecimento de informações, de modo a garantir que a autoridade fiscal conheça as atividades realizadas pelos contribuintes⁵⁸, tendo, portanto, elementos para realizar o controle *a posteriori* do pagamento dos tributos. Em outras palavras, a obtenção de informações é crucial para que o fisco possa averiguar se o cálculo e o pagamento do tributo são condizentes com a realidade.

Assim, com o objetivo de otimizar a arrecadação estatal, garantir o cumprimento da legislação tributária e combater a evasão fiscal, impõe-se ao contribuinte uma série de prestações positivas e negativas, de índole administrativa e sem conteúdo econômico, instituídas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos⁵⁹, tais como o fornecimento de informações sobre atos relevantes próprios ou de terceiros, o preenchimento de declarações, a escrituração de livros, o registro de operações, a apresentação de documentos, a emissão de notas. É o que, no Brasil, o CTN chama de “obrigação acessória” e a doutrina de “dever instrumental”.⁶⁰

Tal fenômeno se justificaria pelo fato de que o próprio contribuinte é quem tem a melhor ciência dos fatos eventos tributáveis a ele relacionados, sendo quem pode prestar a informação mais completa e precisa para as

⁵⁷ Sobre a contradição entre o conceito de *lançamento* estabelecido no art. 142 do CTN e a figura do lançamento por homologação, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 654-656; cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 393-399.

⁵⁸ Cf. NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 176.

⁵⁹ Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional)*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 52.

⁶⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 423-425.

autoridades fiscais.⁶¹ Dessa forma, o tempo e os recursos públicos que seriam empregados na obtenção de tais informações podem ser utilizados em outras medidas, tais como análise das informações, capacitação de funcionários, desenvolvimento de novas tecnologias, fiscalização de contribuintes potencialmente sonegadores, entre outros.⁶²

Menciona-se, também, as previsões de retenção na fonte, em que se atribui à fonte o papel de agente arrecadador, incumbindo-a de coletar tributos que incidem sobre rendimentos pagos a terceiros, em evidente função auxiliar da administração fazendária.⁶³

1.1.1 Conflitos gerados pela privatização da gestão tributária

O panorama traçado acima permite constatar que, como forma de viabilizar a “gestão tributária de massas”⁶⁴, o Estado tem transferido progressivamente aos cidadãos enorme carga de obrigações que originária e primordialmente caberia à administração pública.⁶⁵

Com a privatização da gestão tributária, o contribuinte, além de precisar informar, de forma pormenorizada, todos os detalhes de sua atividade, necessita também realizar a qualificação dos fatos praticados para efetuar o recolhimento dos tributos devidos. A concretização de tais atividades pressupõe o conhecimento aprofundado e a interpretação da legislação tributária, tarefa que não é exatamente fácil em um cenário de complexidade e acaba sendo ainda mais penosa quando não há qualquer tipo de assistência por parte das autoridades fiscais para que o contribuinte cumpra aquilo que lhe é exigido.⁶⁶

Diante desse cenário, é recorrente na doutrina a afirmação de que os conflitos gerados pela exigência do cumprimento “voluntário” das obrigações

⁶¹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reimpr. São Paulo: Resenha Tributária, [1965] 1973, p. 229.

⁶² Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional)*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 16.

⁶³ Cf. MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 18, 1989, p. 293.

⁶⁴ Cf. ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista de Direito Tributário Atual – RDTA*, São Paulo: IBDT, n. 39, 2018, p. 514.

⁶⁵ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: Alienações e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014, p. 29-45.

⁶⁶ Cf. DIAS, Karem Jureidini. Eficácia Social do Crédito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 408-409.

fiscais pelo contribuinte decorreria da transferência dos riscos da interpretação e da aplicação das leis tributárias, já que o contribuinte, ao aplicar a lei fiscal, ficaria sujeito à imposição automática de penalidades no caso de erros no cumprimento de suas obrigações.⁶⁷

Nas palavras de JUAN JOSÉ ZORNOZA PÉREZ, esse cenário gera no contribuinte uma “pressão fiscal indireta”, correspondente ao risco que representa estar exposto a sanções por aplicar a norma que lhe pareceu mais adequada diante do cenário fático por ele realizado.⁶⁸ Como aponta RUY BARBOSA NOGUEIRA, em um cenário de epidemia normativa, a interpretação realizada pelos contribuintes, que ficam expostos à imposição de penalidades, constitui uma verdadeira tortura.⁶⁹ No mesmo sentido, EURICO DINIZ DE SANTI chama de “maldição” do lançamento por homologação a lógica perversa em que a administração tributária, também refém da complexidade da legislação e da dificuldade em antecipar seus critérios de interpretação, obriga o contribuinte a entender, interpretar e aplicar a legislação, o que torna o seu papel ainda mais “desagradável e arriscado”⁷⁰.

Para compreender o significado de tal afirmação, é indispensável firmar algumas premissas sobre a interpretação e aplicação das leis tributárias.

1.1.1.1 A interpretação e aplicação das leis tributárias

As proposições jurídicas são regras de conduta ou de decisão, expressas em forma de linguagem e que, para cumprirem tal função, precisam ser

⁶⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 37, 1983, p. 85; id. Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 294; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reimpr. São Paulo: Resenha Tributária, [1965] 1973, p. 165; HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 71-84; ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 21; TILEY, John. *Revenue Law*. 41. ed. Oxford: Hart Publishing, 2000, p. 66; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: Alienações e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014, p. 29-45.

⁶⁸ Cf. PÉREZ, Juan José Zornoza. Consulta y administración tributaria en España. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, jul./dez. 1984, p. 14.

⁶⁹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Constituição no País da Epidemia das Normas. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributária, v. 6, 1986, p. 1.271.

⁷⁰ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A “maldição” do lançamento por homologação. *Consultor Jurídico*. São Paulo: Conjur, 1º ago. 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-ago-01/eurico-santi-maldicao-lancamento-homologacao>>. Acesso em: 04 out. 2018.

aplicadas a eventos fáticos.⁷¹ A principal dificuldade desse processo, no entanto, decorre das limitações inerentes à expressão linguística e da inevitável discrepância entre a regulação projetada para uma determinada realidade e a variabilidade dessa realidade, ou seja, da fluidez dos fatos regulados.⁷²

Por essa razão, quando se fala em interpretação dos textos normativos, o vocábulo *interpretar* é empregado para designar, ao mesmo tempo, a atribuição de conteúdo normativo a determinada disposição – aquilo que a norma expressa – e o campo de aplicação do referido texto – a quais casos concretos a norma se aplica.⁷³

Ainda que a delimitação do campo de aplicação pressuponha o conhecimento do significado do texto normativo, sendo, portanto, operações indissociáveis e simultâneas, trata-se de atividades intelectuais distintas.⁷⁴ Uma coisa é delimitar o sentido de uma sequência de palavras; outra coisa é indagar se determinado caso concreto está abrangido ou não no campo de aplicação daquela norma previamente identificada.

Dessa forma, fala-se em interpretação em abstrato enquanto o processo intelectual por meio do qual, partindo de formas linguísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos e disposições, busca-se a construção da norma⁷⁵. O vocábulo *interpretação*, utilizado nesse sentido, representa a expressão do conteúdo possível das disposições, desvendando, de forma abstrata, as normas nelas contidas.⁷⁶

Como as normas jurídicas não incidem por força própria, faz-se necessário investigar se aquela norma abstrata incidiria sobre determinada situação fática, criando, dessa forma, a norma individual e concreta.⁷⁷ Em outras

⁷¹ Cf. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 221.

⁷² Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 379.

⁷³ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 25-26.

⁷⁴ Cf. LARENZ, op. cit., p. 391-396.

⁷⁵ Cf. GUASTINI, op. cit., p. 33-34.

⁷⁶ Ibid., p. 33-34.

⁷⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 169.

palavras, é preciso comparar as características do fato com aquelas que se sobressaem no objeto da norma, no que se chama processo de subsunção.⁷⁸

O processo intelectual que verifica se determinada situação estaria abrangida pelo campo de incidência de uma norma previamente identificada em abstrato é chamado de interpretação em concreto.⁷⁹ Tal procedimento depende da qualificação dos fatos, que nada mais é do que a atividade por meio da qual se colhem os elementos da situação fática para possibilitar a comparação com a hipótese normativa. O processo de construção da norma passa também pelo processo de escolha do próprio fato, o que significa dizer que a qualificação também é uma escolha, já que se trata de processo que depende da eleição de características do acontecimento consideradas relevantes⁸⁰.

O vocábulo *interpretação* empregado nesse sentido representa o que comumente é chamado de aplicação. Não obstante, é preciso esclarecer que o termo *aplicação*, na realidade, é mais bem empregado para designar a atividade desempenhada pelos órgãos de aplicação dotados de competência para tanto, tais como órgãos administrativos e, especialmente, juízes e tribunais.⁸¹ Enquanto o direito pode ser interpretado por qualquer pessoa, a sua aplicação é reservada a sujeitos dotados de competência específica para tal. Dessa forma, a aplicação pressupõe a interpretação em abstrato e a interpretação em concreto, mas com elas não se confunde.

1.1.1.2 A complexidade da legislação tributária

Antes de prosseguirmos com a proposta de análise acima delineada, é preciso desconstruir a ideia de há uma única interpretação verdadeira da norma jurídica.⁸² HANS KELSEN escreveu que, em razão da vagueza e ambiguidade da linguagem, existem múltiplas possibilidades de interpretação de normas jurídicas e, por isso, o direito a ser aplicado aparece para o órgão decisor como uma moldura dentro da qual existem várias alternativas de interpretação, sendo

⁷⁸ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 383-387.

⁷⁹ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 35, 41-42.

⁸⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 752.

⁸¹ Cf. GUASTINI, op. cit., p. 249.

⁸² Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução por João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 396.

admissíveis quaisquer possibilidades situadas no interior da moldura que guardem coerência com as normas superiores.⁸³ Isso significa dizer que não há um sentido interpretativo único previamente fixado na lei e que pensar o direito é também pensar em possibilidades interpretativas.

Nesse sentido, RUBENS GOMES DE SOUSA⁸⁴ sugere a possibilidade de mais de uma interpretação cabível a um mesmo texto legal, de modo que a aplicação da lei acaba assumindo um caráter opinativo, no sentido de que comporta um elemento de juízo hermenêutico.⁸⁵ Em outras palavras, uma interpretação razoável pode se opor a outra que também seja dotada de razoabilidade, considerando que o texto não se prende a um único raciocínio interpretativo.⁸⁶

Em razão da função orientadora do direito, a indeterminação não pode representar um obstáculo à previsibilidade e à segurança jurídica. Assim, justamente como forma minimizar as alternativas interpretativas, tentando garantir maior previsibilidade na aplicação da lei, por muitas vezes, opta-se pela edição de textos legais extremamente detalhados, permitindo que sejam consideradas, da forma mais minuciosa possível, as circunstâncias particulares de cada contribuinte. Por meio de tal estratégia, há uma tentativa de delimitar a realidade de maneira precisa e inequívoca, de modo que a aplicação de tais conceitos aos casos concretos se limite a um processo de pura constatação, sem suscitar nenhuma dúvida em relação ao objeto conceituado.⁸⁷

Ocorre que quanto maior a concretude e a individualização pretendida pela legislação, maiores lacunas acabam sendo originadas relativamente aos aspectos que ficam à margem de tal disciplina⁸⁸, bem como mais rápida torna-se

⁸³ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução por João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 387-397.

⁸⁴ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro: Financeiras, 1964, p. 83.

⁸⁵ Em sentido contrário, cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 258. De acordo com o autor, a lei é sempre unívoca, já que em direito só há uma interpretação correta da lei.

⁸⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 6, nov./dez. 2003, p. 10.

⁸⁷ Cf. PEROBA, Luiz Roberto. Transparência e Relação entre Fisco e Contribuinte. In: SANTI, Erico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 316.

⁸⁸ Cf. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 144.

a obsolescência da legislação⁸⁹. Tal fenômeno é especialmente verificado na sociedade atual, que é marcada pelo dinamismo, multiplicidade e complexidade das relações jurídicas, econômicas e sociais. Com os fatos cada vez mais dinâmicos e com a diversidade de interesses, a realidade se modifica de forma bastante acelerada, o que faz com que o legislador, ao desempenhar as suas atividades, não consiga prever e contemplar, em tempo real, o surgimento de novas realidades.⁹⁰

Alternativamente, como forma de proteger um grande número de interesses, o ente legiferante acaba recorrendo à edição de textos com maior grau de abstração e com estrutura normativa mais aberta, fazendo uso de conceitos indeterminados, evitando, assim, a sua constante modificação. Ocorre que a abstração e generalidade das leis tornam o conteúdo da norma menos previsível, já que faltam elementos para determinar o que é permitido, proibido ou obrigatório.⁹¹

Quando a lei não esgota o tratamento de determinado regime, o regulamento assume a função de complementá-lo, minimizando a abstração e a indeterminação⁹². Assim, como os problemas da sociedade atual não podem ser solucionados por meio de uma intervenção pontual do legislador⁹³, o Poder Executivo acaba assumindo um papel relevante na construção dos regimes jurídicos.⁹⁴

Essa realidade é especialmente sentida pelo Direito Tributário, que é diretamente impactado pela complexidade socioeconômica. De acordo com o diagnóstico feito por ANTÔNIO CARLOS DE ALMEIDA AMENDOLA⁹⁵, no Brasil, a atividade do Poder Legislativo, em matéria tributária, acaba se limitando às grandes escolhas políticas e atribui-se ao Executivo a regulação, por meio de

⁸⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 64.

⁹⁰ Cf. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 362. No mesmo sentido, Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Nova Série*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 84.

⁹¹ Cf. ÁVILA, op. cit., p. 60.

⁹² Cf. DOURADO, op. cit., p. 145-147.

⁹³ Cf. ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. In: ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 18-19.

⁹⁴ Cf. DOURADO, op. cit., p. 362-363.

⁹⁵ Cf. AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na edição de regulamentação tributária*. 2010. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2010, p. 11-12.

decretos e medidas provisórias, dos demais aspectos da matéria, sobretudo os técnicos. Ainda, em alguns casos, a atividade normativa desempenhada pelos Poderes Legislativo e Executivo não é suficiente para regular as relações jurídicas de forma completa, criando-se a necessidade de edição de regulamentação adicional. Nesse sentido, enquanto compete à lei estabelecer os parâmetros gerais da obrigação tributária, os atos normativos de competência da administração ficam encarregados de concretizar o sentido dos conceitos jurídicos.⁹⁶

Tal situação gera, inevitavelmente, um emaranhado de textos extremamente detalhados e técnicos. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA coloca que, na maioria dos países, a complexidade da legislação tributária advém, fundamentalmente, do excessivo número de disposições normativo-tributárias e do excessivo afã da administração pública em exercer em a sua competência regulamentar.⁹⁷

Como aponta TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., essa prática tornou muito mais complexa a legislação como fonte do direito, que não mais se restringe às leis, mas a um rol enorme de atos, como resoluções, regimentos, instruções normativas, circulares, ordens de serviço, portarias, entre outros.⁹⁸

A complexidade das fontes do direito é potencializada pelas falhas no processo de edição da regulamentação. Como forma de assegurar os interesses dos cidadãos e para orientar a sua ação, os órgãos legiferantes agem com rapidez, o que muitas vezes gera uma legislação equivocada, exigindo a edição de novos dispositivos destinados a retificar os anteriores⁹⁹.

O ordenamento jurídico acaba se desenvolvendo de forma desordenada, sem a completude e a coerência desejadas, dificultando a concretização pacífica e previsível da legislação.¹⁰⁰ Ao mesmo tempo em que o texto legal é produzido com um maior grau de abstração por meio de uso de

⁹⁶ Cf. STF, RE nº 343.446, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Carlos Velloso, dj. 04/04/2003.

⁹⁷ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. Norma jurídica y seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 61, 1993, p. 11.

⁹⁸ Cf. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 68, 191.

⁹⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 64.

¹⁰⁰ Cf. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 576. No mesmo sentido, vide BRONŻEWSKA, Katarzyna. *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*. v. 38. Amsterdam: IBFD, 2016, item 2.3.1.

conceitos indeterminados, a regulamentação é excessivamente minuciosa, prolixa e obscura, gerando um ambiente propício ao aparecimento de antinomias, lacunas e ambiguidades, o que é incompatível com a necessidade de previsibilidade do ordenamento jurídico, já que contribuem para a opacidade do Direito e dificultam a sua aplicação.¹⁰¹

1.1.1.3 Lançamento por homologação: incerteza e conflito

A ideia de conflito remete à noção de entrechoque de interesses, em virtude do qual se forma o embate ou a divergência entre fatos, coisas ou pessoas. TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. esclarece que o conflito decorre da contraposição de interesses que, normalmente, criam “expectativas desiludidas”¹⁰². O Direito Tributário persegue objetivos que se encontram em uma constante relação de tensão, já que o contribuinte busca pagar menos tributo possível, enquanto a administração tributária procura constantemente maximizar a arrecadação¹⁰³.

Como visto, o fato de não existir um sentido único previamente fixado na lei por si só já conduziria a um cenário de múltiplas possibilidades interpretativas. Isso significa dizer que o aplicador da lei não tem um papel passivo na construção do direito, já que, dentro dos limites do texto e dos fatos, há uma elasticidade da interpretação, que inevitavelmente é manejada de acordo com a ideologia e os valores de quem a interpreta.¹⁰⁴ Tal elasticidade interpretativa, também chamada de margem de livre apreciação, é entendida como a liberdade de atuação do aplicador, dentro dos limites dado pelo próprio texto, para decidir qual é o sentido e, portanto, qual a norma aplicável ao caso concreto.

Nesse contexto, considerando que a identificação da norma aplicável, a qualificação dos fatos e a determinação da matéria tributável comportam margens de apreciação, não seria surpreendente uma posição divergente entre fisco e

¹⁰¹ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 294-295.

¹⁰² Cf. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 288.

¹⁰³ Cf. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 148.

¹⁰⁴ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução por João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 388.

contribuinte quando da aplicação da lei tributária, situação especialmente agravada em razão da eventual indeterminação, vagueza, ambiguidade, incoerência ou inconsistência do dispositivo investigado.¹⁰⁵

Assim, tendo em vista potencial conflituoso da aplicação da lei tributária, é possível afirmar que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a possibilidade de conflito se intensifica.

Nos tributos sujeitos ao lançamento direto ou por declaração, fica a cargo da administração tributária construir a norma de forma abstrata, proceder à qualificação dos fatos e fazer o juízo de subsunção da sua percepção dos fatos à hipótese tributária, criando a norma individual e concreta. Isso significa dizer que, mesmo diante de um cenário de incerteza normativa, o contribuinte conhece, antes do cumprimento da obrigação tributária, quais foram os critérios utilizados pela autoridade fiscal para interpretar a legislação, qualificar os fatos e determinar a matéria tributável, ou seja, conhece a forma como a legislação está sendo aplicada. Conseqüentemente, o contribuinte pode orientar a sua conduta, seja pagando o tributo ou optando por questioná-lo, a partir da certeza sobre o entendimento tido como correto pela administração tributária. Por conta disso, caso opte por seguir o caminho proposto pela autoridade fiscal, o contribuinte pode ficar tranquilo de que não será mais requisitado, pois a obrigação será extinta, de forma a satisfazer os critérios estabelecidos pelo ente tributante.¹⁰⁶ Ao assumir para si os “percalços inerentes à aplicação da lei”¹⁰⁷, a administração tributária reduz as possibilidades de conflito, já que, ao deixar claro, desde o princípio, qual será a norma aplicável aos fatos por ela qualificados, o contribuinte não ficará exposto a um cenário de surpresa.

Por outro lado, nos sistemas baseados no lançamento por homologação, essa lógica se inverte, tendo em vista que o contribuinte deixa de ser mero espectador e destinatário final da norma tributária e passa a ter um papel central na própria imposição fiscal, assumindo a função de realizar a

¹⁰⁵ Cf. DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 504-507; FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 118.

¹⁰⁶ Excetuados os casos de revisão do lançamento pela autoridade administrativa previstos no art. 149 do CTN.

¹⁰⁷ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reimpr. São Paulo: Resenha Tributária, [1965] 1973, p. 164.

interpretação abstrata e concreta da lei tributária.¹⁰⁸ O próprio contribuinte, diante da realização de um fato, precisa atribuir conteúdo normativo a determinada disposição, narrar a sua visão dos fatos, isto é, qualificá-los, e proceder a um juízo de subsunção daquele fato concreto à hipótese tributária. Este procedimento intelectual é necessário para que o contribuinte decida, em primeiro lugar, se determinado tributo é devido e, caso a resposta seja positiva, calcule o montante devido aos cofres públicos.

Nesse sentido, é possível afirmar que, por meio do lançamento por homologação, o contribuinte oferece uma interpretação à administração tributária, que pode ser aceita ou não pelo órgão. Ao analisar, com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, o lançamento realizado ou até mesmo a sua ausência, nos casos em que este entender que o tributo não é devido, a autoridade administrativa, enquanto órgão de aplicação da lei tributária, pode, dentro da sua margem de livre apreciação, concordar com o caminho trilhado pelo contribuinte ou discordar desse caminho.

Considerando que, por meio do autolancamento, o fisco, que objetiva obter a maior arrecadação possível, delega a apuração do “se” e do “quanto” pagar para o contribuinte que, como regra geral, pretende pagar o menor valor possível¹⁰⁹, não é incabível cogitar que, nos casos em que há uma margem de livre apreciação, o fisco utilize essa prerrogativa e reaprecie a qualificação dada pelo contribuinte em prol do seu legítimo interesse de arrecadação.¹¹⁰ Ocorre que, na hipótese de a autoridade fiscal reapreciar a posição do contribuinte, da discordância não decorrerá apenas a obrigação de pagar o tributo; haverá também a imposição automática de penalidades, ainda que não se esteja diante de casos de dolo, fraude ou simulação.¹¹¹

Percebe-se, por conseguinte, que o lançamento por homologação é um procedimento dotado de incerteza, já que, ao cumprir a obrigação tributária, o contribuinte não consegue saber de antemão se a sua conduta satisfaz os

¹⁰⁸ Cf. CAVALCANTI, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 30.

¹⁰⁹ Cf. ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista de Direito Tributário Atual – RDTA*, São Paulo: IBDT, n. 39, p. 507-527, 2018, p. 516.

¹¹⁰ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 294-295.

¹¹¹ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 21.

critérios interpretativos que serão utilizados pela administração tributária no momento da aplicação da lei fiscal. Esse estado de provisoriedade é potencializado com o lapso temporal entre a atividade do contribuinte e o exercício da competência administrativa de comprovação.¹¹² Em outras palavras até que haja a extinção do crédito tributário, o contribuinte não tem a confirmação de que a sua obrigação foi extinta.¹¹³

É preciso mencionar, em primeiro lugar, que o estado de incerteza, além de ser inconciliável com a noção do Estado de Direito, é também incompatível com a necessidade de planejamento dos contribuintes para o exercício de suas atividades, que passa necessariamente por dimensionar o seu respectivo impacto tributário. Ocorre que o planejamento só é possível se o contribuinte conseguir antecipar, em larga medida, quais serão as consequências tributárias de sua atividade, o que requer o conhecimento das fontes normativas aplicáveis, dos seus efeitos e da sua duração no tempo¹¹⁴, e isso não ocorre com o lançamento por homologação.

Se não bastasse a impossibilidade de antecipar, de forma segura, as consequências tributárias de suas atividades, o contribuinte, ao assumir a tarefa de interpretar concretamente a legislação tributária, fica exposto à imposição de penalidades, na hipótese de o caminho por ele trilhado não ser cancelado pela autoridade fiscal.

Por fim, considerando que o ente tributante pode reapreciar a qualificação dada pelo contribuinte em prol do seu legítimo interesse de arrecadação, não necessariamente possuindo critérios de interpretação homogêneos, não se tem certeza de que os contribuintes, diante de um conjunto fático similar, estão recebendo tratamento igualitário.

O ambiente de incerteza como o descrito acima é potencializado pelos corriqueiros autos de infração com valores exorbitantes, marcados por multas que, frequentemente, redundam em 150% do tributo exigido, além dos juros. Por se tratar de exigências cujo pagamento, muitas vezes, levaria o contribuinte à insolvência, o litígio, inevitavelmente, acaba sendo a alternativa disponível, o que

¹¹² Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: Alienações e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014, p. 324.

¹¹³ Cf. PÉREZ, Juan José Zornoza. *Consulta y administración tributaria en España*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, jul./dez. 1984, p. 17.

¹¹⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 75.

contribui para o aumento das disputas administrativas e judiciais em matéria tributária.¹¹⁵

Isto posto, é possível concluir que os conflitos gerados pela proliferação das práticas de lançamento por homologação decorrem da incerteza intrínseca à tentativa do contribuinte de antecipar, em um contexto normativo que confere múltiplas possibilidades, os critérios que serão empregados pela administração tributária no momento da aplicação da lei e a da consequente possibilidade de ser punido caso a sua aposta não esteja correta.

É preciso esclarecer, por fim, que não é possível apontar o lançamento por homologação como causa de todas as dificuldades que permeiam a relação entre fisco e contribuinte, a tornando conflituosa. No entanto, como sugerem EURICO DINIZ DE SANTI e ANDRÉ RODRIGUES CORRÊA, pelas razões expostas acima, é justificado atribuir à prática a responsabilidade de parte significativa de tais dificuldades¹¹⁶.

1.2 Consulta fiscal enquanto mecanismo de prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte

1.2.1 O dever de assistência e informação por parte da administração tributária

O inciso XXXV, do art. 5º, da CF/88 traz a regra da inafastabilidade da jurisdição, ao enunciar que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, o que evidencia a competência do Poder Judiciário para decidir, definitivamente, sobre conflitos de interesses. Dessa forma, após a derrota no processo administrativo, que, no geral, têm um trâmite mínimo de três anos, o contribuinte pode optar por levar a discussão ao Judiciário, em disputa que pode durar entre oito e dez anos.¹¹⁷ As referidas disputas são inconvenientes e custosas ao contribuinte, mas também ao Estado, que, além de arcar com os custos de manutenção do aparato estatal, na hipótese de o tributo ser de fato

¹¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 232, 2015, p. 104.

¹¹⁶ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CORRÊA, André Rodrigues. *Transparência e Legalidade como Estratégias de Valorização da Atividade da Autoridade Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 100.

¹¹⁷ Cf. MARINS, James. As Microrreformas do Processo Tributário, o Arrolamento Administrativo e a Medida Cautelar Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Processo Administrativo Fiscal*. v. 3. São Paulo: Dialética, 1998, p. 95-96.

devido, o Estado terá concretizado a arrecadação com, no mínimo, uma década de atraso.

Assim, se o objetivo de transferir atribuições tipicamente estatais ao contribuinte é a redução do tamanho da administração tributária em prol da eficiência e rapidez na arrecadação, percebe-se que a litigiosidade gerada pela adoção do lançamento por homologação vai em direção oposta a tal objetivo. Dessa forma, em um contexto de aplicação potencialmente conflituoso da lei fiscal, o objetivo almejado pela privatização da gestão tributária só terá alcançado a sua finalidade de forma completa se houver uma alteração na forma como as autoridades fiscais se relacionam com os contribuintes, de modo a tornar o procedimento de liquidação menos litigioso.¹¹⁸

Por essa razão, JUAN JOSÉ ZORNOZA PÉREZ¹¹⁹ sustenta que, ao transferir ao contribuinte a função de recolher os tributos por conta própria, bem como de fornecer uma série de informações por meio de obrigações acessórias, a administração tributária passa a ter um dever de assistência e informação, não podendo dedicar-se exclusivamente às atividades relacionadas ao controle e à sanção. Em outras palavras, é preciso desmitificar a ideia de que a privatização da gestão tributária pressupõe uma atuação subsidiária da administração, já que, ao delegar ao contribuinte atividades relacionadas à constituição do crédito tributário, um novo rol de atribuições surge para o ente tributante.¹²⁰

O dever de assistência e informação, que é inerente ao Estado de Direito, acaba sendo intensificado com a privatização da gestão tributária, já que a obtenção de informações é um dos meios mais idôneos para evitar a arbitrariedade na aplicação da legislação tributária.¹²¹

Apesar de o conhecimento da lei ser um pressuposto, falta, muitas vezes, como já advertido, a necessária compreensão do conteúdo jurídico emanado pela norma. Dessa forma, considerando que os contribuintes precisam interpretar o texto legal e qualificar os fatos, em verdadeiro processo de antecipação dos critérios jurídicos que serão empregados pela administração tributária na aplicação da lei, surge a necessidade de conhecê-los, tendo em vista

¹¹⁸ Cf. PÉREZ, Juan José Zornoza. Consulta y administración tributaria en España. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, jul./dez. 1984, p. 14.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 16.

¹²⁰ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 27.

¹²¹ Cf. PÉREZ, op. cit., p. 14.

que é com base em tais critérios que a autoridade fiscal valorará a adequação ou não do comportamento do contribuinte.

Assim, quem cumpre os mandamentos legais também deve gozar de um mínimo de certeza em suas ações, evitando escolhas incorretas e, por conseguinte, a imposição de penalidades delas decorrentes. Em outras palavras, a possibilidade de obter informações sobre os critérios interpretativos empregados na aplicação da lei fiscal é uma peça-chave para mitigar o desequilíbrio gerado pela transferência de atividades arrecadatórias ao contribuinte.

Ocorre que os meios tradicionais empregados pelas autoridades administrativas para difundir os seus critérios interpretativos, tais como a edição instruções e pareceres normativos, não atendem às necessidades dos contribuintes. O objetivo dos referidos atos normativos é clarificar a interpretação da lei ou do regulamento no âmbito das repartições fiscais, restringindo a margem de livre apreciação dos servidores públicos no momento da aplicação da lei, isto é, reduzindo o espectro de interpretações possíveis que podem ser empregados na decisão de determinado caso concreto. No entanto, mesmo com a edição de tais atos normativos, subsiste um espaço significativo para a livre apreciação por parte da autoridade fiscal, tendo em vista que os dispositivos de caráter interpretativo são desenhados com base em uma pluralidade indeterminada de situações que representa a realidade tipicamente enfrentada.¹²²

Diante desse cenário, faz-se necessário estabelecer um procedimento que permita que o contribuinte, ao se deparar com uma situação de dúvida sobre o alcance de determinado dispositivo legal frente ao fato concreto, obtenha um pronunciamento administrativo direcionado especificamente àquela situação, eliminando esse estado de incerteza, de modo que a sua obrigação tributária possa ser cumprida da forma mais simples e segura possível.¹²³ Nesse sentido, RUY BARBOSA NOGUEIRA sugere que deve ser conferido ao contribuinte o direito de conhecer o entendimento da administração pública sobre a interpretação da legislação tributária aplicável a fato determinado.¹²⁴

¹²² Cf. PÉREZ, Juan José Zornoza. Consulta y administración tributaria en España. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, jul./dez. 1984, p. 17.

¹²³ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 192.

¹²⁴ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do lançamento tributário*. Reimpr. São Paulo: Resenha Tributária, [1965] 1973, p. 165.

Nesses termos, desponta a consulta fiscal em matéria tributária como um importante instrumento de concretização do dever de assistência e informação ao cidadão.

1.2.2 Pressupostos da consulta fiscal

A consulta fiscal é o instrumento que permite que o contribuinte, ao se deparar com uma dúvida na interpretação da legislação tributária, acesse a autoridade fiscal e indague formalmente qual seria, na visão do órgão, a interpretação correta do dispositivo diante dos fatos apresentados.¹²⁵ A autoridade fiscal, ao responder à consulta, decide, à luz do caso concreto, quais serão os critérios jurídicos empregados no momento da aplicação do direito, produzindo efeitos ao consulente e à própria administração tributária. Da definição aqui exposta, é possível extrair que a consulta fiscal pressupõe a existência de um texto legal, de um fato e de uma dúvida.

De acordo com GILBERTO DE ULHÔA CANTO¹²⁶, todo assunto relacionado à tributação poderia ser objeto de consulta, uma vez que o contribuinte tem interesse em saber, indiscriminadamente, a interpretação da autoridade tributária para determinado dispositivo legal, sempre que este possa ser-lhe aplicável. Ocorre que, como bem pontua LUCIANO AMARO¹²⁷, o instituto da consulta fiscal não tem como objetivo a exegese da lei *per se*, mas a aplicabilidade das disposições legais a uma situação concreta. Dessa forma, o que subjaz na consulta é a referibilidade a uma situação de fato em que o consulente é interessado e sobre cuja disciplina legal tem dúvida, não sendo cabível a formulação de consultas com caráter meramente especulativo, feita apenas para conhecer o conteúdo de

¹²⁵ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 21. No mesmo sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, 1995, p. 119.

¹²⁶ Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Consulta (ao fisco). In: CARVALHO SANTOS, José Manoel. *Repertório enciclopédico de direito brasileiro*. v. 12. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p. 98. No mesmo sentido, PÉREZ, Juan José Zornoza. Interpretación administrativa y consulta tributaria. (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria). In: BUJANDA, Fernando Sainz de; AGÜERO, Antonia Agulló. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*. v. 2. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 474-475.

¹²⁷ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 95-98. No mesmo sentido, PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O Procedimento Administrativo de Consulta Tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 98-99.

determinada norma jurídica. Portanto, a consulta não decorre precipuamente de dúvida na interpretação da legislação, mas de dúvida na sua aplicação a um fato, que é o que provoca a incerteza quanto ao sentido normativo do dispositivo objeto da consulta.

A dúvida é o terceiro requisito para a utilização do instituto objeto da presente análise. Como aponta VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, se não há dúvida, não há interesse jurídico para o exercício da prerrogativa de consultar.¹²⁸ KELLY MAGALHÃES FALEIROS¹²⁹, por seu turno, aduz que a dúvida decorre de uma situação que impede a construção do sentido da norma jurídica, podendo ser motivada em razão da vagueza e da ambiguidade próprias da linguagem, bem como da incoerência ou inconsistência do dispositivo investigado em face de outras normas do sistema jurídico no qual ele se encontra inserido, dificuldades expostas no item 1.1.2.2 do presente trabalho.

Para ilustrar a interação entre os pressupostos da consulta fiscal, tome-se como exemplo o art. 8º, II, “a”, da Lei nº 9.250/95, que estabelece que poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias. Ao efetuar a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, determinado contribuinte identifica diversas despesas que se enquadram no conceito de *despesa médica dedutível*, mas fica em dúvida se os valores pagos especificamente a centro de reprodução humana poderiam ser deduzidos do imposto de renda.

Na tentativa de compreender o alcance do referido dispositivo legal, os contribuintes recorrem à regulamentação. Ao analisar o art. 80, do Decreto nº 3.000/99, os arts. 94 a 100, da Instrução Normativa nº 1.500/14, bem como o Parecer Normativo CST nº 36, de 30 de maio de 1977, conclui-se que as despesas médicas dedutíveis são aquelas indispensáveis ao tratamento e recuperação da saúde física do sujeito passivo. No entanto, os referidos dispositivos não são suficientes para sanar a dúvida do contribuinte, que continua

¹²⁸ Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 33.

¹²⁹ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 45.

sem saber se os gastos com reprodução humana se enquadram ou não na noção de “despesas indispensáveis ao tratamento e recuperação da saúde física do sujeito passivo”.

A dúvida acima descrita foi objeto da Solução de Consulta nº 203, emitida pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT), em 5 de agosto de 2015. De acordo com o entendimento da autoridade fiscal, serviços médicos de tratamento em reprodução humana, na medida que visam restaurar ou suprir a saúde reprodutiva do paciente, enquadram-se como despesa médica passível da dedução do imposto de renda da pessoa física.

Diante da situação acima descrita, percebe-se, portanto, que o objetivo da consulta não é compreender, de forma abstrata, qual é o alcance do conceito de *despesa médica dedutível*, mas verificar se os gastos realizados pelo contribuinte com centros de reprodução humana se enquadram nos critérios jurídicos empregados pela administração na delimitação do conceito trazido pelo art. 8º, inciso II, “a”, da Lei nº 9.250/95. Resta evidente, assim, que são os fatos vivenciados pelo contribuinte que dão os contornos da dúvida que pode ser objeto da consulta.

1.2.3 O caráter preventivo da consulta fiscal: função instrumental relativamente à segurança jurídica

Conforme exposto no item 1.1.2.2 do presente trabalho, os ordenamentos jurídicos modernos sofrem de uma “epidemia normativa”, em razão do número excessivo de dispositivos tributários, o que torna a legislação, enquanto fonte do direito, ainda mais complexa. Nesse contexto, as situações de indeterminação, imprecisão, ambiguidades, lacunas e antinomias potencializam a incerteza inerente à atividade interpretativa, fazendo com que os contribuintes não tenham certeza em relação a qual norma seguir. Nas palavras de EURICO DINIZ DE SANTI, trata-se de uma “insegurança jurídica fantasiada de legalidade”¹³⁰.

¹³⁰ Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PACHECO, Mariana Pimentel Fisher; BANDEIRA, Guilherme Villela de Viana Bandeira; COLEHO, Isaias. Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: Proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF). São Paulo: Thomson Reuters, 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi>>. Acesso em: 04 out. 2015.

Diante desse cenário, conforme diagnosticado no item 1.1.2.3, o lançamento por homologação é um procedimento dotado não só de incerteza, já que o contribuinte não consegue saber de antemão se a sua conduta satisfaz os critérios interpretativos que serão utilizados pela administração tributária no momento da aplicação da lei fiscal, mas também de provisoriedade em razão do lapso temporal entre a atividade do contribuinte e o exercício da competência administrativa de comprovação. Sugeriu-se, nesse sentido, que os conflitos gerados pela proliferação da prática de lançamento por homologação decorrem da incerteza intrínseca à tentativa do contribuinte de antecipar, em um cenário de incerteza normativa, os critérios que serão empregados pela administração tributária no momento da aplicação da lei e a da consequente possibilidade de ser punido caso a sua aposta não esteja correta.

Dessa forma, a consulta fiscal, ao esclarecer de forma customizada a maneira como a administração tributária interpretará a legislação diante dos fatos narrados, permite que o contribuinte conheça, com antecedência, a norma jurídica aplicável e, por conseguinte, as consequências de seu descumprimento.

Se a consulta é formulada em razão da existência de uma dúvida acerca da interpretação que será dada pela administração tributária para determinado dispositivo à luz do caso concreto, então a resposta à consulta elimina a dúvida e permite que o contribuinte tenha acesso a todos os dados relevantes para tomar a decisão de pagar ou não pagar o tributo, deduzir ou não deduzir a despesa, tomar ou não tomar o crédito, cumprir ou não cumprir o dever instrumental. Dessa forma, ao seguir a orientação da administração tributária, o contribuinte afasta o risco de descumprimento involuntário da lei e, conseqüentemente, da imposição das penalidades que daí decorreriam.

A consulta fiscal atua antes da ocorrência do conflito, já que concede a oportunidade de o contribuinte conhecer os critérios jurídicos que serão utilizados pela autoridade fiscal antes da efetiva aplicação da legislação tributária.¹³¹ Nesses termos, a consulta fiscal possui um caráter preventivo por colocar o contribuinte em um estado de certeza jurídica.¹³²

¹³¹ BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos Indeterminados. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 301.

¹³² Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 88.

Como ensina HUMBERTO ÁVILA¹³³, a segurança jurídica deve ser entendida como a prescrição, direcionada aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade.¹³⁴ Em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica é o instrumento que garante ao contribuinte a capacidade de organizar o seu presente sem engano, frustração ou surpresa, bem como de planejar o seu futuro de forma estratégica.¹³⁵

HUMBERTO ÁVILA sugere a análise do princípio da segurança jurídica em duas dimensões, a saber, estática e dinâmica.¹³⁶ A dimensão estática¹³⁷ refere-se ao problema do conhecimento do Direito, revelando os requisitos estruturais necessários para que este possa servir como um instrumento seguro de orientação ao cidadão. Nesse sentido, o ordenamento jurídico precisa ser claro, compreensível, acessível e inteligível, de modo que os cidadãos possam conhecê-lo, compreender o seu significado e, por conseguinte, agir com base no Direito. Eis o ideal de cognoscibilidade inerente à segurança jurídica, que exige a superação de problemas ligados ao conhecimento e à comunicação do Direito para que este possa ser efetivado.

A segurança jurídica, enquanto exigência de cognoscibilidade do Direito, pressupõe o conhecimento sobre a existência, a validade, a vigência e a eficácia das normas pelos seus destinatários. Para que isso ocorra, estes precisam entender a norma, compreender o seu sentido e a sua extensão, conhecer o seu valor, bem como as consequências de seu descumprimento.¹³⁸

Enquanto a dimensão estática se preocupa com requisitos relacionados à norma, a dimensão dinâmica se refere aos atos indispensáveis a sua aplicação, focando nos problemas de realização do Direito no tempo, assim como prescrevendo as condições que devem ser preenchidas para que este assegure direitos e expectativas. Em outras palavras, buscam-se os ideais que

¹³³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 126.

¹³⁴ Foge do escopo do presente trabalho explorar a falta de consenso doutrinário acerca de uma definição de segurança jurídica. Para uma revisão bibliográfica sobre o assunto, *vide* SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *O princípio da segurança jurídica no planejamento tributário*. 2106. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 144-152.

¹³⁵ Cf. ÁVILA, op. cit., p. 294-297.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 303.

¹³⁷ *Ibid.*, p. 304-305.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 351.

devem ser perseguidos para que o cidadão possa, sem surpresas, garantir os efeitos jurídicos dos atos realizados no passado, bem como realizar um planejamento juridicamente orientado do seu futuro.¹³⁹ Eis os ideais de confiabilidade e calculabilidade inerentes à segurança jurídica.

A confiabilidade possui um viés retrospectivo, abrangendo os elementos que proíbem a modificação no presente daquilo que foi conquistado no passado¹⁴⁰, assegurando um estado mínimo de permanência dos efeitos jurídicos atribuídos pelo Direito. Para tanto, exige-se um estado de intangibilidade de situações passadas, de durabilidade do ordenamento jurídico e de irretroatividade de normas presentes.¹⁴¹ A calculabilidade, por sua vez, possui um viés prospectivo, abarcando os elementos que prescrevem o ritmo da mudança no futuro daquilo que está sendo realizado no presente, demandando que o cidadão possa saber como e quando as mudanças podem ser feitas, impedindo que ele seja surpreendido.¹⁴² Dessa forma, a segurança jurídica, enquanto exigência de confiabilidade e calculabilidade do Direito, pressupõe a garantia de estabilidade da norma a que se deve obedecer.¹⁴³

A consulta fiscal permite que o contribuinte compreenda o sentido da norma jurídica e as consequências de seu descumprimento, evitando a surpresa e garantido previsibilidade à atuação estatal. Por essa razão, tem a função de diminuir o risco tributário da atividade do contribuinte, mitigando, portanto, a ocorrência de conflitos. Como sugere HUMBERTO ÁVILA, a prevenção decorre da função instrumental exercida pela consulta fiscal relativamente à realização dos ideais de cognoscibilidade e calculabilidade do Direito.¹⁴⁴

Retomando o exemplo da dedução das despesas médicas trazido no item 1.2.2, em um cenário em que o contribuinte não pudesse obter o esclarecimento da interpretação da legislação por meio da consulta e, mesmo assim, optasse por realizar a dedução, a dúvida que o assolou no momento do lançamento ficaria latente até o momento da homologação do pagamento do imposto de renda devido. Na eventualidade da administração tributária, na atividade de confirmação, entender que as despesas com centros de reprodução

¹³⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 353.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 355.

¹⁴¹ *Ibid.*, p. 305.

¹⁴² *Ibid.*, p. 306; 355.

¹⁴³ *Ibid.*, p. 307.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 472.

não são dedutíveis, o contribuinte, além de pagar a diferença do tributo, arcaria também com a penalidade, ainda que não tivesse nenhuma conduta dolosa, mas uma simples divergência de qualificação.

Já em um cenário em que a consulta é utilizada pelo contribuinte, caso a resposta da autoridade fiscal seja no sentido de autorizar a dedução, tal como ocorreu na Solução de Consulta COSIT nº 203/2015, o contribuinte poderá ter a tranquilidade de realizar a dedução e, desde que os pressupostos fáticos narrados se verifiquem, ter a dedução confirmada pela autoridade fiscal. Por outro lado, caso a resposta seja negativa, o contribuinte evita o erro de qualificação e as penalidades dele decorrentes, prevenindo a ocorrência do conflito gerado pela dúvida.

Isso não significa, contudo, que o contribuinte necessariamente concordará com o entendimento proferido pela administração tributária na consulta. Nesses casos, o contribuinte sempre poderá levar a questão ao Judiciário, que tem o poder de definir a certeza conclusiva em relação à aplicação do Direito.¹⁴⁵ No entanto, nota-se que, nessa hipótese, não se estará diante de um cenário de dúvida, mas de discordância. Essa diferenciação é fundamental, já que o objetivo da consulta fiscal é eliminar a dúvida, e não sanar a controvérsia.¹⁴⁶

1.3 Consulta fiscal no ordenamento jurídico pátrio: aspectos introdutórios

1.3.1 Fundamento constitucional da consulta fiscal

O direito de o contribuinte receber assistência e obter informações das autoridades fiscais encontra fundamento, no sistema jurídico brasileiro, no art. 5º, XXXIII, da CF/88, que estabelece que

[...] todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

¹⁴⁵ Cf. GRAU, Eros Roberto. Responsabilidade do Estado em matéria tributária. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 42, n. 12, 1988, p. 136. No mesmo sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, 1995, p. 127.

¹⁴⁶ Sobre a natureza jurídica da consulta fiscal, ver item 1.1.3.

Como ensina MARÇAL JUSTEN FILHO¹⁴⁷, o Estado Democrático de Direito exige que o exercício das competências estatais seja feito de forma transparente, não podendo haver segredos nas escolhas administrativas. O exercício de tais escolhas deve ser acessível ao conhecimento de toda a comunidade, especialmente daqueles que serão afetados diretamente pelo ato decisório. Dessa forma, o direito à informação possibilita não só o conhecimento sobre as escolhas administrativas, mas também permite que o indivíduo tenha o conhecimento necessário ao exercício consciente das liberdades públicas.

Evidencia-se, portanto, que a implementação de práticas de assistência e informação, tais como a consulta fiscal, não é apenas uma questão de eficiência administrativa, mas também uma autêntica exigência derivada dos princípios básicos do Estado brasileiro.

Não se pode deixar de mencionar que é recorrente na doutrina a afirmação de que o fundamento da consulta reside, na realidade, no direito de petição, previsto no art. 5º, inciso XXXIV, “a”, da CF/88.¹⁴⁸ Seguindo o entendimento apresentado por KELLY MAGALHÃES FALEIRO¹⁴⁹, não é possível concordar com tal entendimento. O direito de petição qualifica-se como instrumento jurídico-constitucional posto à disposição de qualquer cidadão, com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva.¹⁵⁰ Trata-se de um direito de caráter formal e, enquanto direito autônomo, possui caráter residual, tendo como objetivo dar notícia ou formular pedidos ao Poder Público, que não conta com uma via específica para tal.¹⁵¹

¹⁴⁷ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 183, 315-316.

¹⁴⁸ Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 97-98; PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O Procedimento Administrativo de Consulta Tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 41; CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. *Processo administrativo de consulta tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 55-56; BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos Indeterminados. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 301; BORGES, Souto Maior. Sobre a Preclusão da Faculdade de rever Resposta Pró-contribuinte em Consulta Fiscal e Descabimento de Recurso pela Administração Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 154, jul. 2008, p. 76.

¹⁴⁹ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 3-7. No mesmo sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 16-21.

¹⁵⁰ Cf. STF, ADI 1.247, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Celso de Mello, dj. 08/09/1995.

¹⁵¹ Cf. MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 183-184.

O objeto do direito, na consulta fiscal, é a informação em si, assumindo a petição um caráter instrumental, visto que aquele que tem o direito de obter uma informação precisa, necessariamente, ter ao seu dispor os instrumentos jurídicos para tanto. Por essa razão, entende-se que a consulta não é uma manifestação do direito de petição, mas uma decorrência do direito de assistência e informação, assegurado pelo art. 5º, XXXIII, da CF/88.

1.3.2 A consulta fiscal na legislação infraconstitucional

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência para legislar concorrentemente sobre o Direito Tributário, o que engloba a disciplina da consulta fiscal, reservada à União a prerrogativa de estabelecer normas gerais.¹⁵²

Ocorre que, atualmente, o único dispositivo que veicula norma geral sobre o assunto é o art. 161, parágrafo 2º, do CTN, que faz uma menção incidental ao instituto da consulta fiscal. Nesse sentido, interessante mencionar que RUBENS GOMES DE SOUSA, no anteprojeto ao CTN apresentado em 1954, chegou a inserir quatro dispositivos sobre consultas fiscais, que traziam, em grandes linhas, as circunstâncias em que o instrumento poderia ser utilizado, quem poderia consultar o fisco e os efeitos produzidos pelas respostas proferidas pelas autoridades tributárias.

Como tais dispositivos não foram inseridas no CTN, restando apenas a menção incidental no art. 161, parágrafo 2º, do referido diploma, a consulta tributária acaba sendo disciplinada, nas três esferas da federação, de forma autônoma. No entanto, é clara a influência que o regramento federal exerce na disciplina do instituto, o que justifica a sua escolha como objeto central da análise realizada no presente trabalho.

O Decreto nº 70.235/72, a Lei nº 9.430/96, o Decreto nº 7.574/11¹⁵³ e a Instrução Normativa RFB nº 1.396/13¹⁵⁴ regem o instituto da consulta em âmbito federal. Ainda, cumpre mencionar que a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo em âmbito federal, é aplicada subsidiariamente às consultas fiscais.

¹⁵² Art. 24, I, §1º, da CF.

¹⁵³ Alterado pelo Decreto nº 8.853/2016.

¹⁵⁴ Alterada pelas IN RFB nº 1.434/2013, IN RFB nº 1.567/2015 e IN RFB nº 1.689/2017.

A análise pormenorizada de tais diplomas será apresentada no Capítulo 2 do presente trabalho. Por ora, cumpre mencionar que, em que pese o regime jurídico da consulta fiscal já se encontrar sistematizado há anos, o instituto sofreu modificações substanciais a partir do advento da Lei nº 12.788/13, que alterou vários dos dispositivos da Lei nº 9.430/96, as quais serão abordadas oportunamente.

1.3.3 *Natureza jurídica da consulta fiscal*

Conforme a proposta delineada acima, o presente item dedica-se à investigação da natureza jurídica das consultas fiscais, o que consiste em uma tarefa complexa diante da heterogeneidade das posições doutrinárias sobre o assunto.

LUCIANO AMARO¹⁵⁵ afirma que a consulta é um processo de caráter cautelar, mediante o qual o contribuinte antecipa a discussão, na via administrativa, de uma lide eventual e futura. Segundo o autor, o consulente formula uma consulta à autoridade fiscal nos casos em que, ao aplicar a legislação tributária a uma situação fática, se depara com mais de um caminho possível. Seguindo essa lógica, a resposta à consulta fiscal seria um ato administrativo que decorre de uma relação processual triangular, em que a questão apresentada pelas partes é apreciada por um juiz, posição ocupada pela própria administração tributária, que assume também a condição de parte.

Existem bons argumentos para refutar o juízo acima exposto. Enquanto o processo administrativo litigioso tem como objetivo a composição de uma controvérsia, na consulta, o consulente, ao recorrer à administração fiscal, busca apenas solucionar uma dúvida acerca da interpretação da legislação tributária.¹⁵⁶ Dessa forma, o que se busca com a consulta é a obtenção de informação sobre a correta interpretação da legislação, na visão da autoridade fiscal, seja qual for o seu conteúdo. Aqui, como já pontuado no item 1.2.3, faz-se necessário esclarecer

¹⁵⁵ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 110-111, 129. No mesmo sentido, ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 23; 27; 94; BOTTALLO, Eduardo Domingos. *O processo administrativo tributário* (Comentários ao Decreto nº 7.574/2011 e à Constituição Federal). São Paulo: Dialética, 2012, p. 168.

¹⁵⁶ Nesse sentido, cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 9-11; MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 23, 81.

que dúvida não se confunde com controvérsia. Enquanto a dúvida retrata a incerteza ou a insegurança em relação a algo, a controvérsia traduz-se na discordância diante de algo.¹⁵⁷ Se a formulação de uma consulta fiscal fosse pautada em controvérsia, seria possível afirmar que o consulente tem certeza quanto à interpretação correta de dado dispositivo legal, sendo justamente essa certeza a causar a controvérsia. Ocorre que a consulta é formulada justamente em decorrência de uma incerteza em relação ao conteúdo de determinado dispositivo.

Em que pese o fato de a formulação de uma consulta não ser motivada por um litígio, é inegável que existem interesses conflitantes entre fisco e contribuinte. Como apontado no item 1.1.2 do presente trabalho, o Direito Tributário persegue objetivos que se encontram em situação de tensão, o que faz com que a relação entre fisco e contribuinte seja, muitas vezes, pautada por uma desconfiança mútua: o primeiro por achar que os contribuintes distorcem as regras do sistema para escapar de suas obrigações tributárias, e o segundo por achar que as autoridades fiscais estão mais preocupadas em arrecadar do que em aplicar a lei de maneira justa e correta.¹⁵⁸ Por essa lógica, poder-se-ia concluir que a administração tributária, ao responder uma consulta, teria uma tendência a interpretar a legislação de modo a garantir a máxima arrecadação. Não obstante, ainda que tal afirmação seja verdadeira, a existência de dicotomia entre os interesses do fisco e do contribuinte não seria suficiente para atribuir natureza processual ao instituto da consulta, dada a ausência de litígio.

KELLY MAGALHÃES FALEIRO, por seu turno, defende ser a consulta um ato administrativo exarado em função de competência regulamentar, tratando-se de ato unilateral e autovinculado da administração pública, tal como ocorre na edição de uma instrução normativa. De acordo com a autora, a resposta à consulta não cria, modifica ou extingue direito, mas tão somente define o modo de aplicação da legislação tributária objeto da consulta. Nesse sentido, a autora identifica na resposta à consulta o caráter de norma complementar, visto que se

¹⁵⁷ Cf. PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O Procedimento Administrativo de Consulta Tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 100.

¹⁵⁸ Cf. OWENS, Jeffrey. The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 3, 2013, p. 2. Disponível em: <http://online.ibfd.org/document/bit_2013_03_int_2>. Acesso em: 04 mar. 2017.

trata, na visão da autoria, de ato normativo expedido pela autoridade tributária, nos termos do art. 100, I, do CTN¹⁵⁹.

Também não é possível concordar com a posição acima exposta. Os atos normativos são atos administrativos gerais e abstratos que disciplinam, de forma genérica, determinada matéria.¹⁶⁰ Enquanto compete à lei estabelecer os parâmetros gerais da obrigação tributária, cabe aos atos normativos, tais como as instruções e pareceres normativos, definir, dentro dos parâmetros legais, os sentidos vinculantes.¹⁶¹ Em que pese o fato de as instruções e pareceres normativos – enquanto expressões de atos normativos – e as consultas fiscais representarem formas pelas quais a administração tributária exerce a sua faculdade interpretativa, é possível elencar uma série de diferenças entre tais institutos.

Cumpra mencionar, inicialmente, que os atos normativos são editados e direcionados pelas autoridades fiscais, em caráter geral, aos próprios funcionários da administração, com o objetivo de viabilizar a exata e fiel execução das leis. Por outro lado, as consultas fiscais são expedidas com o objetivo específico de esclarecer uma dúvida do contribuinte acerca da aplicação da legislação tributária em um caso concreto.

Destaca-se, ainda, que, enquanto os atos normativos são editados nos casos em que a própria administração tributária julga necessário esclarecer a interpretação de determinado dispositivo da legislação, as consultas fiscais só são editadas mediante provocação expressa do contribuinte, quando este precisa conhecer os critérios interpretativos utilizados pela administração tributária em relação a um diploma legal que o afeta diretamente.

Por fim, enquanto os atos normativos representam uma declaração abstrata sobre o alcance e o sentido da norma tributária, as respostas às consultas informam a interpretação da autoridade fiscal quanto à norma tributária aplicável a fatos determinados, o que afasta por completo a identificação da consulta fiscal enquanto espécie de ato normativo.

¹⁵⁹ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 97-100.

¹⁶⁰ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 377-378.

¹⁶¹ STF, RE nº 343.446, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Carlos Velloso, dj. 04/04/2003.

Ainda sobre a natureza jurídica das consultas, VICTOR BORGES POLIZELLI¹⁶², em trabalho sobre contratos fiscais, afirma que, embora seja difícil sustentar a natureza específica de contrato às soluções de consulta, é possível identificar alguns elementos que dão ao instituto características de acordo recíproco de vontades.

Segundo o autor, o contribuinte, ao solicitar uma manifestação do fisco sobre evento ainda não realizado, dirige-lhe uma petição com a descrição dos fatos e apresenta a sua visão com relação à norma que entende aplicável àqueles fatos. Esse momento procedimental seria equivalente a uma proposta do contribuinte com relação a determinado posicionamento jurídico acerca do tema.

Se houver consenso entre a posição proposta pelo contribuinte e aquela manifestada pelo fisco na resposta, o vínculo entre as partes teria condições jurídicas de se concretizar e ficaria na dependência apenas de os fatos descritos na consulta efetivamente acontecerem. Por outro lado, se não houver consenso, o entendimento manifestado pelo fisco não vincularia o contribuinte, não havendo qualquer vínculo contratual entre as partes. O entendimento diverso exarado pelo fisco, por outro lado, configuraria uma contraproposta, e somente haveria vínculo entre as partes na hipótese de o contribuinte acatar tal entendimento e organizar as suas atividades nos termos propostos pela autoridade fiscal.

A identificação de elementos que aproximam o instituto da consulta a um contrato fiscal é relevante na medida que destaca o caráter bilateral do instituto, dado que a edição de uma consulta depende de provocação expressa do contribuinte. Ocorre que a manifestação do ente tributante na resposta à consulta não é opcional, ou seja, o ato de resposta não decorre da manifestação de vontade do fisco, pois lhe é compulsório. Diante do pedido de orientação formulado pelo consulente, em conformidade com os dispositivos legais, a administração não pode negar a resposta, já que isso implicaria a desconsideração ou restrição ao direito do contribuinte de receber informações sobre o cumprimento de suas obrigações tributárias.

¹⁶² Cf. POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2013, p. 258-262.

Além disso, a resposta à consulta não pode ser vista como uma proposta, dado que o princípio da legalidade representa o balizamento da autoridade administrativa no processo de interpretação que resultará na resposta à consulta do contribuinte. Em outras palavras, exige-se que autoridade administrativa responda à consulta dentro dos limites estabelecidos pelo texto legal, apontando os fundamentos de direito e de fato envolvidos na questão objeto de análise.

Por fim, se a resposta à consulta fosse considerada uma proposta formulada pela administração tributária, haveria margem para a existência de respostas distintas para dúvidas semelhantes. Justamente como uma forma de evitar a violação ao princípio da igualdade tributária, a legislação que versa sobre a consulta fiscal traz a figura da solução de divergência¹⁶³, cujo objetivo é, ao identificar dissenso entre as respostas às consultas sobre uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica, uniformizar o entendimento acerca do assunto.¹⁶⁴

JUAN JOSÉ ZORNOZA PÉREZ¹⁶⁵, por sua vez, sustenta que as consultas tributárias são uma das formas pelas quais a administração exerce a sua faculdade interpretativa, sendo que a resposta proferida representa, dentre todas as interpretações possíveis, aquela que a administração tributária considera mais adequada diante dos fatos apresentados pelo contribuinte. Desse modo, afirma o autor espanhol ser inegável o enquadramento da resposta à consulta na modalidade de ato administrativo de caráter decisório. Na mesma linha, HAMILTON FERNANDO CASTRADO e CÉLIA MARIA DE SOUZA MURPHY¹⁶⁶ afirmam que, por meio da consulta, a administração realiza uma série de verificações e declara uma situação, um direito ou uma conduta para o consulente, vinculando as partes. Assim, a solução de consulta gozaria de todos os atributos de um ato administrativo decisório, tais como presunção de legalidade, autoexecutoriedade,

¹⁶³ Sobre as soluções de divergência, consultar item 2.6.2 do presente trabalho.

¹⁶⁴ Cf. art. 48, §5º ao §11, da Lei nº 9.430/96; art. 101, do Decreto nº 7.574/11; arts. 19-21, da IN RFB nº 1.396/2013.

¹⁶⁵ PÉREZ, Juan José Zornoza. Interpretación administrativa y consulta tributaria. (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria). In: BUJANDA, Fernando Sainz de; AGÜERO, Antonia Agulló. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda. v. 2. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 481-482, 487.

¹⁶⁶ Cf. CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. *Processo administrativo de consulta tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 65, 96.

imperatividade e tipicidade, podendo a administração impor coercitivamente o seu cumprimento, fazendo valer o entendimento nela expresso, independentemente de sua ratificação pelo poder judiciário.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI, mesmo atribuindo às consultas, de modo geral, o caráter de ato administrativo decisório, propõe uma classificação a partir da diferenciação entre as consultas formuladas sobre fatos ainda não concretizados no momento da resposta e aquelas que versam acerca de fatos já ocorridos.

De acordo com o autor, as “consultas prévias”, que contém indagações do consulente sobre fatos ainda não concretizados no momento da resposta, são decisões da administração tributária com eficácia normativa. Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI identifica na resposta à consulta o caráter de norma complementar, nos termos do inciso II, do art. 100, do CTN¹⁶⁷.

Por outro lado, o autor nomeia as consultas sobre fatos já ocorridos de “consulta-lançamento”. Diferentemente do que ocorre na “consulta prévia”, na “consulta-lançamento”, o fisco não estaria manifestando entendimento sobre fato “pendente”; ele estaria, na realidade, decidindo sobre uma hipótese já concretizada. Nesse caso, haveria, no momento da resposta proferida pela autoridade administrativa, a subsunção dos fatos à norma, sendo inegável, na visão do autor, o caráter de lançamento da resposta à consulta, nos termos do artigo 142, do CTN.¹⁶⁸ Nesse sentido, como sugerido por RUY BARBOSA NOGUEIRA, o contribuinte, ao propor consulta aplicável a fato já ocorrido, se “autofiscalizou”¹⁶⁹, dando ensejo a uma antecipação do lançamento.

Parece acertado atribuir às consultas fiscais a natureza jurídica de ato administrativo decisório. A autoridade fiscal, ao responder à consulta, decide, à luz do caso concreto, quais serão os critérios jurídicos empregados no momento da aplicação do direito, produzindo efeitos ao consulente e à própria administração tributária. Interessante notar que a própria RFB, por meio do art. 3º, da Portaria RFB nº 1.098/2013, define expressamente a consulta fiscal como ato administrativo decisório, assim como, por exemplo, uma notificação de

¹⁶⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, 1995, p. 127.

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 121.

¹⁶⁹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Consulta e direito autorizado. *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha tributária, v. 6, 1986, p. 1567.

lançamento ou um despacho decisório. Ao mesmo tempo, reconhece a ausência de caráter normativo nas consultas ao dispor que o órgão responsável por lhes responder pode propor ao Secretário da RFB, como forma de atender o interesse coletivo, a expedição de ato normativo a respeito da matéria consultada.

No entanto, faz-se necessário tecer algumas considerações específicas acerca da atribuição de natureza de lançamento às soluções de consulta, tais como propostas por LUÍS EDUARDO SCHOUERI. De acordo com o art. 142 do CTN, o lançamento tributário é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento pressupõe a prática de uma série de atos concatenados, que não produzem efeitos isoladamente, mas apenas em conjunto. Nas palavras de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, não cabe falar em início do lançamento ou lançamento pela metade, pois ou “há lançamento, tendo ocorrido toda a série de atos previstos pela lei, ou não houve lançamento”¹⁷⁰.

Partindo da premissa que a finalidade do lançamento é apurar se o tributo é devido e o quanto é devido, a resposta à consulta fiscal não cumpre com tal finalidade. Quando o objeto da consulta for um fato já ocorrido, a resposta da autoridade fiscal por certo verifica a ocorrência do fato gerador e determina a matéria tributável. No entanto, a resposta não traz qualquer apuração do tributo devido, o que significa dizer que o conjunto de atos necessários para configurar um lançamento não foi verificado. Reitera-se que a consulta não se presta a apurar a exatidão, veracidade ou a licitude dos fatos. Ao contrário, a partir da análise da situação fática narrada pelo consulente, a administração tributária realiza a qualificação e determina se o fato, nos termos narrados, preenche ou não os critérios jurídicos indispensáveis à aplicação da norma jurídica.¹⁷¹ A autoridade administrativa, dessa forma, parte da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade, podendo, em momento oportuno, verificar a veracidade e adequação dos fatos informados.

¹⁷⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 643.

¹⁷¹ Cf. PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O Procedimento Administrativo de Consulta Tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 99.

Como bem apontado por KELLY MAGALHÃES FALEIRO, a resposta à consulta delimita o motivo do ato de lançamento, mas com ele não se confunde.¹⁷² Em outras palavras, entende-se que a resposta à consulta sobre fato já ocorrido antecipa o critério jurídico a ser utilizado no momento do lançamento, vinculando a administração.¹⁷³ No entanto, justamente por não ser possível falar em lançamento pela metade, impõe-se um óbice à classificação da consulta fiscal como lançamento.

Feitas essas considerações, entende-se que a solução à consulta formulada pelo contribuinte, independentemente de versar sobre fato já ocorrido, não assume a feição de lançamento tributário. Trata-se de ato administrativo por meio do qual a administração tributária declara o seu entendimento a respeito da interpretação de determinado dispositivo legal, frente à dúvida exposta pelo consulente, assumindo a feição de ato administrativo decisório declaratório. Enquadra-se, portanto, na classe de norma complementar em matéria tributária, nos termos do inciso II, do art. 100, do CTN, que traz a figura das “decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”.

1.3.4 Princípios norteadores da consulta fiscal

A investigação de qualquer objeto de conhecimento exige não apenas a análise de suas características individuais, mas também da sua relação com o sistema no qual está inserida. Para tanto, é importante conhecer os valores do ordenamento, que se servem de vetores para o conhecimento do Direito.¹⁷⁴ Os princípios jurídicos, cuja importância é reconhecida inclusive pelo legislador constituinte, devem ser considerados tanto pelo legislador quanto pelo aplicador.

Fugiria do escopo do presente trabalho analisar os diferentes critérios utilizados para delimitar o conceito de *princípio*. Portanto, adotar-se-á a proposta de ROBERT ALEXY, que apresenta os princípios como mandamentos de otimização que, por representarem um ideal a ser buscado, impõem ao aplicador da lei o

¹⁷² Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 115.

¹⁷³ Sobre a mudança de entendimento no sistema de consulta federal, ver item 2.5.3 infra.

¹⁷⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 295.

dever de observá-los ao máximo possível, podendo ser cumpridos em diferentes graus, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas.¹⁷⁵

KLAUS TIPKE enfatiza a importância de um sistema que se apresente como uma unidade coerente de pensamento, exigindo-se que os princípios estabelecidos sejam aplicados coerentemente, dando concretude aos valores positivados. Na concepção do autor, a aplicação de um determinado princípio de maneira incoerente causa uma ruptura do sistema e, por consequência, representa uma violação ao princípio da igualdade.¹⁷⁶

Dessa forma, para analisar o desenho do sistema de consulta fiscal atualmente vigente em âmbito federal, faz-se necessário, preliminarmente, compreender as diretrizes impostas pelos princípios constitucionais.

Antes de prosseguir com a análise proposta, cumpre mencionar que os princípios que agem com mais intensidade na conformação da consulta fiscal possuem relação direta, ocorrendo, muitas vezes, uma instrumentalização recíproca. Embora não seja possível ignorar a relação umbilical entre tais princípios, a análise a seguir será feita de forma apartada visando a uma finalidade didática.

1.3.4.1 Legalidade

A ideia da legalidade é própria do Estado de Direito, nos termos do artigo 5º, II, da CF/88, sendo uma garantia do cidadão contra abusos por parte dos governantes¹⁷⁷. O art. 150, I, da CF/88, que trata da legalidade em matéria tributária, tem origem no direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados serão empregados.¹⁷⁸ Por essa razão, impõe-se que nenhuma pessoa jurídica de direito público pode instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça.

¹⁷⁵ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 45.

¹⁷⁶ Cf. TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-61.

¹⁷⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 308-309.

¹⁷⁸ Nesse sentido, cf. id. Contribuição à Investigação das Origens do Princípio da Legalidade em Matéria Tributária. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Orgs.). *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. v. 1. São Paulo: Lex, 2005. p. 711-718.

Como aponta GERD WILLI ROTHMANN¹⁷⁹, o princípio da legalidade desdobra-se em quatro perspectivas. A legalidade impõe às autoridades administrativas uma atuação vinculada à legislação tributária, não podendo deixar de cobrar o tributo, dado que este decorre da lei. Por sua vez, enquanto reserva de lei, o princípio da legalidade traduz o corolário da exigência de uma lei formal para a instituição do tributo. Já a estrita legalidade tributária retrata a proibição constitucional de instituir tributos sem lei que o estabeleça. Por fim, a conformidade da tributação com o fato gerador representa a noção de que a própria lei deve prescrever todos os aspectos do fato gerador necessários à sua verificação, não podendo apenas autorizar a criação do tributo genericamente. Nota-se, portanto, que a exigência de legalidade afasta a surpresa e confere aos contribuintes tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação.¹⁸⁰

No tocante à consulta fiscal, o princípio da legalidade possui relevância formal e material. Do ponto de vista formal, o art. 37, *caput*, da CF/88, estabelece que o princípio da legalidade informa as atividades da administração pública, o que significa que esta só poderá editar atos ou medidas com base em uma autorização legal.¹⁸¹ Em matéria tributária, é possível afirmar que cada ato concreto editado pelo fisco, que importa a exigência de um tributo, deve ser disciplinado na lei, especificando os casos e a maneira como se dará tal atividade.¹⁸² Em outras palavras, a lei deve contemplar os requisitos da consulta fiscal, limitando a conduta da autoridade tributária e estabelecendo todos os requisitos necessários à formulação da consulta.

Já do ponto de vista material, o princípio da legalidade representa o balizamento da autoridade administrativa no processo de interpretação que resultará na resposta à consulta do contribuinte, impedindo que o ato de resposta ultrapasse os limites impostos pela lei. Como ensina PAULO AYRES BARRETO, a possibilidade de planejar ações requer, além de um conhecimento prévio do

¹⁷⁹ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; id. *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual*. Belém: Cejup, 1983, p. 92-99.

¹⁸⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 248.

¹⁸¹ Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 131.

¹⁸² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÓRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Orgs.). *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. v. 1. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 192.

sistema normativo, a certeza de que o ordenamento será devidamente observado, pois apenas assim o contribuinte consegue prever ao máximo o âmbito de atuação das autoridades administrativas, que devem agir em obediência ao princípio da legalidade, evitando arbitrariedades.¹⁸³

1.3.4.2 Devido processo legal

O devido processo legal representa o direito ao procedimento adequado.¹⁸⁴ A CF/88 foi enfática ao submeter a atividade administrativa à observância de tal princípio. O art. 5º, LIV, determina que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, enquanto o inciso LV estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Como aponta HUMBERTO ÁVILA¹⁸⁵, o devido processo legal é o reflexo procedimental da própria posituação dos direitos fundamentais, já que a atribuição de um direito pressupõe a atribuição de meios destinados a protegê-los.

A observância ao devido processo legal se aplica a qualquer procedimento administrativo, não havendo necessidade de haver uma controvérsia sobre os fatos para se invocar tal princípio.¹⁸⁶ Como ensina MARÇAL JUSTEN FILHO¹⁸⁷, não há regime democrático quando as decisões administrativas são adotadas sem a observância de procedimentos predeterminados.

A exigência de procedimentalização impõe que as decisões administrativas decorram de uma série ordenada de atos estruturados entre si, de modo a propiciar a participação dos interessados, a investigação da realidade dos fatos, a exposição dos motivos determinantes para as escolhas adotadas e a possibilidade de revisão dos posicionamentos elegidos, sendo que a submissão

¹⁸³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008. Tese (Livre Docência em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 104.

¹⁸⁴ Cf. CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 88.

¹⁸⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 597.

¹⁸⁶ Nesse sentido, cf. STF, RE nº 552.057-AgRg, Primeira Turma, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, dj. 05/06/2009.

¹⁸⁷ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 182.

da administração ao procedimento é requisito de validade do ato administrativo.¹⁸⁸ Trata-se, portanto, de exigência de cunho formal destinada a evitar a imposição de concepções puramente subjetivas do titular da competência e, conseqüentemente, o exercício abusivo do poder jurídico.¹⁸⁹

Como ensina JUAN JOSÉ ZORNOZA PÉREZ, a relação jurídico-tributária, por afetar a liberdade e a propriedade do indivíduo, exige especial confiança entre Estado e cidadão, obrigando que a administração tributária atue em consonância com os ideais do Estado Democrático de Direito, garantindo um procedimento adequado na execução de todas as suas funções, inclusive na de assistência ao contribuinte.¹⁹⁰ Considerando que a resposta à consulta é, como visto no item 1.3.3, um ato administrativo decisório, a legitimidade do ato de resposta, que pressupõe a observância de um procedimento adequado, é essencial para que a consulta cumpra a sua finalidade.

Dessa forma, o princípio do devido processo legal exige que as respostas sejam elaboradas por uma autoridade competente e que esta assuma uma postura imparcial, não podendo atuar com abuso de poder. Adicionalmente, impõe que as respostas às consultas sejam devidamente justificadas, indicando os fundamentos que determinaram a decisão, sendo que tal requisito não estará atendido com a simples menção do entendimento da autoridade fiscal, nem com os critérios jurídicos que serão observados no momento da aplicação da norma jurídica, sendo necessário demonstrar o raciocínio que embasou a decisão. Dentre outros desdobramentos do princípio do devido processo legal para as consultas fiscais, é possível mencionar a publicidade dos atos de resposta e a notificação do consulente sobre a decisão administrativa¹⁹¹, o dever de a administração se manifestar apenas sobre a dúvida levantada pelo contribuinte, bem como a celeridade do procedimento.¹⁹²

Ainda sobre o devido processo legal, faz-se necessário investigar se na consulta devem ser observados o princípio do contraditório e da ampla defesa. Como ressaltam CINTRA, DINAMARCO e GRINOVER, tais princípios estão

¹⁸⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 303.

¹⁸⁹ *Ibid.*, p. 304-305.

¹⁹⁰ Cf. PÉREZ, Juan José Zornoza. Consulta y administración tributaria en España. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, jul./dez. 1984, p. 18.

¹⁹¹ Nesse sentido, ver item 1.3.4.4 infra.

¹⁹² Nesse sentido, ver item 1.3.4.5 infra.

relacionados à bilateralidade da relação processual, na qual demandante e demandado devem ter condições iguais de expor as suas razões, de apresentar as suas provas e de municiar o convencimento do juiz.¹⁹³ Vale mencionar que tal garantia também está presente nos processos administrativos não punitivos¹⁹⁴, em que não há acusados, mas litigantes.¹⁹⁵

Como discutido no item 1.3.3 do presente trabalho, na consulta fiscal o consulente, ao recorrer à administração fiscal, busca apenas solucionar uma dúvida acerca da interpretação da legislação tributária, não havendo a composição de qualquer litígio. Considerando que o que se busca com a consulta é a informação sobre os critérios jurídicos que serão empregados no momento da aplicação da legislação tributária, não é possível falar em partes contrárias, acusação ou defesa.¹⁹⁶

A consulta é um procedimento que depende da iniciativa do próprio contribuinte, que procura a administração tributária em busca de auxílio. Nesse sentido, a participação do consulente se dá no momento da formulação da dúvida ao ente tributante. Isso porque é com base nos fatos narrados e nos documentos de suporte que instruem a petição de consulta que a administração tributária fará o juízo sobre a interpretação da legislação. Dessa forma, a edição do ato administrativo de resposta pressupõe a participação do contribuinte.

Não obstante, ainda que não se esteja diante de um litígio, quanto maior a participação dos interessados melhor o resultado de qualquer procedimento administrativo, já que isso reduz as possibilidades de surgirem conflitos decorrentes da edição do próprio ato decisório.¹⁹⁷ Nesse sentido, os princípios do contraditório e da ampla defesa também poderiam ser invocados nas consultas fiscais e exigiriam a possibilidade de o consulente prestar

¹⁹³ Cf. CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 61.

¹⁹⁴ *Ibid.*, p. 62.

¹⁹⁵ Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal fixou jurisprudência no sentido de que “os princípios do contraditório e da ampla defesa incidem sobre todos os processos, judiciais ou administrativos, não se resumindo a simples direito, da parte, de manifestação e informação no processo, mas também à garantia que seus argumentos serão analisados pelo órgão julgador, bem assim o de ser ouvido em matéria jurídica” (STF, RE nº 527.814-AgRg, Segunda Turma. Rel. Ministro Eros Grau, dj. 05/08/2008).

¹⁹⁶ Cf. BORGES, Souto Maior. Sobre a Preclusão da Faculdade de rever Resposta Pró-contribuinte em Consulta Fiscal e Descabimento de Recurso pela Administração Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 154, jul. 2008, p. 80-81.

¹⁹⁷ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 333.

esclarecimentos após a formulação da consulta, apresentar documentos complementares, sanar eventuais vícios que possam comprometer a edição do ato administrativo. Ademais, após a edição da consulta, exigir-se-ia a garantia de manifestação sobre o conteúdo do ato administrativo, seja para pedir esclarecimentos ou correção de algum erro material cometido, seja para apresentar pedido de reconsideração do referido ato.¹⁹⁸

1.3.4.3 Moralidade administrativa

A posição institucional do poder público deriva do conjunto de poderes-deveres que o texto constitucional lhe confere para o atendimento dos interesses da coletividade. A CF/88, ao consagrar o princípio da moralidade administrativa como vetor da atuação da administração pública, estabelece que o agente administrativo, além de observar a legalidade, deve realizar ou preservar um estado de coisas exteriorizado pela lealdade, seriedade, zelo, postura exemplar, boa-fé objetiva, sinceridade e motivação, respeitando sempre o interesse público, que não pode ser confundido com os interesses do aparato estatal.¹⁹⁹

Nesse sentido, FLÁVIO RUBINSTEIN aponta que a administração não pode surpreender os administrados, preparar-lhes armadilhas, atuar deslealmente ou em desconformidade com a confiança que deve pautar as condutas do Estado.²⁰⁰ Dessa forma, a exigência de adoção, por parte da administração, de comportamentos fundamentados e justificados, de modo a não frustrar a confiança e as expectativas legítimas dos cidadãos, é o meio para atingir um estado de confiabilidade e calculabilidade do ordenamento jurídico.²⁰¹

Quando um determinado contribuinte formula uma consulta, ele espontaneamente fornece informações sobre as suas atividades ou pretensões de forma extremamente detalhada, dado que essa é uma condição essencial para que o ato de resposta seja editado. Nesse sentido, em matéria de consulta fiscal, o princípio da moralidade administrativa impõe que o agente público atue com lealdade, respeite a confiança que lhe foi dada e não tire proveito da situação de exposição a que se submete o consulente ao exteriorizar uma dúvida sobre a

¹⁹⁸ Sobre a apresentação de recursos no sistema de consulta federal, consultar item 2.6 infra.

¹⁹⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 104.

²⁰⁰ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 67-68.

²⁰¹ Cf. ÁVILA, op. cit., p. 122, 243.

aplicação da legislação tributária em situações que lhe atingem. Para tanto, é essencial que exista uma vedação à instauração de procedimento fiscal em relação à matéria objeto de consulta.²⁰² Caso tal exigência não seja observada, não haveria qualquer contrapartida à transparência do contribuinte que opta por buscar auxílio da própria administração tributária, em vez de aguardar eventual fiscalização. Nesse sentido, como coloca HUMBERTO ÁVILA²⁰³, a adoção de comportamentos leais, que respeitem as expectativas legítimas dos cidadãos, é essencial para criar um ambiente de confiança recíproca entre Estado e cidadãos.

1.3.4.4 Publicidade

O art. 37, *caput*, da CF/88, ao estabelecer que a administração pública deverá obedecer ao princípio da publicidade, vedou a realização de atividades ou atos sigilosos. Trata-se de uma exigência decorrente do próprio Estado Democrático, no qual não há espaço para uma atuação secreta por parte da administração.²⁰⁴ Nesse sentido, o direito à informação, previsto no art. 5º, inciso XXXIII, da CF/88, conforme explorado no item 1.2.1 do presente trabalho, é um desdobramento do princípio da publicidade.

O dever de atingir um estado de publicidade faz parte do ideal maior de garantir um estado de confiabilidade e calculabilidade do ordenamento jurídico, baseado na sua cognoscibilidade, já que permite que os cidadãos possuam mais condições de acessar e compreender as normas jurídicas.²⁰⁵

No que diz respeito à consulta fiscal, o princípio da publicidade deve ser analisado sob a perspectiva do consulente e da coletividade. Em relação ao consulente, o princípio da publicidade exige que ele seja cientificado da edição do ato de resposta, sendo esta, inclusive, uma condição necessária à validade do ato. Sem que o consulente seja informado a respeito dos atos praticados pela administração e sobre o seu conteúdo, o contribuinte não tem condições de verificar se seus argumentos foram considerados.

Já em relação à coletividade, a publicidade do ato de resposta é um instrumento de concretização do ideal de igualdade entre contribuintes, positivado

²⁰² Sobre os efeitos da consulta fiscal, ver item 2.5 *infra*.

²⁰³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 243.

²⁰⁴ Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 135.

²⁰⁵ Cf. ÁVILA, op. cit., p. 245.

no artigo 5º, *caput*, da CF/88. Se “todos são iguais perante a lei”, indivíduos que se encontrem na mesma situação não podem receber tratamentos diversos. Em outras palavras, as normas jurídicas devem ser aplicadas de maneira uniforme e impessoal, permitindo que contribuintes que estejam em posição equivalente recebam tratamento igualitário.²⁰⁶ Sendo assim, o conhecimento de um ato administrativo ou de uma decisão administrativa ou judicial cria para o cidadão a expectativa de que, ocorrendo caso similar, idêntica solução deverá ser adotada.²⁰⁷

Ocorre que, para tanto, os contribuintes precisam ter acesso ao conteúdo de tais atos decisórios. Dessa forma, no que diz respeito às consultas fiscais, o cidadão só poderá prever a atribuição de tratamento igualitário diante de situação fática similar, se conhecer o entendimento da autoridade fiscal proferido no ato de resposta.²⁰⁸ Dessa forma, o princípio da publicidade exige que os sistemas de consulta sejam providos de meios que permitam que não só o consulente, mas a coletividade tenha acesso ao conteúdo das respostas editadas pela administração tributária.

1.3.4.5 Eficiência e celeridade

A Emenda Constitucional nº 19/98 acrescentou o princípio da eficiência aos princípios da administração enunciados no *caput* do art. 37, da CF/88. A eficiência é o dever da boa administração, imposto a todos os agentes públicos, que devem agir de modo rápido e preciso para produzir resultados que satisfaçam a necessidade da população. Nesse sentido, eficiência contrapõe-se a morosidade, a descaso, a negligência e a omissão.²⁰⁹

Já Emenda Constitucional nº 45/04 incluiu o inciso LXXVIII no art. 5º, da CF/88, que estabelece que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Cumpre esclarecer que celeridade do processo, alçada ao nível de direito fundamental, pode ser invocada também no âmbito de

²⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 237.

²⁰⁷ *Ibid.*, p. 238.

²⁰⁸ Sobre o efeito da consulta perante terceiros, consultar item 2.5.3.1 *infra*.

²⁰⁹ Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 135.

qualquer procedimento administrativo, especialmente quando se verificar a ausência de interesse da administração em resolver determinada questão.²¹⁰

No que se refere às consultas em matéria tributária, tais princípios exigem que não haja morosidade na edição das respostas às consultas formuladas, de modo que haja tempo hábil para que o contribuinte planeje suas atividades.

A fixação de um prazo para a resposta à consulta é requisito essencial para que o instrumento posto à disposição dos cidadãos cumpra a sua finalidade, qual seja, permitir que o contribuinte conheça o posicionamento da autoridade fiscal acerca da interpretação da legislação tributária, de modo que ele consiga antecipar, em larga medida, as consequências tributárias de suas ações. Assim, para que o sujeito passivo possa cumprir a obrigação tributária com segurança jurídica, não basta ter a certeza de que a administração tributária responderá à consulta, é fundamental saber em quanto tempo essa atividade será realizada. Isso porque uma resposta proferida muito tempo após a formulação da consulta pode não atender mais à necessidade do sujeito passivo, tornando o instrumento inócuo.²¹¹

1.3.4.6 Boa-fé objetiva

A boa-fé objetiva é um modelo de condutas sociais consideradas arquétipos, as quais são exigidas pela consciência da sociedade em conformidade com determinados imperativos éticos e morais.²¹² Trata-se de princípio associado ao dever de retidão e respeito à confiança e à lealdade depositadas nas relações jurídicas.²¹³ Nesse sentido, exige a vinculação das partes a determinados deveres concretos assumidos quando do nascimento da relação jurídica.

Da perspectiva do consultante, o princípio da boa-fé objetiva exige o legítimo interesse na resolução da dúvida objeto da consulta. Por essa razão, se espera que a dúvida seja verdadeira, e não apenas um meio de burlar a fiscalização ou protelar o pagamento do tributo sem que haja qualquer tipo de

²¹⁰ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 316.

²¹¹ Sobre o prazo para respostas no sistema de consulta federal, consultar item 2.4 infra.

²¹² Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 33.

²¹³ *Ibid.*, p. 36.

penalidade.²¹⁴ Do princípio da boa-fé objetiva também decorre a exigência de transparência por parte do consulente, que deve apresentar de forma completa todas as informações relacionadas ao fato objeto da consulta, bem como instruí-la com documentos que comprovem as informações prestadas.

Por sua vez, a posição institucional do poder público deriva do conjunto de poderes-deveres que o texto constitucional lhe confere para atender os interesses da coletividade, realidade jurídica que também pressupõe uma atuação em conformidade com a boa-fé objetiva.²¹⁵ Dentre as diversas exigências impostas ao Poder Público pela boa-fé objetiva, é relevante para o presente estudo o princípio da proteção da confiança.²¹⁶

O princípio da proteção da confiança se insere no cruzamento entre a mutação, a flexibilidade e o dinamismo da ordem jurídica, que não é perpétua, e a necessidade de previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas ao longo do tempo.²¹⁷ Nesse sentido, o princípio da proteção da confiança tem como objetivo permitir que o indivíduo realize as suas atividades em um ambiente jurídico previsível e estável, no qual ele confie. Como sugere SYLVIA CALMES, isso só é possível se certas expectativas geradas pelo Estado no passado produzam efeitos jurídicos no presente, mesmo se tais expectativas não correspondam mais ao posicionamento estatal vigente.²¹⁸ Busca-se, portanto, a proteção do exercício passado da liberdade juridicamente orientada.

A tributação, em razão do seu caráter oneroso e indutor, atinge, em diferentes graus, os direitos dos contribuintes relacionados à configuração de sua liberdade e ao uso de seu patrimônio.²¹⁹ O princípio da proteção da confiança serve como instrumento de defesa dos interesses individuais nos casos em que o particular, não estando protegido pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, exerce a sua liberdade, em maior ou menor medida, confiando na validade de ato administrativo, mas acaba tendo sua confiança frustrada pela

²¹⁴ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 51.

²¹⁵ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 68.

²¹⁶ Sobre a relação entre o princípio da proteção da confiança e o princípio da boa-fé objetiva, *vide* *ibid.*, p. 72-77.

²¹⁷ Cf. CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001, p. 3.

²¹⁸ *Ibid.*, p. 31-32.

²¹⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 380.

descontinuidade da vigência ou efeitos de tal ato, seja em razão de uma simples mudança de entendimento, seja em razão da sua revogação, anulação ou declaração de invalidade.²²⁰

HUMBERTO ÁVILA aduz que a modificação, a revogação, a anulação ou declaração de invalidade posteriores, por atingirem uma atuação anterior do contribuinte, representam uma restrição ao exercício passado da liberdade, a qual foi baseada nos atos vigentes no momento da ação, dado que “o contribuinte não age com base em normas futuras”²²¹.

Nota-se que o princípio da proteção da confiança, sempre que aplicado, estabelece um conflito com o princípio democrático ou da separação dos poderes, que conferem ao Estado a prerrogativa de alterar a ordem jurídica em razão da sua liberdade de configuração, ou provoca uma tensão com as regras constitucionais de competência, que condicionam a validade das leis e dos atos administrativos à obediência de requisitos de forma e conteúdo.²²²

Para existir a proteção da confiança, é preciso que o particular, ao ter conhecimento de lei, ato administrativo ou decisão judicial, exerça concretamente a sua liberdade baseado na confiança e, posteriormente, esta seja frustrada por uma nova manifestação estatal contraditória. Revelam-se, assim, todos os elementos do princípio da proteção da confiança, a saber, base da confiança, confiança, exercício da confiança e frustração da confiança.²²³ Se todos os elementos não estiverem presentes, não há que se falar em proteção da confiança.

Os atos administrativos individuais, tais como as consultas, estabelecem uma relação de pessoalidade e de confiança entre o poder público e o administrado, reforçando-se um dever de lealdade.²²⁴

Em razão do seu caráter preventivo, a consulta fiscal deve colocar o contribuinte em um estado de certeza jurídica. Dessa forma, tendo o indivíduo atuado em razão do ato de resposta, deve haver a proteção da confiança nela depositada, sob pena de o instituto perder a função de diminuir o risco tributário

²²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 374.

²²¹ *Ibid.*, p. 380.

²²² *Ibid.*, p. 376.

²²³ Foge do escopo do presente trabalho analisar de forma pormenorizada os elementos do princípio da proteção da confiança e a sua interação. Para tanto, CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001, p. 299-437; ÁVILA, op. cit., p. 381-416.

²²⁴ *Ibid.*, p. 468-469.

da operação e garantir a calculabilidade da atuação administrativa.²²⁵ Por conseguinte, o princípio da proteção da confiança exige que haja uma vinculação da administração tributária ao conteúdo do ato de resposta justamente para resguardar a função instrumental do instituto em relação à segurança jurídica.²²⁶

1.3.4.7 Igualdade

Como aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI, é incompatível com a ideia de justiça a discriminação de situações equivalentes sem que haja uma razão que justifique o tratamento diferenciado.²²⁷ Assim, o princípio da igualdade encontra-se desatendido quando situações iguais são tratadas de forma diferente ou quando não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado.

No Brasil, o princípio em questão encontra-se positivado no art. 5º da CF/88, ao prescrever que “todos são iguais perante a lei”, sendo garantido, em outros dispositivos, desdobramentos mais específicos, como a igualdade em matéria tributária, prevista no art. 150, II, da CF. PAULO DE BARROS CARVALHO adverte que o comando constitucional inserido no art. 5º da CF se dirige tanto ao legislador quanto ao aplicador do direito.²²⁸

No que se refere especificamente às consultas fiscais, o princípio da igualdade está relacionado à extensão dos efeitos das respostas a terceiros. Isso porque, se as consultas fiscais têm por objetivo esclarecer uma dúvida do contribuinte acerca da aplicação da legislação tributária em um caso concreto, é preciso avaliar se a interpretação apresentada pela autoridade tributária pode ser evocada por terceiro que realize fato idêntico àquele objeto da consulta, de modo a garantir o mesmo tratamento tributário concedido ao consulente.

Além disso, o princípio da igualdade exige que se adotem mecanismos que garantam a uniformização do entendimento da autoridade fiscal, tendo em vista que consulentes que apresentam questionamentos similares à autoridade fiscal não podem receber tratamento diferenciado.

Feitas essas considerações, no próximo capítulo, passaremos a analisar, de forma pormenorizada, o sistema de consultas fiscais na esfera

²²⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 471.

²²⁶ *Ibid.*, p. 472.

²²⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 353.

²²⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 200.

federal, tal como posto pelo Decreto nº 70.235/72, pela Lei nº 9.430/96, pelo Decreto nº 7.574/2011 e pela Instrução Normativa nº 1.396/2013.

2 SISTEMA FEDERAL DE CONSULTAS SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 A consulta fiscal na legislação infaconstitucional

Como mencionado, a consulta é incidentalmente mencionada pelo art. 161, parágrafo 2º, do CTN, sendo normalmente regulamentada nos três níveis federativos da administração tributária.

Apesar de os dispositivos sugeridos por RUBENS GOMES DE SOUSA, no anteprojeto ao Código Tributário Nacional apresentado em 1954, não terem sido inseridos no CTN, a proposta guarda bastante semelhança com o conteúdo trazido pelo Decreto nº 70.235/72 e pela Lei nº 9.430/96, que regem o instituto da consulta em âmbito federal, objeto de estudo do presente trabalho.

O regime jurídico da consulta fiscal passou recentemente por uma série de modificações com o advento da Lei nº 12.788/13, que alterou vários dos dispositivos da Lei nº 9.430/96, do Decreto nº 7.574/11²²⁹ e da IN RFB nº 1.396/2013.²³⁰

Conforme a proposta delineada, a seguir, analisar-se-á o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal, tal como posto pela legislação infraconstitucional, descrevendo (i) as circunstâncias em que o instrumento pode ser utilizado, (ii) quem pode consultar o fisco, (iii) quais os limites que devem ser observados pela autoridade fiscal e (iv) efeitos produzidos pelas consultas fiscais para o fisco, para o contribuinte e para terceiros. Ao analisar as características do sistema federal de consultas fiscais, pretende-se apontar a evolução que o instituto sofreu nos últimos anos.

2.2 Aspectos objetivos da consulta fiscal

2.2.1 A dúvida ensejadora da consulta fiscal

O art. 46 do Decreto nº 70.235/72, na tentativa de delimitar o objeto de consulta em âmbito federal, estabelece, genericamente, que o sujeito passivo

²²⁹ Alterado pelo Decreto nº 8.853/2016.

²³⁰ Alterada pelas IN RFB nº 1.434/2013, IN RFB nº 1.567/2015 e IN RFB nº 1.689/2017.

poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

À primeira vista, a leitura do referido dispositivo permitiria afirmar que pode ser objeto de consulta qualquer dispositivo que verse sobre o critério material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal da regra-matriz de incidência tributária, bem como sobre os chamados deveres instrumentais.

O emprego da expressão *fato determinado* pelo referido dispositivo evidencia que, para fins de formulação da consulta, não basta haver uma situação de interesse do consulente que enseje uma dúvida, tal situação deve ser descrita de forma exata e completa, de modo que não restem incertezas acerca do seu alcance.

A depender das especificidades do fato objeto da consulta, o sentido da legislação aplicável pode variar. Dessa forma, a exigência de uma completa identificação do fato decorre da própria finalidade da consulta, que é dar certeza quanto ao sentido de um dispositivo à luz de um fato.

A determinabilidade do fato também está relacionada com a exigência de referibilidade entre o fato objeto da consulta e o consulente. Como será aprofundando no item 2.3 do presente trabalho, a legitimação do consulente para apresentar uma consulta perante as autoridades fiscais tem como substrato a existência de interesse concreto na solução da dúvida, que decorre da sujeição, ainda que potencial, do consulente ao comando trazido pela legislação ensejadora do questionamento. Por conseguinte, não há permissão para a formulação de consulta meramente especulativa, sobre questão que não tenha ou possa ter qualquer referibilidade para o consulente. Assim, não é de estranhar que o art. 3º, parágrafo 8º, da IN RFB nº 1.396/13, estabelece que, na hipótese de a consulta versar sobre situação não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

2.2.2 *Requisitos formais*

O art. 91 do Decreto nº 7.574/11 em conjunto com o art. 3º da IN RFB nº 1.396/13 estabelecem que a consulta deve (i) ser formulada por escrito, (ii) conter a identificação completa do consulente, (iii) expor os fatos de forma clara e inteligível, de modo que descreva perfeitamente a questão sobre a qual se requer o pronunciamento da autoridade fiscal, (iv) indicar os dispositivos da legislação

tributária que ensejaram a apresentação da consulta e (v) referir-se somente a tributo administrado pela RFB.

Cumprir mencionar que a IN RFB nº 1.689/17 inseriu o art. 3-A na IN RFB nº 1.396/13, que estabelece requisitos adicionais nas hipóteses em que a dúvida objeto da consulta versar sobre as regras de preços de transferência e de estabelecimento permanente. Nesses casos, além dos requisitos acima mencionados, deverão ser identificados (i) o controlador direto e o controlador final da pessoa jurídica que formulou a consulta, bem como seus países de domicílio, na hipótese de serem no exterior, (ii) os países de residência de todas as partes relacionadas com as quais o consulente efetua transações objeto da consulta e (iii) o país de residência da matriz e do estabelecimento permanente.

Importante destacar que, conforme dispõe o parágrafo 2º do art. 3-A da IN RFB nº 1.396/13, a RFB encaminhará, às administrações tributárias dos países de domicílio das pessoas jurídicas estrangeiras acima mencionadas e com os quais o Brasil tenha acordo para troca de informações, um sumário da resposta à consulta.

A referida exigência é uma evidência de que a RFB vem buscando se adequar aos compromissos assumidos internacionalmente no âmbito do G-20 para a implementação do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), coordenado pela OCDE. Uma das recomendações para combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância das operações, é justamente a troca compulsória de informações, entre as administrações tributárias, das consultas fiscais.²³¹

2.2.3 Consultas Ineficazes

A existência de um sistema de consultas não impede que os interessados se dirijam verbalmente às repartições fiscais e solicitem esclarecimentos sobre dúvidas. Os plantões fiscais das repartições destinam-se exatamente à orientação do sujeito passivo sobre a maneira correta de cumprir as suas obrigações fiscais. No entanto, tais orientações verbais não vinculam a

²³¹ Cf. OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report. In: OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

administração tributária ao conteúdo da orientação, já que este é um efeito próprio da consulta fiscal. Exatamente em razão dos efeitos que a consulta fiscal produz para o consulente e para a administração tributária, houve por bem o legislador estabelecer uma série de requisitos cujo cumprimento é condição para que a consulta seja respondida e que estão elencados no art. 52 do Decreto nº 70.235/72 e pormenorizados no art. 18 da IN RFB nº 1.396/13.

O inciso I do art. 52 do Decreto nº 70.235/72 em conjunto com o inciso I do art. 18 da IN RFB nº 1.396/13 preceituam que será ineficaz a consulta na falta de agente competente para formular o pedido²³², bem como no descumprimento dos requisitos formais, tais como a forma escrita, a correta qualificação do consulente e a indicação dos dispositivos legais ensejadores da dúvida.

Também são consideradas causas impeditivas da resposta à consulta fiscal a existência de intimação para cumprir a obrigação tributária relativa ao fato objeto da consulta fiscal ou procedimento fiscal para apurá-los; quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior proferida em consulta na qual tenha sido parte a consulente e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente; quando o fato for considerado crime ou contravenção penal; ou quando o fato for objeto de litígio de que o consulente faça parte, pendente de julgamento nas esferas administrativa ou judicial.²³³

Tais requisitos têm por objetivo barrar o sujeito que não age sob o fundamento da boa-fé e enxerga a consulta como instrumento para protelar o cumprimento da obrigação tributária.²³⁴ Como aponta VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²³⁵, a boa-fé é requisito imposto ao interessado para que o habilite a formular consulta à administração tributária.

Presume-se que aquele que opta por formular uma consulta perante as autoridades fiscais quer cumprir corretamente a norma tributária. Como ensina RUY BARBOSA NOGUEIRA²³⁶, o contribuinte que consulta possui um “espírito de colaboração no cumprimento da lei, boa-fé e honestidade fiscal”. Dessa forma,

²³² Sobre os aspectos subjetivos da consulta fiscal, consultar item 2.3.

²³³ Art. 52, incisos II, III, IV, VII, do Decreto nº 70.235/72 e art. 18, inciso IV, da IN RFB nº 1.396/13, respectivamente.

²³⁴ Cf. GONÇALVES, Carla de Lourdes. *A consulta tributária e as relações entre fisco e contribuinte*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001, p. 115.

²³⁵ Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 67.

²³⁶ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1974, p. 40.

não basta haver uma dúvida por parte do contribuinte, é preciso que esta seja verdadeira, séria, fundada e não fantasiosa.

Nesse sentido, a presunção de boa-fé em favor do consulente não se sustenta em face da instauração contra ele de um procedimento fiscal para apuração do crédito tributário ou para a sua exigência. É fundamental, para a verificação da boa-fé, que a formulação da consulta se dê de forma espontânea, sem que o consulente já esteja sendo fiscalizado. Como aponta KELLY MAGALHÃES FALEIROS²³⁷, a consulta não pode ser usada como meio de burlar o trabalho da fiscalização e de obter vantagens, tais como a protelação do pagamento ou a inibição de penalidades. Da mesma forma, o consulente que formula novamente a mesma consulta não tem mais o objetivo de pôr fim a uma incerteza sobre o sentido de dado dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que tal incerteza foi suprida com a resposta à primeira consulta. No mesmo sentido, a consulta fiscal perde a razão de ser se o fato já for objeto de um processo administrativo ou judicial.

Além dos requisitos formais e objetivos expostos acima, que se revelam a partir de uma situação concreta, a legislação elenca condições cuja verificação depende de uma valoração por parte da autoridade administrativa. Cumpre mencionar, preliminarmente, que as causas de ineficácia restringem os efeitos produzidos pela consulta e, por essa razão, devem ou pelo menos deveriam ser estreita e restritivamente utilizadas pela administração tributária, de modo a privilegiar o direito à informação constitucionalmente assegurado.²³⁸ Isso significa dizer que as causas de exclusão de eficácia da consulta fiscal não podem ser livremente manipuladas pela administração tributária. Feita esta observação, passemos à individualizada dos demais requisitos impostos pelo Decreto nº 70.235/72 e pela IN RFB nº 1.396/13.

O inciso V do art. 52 do Decreto nº 70.235/72 preceitua que será ineficaz a consulta quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes da apresentação da consulta. Dessa forma, os pareceres ou instruções normativas, na condição de atos normativos sobre a matéria objeto da consulta, seriam, em tese, óbices ao seu conhecimento pelas autoridades fiscais. O inciso

²³⁷ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 51, 58.

²³⁸ Cf. GIARDINO, Cléber. Consulta em Matéria Tributária – Declaração de Ineficácia. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 39, 1987, p. 225.

VI do art. 52 do Decreto nº 70.235/72, por sua vez, estabelece que será ineficaz a consulta quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

As restrições mencionadas acima contrariam a finalidade da consulta fiscal. A existência de uma instrução normativa ou de uma disposição literal em lei não é uma garantia contra o surgimento de dúvidas. Como aponta HUGO DE BRITO MACHADO²³⁹, a linguagem empregada nos textos de direito positivo, por mais cuidado e precisão empregada pelo legislador, não é capaz de evitar dúvidas e incertezas em razão da ambiguidade e vagueza que lhe são inerentes. Além disso, o direito positivo não consegue abranger a infinidade de possibilidades fáticas que a complexidade das relações sociais desencadeia, o que faz com que, muitas vezes, a existência da instrução normativa e a do elemento literal não sejam suficientes. Por fim, cumpre mencionar que a clareza de um texto não pode ser constatada *per se*, isso porque um texto apenas será claro ou ambíguo em relação a um dado concreto. Isso significa dizer que a constatação da existência ou não de disposição literal de lei deve ser feita com base nas circunstâncias fáticas apresentadas pelo consulente.²⁴⁰

O art. 18, inciso VIII, da IN RFB nº 1.396/13, por sua vez, esclarece que as consultas fiscais não podem versar sobre a constitucionalidade ou a legalidade da legislação tributária. A vedação está em consonância com a determinação do art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, segundo a qual é defeso às autoridades administrativas afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Além disso, na consulta fiscal, a administração está adstrita a indicar o modo de aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária. Dessa forma, é pressuposto que o referido dispositivo deva ser aplicado; caso contrário, não haveria sequer espaço para a formulação da consulta.

Ainda no que diz respeito aos dispositivos que não podem ser objeto de questionamento, o inciso XII do art. 18 da IN RFB nº 1.396/13 veda a formulação de consultas sobre procedimentos relativos a parcelamentos de débitos administrados pela RFB. A vedação trazida pelo referido dispositivo é injustificável. Em primeiro lugar, trata-se de inovação em relação ao estabelecido

²³⁹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 95.

²⁴⁰ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 53-54.

no art. 52 do Decreto nº 70.235/72, o que por si só tornaria a restrição incabível. No mais, a interpretação dos dispositivos legais que regulam os parcelamentos fiscais pode gerar dúvidas ao interessado, não havendo qualquer razão para que o direito do contribuinte em obter assistência por parte da autoridade fiscal seja restringido.

A título ilustrativo, menciona-se a Solução de Consulta Cosit, de 26 de dezembro de 2018. O consultante, que aderiu ao Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), criado pela Medida Provisória nº 793/17, pediu esclarecimento em relação à forma adequada de consolidação dos débitos parcelados nas hipóteses em que os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) fossem utilizados para liquidar parte do débito, tal como autorizado pelo art. 4-A, da IN RFB nº 1.784/18. De acordo com a resposta da autoridade administrativa, o PRR ostenta natureza de parcelamento tributário, cujas regras essencialmente procedimentais não são passíveis de interpretação mediante solução de consulta, conforme vedação imposta pelo inciso XII do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Por seu turno, o inciso VIII do art. 52 do Decreto nº 70.235/72 determina que é causa de ineficácia da consulta fiscal, a descrição incompleta ou inexata dos fatos, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora. Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970, traz orientações sobre a forma como a consulta deve ser redigida para garantir que haja uma resposta por parte da administração tributária. O item 2 do referido diploma enfatiza que

[...] tendo em vista os efeitos da consulta [...] é natural que, em contrapartida, exija a administração o rigoroso cumprimento de determinadas formalidades na formulação da consulta, inclusive e principalmente quanto à exposição dos fatos objeto da dúvida, porque são esses fatos – e exclusivamente eles – que se acham sob a proteção referidos efeitos.

Assim, continua o item 6 do Parecer Normativo CST nº 342/70,

[...] não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda a legislação fiscal; é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Caso contrário, não deve a autoridade julgadora tomar conhecimento das consultas em questão”.

Por essa razão, o item 3 do referido parecer estabelece que só produzirão efeitos as consultas em que a dúvida nela suscitada seja exposta em “termos precisos, de sorte a se poder situar com exatidão o seu objeto”.

Por certo, a eficácia da consulta pressupõe o cumprimento de formalidades, entre elas a de expor minuciosamente a hipótese consultada e os fatos concretos que visa atingir. No entanto, quando a inexatidão ou omissão não impedirem a apreciação e o julgamento, a autoridade fiscal não tem porque declarar a consulta ineficaz. Como aponta LUCIANO AMARO²⁴¹, ainda que a falta do consulente impeça a decisão, permitir que o contribuinte saneie o problema, ao invés de decretar a ineficácia da consulta de pronto, estaria em maior consonância com a finalidade do instituto.²⁴² Nesse sentido, vale mencionar que o art. 5º da IN RFB nº 1.396/13 estabelece que a autoridade fiscal pode solicitar que o consulente preste esclarecimentos ou forneça novas informações necessárias à apreciação da consulta. Dessa forma, tal prerrogativa da administração tributária também deveria ser utilizada para sanar eventuais omissões por parte do consulente no momento de formulação da consulta, evitando a declaração de ineficácia de pronto.

Por sua vez, o inciso II, art. 18 da IN RFB nº 1.396/13, esclarece que será ineficaz a consulta formulada em tese, com referência a fato genérico. Como analisado no item 1.2.2 do presente trabalho, entende-se que o instituto da consulta fiscal não tem como objetivo apenas a exegese da lei em si, mas a aplicabilidade das disposições legais a fato determinado. Assim, o que subjaz na consulta é a referibilidade a uma situação de fato em que o consulente é interessado e sobre cuja disciplina legal tem dúvida, sendo vedada a formulação de consulta sobre fatos que não guardam qualquer relação com o consulente. Cumpre esclarecer, ainda, que, ao impedir a formulação de consulta em tese, não se está vedando ao contribuinte formular consultas sobre fatos ainda não ocorridos, o que é expressamente admitido pelo art. 3º, parágrafo 8º, da IN RFB nº 1.396/13, desde que o consulente demonstre a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

²⁴¹ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 137.

²⁴² No mesmo sentido, cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 98-99.

Em que pese estar claro o objetivo do inciso II, art. 18 da IN RFB nº 1.396/13, a vagueza das expressões *em tese* ou *fato genérico*, bem como a ausência de qualquer esclarecimento por parte das autoridades fiscais acerca do seu alcance, acaba conferindo uma grande margem de discricionariedade para as autoridades administrativas, limitando o direito do contribuinte de obter assistência por parte da autoridade administrativa.

Por fim, ainda na tentativa de restringir a matéria que pode ser objeto de consulta, o inciso XIV, art. 18 da IN RFB nº 1.396/13, estabelece que será ineficaz a consulta que tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB. É possível conjecturar que tal disposição visa esclarecer que o objetivo da consulta não é obter, por parte da autoridade fiscal, a avaliação acerca da conformidade da legalidade da operação realizada pelo consulente, a confirmação se a apuração de determinado imposto foi feita da maneira correta ou a validação do conteúdo de certo dever instrumental. Ocorre que, mais uma vez se está diante de expressão muito vaga, o que confere à administração tributária margem de discricionariedade para declarar a consulta ineficaz.

Com o objetivo de ilustrar a aplicação das causas de ineficácia por parte da administração tributária, tomemos como exemplo a Solução de Consulta COSIT nº 524, de 4 de dezembro de 2017. O consulente, entidade beneficente de assistência social, indaga à RFB se na hipótese de tornar-se sócio ou acionista majoritário de sociedade empresária, a sua imunidade seria estendida à nova sociedade. No caso, o consulente não indicou qualquer dispositivo como ensejador do referido questionamento, devendo esta ter sido apontada como causa da ineficácia da consulta, nos termos do art. 52, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

Não obstante, a autoridade administrativa avançou na análise e afirmou que o consulente, além de não ter fundamentado a consulta em qualquer dispositivo legal, também não sustentou nenhuma proposta de interpretação para o caso, bem como não demonstrou os pontos obscuros, controversos, omissos ou contraditórios da legislação frente aos fatos narrados. Dessa forma, teria ficado demonstrado, na visão da autoridade fiscal, que o consulente estaria buscando uma assessoria jurídico-contábil por parte da RFB, nos termos o inciso XIV, art. 18, da IN RFB nº 1.396/13, em clara violação à finalidade do instituto, sendo esta a causa da ineficácia da consulta ora analisada.

Nota-se que, no caso ora analisado, a administração tributária transformou um vício formal, que poderia ser sanado pelo consulente, em uma violação à finalidade da consulta. Nesse contexto, demonstra-se legítima a preocupação de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS no que diz respeito à utilização da prerrogativa de declarar as consultas ineficazes como forma de eliminar o dever de assistência ao contribuinte que tenha dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária.²⁴³

A maior parte das causas de ineficácia da consulta fiscal são subjetivas, dependendo de uma valoração por parte da autoridade administrativa, o que, inevitavelmente, acaba abrindo espaço para discricionariedades. Como aponta HUGO DE BRITO MACHADO²⁴⁴, existe uma grande margem para que as autoridades fiscais utilizem a declaração de ineficácia da consulta de forma defensiva, tendo respaldo da própria legislação para se esquivar de responder determinada consulta.

Tal situação fica ainda mais sensível quando se considera que, nos termos do parágrafo 3º do art. 48 da Lei nº 9.430/96, não cabe recurso ou pedido de reconsideração do despacho que declarar a ineficácia da consulta fiscal. Nesses termos, o consulente se vê diante de um cenário de extrema vulnerabilidade, já que, ao mesmo tempo, permanecem as dúvidas em relação à legislação tributária e a autoridade fiscal passa a ter pleno conhecimento dos fatos praticados ou que serão praticados pelo consulente, abrindo-se um flanco para a fiscalização e eventual autuação do consulente.

Considerando que a consulta fiscal estabelece uma relação de pessoalidade e a confiança entre o poder público e o consulente, surge um dever de lealdade que impediria o uso defensivo das causas de ineficácia. Além disso, em atenção ao princípio da motivação dos atos administrativos, a decisão que declarar a consulta ineficaz deverá apontar o requisito não observado pelo consulente e as circunstâncias que evidenciam seu descumprimento, permitindo o controle do ato administrativo de resposta²⁴⁵.

²⁴³ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos da Consulta Ineficaz à Luz do CTN. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 451.

²⁴⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 91.

²⁴⁵ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 109.

Por fim, cumpre mencionar que na tentativa de compreender a maneira como a administração tributária tem lidado com a questão das consultas ineficazes, foram requisitadas, por meio da LAI, informações sobre o número de consultas declaradas ineficazes por parte da RFB, com base em cada um dos incisos do art. 52 do Decreto nº 70.235/72 e da Instrução Normativa nº IN RFB nº 1.396/13. No entanto, o pedido foi negado.²⁴⁶

2.3 Aspectos subjetivos da consulta fiscal

2.3.1 Legitimidade do consulente

A consulta apenas se revelará apta à produção dos efeitos que lhe são próprios quando formulada por pessoa que mostre legítimo interesse na solução da dúvida proposta.

A definição quanto à legitimidade para apresentação da consulta é atrelada ao direito subjetivo à obtenção de esclarecimento das dúvidas que assaltam o consulente na interpretação da legislação tributária.²⁴⁷ Em outras palavras, a legitimação do consulente para apresentar uma consulta perante as autoridades fiscais tem como substrato a existência de interesse concreto na solução da dúvida, que decorre da sujeição, ainda que potencial, do consulente ao comando trazido pela legislação ensejadora do questionamento.

Como ensina LUCIANO AMARO²⁴⁸, em qualquer das hipóteses de legitimação, é imprescindível que o consulente tenha interesse na dissolução da dúvida. No entanto, não é qualquer interesse que justifica a consulta, mas só aquele que envolva pessoalmente o consulente, que o coloque na posição de ter que cumprir determinado mandamento legal.

De acordo com o autor, essa é a razão pela qual não cabe a advogados e contadores formular, em nome próprio, consulta para elucidar questões relativas aos interesses de seus clientes. Pela mesma razão, não se presta a consulta à elucidação de questões teóricas, sem ressonância prática para o consulente. Dito de outra forma, mesmo o profissional que tenha dúvida de

²⁴⁶ Relatório do pedido disponibilizado no Anexo.

²⁴⁷ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 88.

²⁴⁸ *Ibid.*, p. 89-91.

interpretação em relação a determinado dispositivo não pode formular consulta se e enquanto não tiver um fato determinado passível de ser enquadrado no dispositivo da legislação cuja compreensão se mostra obscura.

Serão estudados, a seguir, os sujeitos legitimados à formulação da consulta, nos termos estabelecidos pelo art. 46 do Decreto nº 70.235/72, a saber, o sujeito passivo da obrigação tributária, as entidades representativas de categoria econômica ou profissional e os órgãos da administração pública.

2.3.1.1 Legitimidade ativa individual: sujeito passivo da obrigação tributária

Quando se pensa em matéria tributária, o primeiro impulso é de pressupor que o sujeito passivo da obrigação tributária confunde-se com a figura do contribuinte, isto é, com a pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação definida na hipótese de incidência. Nem sempre, no entanto, o contribuinte será o sujeito passivo da obrigação tributária, já que, conforme dispõe o art. 121 do CTN, a lei poderá eleger um terceiro como tal, que passa a se revestir, então, do título de responsável (*lato sensu*).

Embora o contribuinte não precise estar expressamente definido na lei, já que, muitas vezes, sua identificação decorre do próprio estudo do critério material do antecedente normativo, o mesmo não ocorre com o responsável *lato sensu*. O art. 128 do CTN admite que a sujeição passiva seja imputada expressamente, por meio de lei, a terceiro, vinculado ao fato jurídico tributário.

Como ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁴⁹, é importante mencionar que, sob a rubrica de responsável *lato sensu*, apresentam-se figuras diversas, com regimes jurídicos próprios. Assim, fala-se em substituição quando o legislador, ainda que descreva conduta praticada pelo contribuinte como hipótese tributária, determina que, verificada aquela conduta, outra pessoa terá a obrigação de recolher o tributo. Já nos casos de responsabilidade *stricto sensu*, o legislador, embora tenha definido o sujeito passivo por meio da verificação do fato jurídico tributário, determina que a responsabilidade será de um terceiro em razão de um fato a ele imputado.

Dessa forma, o art. 46 do Decreto nº 70.235/72, ao estabelecer que o sujeito passivo tem legitimidade para formular consulta perante a autoridade

²⁴⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 584.

administrativa, estende a legitimidade não só ao contribuinte, mas também aos substitutos e responsáveis por transferência. Têm legitimidade, portanto, para propor consulta fiscal aqueles que revelem interesse pessoal, decorrente de sua condição efetiva, ou potencial, de sujeito passivo da obrigação tributária. O emprego do termo *potencial* se justifica pelo fato de ser possível que o objeto da consulta seja justamente uma dúvida sobre a possibilidade de o consulente ser ou não efetivo sujeito passivo da obrigação tributária.²⁵⁰

Importante notar que os deveres decorrentes da legislação tributária ultrapassam os limites da obrigação principal, existindo um plexo de deveres jurídicos que o CTN denominou de “obrigações acessórias”. Tais deveres, por vezes, se compreendem no âmbito da própria relação jurídico-tributária, sendo meios necessários para o seu devido cumprimento e, por outras, independem da existência de uma obrigação principal.

Nesse contexto, WAGNER BALERA²⁵¹ aponta que o direito brasileiro não restringe o acesso às consultas aos sujeitos passivos da obrigação principal, podendo também formulá-las aqueles compelidos a cumprir com as ditas obrigações acessórias. Isso se deve não somente ao fato de que o descumprimento de tais obrigações acarreta a imposição de penalidades, nos termos do art. 113, parágrafo 3º, do CTN, mas também à complexidade e multiplicidade de dispositivos que regulam o cumprimento de tais obrigações, o que potencializa o surgimento de dúvidas e incertezas na aplicação da legislação tributária.

É relevante para o presente trabalho esclarecer que os deveres instrumentais podem ser impostos àqueles que não se revestem da condição de sujeito passivo da obrigação principal, desde que constituam instrumento relevante para o pleno exercício da fiscalização, como já apontou o STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.116.792-PB²⁵². Dessa forma, a formulação de consulta sobre deveres instrumentais pode fugir à regra geral de legitimação proposta pelo

²⁵⁰ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 89.

²⁵¹ Cf. BALERA, Wagner. Consulta em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 45, 1988, p. 220.

²⁵² Cf. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.116.792-PB, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 24/11/2010.

Decreto nº 70.235/72, já que, nesse caso específico, a dúvida pode ser apresentada por alguém distinto do sujeito passivo da obrigação tributária.

2.3.1.2 Legitimidade ativa coletiva: entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais e órgãos da Administração Pública

O parágrafo único do art. 46 do Decreto nº 70.235/72 também admite que a consulta seja formulada por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais. A legitimidade ativa coletiva decorre do art. 5º, inciso XXI, e do art. 8º, inciso III, da CF, que dispõem sobre a possibilidade de as entidades associativas e sindicatos, quando expressamente autorizados, representarem seus afiliados, judicial ou extrajudicialmente.

Como representantes dos interesses dos seus filiados e associados, as entidades associativas e sindicatos têm legitimidade para formular consultas perante as autoridades fiscais. Isso porque existem questões tributárias que envolvem o interesse de toda uma categoria econômica ou profissional, sendo inúmeras as pessoas jurídicas ou físicas interessadas na solução de determinada dúvida quanto à interpretação das disposições da legislação tributária.

Como bem assinala LUCIANO AMARO²⁵³, a consulta formulada pelas referidas entidades também se subordina à condição do legítimo interesse na solução da consulta proposta, ou seja, a questão que não poderia ser arguida pelos associados ou filiados, por falta de legitimidade, também não pode ser apresentada pela própria entidade. De igual modo, a entidade associativa somente pode formular consulta cujo objeto sejam fatos determinados aos quais os seus associados, de modo geral, poderiam se enquadrar como sujeitos passivos da obrigação tributária.²⁵⁴

De acordo com o art. 3º, parágrafo quarto, da IN RFB nº 1.396/13, a entidade representativa de categoria econômica ou profissional que formular consulta em nome de seus associados ou filiados deverá apresentar autorização expressa para representá-los, em estatuto ou em documento individual ou

²⁵³ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 93.

²⁵⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, 1995, p. 126.

coletivo. Como aventa KELLY MAGALHÃES FALEIRO²⁵⁵, tais entidades atuam como autênticas substitutas processuais na defesa dos interesses de seus integrantes. É por essa razão que a resposta à consulta formulada por entidade representativa aproveita a todos os filiados ou associados que estejam submetidos ao comando do dispositivo legal ensejador da dúvida e que, portanto, nela tenham interesse jurídico.

Cumprе mencionar que eventual situação impeditiva da formulação de consulta fiscal por um dos filiados ou associados não se comunica à entidade representativa, que poderá oferecer a consulta em nome da coletividade. Os efeitos de tal consulta, entretanto, só serão extensivos àqueles filiados ou associados que, ao tempo da propositura, estejam em condições de apresentá-la. Em outras palavras, o filiado ou associado que estiver sofrendo um procedimento de fiscalização em relação à matéria consultada, por exemplo, não poderá aproveitar-se dos efeitos atribuídos à resposta.

Ainda, é importante notar que uma pessoa que se filie posteriormente à entidade representativa em nome da qual foi respondida a consulta submeter-se-á aos efeitos da decisão apenas a partir da data de sua filiação.

Questão que merece ser analisada é aquela em que a mesma consulta é formulada pelo contribuinte e pela entidade que o represente. A consulta fiscal proposta por filiado após a obtenção de resposta por sua entidade representativa não poderá ser admitida, uma vez que não se está mais diante de uma incerteza quanto ao sentido de determinado dispositivo da legislação tributária.²⁵⁶

Discute-se a possibilidade de a consulta formulada pela entidade se estender automaticamente ao filiado que já possua uma resposta específica anterior. Como aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁵⁷, se o contribuinte autorizou sua associação ou sindicato a formular consulta, então ele deve se submeter ao entendimento da autoridade administrativa em consulta formulada pela entidade, ainda que tal entendimento seja mais oneroso do que o obtido em consulta individual. O mesmo raciocínio, continua o autor, aplica-se a uma mesma consulta que é formulada por duas entidades a que esteja filiado o contribuinte, valendo,

²⁵⁵ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 67.

²⁵⁶ Sobre as consultas ineficazes, consultar item 2.8.2 do presente trabalho.

²⁵⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, 1995, p. 137.

para este, a última resposta à consulta por ele autorizada. Tal entendimento não parece ser o mais adequado. Da mesma forma que a consulta proposta por filiado após a obtenção de resposta por sua entidade representativa não deve ser admitida visto que o fato já foi objeto de pronunciamento administrativo, a hipótese de o filiado já possuir um pronunciamento específico faz com que os fatos por ele realizados não possam ser objeto de novo pronunciamento administrativo, ainda que este seja mais favorável.²⁵⁸ Os casos de divergência de entendimentos apresentados em sede de consulta fiscal devem ser resolvidos por meio de procedimento de saneamento e uniformização, tal como previsto no art. 48, parágrafo 5º, da Lei nº 9.430/96, não sendo possível falar em extensão de efeitos pelo simples fato de a consulta possuir caráter coletivo.

O parágrafo único do art. 46 do Decreto 70.235/72, por fim, também faculta aos órgãos da administração pública a formulação de consultas sobre a interpretação da legislação tributária.

Como bem aponta ODETE MEDAUAR, existe uma grande dificuldade de fixar com precisão o conceito de *administração pública*, sobretudo em razão da sua complexidade e do caráter multiforme de sua atuação. Sob um enfoque subjetivo, relevante para o presente estudo, a administração pública representa o conjunto de órgãos, integrantes da estrutura estatal, destinados a promover serviços, bens e utilidades para a população.²⁵⁹

A CF/88 atribui, de modo direto e imediato, a um conjunto de sujeitos políticos a titularidade de competências administrativas. Utiliza-se a expressão *administração direta* para indicar ente político que, por determinação constitucional, é o titular da função administrativa. Em termos práticos, a administração pública direta compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, abrangendo todos os órgãos a ela integrados, tais como ministérios, secretarias, entre outros.

Ocorre que é possível que os entes políticos que compõem a administração pública direta atribuam parcela de suas competências administrativas a outros sujeitos de direito, criados por lei ou pela própria administração pública direta, mediante autorização legal. Essas outras pessoas

²⁵⁸ Art. 52, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

²⁵⁹ Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 51.

jurídicas não são entes políticos, nem titulares de poderes atribuídos diretamente pela CF/88. Utiliza-se da expressão *administração indireta* para indicar tais pessoas jurídicas, que podem ser autarquias, consórcios, empresas de economia mista, empresas públicas, entre outros.²⁶⁰

Discute-se, doutrinariamente, a razão pela qual o legislador teria incluído, expressamente, tal permissão, especialmente tendo em vista o princípio da imunidade recíproca, previsto no art. 150, VI, a, da CF/88, que veda que entes federados instituem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

A imunidade recíproca é tradicionalmente apontada como uma forma de garantir a independência entre as pessoas jurídicas de direito público entre as quais não há hierarquia ou subordinação. Embora o princípio federativo seja a inspiração de tal imunidade, este não é, isoladamente, o fundamento da norma imunizante. Sob o prisma da capacidade contributiva, é possível afirmar que não se poderia admitir que uma pessoa jurídica de direito público, atuando dentro da sua finalidade, possuísse capacidade contributiva, já que tudo o que ela arrecada é voltado aos gastos da coletividade, não havendo sobras para atender a gastos imputados a outras pessoas jurídicas de direito público.²⁶¹

Ocorre que o art. 150, IV, da CF/88 limita a imunidade recíproca aos impostos. Isso significa dizer que nada impede que se cobrem taxas, por exemplo, entre as pessoas jurídicas de direito público, já que a racionalidade da taxa não está na capacidade contributiva, mas na equivalência entre um gasto estatal e os sujeitos que deram causa ao referido gasto.

Com base nesse raciocínio, WAGNER BALERA²⁶² entende que tal dispositivo tem como objetivo permitir que sejam formuladas consultas por órgãos da administração pública estadual ou municipal acerca de tributos federais e vice-versa, nos casos não protegidos pela imunidade recíproca ou, ainda, nos casos em que a administração atua como agente coletor, bem como tenha que cumprir com deveres instrumentais.

²⁶⁰ Cf. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 73-74.

²⁶¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 447.

²⁶² Cf. BALERA, Wagner. Consulta em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 45, 1988, p. 221.

Na tentativa de explicar a intenção do legislador, LUCIANO AMARO²⁶³ afirma que a lei tributária impõe encargos aos entes da federação, o que pode suscitar nos funcionários ou autoridades encarregadas do seu cumprimento dúvidas de interpretação que devem ser dirimidas para a fiel execução da lei. Ocorre que os órgãos da administração pública direta são meros desdobramentos administrativos e não possuem personalidade jurídica, tampouco são os sujeitos passivos da obrigação tributária. Assim, o objetivo do referido dispositivo seria garantir que a consulta possa ser formulada por qualquer órgão da administração pública direta, e não apenas pelo Chefe do Poder Executivo.

Em sentido diverso, FÚLVIA HELENA DE GIOIA PAOLI²⁶⁴, na tentativa de encontrar um fundamento para a ora referida outorga de legitimidade, entende que a expressão *administração pública* é empregada no mencionado dispositivo para se referir aos órgãos da administração pública indireta, que não são alcançados pela imunidade recíproca.

Como se sabe, o parágrafo terceiro do art. 150 da CF estabelece que a imunidade recíproca não atinge o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Como aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁶⁵, a linha divisória proposta pelo constituinte reside no momento em que o Estado deixa de atuar no setor público, que lhe é próprio, e passa a atuar diretamente no domínio econômico, setor da economia destinado aos empreendimentos privados.

Ocorre que, quando o Estado atua no domínio econômico, passa a se submeter ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive sob aspectos tributários. É justamente esse o racional utilizado por FÚLVIA HELENA DE GIOIA PAOLI para justificar o alcance da expressão *administração pública* empregada no art. 46 do Decreto nº 70.235/72.

²⁶³ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92.

²⁶⁴ Cf. PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O Procedimento Administrativo de Consulta Tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 128.

²⁶⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 452.

Assiste razão KELLY MAGALHÃES FALEIRO²⁶⁶ ao rejeitar tal fundamento, tendo em vista que autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, que compõem a administração indireta, possuem personalidade jurídica própria e têm legitimidade para formular consulta enquanto sujeitos passivos, o que faz com que a previsão do referido dispositivo, em relação a essas pessoas jurídicas de direito público, seja desnecessária.

Seguindo os ensinamentos de LUCIANO AMARO e WAGNER BALERA, é possível sustentar que o emprego da expressão *administração pública* pelo art. 46, do Decreto nº 70.235/72, tem por objetivo permitir que sejam formuladas consultas por órgãos da administração pública estadual ou municipal, enquanto representantes dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, sujeitos passivos da obrigação tributária, acerca de tributos federais e vice-versa, nos casos não protegidos pela imunidade recíproca. Como os órgãos da administração pública não têm personalidade jurídica, o referido dispositivo garante que a consulta possa ser formulada por qualquer órgão da administração pública, e não apenas pelo Chefe do Poder Executivo.

No entanto, entende-se que o dispositivo ora estudado possui uma finalidade adicional. Os autores citados não cogitaram a possibilidade de órgãos da administração pública, enquanto aplicadores da legislação tributária, terem dúvidas em relação ao alcance de determinado dispositivo da legislação tributária. Nesses casos, está-se diante de uma dúvida do aplicador da legislação tributária e não do seu destinatário. O art. 46 do Decreto 70.235/72 assegura, portanto, que o próprio aplicador da legislação tenha um mecanismo para sanar eventuais dúvidas sobre sua interpretação.

Nesse sentido, em âmbito federal, existe a figura da solução de consulta interna, por meio da qual órgãos da RFB, responsáveis pela cobrança, arrecadação, fiscalização, entre outros, formulem consultas com o objetivo de sanar dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária, nos termos estabelecidos pela Portaria RFB nº 2.217/14.

A título exemplificativo, pode mencionar-se a Solução de Consulta Interna nº 2, de 26 de fevereiro de 2018, por meio da qual a Coordenação Geral de Tributação (Cosit) esclareceu, após provocações das unidades centrais, que o

²⁶⁶ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 70.

art. 199 do CTN, na visão do órgão, permite que a RFB transmita às Secretarias de Fazenda de Estado, Distrito Federal ou Município os dados obtidos junto às instituições financeiras, de que trata a Lei Complementar nº 105/11.

Por fim, cumpre mencionar que na tentativa de dimensionar a utilização da ferramenta pelos auditores fiscais, foram requisitadas, por meio da LAI, informações sobre o número de consultas internas elaboradas pela RFB. Em 2014, em 2015, em 2016 e em 2017, foram respondidas, respectivamente 34 (trinta e quatro), 79 (setenta e nove), 53 (cinquenta e três) e 34 (trinta e quatro) consultas internas.²⁶⁷

2.3.2 *Autoridade competente para responder à consulta fiscal*

A atribuição de responder à consulta fiscal é conferida ao Poder Executivo, responsável por aplicá-la ao caso concreto.²⁶⁸ Com o advento da Lei nº 12.788/13, que alterou o parágrafo 1º do art. 48 da Lei nº 9.430/96, a competência para responder às consultas foi amplamente modificada, alterando-se as unidades e os agentes responsáveis por respondê-las.

De acordo com o referido dispositivo, a competência para responder à consulta ou declarar a sua ineficácia é da unidade central ou da unidade descentralizada, na forma estabelecida pela RFB. O art. 7º da IN RFB nº 1.396/2013, que disciplina a questão, como regra geral, confere à Cosit a competência para responder às consultas e à Divisão de Tributação (Disit) a competência para declarar a sua ineficácia²⁶⁹ e emitir soluções de consulta vinculadas.²⁷⁰

A Cosit pertence à Subsecretaria de Tributação e Contencioso (Sutri), uma das unidades centrais da RFB, que são órgãos de instância máxima, responsáveis pela administração e coordenação do sistema de tributário federal, bem como pela definição de políticas tributárias aplicadas em todo o território nacional.

A Sutri tem competência para planejar, coordenar e supervisionar as atividades relativas à formulação de atos interpretativos e normativos, ao

²⁶⁷ Relatório do pedido disponibilizado no Anexo.

²⁶⁸ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 70.

²⁶⁹ Sobre as soluções de consulta ineficazes, consultar item 2.7 do presente trabalho.

²⁷⁰ Sobre as soluções de consulta vinculadas, consultar item 2.6.5 do presente trabalho.

contencioso administrativo no âmbito das Delegacias Regionais de Julgamento (DRJs), à elaboração de propostas de uniformização da jurisprudência administrativa e à atuação da defesa da Fazenda Nacional no contencioso.²⁷¹

No que diz respeito especificamente à Cosit, o art. 94 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 430/17, que aprova o regimento interno da RFB, estabelece que são atribuições do órgão a elaboração, aperfeiçoamento, modificação, regulamentação, consolidação, uniformização, simplificação e interpretação da legislação tributária.

Note-se, portanto, que, atualmente, as consultas fiscais são respondidas pelo órgão de instância máxima responsável pela interpretação da legislação tributária e, por conta disso, representam verdadeira expressão do entendimento da RFB sobre a correta interpretação da legislação tributária.

As Disit, por sua vez, pertencem às Superintendências Regionais da RFB (SRRFs), unidades descentralizadas, responsáveis pelo gerenciamento das atividades da RFB no âmbito da respectiva região fiscal, bem como pelo fornecimento de apoio técnico, administrativo e logístico às unidades centrais.²⁷² Atualmente, a RFB é composta por dez SRRFs, que cobrem os vinte e seis Estados da Federação e o Distrito Federal.

De acordo com o art. 239, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 430/17, compete às Disit a orientação das unidades das regiões fiscais acerca da interpretação da legislação tributária, bem como a preparação de informações a serem prestadas às outras áreas da RFB.

Justamente por não ter competência para interpretar a legislação tributária em relação às consultas fiscais, as Disit têm uma função acessória, realizando o juízo de admissibilidade das consultas formuladas pela consulente, declarando a sua ineficácia e reproduzindo o entendimento da Cosit por meio da emissão de consultas vinculadas.

É interessante notar que a maior atribuição de competência ao órgão central para responder às consultas é uma das principais mudanças introduzidas pela Lei nº 12.788/13. Até 2013, as consultas eram respondidas, como regra geral, pelas SRRFs, cabendo à Cosit apenas a função de solucionar divergências entre consultas e de responder às dúvidas apresentadas por órgãos da

²⁷¹ Art. 94, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 430/17.

²⁷² Art. 233, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 430/17.

administração pública ou entidades representativas de categoria econômica ou profissional.

Entende-se que a alteração da regra de competência foi adequada. Quando há múltiplas unidades da RFB incumbidas de responder às consultas tributárias, há maior dificuldade de garantir uma uniformização do entendimento da administração tributária, já que não é razoável esperar que, em razão da subjetividade inerente à atividade de interpretação, todas as unidades interpretassem a legislação da mesma maneira e emitissem respostas idênticas sobre matérias similares. A concentração da atividade interpretativa em um único órgão inegavelmente mitiga esse problema.

Justamente pelo fato de as consultas terem passado a ser solucionadas pela Cosit, órgão da RFB com atribuições relacionadas à elaboração e interpretação da legislação tributária, as respostas passaram a expressar o verdadeiro entendimento da administração tributária em relação à matéria consultada. Não é por outra razão que as consultas formuladas pela Cosit passaram a respaldar não só o consulente, mas também terceiros em situação idêntica, nos termos analisados a seguir.

2.4 Prazo e publicidade do ato de resposta

O Decreto nº 70.235/72 assim como a Lei nº 9.430/96 não estabelecem nenhum prazo para que a administração tributária responda às consultas fiscais.

Apenas em 2016, com o advento do Decreto nº 8.853/16, que inclui o parágrafo 2º ao art. 95 do Decreto nº 7.574/11, é que foi estabelecido o prazo máximo de trezentos e sessenta dias, contado da data do protocolo, para que a autoridade administrativa solucione as consultas propostas.

A resposta proferida pela autoridade fiscal só passará a produzir efeitos com a publicidade do seu conteúdo ao consulente, destinatário do ato administrativo de resposta. No entanto, a solução da consulta, a par de cumprir a sua função específica de atender à demanda do consulente, acaba também sendo de interesse de toda a coletividade, já que representa o entendimento da administração tributária acerca da interpretação de determinado dispositivo da legislação.

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁷³ afirma que, com base no *caput* do art. 37, da CF/88, os atos administrativos devem ter o seu conhecimento possibilitado não só ao interessado direto, mas a todos os cidadãos. No mesmo sentido, o autor sustenta que a publicidade do ato de resposta, direcionada a toda a coletividade, é uma forma de atender ao interesse público e concretizar o princípio da igualdade, já que garante que não existam “privilégios secretos” para determinados contribuintes, colocando-os em situação mais vantajosa em relação a contribuintes em igual situação.

Na tentativa de verificar como a questão do prazo tem sido endereçada pela RFB, foram requisitadas, por meio da LAI, informações sobre o tempo médio de resposta às consultas fiscais. No entanto, o pedido foi negado.²⁷⁴

Já no que diz respeito à publicidade dos atos de resposta, o art. 48, §4º, da Lei nº 9.430/96 estabelece que as consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela SRF. Até 2013, era publicado no Diário Oficial da União e no sítio eletrônico da RFB apenas o número da resposta, o assunto, a ementa e os dispositivos legais objeto de questionamento por parte do contribuinte. Com o advento da IN RFB nº 1.434/13, que alterou o inciso II do art. 27 da IN RFB nº 1.396/13, o relatório dos fatos elaborado pela autoridade administrativa na resolução da consulta bem como os fundamentos da decisão também passaram a ser divulgados, garantindo maior transparência ao entendimento das autoridades fiscais acerca da interpretação da legislação tributária. No entanto, a privacidade do consulente continua sendo preservada, na medida em que os seus dados cadastrais e/ou qualquer outra informação que permita sua identificação não são divulgados.

2.5 Efeitos da consulta fiscal

A análise dos efeitos produzidos pela consulta fiscal é certamente um dos temas mais importantes e também mais controvertidos no que diz respeito ao seu estudo.

Como já estressado, as consultas fiscais têm por objetivo esclarecer uma dúvida específica do consulente acerca da aplicação da legislação tributária em um caso concreto, mediante provocação expressa da administração tributária

²⁷³ Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 104-105.

²⁷⁴ Relatório do pedido disponibilizado no Anexo.

pelo consulente. Nesse sentido, o estudo dos efeitos da consulta seria relevante, à primeira vista, apenas para as partes.

Até 2013, a resposta à consulta não produzia efeitos perante terceiros, não criando para estes qualquer situação jurídica subjetiva, que poderia colocá-los a salvo de exigências diversas ao entendimento preconizado na resposta. Ocorre que tal situação foi substancialmente alterada com o advento da IN RFB nº 1.396/13, cujo art. 9º estabeleceu que as soluções de consulta Cosit e as soluções de divergência passam a ter efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldando o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente ou terceiro, desde que este se enquadre na hipótese abrangida pela resposta.

Os efeitos da consulta podem ser divididos em imediatos, entre os quais figuram o efeito informativo e o efeito preventivo, e mediatos, que englobam o efeito normativo das respostas às consultas.

Cumprе mencionar, ainda, que, apenas as consultas formuladas em observância aos pressupostos e requisitos legais, portanto, eficazes, são aptas a produzir efeitos. A consulta formulada em desconformidade com os requisitos legais é ineficaz, não produzindo qualquer efeito jurídico. Isso significa dizer que a produção dos efeitos da consulta fiscal pressupõe a sua validade.

2.5.1 Efeito informativo da consulta fiscal

Por meio da formulação da consulta, o contribuinte pode descrever uma operação concreta e indagar a administração tributária acerca do modo correto, na visão do órgão, de aplicação da legislação tributária no caso.

Nesses termos, tem-se que o contribuinte impulsiona a autoridade tributária para que se pronuncie sobre o entendimento que considera correto na aplicação de determinado dispositivo da legislação. Em sua resposta, o fisco emite uma decisão fundamentada acerca do que acredita ser a melhor interpretação no caso concreto.

Dessa forma, é inequívoco que o primeiro efeito produzido pelas consultas fiscais é a revelação do entendimento da administração tributária sobre o conteúdo de determinado dispositivo.

Evidencia-se, portanto, a função instrutiva da consulta, a qual é extensiva a todos os administrados que, em condições similares, estejam

abarcados pelo comando legal objeto da dúvida apresentada pelo consulente. Se a administração tributária tem um entendimento sobre o sentido de determinado dispositivo da legislação, o princípio da igualdade exige que o mesmo entendimento seja aplicável a todos que se encontrem nas mesmas condições.²⁷⁵ Dessa forma, é essencial que todos tenham condições de conhecer tal entendimento.

2.5.2 Efeitos preventivo da consulta fiscal

A simples formulação da consulta produz efeitos preventivos ao consulente²⁷⁶, tais como o óbice à instauração de procedimento fiscal, a suspensão do curso do prazo para pagamento do tributo, o impedimento de fluência de juros de mora e o impedimento da imposição de penalidades ao consulente.

Como bem aponta KELLY MAGALHÃES FALEIRO²⁷⁷, os efeitos preventivos da consulta são inerentes à própria finalidade do instituto, sendo que a sua inobservância o tornaria inócuo.

De modo geral, os efeitos preventivos da consulta se aplicam a partir da propositura da consulta pelo consulente, sem que haja necessidade de qualquer ação por parte da autoridade administrativa.²⁷⁸ LUÍS EDUARDO SCHOUERI sugere que os efeitos preventivos pressupõem que as consultas versem sobre fatos já ocorridos, dado que não haveria sentido cogitar efeitos preventivos quando a hipótese descrita na consulta nem ao menos tenha se concretizado.²⁷⁹ Tal entendimento não parece ser o mais adequado, tendo em vista que exclui da proteção do instituto os fatos que, embora não realizados no momento da propositura da consulta, venham a se concretizar antes da resposta da administração tributária. Dessa forma, só não é possível conceber efeitos preventivos para terceiros, salvo nos casos em que há legitimidade ativa coletiva

²⁷⁵ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 116.

²⁷⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, 1995, p. 122-123.

²⁷⁷ Cf. FALEIRO, op. cit., p. 75.

²⁷⁸ Cf. SCHOUERI, op. cit., p. 127.

²⁷⁹ *Ibid.*, loc. cit.

do consulente. Feitas essas breves considerações, passaremos a analisar individualmente os efeitos preventivos da consulta fiscal.

Como já mencionado, a formulação de consulta fiscal veda a instauração de qualquer procedimento fiscal contra o consulente, em relação à matéria consultada, durante o período compreendido entre o protocolo da consulta e o trigésimo dia subsequente à data da ciência de sua solução.²⁸⁰ Tratando-se de consulta formulada por consulente dotado de legitimidade ativa coletiva, o efeito preventivo tem início, em relação aos filiados ou associados da consulente, após a cientificação da consulente acerca da decisão.²⁸¹

Em decorrência de tal vedação, a administração tributária não pode movimentar a máquina administrativa contra o consulente para satisfazer qualquer pretensão relativa à matéria consultada.²⁸²

A impossibilidade de instaurar procedimento fiscal contra o consulente tem como pressuposto o princípio da moralidade administrativa previsto no art. 37 da CF, compreendido como um valor que exige que a administração pública atue com veracidade, honestidade e lealdade.²⁸³ Considerando que, ao formular uma consulta, o consulente expõe detalhes de suas atividades para o fisco, se fosse dado à administração tributária o direito de valer-se de tais informações para instaurar procedimento fiscal em relação à matéria consultada, não haveria qualquer contrapartida à boa-fé demonstrada pelo consulente. A autoridade fiscal deve se comportar com lealdade, porque, como ensina RUY BARBOSA NOGUEIRA, a “consulta não pode ser convertida em armadilha para o contribuinte”²⁸⁴.

GABRIEL LACERDA TROIANELLI²⁸⁵, ao analisar o conteúdo do referido dispositivo, também afirma que permitir que o contribuinte fosse autuado na pendência de consulta fiscal acarretaria na violação dos princípios da lealdade, boa-fé objetiva e moralidade, já que o Estado estaria punindo o contribuinte que apresentasse dúvidas verdadeiras e pertinentes, optando por ser transparente.

²⁸⁰ Art. 48, do Decreto n° 70.235/72.

²⁸¹ Art. 51, do Decreto n° 70.235/72.

²⁸² Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 82.

²⁸³ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 79.

²⁸⁴ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Consulta e direito autorizado. *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha tributária, v. 6, 1986, p. 1569.

²⁸⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Consulta Fiscal como Causa de Suspensão de Exigibilidade do Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 146, 2007, p. 37-38.

Com efeito, caso a instauração de procedimento fiscal fosse admitida, os contribuintes que optassem por não expor a dúvida e aguardar a fiscalização, que pode, inclusive, não ocorrer, estariam em condição mais favorável do que aquele contribuinte que diligentemente optou por buscar a orientação da autoridade fiscal.

De acordo com a sistemática trazida pelo Decreto nº 70.235/72, a impossibilidade de instauração de procedimento fiscal contra o consulente opera de forma distinta dentre as consultas individuais e coletivas. Como já mencionado, tratando-se de consulta formulada por consulente dotado de legitimidade ativa coletiva, o efeito preventivo, nos termos do art. 51 do Decreto nº 70.235/72, tem menor duração, posto que o seu início se dá, em relação aos filiados ou associados da consulente, apenas após a cientificação da decisão²⁸⁶, e não a partir do protocolo da petição, tal como ocorre nas consultas individuais.

Como acertadamente aponta LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁸⁷, tal restrição, imposta pelo art. 51 do Decreto nº 70.235/72, não foi recepcionada pela CF/88, que conferiu às entidades de classe o *status* de representantes dos direitos e interesses coletivos e individuais de seus filiados. Isso significa dizer que aquilo que é garantido ao representado, como direito autônomo, não pode ser restringido à sua entidade representativa, sob pena de esvaziar o conteúdo da representação coletiva. Dessa forma, entende-se que a vedação ao início do procedimento fiscal estende-se a todos os filiados da entidade a partir da formulação da consulta fiscal, tal como acontece nas consultas individuais.

Adicionalmente, a formulação de consulta fiscal antes do vencimento do tributo, como regra geral, suspende o curso do prazo para o seu recolhimento.²⁸⁸

A suspensão do prazo para pagamento do tributo, no entanto, sofre duas exceções, contempladas pelo art. 49 do Decreto nº 70.235/72. De acordo com o referido dispositivo, a consulta não suspende o prazo para o recolhimento de “tributo retido na fonte ou autolancado”, nem para a apresentação de declaração de rendimentos.

²⁸⁶ Art. 51, do Decreto nº 70.235/72.

²⁸⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, 1995, p. 126.

²⁸⁸ Art. 49, do Decreto nº 70.235/72.

Como se sabe, *autolancamento* é a designação atribuída ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN. De acordo com tal dispositivo, a legislação pode atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame por parte da autoridade administrativa, que tem o dever de homologar, posteriormente, o pagamento realizado pelo contribuinte.

Assim, a exclusão prevista no art. 49 do Decreto nº 70.235/72 reportar-se-ia a tributo retido na fonte ou lançado por homologação.

Ocorre que os tributos retidos na fonte são lançados por homologação, sendo desnecessária a alternativa apresentada pelo dispositivo. Nesse sentido, pode-se pensar que o disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235/72 abrangeria todos os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, incluindo aqueles retidos na fonte. Ocorre que em um contexto em que a maioria dos tributos que compõem o ordenamento jurídico pátrio estão sujeitos ao lançamento por homologação, uma exceção tão ampla esvaziaria a finalidade da consulta fiscal, restringindo o seu cabimento a um pequeno universo de situações.²⁸⁹

A doutrina, ao investigar a abrangência de aplicação do art. 49 do Decreto nº 70.235/72, é uníssona²⁹⁰ ao afirmar que o escopo da regra é vedar nas hipóteses em que os valores já retidos pelo consulente, em face daquele que realizou o fato jurídico-tributário, a título de retenção na fonte ou substituição; ou em face de terceiro que suportou juridicamente o referido encargo tributário, deixem de ser recolhidos ao fisco, sob pena de apropriação indébita. Em outras palavras, o objetivo é vedar que o responsável pelo recolhimento do tributo, ao formular a consulta, se aproprie dos valores retidos até o deslinde da consulta.

Outra proteção conferida ao consulente, consoante o disposto no parágrafo 2º, do artigo 161 do CTN, é a dispensa, na pendência de consulta formulada dentro do prazo para o recolhimento do tributo, do pagamento dos juros de mora e das penalidades.

²⁸⁹ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 79.

²⁹⁰ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 113-115; FALEIRO, op. cit., p. 79-81; MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 71-75; PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O Procedimento Administrativo de Consulta Tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 135-137.

Em outras palavras, de acordo com o referido dispositivo, se a consulta for realizada de forma eficaz e dentro do prazo de recolhimento do tributo, não poderão ser cobrados multa ou juros de mora relativamente ao tributo objeto da matéria consultada. Isso significa dizer que, mesmo que a administração tributária responda negativamente à consulta, o contribuinte poderá, no momento da resposta, recolher apenas o principal do tributo devido, sem a incidência de multa ou até mesmo de juros. Nos casos em que a consulta se referir a dever instrumental, garante que poderá ser cumprida ou retificada, no que couber, independentemente do pagamento de penalidades.

Interessante notar que os efeitos preventivos da consulta fiscal não se estendem às consultas formuladas após o vencimento do tributo.

KELLY MAGALHÃES FALEIRO²⁹¹, ao analisar a possibilidade de suspensão da fluência dos juros de mora e penalidades nos casos de consulta formulada fora do prazo legal para o pagamento do crédito, afirma ser importante que se atribuam vantagens àquele que busca o fisco com o objetivo de cumprir da forma correta as obrigações decorrentes da legislação tributária.

LUCIANO AMARO acrescenta, ainda, que a consulta realizada após o vencimento do prazo deveria ter o condão de suspender o fluxo moratório, pois, na hipótese de a administração tributária tardar a responder à consulta, a mora não é imputável ao consulente, mas à própria administração.²⁹²

Já em relação às penalidades, HUGO DE BRITO MACHADO entende que, nos casos em que a consulta tenha sido formulada após o prazo para pagamento do tributo, mas sem que a administração tenha iniciado qualquer procedimento fiscal para a cobrança do crédito, o consulente faz jus ao benefício da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, ficando o consulente também dispensado do pagamento das multas.²⁹³

O objetivo da denúncia espontânea é estimular o sujeito passivo a colocar-se em situação de regularidade, dado que, uma vez reparada espontaneamente a falta cometida, o legislador afasta a imposição de qualquer penalidade. O pressuposto do instituto é a espontaneidade da atuação do sujeito

²⁹¹ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 86.

²⁹² Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 392.

²⁹³ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 80. No mesmo sentido, FALEIRO, op. cit., p. 89.

passivo, de modo que, tendo sido iniciada a fiscalização, já não cabe cogitar de sua aplicação.

De acordo com o referido autor, existe uma inegável semelhança entre os institutos, uma vez que, na apresentação de consulta sobre fato já ocorrido, o contribuinte denuncia espontaneamente a ocorrência de determinado fato que pode ou não ser passível de tributação nos termos da legislação posta em cheque pelo consulente.²⁹⁴ Na hipótese de o fato vir a ser caracterizado pela administração como tributável, HUGO DE BRITO MACHADO sustenta que o consulente tem direito a pagar, dentro do prazo estabelecido, o tributo devido, acrescido dos juros moratórios, na proporção que couberem, mas com a exclusão das penalidades.

Nesse sentido, o TRF4²⁹⁵, em duas ocasiões, já se manifestou no sentido de que na consulta fiscal o consulente que, espontaneamente, denuncia um fato para a administração tributária fica dispensado do pagamento das multas, por força do disposto pelo art. 138 do CTN.

Não é possível concordar com tal posicionamento. Como aponta, acertadamente, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁹⁶, a consulta fiscal e a denúncia espontânea têm pressupostos distintos. Enquanto é condição da primeira a existência de dúvida legítima por parte do consulente em relação à aplicação da legislação tributária, a segunda pressupõe o cometimento de uma infração, não havendo margem para sua discussão. Dessa forma, não seria possível aplicar às consultas fiscais os mesmos efeitos da denúncia espontânea.

Ainda sobre a impossibilidade de extensão dos efeitos preventivos às consultas formuladas após o vencimento do tributo, estudo realizado por GABRIEL LACERDA TROIANELLI²⁹⁷ pode levar à conclusão diversa. Isso porque, de acordo com o autor, as consultas fiscais são causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário não arrolada no art. 151 do CTN.

²⁹⁴ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 110-111.

²⁹⁵ Cf. Apelação Cível nº 2000.04.01.139635-0/SC, Rel. Des. Federal João Surreaux Chagas, DJU 07/07/2004; Cf. Apelação em Mandado de Segurança nº 9504397654, Rel. Des. Fábio Bittencourt da Rosa, DJU 25/03/1998.

²⁹⁶ Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 87.

²⁹⁷ Cf. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Consulta Fiscal como Causa de Suspensão de Exigibilidade do Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 146, p. 35-47, 2007.

Como ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI²⁹⁸, a ocorrência de uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário impede que a autoridade administrativa exija o cumprimento da obrigação tributária. A suspensão da exigibilidade pode dar-se a qualquer momento, até mesmo antes da ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, se o tributo já era exigível, a exigibilidade ficará suspensa a partir do momento em que se verificou a ocorrência de uma das causas de exigibilidade do crédito tributário. Por outro lado, se o tributo ainda não era exigível, a exigibilidade não existirá até que cesse a causa de suspensão.

O art. 49 do Decreto 70.235/72 veda a instauração de qualquer procedimento fiscal relativo ao tributo objeto da consulta, sem fazer restrição àqueles tributos fora do prazo legal para pagamento, o que significa dizer que, a partir da formulação da consulta, o cumprimento da obrigação tributária não poderá ser exigido pela autoridade fiscal, estando o crédito vencido ou não.

De acordo com GABRIEL LACERDA TROIANELLI²⁹⁹, se um dos efeitos da formulação da consulta é a impossibilidade de exigência, por parte do fisco, do tributo objeto da consulta, bem como a instauração de qualquer procedimento fiscal contra o consulente, referida proteção inegavelmente representa uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ainda que tal hipótese não esteja arrolada no art. 151 do CTN.

Nesses termos, se o crédito vencido também fica com a exigibilidade suspensa, não é possível cogitar a manutenção do fluxo moratório a partir da verificação da causa de suspensão. Uma vez que a consulta fosse respondida no sentido de manter a tributação, então o tributo passaria a ser exigível com aqueles acréscimos que fluíram anteriormente à suspensão.

Cumprе mencionar, por fim, que na hipótese de a consulta ser declarada ineficaz, o consulente não faz jus aos efeitos preventivos. Como aponta VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA³⁰⁰, a restrição dos efeitos preventivos às consultas eficazes é uma forma de evitar que o instituto seja visto como uma alternativa protelatória em circunstâncias em que não há dúvida ou em que a consulta não seria cabível.

²⁹⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 661-662.

²⁹⁹ Cf. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Consulta Fiscal como Causa de Suspensão de Exigibilidade do Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 146, 2007, p. 47.

³⁰⁰ Cf. ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 65.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS³⁰¹, em sentido oposto, entende que a consulta é um processo administrativo inibidor de aplicação de quaisquer penalidades ao consulente. Nesse sentido, tal garantia não pode ser desconsiderada, mesmo no caso em que a consulta seja declarada ineficaz. De acordo com o autor, o parágrafo 2º, do art. 161, do CTN não impõe que a consulta deva ser declarada eficaz para que não sejam impostas penalidades ao consulente. Dessa forma, o Decreto nº 70.235/72 não poderia ter afastado uma garantia assegurada pelo legislador complementar.

Em que pese o posicionamento do referido autor, não estamos diante de um conflito entre o CTN e o Decreto nº 70.235/72; trata-se de questão anterior, relacionada à existência ou não de um ato administrativo com aptidão para produzir o efeito para qual foi editado.

A consulta fiscal é formulada com o objetivo de esclarecer uma dúvida do consulente acerca da interpretação de determinado dispositivo e protegê-lo, durante o período em que a dúvida persistir, da imposição de penalidades e da ação da fiscalização. A condição para que o consulente seja agraciado com tais benefícios é a observância de uma série de requisitos formais, tais como a utilização de forma escrita ou legitimidade do consulente, e a existência de uma dúvida legítima, exigências sistematizadas nos incisos do art. 52 do Decreto nº 70.235/72. Dessa forma, é a existência de uma resposta à consulta que de fato protege o consulente.

Em outras palavras, não é a simples formulação de consulta que garante a proteção do contribuinte, mas a existência do ato administrativo de resposta, cujos efeitos são reconhecidos na ordem jurídica justamente em razão do atendimento de todas as exigências legais para tanto.

2.5.3 Efeito normativo da consulta fiscal

À parte dos efeitos acima referidos, de interesse particular para o presente estudo é a possibilidade de a formulação de consulta tributária gerar o chamado “efeito normativo”, isto é, a vinculação da administração tributária à sua resposta.

³⁰¹ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos da Consulta Ineficaz à Luz do CTN. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 451.

Como visto, a finalidade da consulta é a busca pela certeza do direito aplicável ao caso concreto, afastando o risco de descumprimento involuntário da lei e, conseqüentemente, a imposição de penalidades que daí decorreriam. Ocorre que só se pode falar em certeza se a administração tributária estiver vinculada ao conteúdo apresentado na resposta à consulta.³⁰²

Ao atribuir efeitos normativos à consulta fiscal, a legislação garante que não poderá ser exigido do consulente, em relação aos fatos apresentados, conduta diversa daquela indicada pela autoridade administrativa em sua resposta.

Em outras palavras, a resposta à consulta confere ao consulente a certeza do direito aplicável à situação apresentada, garantindo que os atos praticados em conformidade com o seu conteúdo serão respeitados. Isso porque a decisão da consulta vincula o entendimento da administração tributária, que não poderá seguir enquanto a consulta estiver vigente, outro critério na aplicação da legislação tributária.³⁰³

A dúvida objeto da Solução de Consulta COSIT nº 456, de 20 de setembro de 2017, pode ser utilizada para ilustrar a afirmação feita acima. No caso, o consulente, que prestava serviços médicos especializados em cirurgias oftalmológicas, indagou a RFB se tais atividades se enquadrariam no conceito de *serviços hospitalares* e, portanto, fariam jus à utilização, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados com base no lucro presumido, do percentual de presunção de 8% e 12%, respectivamente, em detrimento do percentual de 32%.³⁰⁴ Ao analisar a questão, a Cosit afirmou que os serviços oftalmológicos prestados em regime ambulatorial se enquadram no conceito de *serviços hospitalares* e fazem jus à utilização dos percentuais de presunção reduzidos.

Nesse cenário, desde que os serviços sejam prestados da forma descrita na consulta, bem como sejam cumpridos os requisitos nela estabelecidos, o consulente, ou terceiro em situação similar, não poderá ser autuado por utilizar, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o porcentual de presunção reduzido.

³⁰² Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 12-14.

³⁰³ *Ibid.*, p. 114.

³⁰⁴ Art. 15, §1º, III, “a” e art. 20, *caput*, ambos da Lei nº 9.249/95.

No entanto, é preciso ter em mente que a existência de uma consulta fiscal em determinado sentido não pressupõe uma obrigação de manutenção de tal interpretação da legislação tributária indefinidamente³⁰⁵. Considerando que, como demonstrado no item 1.1.2.3 do presente trabalho, a legislação não admite uma única interpretação correta, é preciso tutelar o contribuinte contra a oscilação de interpretação decorrente da existência de múltiplos sentidos possíveis da lei tributária.

Considerando que as consultas fiscais têm como objetivo sanar as dúvidas do consulente acerca da interpretação da legislação tributária, conferindo-lhe segurança jurídica, tal finalidade só será alcançada se a decisão da consulta assegurar ao consulente a certeza do direito que será aplicado ao caso concreto, garantindo que os atos praticados em conformidade com o seu conteúdo serão respeitados e que conduta diversa não será exigida.

Nesses termos, o parágrafo 12 do art. 48 da Lei nº 9.430/96 dispõe que, na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcançará apenas os fatos geradores que ocorrerem após a ciência do consulente ou publicação na Imprensa Oficial. Complementarmente ao disposto no referido artigo, acrescenta o parágrafo único do art. 100 do Decreto nº 7.574/11, que, na hipótese de a nova orientação ser mais favorável ao contribuinte, atingirá, também, o período abrangido pela solução de consulta anteriormente proferida.

Percebe-se, assim, que os referidos dispositivos têm como finalidade tutelar o consulente contra a oscilação na interpretação da legislação tributária, guardando similaridade com o conteúdo do art. 146 do CTN, que trata da revisão do lançamento tributário.

O referido artigo estabelece condições para que os “critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa” sejam modificados. Logo, é possível afirmar que o próprio CTN reconhece a prerrogativa da autoridade administrativa de alterar os critérios jurídicos que tenha antes adotado no exercício do lançamento, dado que, como já mencionado, existem múltiplos sentidos possíveis da lei tributária.

³⁰⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 470.

No entanto, de acordo com o art. 146 do CTN, as autoridades tributárias somente estarão autorizadas a modificar os critérios jurídicos empregados para o lançamento tributário em relação a fatos geradores ocorridos após tal modificação, com o que se busca preservar a estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança.³⁰⁶

É inegável que tais dispositivos protegem a legítima confiança do contribuinte que tenha se pautado na orientação inicial do fisco, estabelecendo que as novas interpretações dos agentes tributários alcançarão apenas fatos geradores futuros, para os quais aquele sujeito terá, em tese, tempo e oportunidade para se preparar e adotar a conduta que considerar mais adequada.³⁰⁷

Ocorre que, além da alteração do entendimento da administração em decorrência da existência de mais de um critério jurídico hermenêutico correto, é preciso analisar aqueles casos em que não há uma mudança de entendimento, mas uma verdadeira correção em razão de ilegalidade no entendimento apresentado inicialmente pela administração.

O parágrafo 12 do art. 48 da Lei nº 9.430/96, que versa sobre as hipóteses de alteração no entendimento proferido pela autoridade fiscal em consulta fiscal, é silente em relação aos eventuais erros cometidos pela administração tributária no momento da resposta. Nesse sentido, faz-se necessário verificar a extensão do efeito normativo das consultas fiscais no caso de erro cometido pela autoridade administrativa.

Como visto no item 1.3.3, as respostas às consultas têm natureza de norma complementar em matéria tributária, o que faz com que o parágrafo único do art. 100 do CTN seja a chave para responder tal questionamento. De acordo com o referido dispositivo do CTN, é vedada a aplicação de penalidades, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo ao contribuinte que tenha observado a orientação da administração. Em outras palavras, o contribuinte que seguir as orientações do fisco adquire um direito,

³⁰⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 985.

³⁰⁷ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 190.

assegurado pelo referido dispositivo do CTN, de não ser punido por atuar em conformidade com as prescrições da própria administração tributária.

De acordo com GABRIEL TROIANELLI³⁰⁸, o parágrafo único do artigo 100 do CTN versa sobre situação de ilegalidade, na qual a administração tributária, por meio de uma norma complementar, adota uma interpretação equivocada da legislação tributária. LUÍS EDUARDO SCHOUERI³⁰⁹ acrescenta que o referido dispositivo se refere aos casos em que determinado tributo é devido, mas o contribuinte, tendo sido levado a erro por ter observado uma das normas complementares, não o recolhe.

A garantia positivada no parágrafo único do artigo 100 do CTN significa que os interesses do contribuinte que agiu em conformidade com as normas complementares não podem ser prejudicados por eventual erro da administração.³¹⁰ O fisco não pode, nesses termos, atuar em contradição com uma norma complementar, editada por ele próprio, que forneça ao contribuinte indicações sobre como proceder.³¹¹ Se o fizer, o dispositivo acima referido determina que não sejam impostas penalidades, tampouco cobrados juros de mora ou atualizado o valor monetário da base de cálculo do tributo. Nas palavras de LUÍS EDUARDO SCHOUERI³¹², o referido dispositivo surge como uma garantia ao contribuinte de que a observância das normas complementares só poderá ser utilizada a seu benefício.

De acordo com MISABEL DERZI³¹³, o parágrafo único do artigo 100 do CTN veicula a proteção da confiança e da boa-fé objetiva, visando à preservação da estabilidade das relações jurídicas, da certeza e da segurança. Caso o contribuinte fosse punido por ter seguido a orientação do fisco, fomentar-se-ia a

³⁰⁸ Cf. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 76, maio 2010, p. 81-83.

³⁰⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 132.

³¹⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 115.

³¹¹ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 183.

³¹² Cf. SCHOUERI, op. cit., p. 132.

³¹³ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, Sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 278. No mesmo sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, 1995, p. 133.

desconfiança e a deslealdade tributária, como bem observa FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ³¹⁴.

Ocorre que, para LUÍS EDUARDO SCHOUERI³¹⁵, as normas complementares não têm o condão de dispensar o tributo, já que se este é instituído por lei; somente outra lei poderia afastá-lo. Dessa forma, a vedação à aplicação de penalidades e encargos seria, para o autor, o único efeito normativo trazido pelo dispositivo, não se podendo admitir a exclusão da exigência do tributo caso haja a correção do entendimento da autoridade em consulta fiscal.

LUCIANO AMARO³¹⁶ compreende, por sua vez, que, de fato, o parágrafo único do artigo 100 do CTN não prevê a exclusão do tributo, o que faz com que o sujeito passivo não fique livre de, no futuro, arcar com o tributo na hipótese de a norma complementar que baseou o seu entendimento seja considerada ilegal. No entanto, o autor sustenta que, embora em se tratando de normas complementares, a observância de consultas fiscais gera um efeito distinto. As consultas fiscais, por dependerem de provocação do consulente, faz com que as respostas tenham um caráter individualizado. É justamente por conta dessa expectativa individual provocada que as consultas deveriam produzir efeitos mais radicais, dispensando o consulente também do tributo na hipótese de ilegalidade de entendimento expresso em consulta fiscal.

Já na visão de FLÁVIO RUBINSTEIN³¹⁷, na eventualidade de a resposta do fisco a determinada consulta indicar, erroneamente, ao contribuinte a desnecessidade de recolhimento do tributo, o princípio da boa-fé objetiva legitimaria a inexigibilidade do tributo.

Dadas as dificuldades para que um contribuinte médio domine o conhecimento e a interpretação da legislação tributária, a averiguação do posicionamento das autoridades tributárias faz-se fundamental para que tal sujeito

³¹⁴ Cf. ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 26, nota 58, Disponível em <http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_21_01.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2018.

³¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 133. No mesmo sentido, Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 386.

³¹⁶ Cf. AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 120-123.

³¹⁷ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 192.

possa cumprir a sua obrigação da maneira mais simples e segura possível.³¹⁸ Assim, o sujeito que formula consulta para sanar uma dúvida tributária e, diante da resposta da administração, cumpre as suas obrigações tributárias em conformidade com a orientação veiculada nesta resposta, age com diligência e retidão.³¹⁹

No mesmo sentido, MISABEL DERZI³²⁰ afirma que a resposta à consulta gera expectativas individuais ao consulente, fundadas no princípio da boa-fé objetiva, vedando-se a aplicação da nova e prejudicial interpretação ao contribuinte que tenha pautado suas condutas em conformidade com orientações anteriores das mesmas autoridades fiscais.

KELLY MAGALHÃES FALEIRO³²¹, ao analisar o entendimento de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, sustenta que a garantia de exclusão do pagamento do tributo decorre da proteção da confiança que os administrados devem ter na administração pública, estabilizando as expectativas dos primeiros frente à segunda. Nesse sentido, o contribuinte deve ter a garantia de que a orientação dada no momento em que toma uma decisão não será modificada por uma medida que tenha efeitos retroativos, ameaçando a estabilidade das relações jurídicas havidas legitimamente no passado.

RICARDO LODI RIBEIRO³²² acrescenta que, em razão do princípio da boa-fé objetiva, as respostas às consultas deveriam ser sempre dotadas de caráter vinculante. Isso porque a autoridade administrativa, ao responder tais consultas, gera confiança legítima no contribuinte, confiança esta que, como pressupõe o referido princípio, deve ser garantida pela vinculação da administração às suas manifestações que incidam sobre a conduta tributária daquele sujeito.

Assiste razão LUÍS EDUARDO SCHOUERI. Em que pese o fato de não ser correto impor qualquer punição ao consulente zeloso e de boa-fé, o princípio da igualdade não admite que dois contribuintes com igual capacidade contributiva e

³¹⁸ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 192.

³¹⁹ Cf. ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 26, Disponível em <http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_21_01.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2018.

³²⁰ Cf. RUBINSTEIN, op. cit., p. 190.

³²¹ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 129-130.

³²² Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 145, p. 99-115, out. 2007.

incorrendo no mesmo fato gerador, sejam onerados com tributos diferentes, conforme tenham ou não consultado o fisco.

Em que pese a consulta discipline os termos de aplicação de determinado dispositivo da legislação, o instituto não é o instrumento apto para afastar a sua aplicação ou ampliar o seu escopo. Se a resposta à consulta excede o conteúdo de determinado dispositivo legal, ela necessariamente deverá ser corrigida. Dessa forma, ao exigir o tributo em caso de erro por parte da autoridade fiscal, não se está penalizando o consultante, mas tão somente exigindo algo que nunca deixou de ser exigível.

Questionamento conexo diz respeito à possibilidade de o contribuinte pleitear indenização nas hipóteses de correção, por parte da autoridade fiscal, de entendimento veiculado em resposta a determinada consulta.

O STF³²³ já reconheceu o direito à indenização pelos danos provocados em virtude da observância da resposta à consulta pelo contribuinte. No caso objeto de análise, o contribuinte indagou à administração tributária estadual acerca do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS nas saídas para entrega futura. Ocorre que, apesar de o contribuinte ter obtido resposta no sentido de que o ICMS deveria ser recolhido no momento da emissão das notas fiscais, as empresas concorrentes adotam conduta diversa, recolhendo o ICMS apenas no momento da saída do produto. O entendimento adotado pelas empresas concorrentes teria sido, inclusive, chancelado por soluções de consulta posteriores proferidas pelo mesmo consultor tributário que analisou o questionamento do contribuinte, o que demonstra não se tratar de um caso típico de divergência de interpretação.

De acordo com o voto do Ministro Marco Aurélio, o contribuinte agiu com boa-fé, propôs uma consulta e, confiando na posição da autoridade administrativa, pautou-se no conteúdo da resposta. Nesse sentido, o equívoco da administração tributária gerou um prejuízo ao contribuinte não só em razão da corrosão inflacionária do valor desembolsado antecipadamente, mas também pelo fato de os seus concorrentes terem tido, por um período, maior disponibilidade de caixa para gerir as suas atividades até o momento do efetivo recolhimento do ICMS.

³²³ Cf. STF, 2ª Turma, RE nº 131.741/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, j. em 24/05/1996.

Em que pese o precedente favorável do STF, em diversas situações a previsibilidade da atuação das autoridades fiscais é dificultada pela complexidade que marca a interpretação da legislação tributária, o que coloca obstáculos à efetiva imputação ao fisco dos danos causados aos contribuintes por eventuais erros cometidos pelas autoridades fiscais no momento de interpretar a legislação tributária.³²⁴

2.5.3.1 Efeitos da consulta fiscal para terceiros e a solução de consulta vinculada

É inequívoco que a resposta à consulta revela o entendimento da administração tributária sobre o conteúdo de determinado dispositivo da legislação. Nesse sentido, o efeito informativo é extensivo a todos os administrados que, em condições similares, estejam sujeitos ao comando do referido dispositivo. Como aponta KELLY MAGALHÃES FALEIRO³²⁵, se a autoridade fiscal aplica um determinado entendimento ao consulente, por uma exigência do princípio da igualdade, o mesmo entendimento deveria ser aplicado para todos aqueles que se encontrem em situações similares.

Até 2013, as consultas fiscais só produziam efeitos para o consulente, sendo que, em relação a terceiros, a consulta fiscal tinha apenas efeito informativo, objeto de estudo do item 2.5.1 do presente trabalho. Assim, a resposta à consulta, enquanto norma complementar dirigida ao consulente, não produzia qualquer efeito normativo em relação a terceiros, não criando para eles uma situação jurídica subjetiva que os colocaria a salvo das exigências contrárias ao comportamento preconizado na resposta.

Ocorre que o art. 9º da IN RFB nº 1.396/13 atribuiu expressamente caráter normativo às consultas fiscais também em relação a terceiros. O referido dispositivo estabelece que as soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

³²⁴ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010, p. 194-195.

³²⁵ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 116.

Dessa forma, admitiu-se expressamente que a consulta fiscal gera um efeito normativo também perante terceiros, garantindo que aqueles que sigam a instrução dada pela autoridade fiscal não sejam penalizados. Privilegia-se, assim, o contribuinte que pauta a sua conduta de acordo com a interpretação da autoridade fiscal, bem como concretiza-se o ideal de igualdade, na medida em que situações fáticas similares deverão ser resolvidas pela administração tributária da mesma maneira.

É preciso mencionar que a possibilidade de as consultas fiscais produzirem efeitos perante terceiros, nos termos propostos pelo art. 3º da IN RFB nº 1.396/13, decorre do fato de as consultas fiscais terem passado a ser respondidas pela Cosit, órgão de instância máxima da RFB com atribuições relacionadas à elaboração e interpretação da legislação tributária, nos termos detalhados no item 2.3.2 do presente trabalho. Assim, considerando que as respostas às consultas proferidas pela Cosit expressam o verdadeiro entendimento da administração tributária em relação à matéria consultada, não há razões para que tal entendimento não seja extensivo a todos os administrados em situações similares.

É nesse mesmo contexto que o art. 22 da IN RFB nº 1.396/13 cria a figura da solução de consulta vinculada, que apenas reproduz o entendimento constante de solução de consulta Cosit ou de solução de divergência. Assim, sempre que o consulente formular uma consulta com uma dúvida já respondida pelo órgão de instância máxima da RFB, caberá às Disit reproduzir tal entendimento. Parece acertado afirmar que a medida confere maior agilidade à administração tributária na resolução das consultas, já que há uma divisão de esforços entre os órgãos da RFB, concentrando na Cosit apenas as dúvidas sobre quais a administração tributária ainda não se debruçou, bem como a deliberação sobre eventuais divergências.

Na tentativa de dimensionar a utilização do instituto, foram requisitadas, por meio da LAI, informações sobre o número de soluções vinculadas elaboradas pela RFB. Em 2014, em 2015, em 2016 e em 2017, foram respondidas, respectivamente 367 (trezentas e sessenta e sete), 373 (trezentas e

setenta e três), 373 (trezentas e setenta e três) e 438 (quatrocentas e trinta e oito) soluções de consulta vinculadas³²⁶.

2.6 Recorribilidade na consulta fiscal

2.6.1 A irrecorribilidade da decisão proferida na consulta fiscal

Sob a égide do Decreto nº 70.235/72, as consultas fiscais não eram solucionadas em instância única. O art. 56 do referido diploma admitia o recurso voluntário ao Coordenador do Sistema de Tributação da SRF, enquanto o art. 57 conferia aos superintendentes regionais da RFB a possibilidade de recorrer de ofício das decisões favoráveis ao contribuinte.

A Lei nº 9.430/96 revogou tais dispositivos e passou a estabelecer que as consultas fiscais são respondidas em instância única. Isso significa dizer que o procedimento de consulta se encerra com a resposta proferida pela Cosit.

Dessa forma, faz-se necessário investigar se as consultas fiscais têm o condão de vincular o consulente nos casos em que a alternativa interpretativa tida como correta pelas autoridades fiscais impõe a cobrança de tributo com a qual o consulente não concorda.

Aqui, cumpre ressaltar novamente que as decisões resultantes de consultas fiscais não inovam na ordem jurídica, apenas declaram o entendimento da administração tributária acerca da matéria consultada. Isso significa que o consulente não é obrigado a seguir a orientação expressa na resposta à consulta.

No entanto, considerando que os auditores fiscais devem observar, no desempenho de suas funções, as normas legais e regulamentares, bem com os entendimentos já apresentados pela RFB em atos normativos³²⁷, na atividade de lançamento, a legislação tributária, inegavelmente, será interpretada de acordo com os critérios estabelecidos na resposta à consulta.

A possibilidade de sofrer um lançamento em razão da resposta à consulta autoriza o consulente a impetrar mandado de segurança. Como ensina HUGO DE BRITO MACHADO³²⁸, o contribuinte tem o direito de impedir que se faça um lançamento tributário, se tal lançamento, em sua visão, é indevido. KELLY

³²⁶ Relatório do pedido disponibilizado no Anexo.

³²⁷ Art. 116, da Lei nº 8.112/90 e art. 7º, III, da Portaria MF nº 341/2011.

³²⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de segurança e consulta fiscal. *Revista de Direito Tributário*, n. 61, 1994, p. 113.

MAGALHÃES FALEIRO³²⁹ acrescenta, acertadamente, que a possibilidade de impetração de mandado de segurança se justifica pelo justo receio de o consulente sofrer consequências lesivas advindas da aplicação, por parte da autoridade fiscal, do entendimento proferido em solução de consulta. O cabimento de mandado de segurança em face do ato de resposta foi reconhecido pelo STJ no REsp 615.335-SP, julgado em 11 de maio de 2004, de relatoria do Ministro Luiz Fux. De acordo com a referida decisão, a resposta à consulta formulada em face de situação concreta pode significar uma cobrança de tributo, feita administrativamente, representando uma ameaça concreta ao patrimônio do consulente, o que justifica a impetração de mandado de segurança.

Alternativamente, o contribuinte pode optar por aguardar o lançamento e discutir a questão administrativamente. Em que pese o CARF, assim como a RFB, ser vinculado ao Ministério da Fazenda, trata-se de órgão colegiado, paritário, composto por representantes da Fazenda Nacional e da sociedade civil, que julga, em âmbito administrativo, os processos tributários. De acordo com o art. 41 do Regimento Interno no CARF, os conselheiros devem cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais. Dessa forma, parece certo afirmar que os conselheiros do CARF podem interpretar a legislação tributária de maneira autônoma, independentemente do entendimento da RFB exposto em consulta fiscal. Assim, não seria possível impedir que um órgão independente decidisse sobre matéria abarcada por consulta fiscal.

Nesse sentido, o Acórdão nº 3201.002.448, proferido em 26 de janeiro de 2017 pela 1ª da Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, decidiu que não existe hierarquia entre as soluções de consulta e as decisões proferidas em sede de processo administrativo fiscal, já que se tratam decisões com natureza jurídica distinta e proferidas por órgãos com competências diferentes.

No caso objeto de análise, o recorrente, empresa de instalação de elevadores, formulou consulta à administração tributária com o intuito de verificar se a atividade por ela desenvolvida se caracterizaria como industrialização ou como obra de construção civil, para fins de determinação da sistemática de apuração do PIS e da Cofins. De acordo com o entendimento apresentado na

³²⁹ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 150.

Solução de Consulta nº 446/2007, da 8ª Região Fiscal, a montagem de elevadores se revestiria da condição de industrialização, sujeita à tributação pelo regime não cumulativo. O recorrente, por entender que a sua atividade se enquadrava no conceito de *construção civil*, apurou as referidas contribuições por meio da sistemática cumulativa, o que acabou resultando em um lançamento de ofício. O CARF, ao ratificar o caminho adotado pelo contribuinte, afirmou que o objetivo da consulta é conferir ao consulente uma “uma medida protetiva, um verdadeiro escudo contra eventuais futuros entendimentos administrativos contrários”. Por essa razão, apenas a solução de consulta favorável ao contribuinte teria repercussões no contencioso administrativo fiscal, no sentido de coibir o lançamento. Dessa forma, o CARF não estaria impedido de afastar a aplicação dos critérios jurídicos apresentados pela autoridade tributária em solução de consulta desfavorável ao contribuinte, na hipótese de considerá-las inadequadas.

Não obstante, cumpre ressaltar que o contribuinte, ao contrariar o conteúdo apresentado na resposta à consulta, deixa fazer jus aos efeitos preventivos garantidos pelo parágrafo 2º do artigo 161 do CTN. Assim, caso o tributo seja considerado devido administrativa ou judicialmente, este deverá ser recolhido com os encargos moratórios e penalidades.

2.6.2 Recurso Especial e a divergência entre consultas

A Lei nº 9.430/96 admite recurso apenas nos casos em que se verificar a ocorrência de conclusões divergentes entre soluções de consulta relativas a idêntica matéria, fundada na mesma norma jurídica.

O recurso especial, previsto no parágrafo 5º do art. 48 da Lei nº 9.430/96, tem como principal função garantir a uniformização do entendimento da administração tributária sobre as matérias consultadas. Até 2013, em razão da descentralização da resolução das consultas fiscais, que eram respondidas pelas unidades regionais, o recurso especial era o único mecanismo disponível para tanto. Com as consultas tendo passado a ser respondidas pelo órgão central, é de se esperar uma significativa redução na ocorrência de divergências.

Como aponta KELLY MAGALHÃES FALEIRO³³⁰, o recurso especial é estabelecido muito mais em função da coletividade do que do consulente individual. Por meio do instrumento, busca-se estabilizar as expectativas de todos aqueles que têm interesse na solução da controvérsia, ou seja, todos aqueles que, de alguma forma, são ou serão atingidos pelo conteúdo do dispositivo objeto da consulta.

O recurso especial pode ser interposto pelo destinatário da solução divergente ou pelo sujeito passivo que tiver conhecimento de solução divergente daquela que esteja observando, no prazo de trinta dias, contados da data da publicação da respectiva resposta, desde que comprove a existência da divergência.³³¹ Além disso, qualquer servidor da administração tributária deverá, a qualquer tempo, formular representação ao órgão que houver proferido a decisão, encaminhando as soluções divergentes de que tenha conhecimento.³³²

Cumprе mencionar que o recurso especial não tem efeito suspensivo, portanto a sua interposição não tem o condão de afastar os efeitos do ato de resposta enquanto a divergência não é solucionada.

Ainda, no parágrafo 11 do art. 48 da Lei nº 9.430/96, a solução de divergência sempre acarretará na edição de um ato específico, uniformizando o entendimento da administração tributária. Com a edição do referido ato, ficam revogadas todas as respostas às consultas formuladas em sentido diverso.

Como acertadamente afirma KELLY MAGALHÃES FALEIRO³³³, a solução de divergência não invalida a resposta contrária à interpretação nela contida, mas a revoga, firmando dali para frente o entendimento da administração tributária sobre o modo de aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária.

Com o objeto de ilustrar o funcionamento da sistemática ora exposta, menciona-se a Solução de Divergência Cosit nº 18 de março de 2017, que reformou entendimento proferido anteriormente relacionado à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas ao exterior envolvendo a licença de direitos de comercialização de *software*.

³³⁰ Cf. FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 125.

³³¹ Art. 48, §§6º e 7º, da Lei nº 9.430/96.

³³² Art. 48, §9º, da Lei nº 9.430/96.

³³³ Cf. FALEIRO, op. cit., p. 126.

Em 2008, a Solução de Divergência Cosit nº 27 determinou que os valores remetidos ao exterior em pagamento pela aquisição ou pela licença de direitos de comercialização de *software* sob a modalidade de cópias múltiplas (*software* de prateleira) não estariam sujeitas ao IRRF e à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei nº 10.168/00.

No entanto, a partir da edição da Solução de Consulta Cosit nº 154, de 18 de novembro de 2016, a autoridade administrativa passou a entender que as remessas para o exterior efetuadas em contraprestação pelo “direito de duplicação e comercialização de *software*, a partir de uma fita master fornecida pelo seu autor, para revenda ao cliente, que receberá uma licença de uso do *software* copiado”, enquadram-se no conceito de *royalties* e estão sujeitas à incidência de IRRF.

Considerando que o novo entendimento refletido na Solução de Consulta Cosit nº 154, de 2016, estava em dissonância com o anterior contido na Solução de Divergência nº 27, de 2008, foi interposto recurso especial, nos termos do parágrafo 5º, do art. 48, da Lei nº 9.430/96. Como resultado, a Solução de Divergência 18, de 2017, foi editada “com vistas a disseminar o novo entendimento interna e externamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

Cumprir mencionar, por fim, que, como explorado no item 2.5.3, em que pese o fato de não haver uma obrigação de manutenção de determinada interpretação da legislação tributária indefinidamente, em respeito ao princípio da proteção da confiança, o novo entendimento deve afetar apenas os fatos geradores ocorridos após a publicação da referida solução de divergência.

Por fim, na tentativa de dimensionar a utilização do instituto, foram requisitadas, por meio da LAI, informações sobre o número de soluções de divergência elaboradas pela RFB. Em 2014, em 2015, em 2016 e em 2017, foram respondidas, respectivamente 16 (dezesseis), 7 (sete), 9 (nove) e 29 (vinte e nove) soluções de divergência.³³⁴

Uma vez realizado o estudo aprofundado do sistema de consultas federal, analisarmos a seguir a forma como a consulta fiscal é tratada pela experiência estrangeira. Com isso, pretende-se identificar pontos de aproximação

³³⁴ Relatório do pedido disponibilizado no Anexo.

e de distanciamento entre os sistemas de consulta fiscal, permitindo a reflexão sobre os possíveis pontos de aprimoramento do instituto no Brasil.

3 CONSULTAS FISCAIS NA EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA

3.1 Notas sobre o estudo comparado

Conquanto o objeto do presente trabalho sejam as consultas fiscais no âmbito do Direito Brasileiro, buscar-se-á, a seguir, ampliar a investigação tanto quanto possível para as experiências relatadas em outros contextos normativos.

JÖRG MANFRED MÖSSNER aponta que as diferenças históricas, culturais e de valores conduzem os países a responderem de forma distinta problemas fiscais similares.³³⁵ Dessa forma, o confronto entre múltiplos sistemas tributários permite que se tenha acesso a abordagens distintas, e por vezes desconhecidas, para situações correlatas.

Evidencia-se, assim, a primeira faceta do estudo comparado, que é o conhecimento do direito estrangeiro. No entanto, o mero relato de outras experiências não representa uma análise de direito comparado do ponto de vista científico³³⁶. Para tanto, é necessário estabelecer quais serão os parâmetros de comparação, isto é, os aspectos objetivos que serão considerados no relato, de modo a criar condições de comparabilidade entre a experiência de cada país.³³⁷ Adicionalmente, faz-se necessário realizar uma análise crítica das soluções adotadas, evitando-se o mero transplante de conclusões formuladas em conjunturas diversas, sem a devida reflexão quanto à adequação de concepções ao sistema jurídico objeto da análise.

A observância de tal procedimento é essencial para que o estudo comparado seja de fato uma ferramenta que permita a identificação das soluções mais eficientes para problemas similares, bem como a viabilidade de implementá-las, se necessário, no ordenamento jurídico pátrio.³³⁸

Como apontado por EDWARD ANDERSON, as discussões sobre os sistemas de consulta envolvem uma série de questões procedimentais, o que faz

³³⁵ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. *Why and how to compare tax law*. In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco (Ed.). *Introduction to comparative tax law*. Calabria: Rubbetino Editore, 2008, p. 14.

³³⁶ *Ibid.*, p. 15.

³³⁷ *Ibid.*, p. 21.

³³⁸ *Ibid.*, loc. cit.

com que o tratamento dado ao instituto não seja uniforme entre os países, aumentando a necessidade de estabelecer parâmetros rígidos de comparação.³³⁹

Isto posto, ao invés de relatar a experiência estrangeira por meio de uma análise país a país, optou-se por apresentar os resultados da pesquisa a partir dos elementos comuns a todos os sistemas de consulta, a saber: (i) circunstâncias em que o instrumento pode ser utilizado; (ii) quem pode consultar o fisco; (iii) aspectos procedimentais tais como prazo e publicidade do ato de resposta; (iv) os efeitos produzidos pelas consultas fiscais para o fisco, para o contribuinte e para terceiros; e (v) a recorribilidade na consulta fiscal. Tal abordagem evidenciará de forma mais clara as similaridades e as diferenças no desenho dos sistemas de consulta mundiais, as quais, ao final do capítulo, serão justapostas à experiência nacional.

Cumprido mencionar que as consultas fiscais já foram objeto, direta ou indiretamente, de cinco Congressos Anuais da *International Fiscal Association* (IFA), nos quais foram discutidos, a partir da experiência dos países participantes, as melhores práticas em matéria de consulta fiscal. Além disso, o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), organização internacional, sem fins lucrativos, criada em 1967, com a missão de oferecer suporte técnico e qualificado para os quarenta e dois países membro³⁴⁰, publicou, pela primeira vez, em 1997, o Modelo de Código Tributário. A publicação, editada com o objetivo contribuir para uma maior convergência e coordenação entre os países no processo legislativo³⁴¹, dedicou um artigo exclusivo para as consultas fiscais.³⁴² Por fim, em 2016, o FMI, com o objetivo de propagar a adoção do mecanismo,

³³⁹ Cf. ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 9-10.

³⁴⁰ Angola, Argentina, Aruba, Barbados, Belize, Bermudas, Bolívia, Brasil, Canadá, Chile, Colômbia, Costa Rica, Cuba, Curaçau, Equador, El Salvador, Espanha, Estados Unidos, França, Guatemala, Guiana, Haiti, Holanda, Honduras, Índia, Itália, Jamaica, Marrocos, México, Nicarágua, Nigéria, Quênia, República Dominicana, San Maarten, Suriname, Trinidad e Tobago, Uruguai e Venezuela.

³⁴¹ Prólogo do Modelo de Código Tributário do CIAT.

³⁴² Art. 59 do Modelo de Código Tributário CIAT (1997). O Modelo de Código Tributário do CIAT foi atualizado em 2006 e em 2015, sendo que, em ambas as atualizações, o dispositivo sobre a consulta fiscal foi mantido. No modelo de 2006, o art. 96 versava sobre as consultas fiscais; já no modelo elaborado em 2015 e atualmente vigente, a consulta está disciplinada no art. 100.

elaborou material com diretrizes sobre as melhores práticas verificadas no que diz respeito à estruturação dos sistemas de consulta fiscal.³⁴³

Por essa razão, as recomendações gerais realizadas nos relatórios da IFA³⁴⁴, no modelo de Código Tributário do CIAT e no material produzido pelo FMI, serão o ponto de partida da proposta de análise acima delineada. A partir daí, serão estudadas as experiências de Austrália, Espanha, Estados Unidos, Holanda e Suécia, as quais, ao final do presente capítulo, serão justapostas à experiência brasileira, objeto de análise do Capítulo 2.

3.2 Consulta fiscal: debates internacionais sobre o instituto

Em 1965, as consultas fiscais foram objeto do congresso anual realizado pela IFA, sendo esta a primeira vez que o instituto foi objeto de um seminário internacional. EDWARD ANDERSON, responsável pela elaboração do relatório geral do encontro, afirmou que, em um cenário no qual os erros cometidos pelos contribuintes no cumprimento das obrigações tributárias são duramente penalizados, é essencial que o Estado garanta ao cidadão a oportunidade de sanar eventuais dúvidas, evitando, assim, o cometimento de erros e os conflitos deles decorrentes.³⁴⁵

Nesse sentido, o relator foi categórico ao afirmar que a discussão não deveria mais girar em torno da necessidade de adotar ou não um sistema de consulta em matéria tributária, mas sim do desenho ideal de tal sistema, de modo

³⁴³ Cf. WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 1. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

³⁴⁴ A qualidade científica dos relatórios elaborados pela IFA e, portanto, a sua validade enquanto fonte de pesquisa, decorre do fato de tratar-se de associação sem fins lucrativos, neutra e independente, cujo objetivo é estudar, a partir da análise comparada, os mais diversos aspectos da tributação mundial, de modo a aprimorá-la. Há mais de meio século a IFA se preocupa em elaborar materiais com uma abordagem abrangente sobre os sistemas tributários de diversos países, por meio da realização de congressos anuais, que resultam em publicações científicas, tais como os relatórios utilizados na presente pesquisa. Para tanto, a IFA possui um Comitê Científico Permanente, que é composto não só por representantes da OCDE e da ONU, mas também por membros que representam todos os setores envolvidos na tributação internacional, tais como autoridades fiscais, juizes, advogados, professores e pesquisadores de vários países. Nesse sentido, cf. Art. 4 e 29, Articles of Association of the International Fiscal Association - IFA (Internationale Vereniging voor Belastingrecht).

³⁴⁵ Cf. ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 8-9.

que o instrumento de fato pudesse auxiliar os cidadãos no cumprimento de suas obrigações tributárias, mitigando os conflitos entre fisco e contribuinte.³⁴⁶

Na época, os sistemas de consulta fiscal estavam começando a ser introduzidos pelos países. Dentre as catorze jurisdições³⁴⁷ que apresentaram relatórios nacionais para o encontro, apenas Alemanha, Estados Unidos, Finlândia e Suécia possuíam uma regulamentação estruturada sobre o assunto.³⁴⁸ Nesse contexto, o objetivo do encontro era identificar as principais dificuldades enfrentadas na implementação e funcionamento dos sistemas de consulta fiscal, bem como estabelecer um conjunto de melhores práticas para orientar os países na disponibilização das consultas aos cidadãos.³⁴⁹

Em 1980, o congresso anual da IFA teve como tema central o diálogo entre fisco e contribuinte na elaboração de declarações tributárias. Com base na análise dos relatórios nacionais enviados por vinte países, GUY DELMORE afirmou, no relatório geral do encontro, que o acesso à informação sobre a interpretação da legislação é a peça-chave para o bom funcionamento de qualquer sistema tributário³⁵⁰. Nesse sentido, as consultas fiscais, justamente por serem customizadas a partir das demandas dos contribuintes, são um mecanismo indispensável para a prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte.³⁵¹ Não obstante, de acordo com o relatório geral do encontro, em 1980, a maior parte dos países ainda não disponibilizava aos contribuintes um instrumento de consulta formal em matéria tributária.³⁵²

Em 1992, as consultas fiscais voltaram a ser objeto de discussão pela IFA. Com um escopo mais restrito, o seminário analisou o instituto a partir das experiências vivenciadas na Alemanha, Estados Unidos, França, Holanda e Suécia. De acordo com o relatório geral do encontro, enquanto em boa parte dos países os contribuintes já conseguiam obter, ainda que informalmente,

³⁴⁶ Cf. ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 8.

³⁴⁷ Participaram do encontro Alemanha, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, Finlândia, França, Holanda, Israel, Itália, Luxemburgo, Portugal, Suécia, Suíça e Reino Unido.

³⁴⁸ *Ibid.*, p. 24-26.

³⁴⁹ *Ibid.*, p. 24-25.

³⁵⁰ Cf. DELORME, Guy. The Dialogue between the Tax Administration and the Taxpayer up to the Filing of the Tax Return (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 65a. Netherlands: Kluwer Law, 1980, p. 44.

³⁵¹ *Ibid.*, p. 50.

³⁵² A título exemplificativo, o relator menciona Argentina, Bélgica, Grécia, Hong Kong e Reino Unido.

orientações sobre o cumprimento das obrigações tributárias, os sistemas de consulta presentes na Alemanha, Estados Unidos, França, Holanda e Suécia se diferenciavam por determinar a vinculação das autoridades ao conteúdo apresentado nos atos de resposta, sendo esta uma característica indispensável para que o instrumento fosse um instrumento promotor de segurança jurídica.³⁵³

Em 1999, por sua vez, as consultas fiscais voltaram a ser objeto do congresso anual da IFA. Na oportunidade, MAARTEN ELLIS, responsável pela elaboração do relatório geral do encontro, ressaltou a evolução sofrida pelo instituto desde 1965, especialmente no que diz respeito ao aumento no número de países que implementaram sistemas de consultas formais em matéria tributária. Dos vinte e sete países que apresentaram relatórios nacionais para o encontro, vinte disponibilizavam a ferramenta aos contribuintes, enquanto, em 1965, o instrumento estava presente apenas em quatro países.³⁵⁴

A partir das informações colhidas nos relatórios nacionais, MAARTEN ELLIS destaca, como principais vantagens da adoção de consultas fiscais em matéria tributária³⁵⁵, (i) a ampliação e o aprimoramento das práticas de autolancamento, (ii) a melhora na relação entre fisco e contribuinte, que passa a ser orientada pela transparência e colaboração, (iii) a promoção da segurança jurídica, (iv) a maior consistência e uniformidade na aplicação da lei tributária, (v) a redução dos conflitos entre fisco e contribuinte e (vi) a maior coordenação do sistema tributário.

Em que pesem as inúmeras vantagens trazidas pela adoção dos sistemas de consultas fiscais, MAARTEN ELLIS aponta que existem alguns paradoxos inerentes ao instrumento e que podem ser um entrave à sua efetiva utilização.

Do ponto de vista do contribuinte, é possível mencionar o fato de que este, ao buscar o auxílio da administração tributária, deve expor, de forma pormenorizada, a operação que pretende realizar. Caso a resposta à consulta seja desfavorável, o contribuinte estará em uma situação de exposição e

³⁵³ Cf. BACONNIER, Robert. La pratique du rescrit en France. In: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. *Advance Ruling: Practice and Legality: Proceedings of a Seminar Held in Cancún, México, in 1992 During the 46th Congress of the International Fiscal Association*. Deventer: Kluwer Law and Taxation, 1994. v. 17a, p. 10.

³⁵⁴ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 29.

³⁵⁵ *Ibid.*, p. 24.

vulnerabilidade maior do que estava no momento anterior à utilização do instrumento. Em outras palavras, o contribuinte que opta por formular a consulta, mas segue entendimento diverso daquele proposto no ato de resposta, está mais exposto à fiscalização do que aquele contribuinte que, diante de um cenário de dúvida, opta por arriscar e seguir o entendimento que lhe é mais favorável.³⁵⁶

Já da perspectiva da administração tributária, considerando o dever de aplicar critérios jurídicos uniformes entre os contribuintes em condições similares, a edição de uma resposta favorável ao consulente pode, muitas vezes, levar a uma significativa perda na arrecadação. Dessa forma, existe uma dificuldade em garantir uma atuação imparcial por parte da administração tributária, tendo em vista que ela é parte diretamente interessada no processo de interpretação da lei tributária.³⁵⁷

Apesar dos contrapontos apresentados, MAARTEN ELLIS sugere, com base nas experiências descritas nos relatórios, que as vantagens trazidas pela implementação dos sistemas de consulta são superiores às desvantagens, reafirmando que o instrumento é indispensável à boa administração dos sistemas tributários modernos e à conformidade dos contribuintes ao disposto na legislação tributária.³⁵⁸

Em 2015, por sua vez, o Congresso Anual da IFA teve como tema central os aspectos práticos da proteção dos direitos dos contribuintes. O objetivo do encontro era identificar, a partir dos relatórios apresentados pelos países, as melhores práticas internacionais para a proteção de tais direitos e, a partir daí, estabelecer um rol de exigências mínimas para garanti-los.³⁵⁹

De acordo com PASQUALE PISTONE e PHILIP BAKER, responsáveis pela elaboração do relatório geral do encontro, os sistemas tributários modernos, que normalmente exigem que o contribuinte recolha os tributos devidos por conta própria, devem proporcionar espaços de diálogo entre fisco e contribuinte, de modo que os últimos possuam mecanismos para acessar todas as informações e materiais relacionados ao cumprimento da obrigação tributária.³⁶⁰ Nesse sentido,

³⁵⁶ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 27.

³⁵⁷ *Ibid.*, p. 27.

³⁵⁸ *Ibid.*, p. 29.

³⁵⁹ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 22.

³⁶⁰ *Ibid.*, p. 68-69.

as consultas fiscais foram apontadas como uma boa prática para garantir aos contribuintes o direito ao acesso à informação. Dos quarenta e um países que contribuíram com relatórios³⁶¹, trinta e sete³⁶² possuíam sistema de consulta fiscal em matéria tributária.

3.3 Definição de consulta fiscal

EDWARD ANDERSON, ao realizar estudo comparado sobre as consultas no âmbito do congresso anual da *IFA*, em 1965, destacou a necessidade de buscar, como ponto de partida, uma definição comum para o referido instituto jurídico, de modo que a análise proposta fosse feita, em todos os países, sob a mesma perspectiva. A preocupação do professor finlandês se justifica pelo fato de a expressão *ruling* ser usada, muitas vezes, para se referir, indistintamente, a qualquer diretiva editada pelas autoridades fiscais.³⁶³

Por essa razão, CARLO ROMANO, ao delimitar negativamente o instituto, aponta que as instruções normativas, portarias, circulares e ofícios (*rulings, general rulings, public rulings*) não estão compreendidos no conceito de *consulta fiscal*, já que são atos administrativos gerais e abstratos, e não possuem a customização característica da consulta fiscal.³⁶⁴

Assim, de acordo com EDWARD ANDERSON, a consulta fiscal (*rescrit fiscal, diritto di interpello, advance tax rulings, letter rulings, private letter ruling, preliminary consultation*) é a resposta escrita proferida pela autoridade tributária, a partir de questionamento apresentado pelo contribuinte, por meio da qual a legislação tributária é interpretada à luz dos fatos narrados quando da apresentação do questionamento. MAARTEN ELLIS acrescenta que tais manifestações devem vincular a atuação da administração tributária e, por serem

³⁶¹ África do Sul, Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Colômbia, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Índia, Itália, Holanda, Japão, Liechtenstein, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Peru, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Dominicana, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Turquia, Ucrânia, Uruguai e Venezuela.

³⁶² Dentre os participantes, apenas Peru, Reino Unido, República Dominicana e Uruguai não possuíam sistema de consulta em matéria tributária

³⁶³ Cf. ANDERSON, Edward. *Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer* (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 10-11.

³⁶⁴ Cf. ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 39-41.

customizadas a partir da demanda do contribuinte, geralmente, produzem efeitos apenas para aquele que a formulou.³⁶⁵

A partir da combinação das limitações trazidas pelos três autores, é possível definir a consulta como o mecanismo por meio do qual o contribuinte indaga formalmente ao órgão encarregado da administração fiscal sobre o tratamento tributário aplicável a fatos determinados e obtém resposta customizada com a visão do ente tributante, que fica vinculado aos critérios jurídicos apresentados no ato de resposta.

Como bem aponta JULIE ROGERS-GLABUSH, esse é o núcleo de qualquer sistema de consulta fiscal. A partir dessa concepção, pode haver significativas variações na configuração do instrumento, não havendo um tratamento unívoco em relação às matérias e aos fatos que podem ser objeto da consulta, à obrigatoriedade de resposta por parte das autoridades fiscais, aos efeitos do ato de resposta, entre outros.³⁶⁶ Assim, tais elementos não devem ser considerados na delimitação conceitual do instituto, dado que se referem às características do sistema de consulta de cada país, as quais serão analisadas a seguir.

3.4 A consulta fiscal na experiência estrangeira

3.4.1 Origens e perspectiva histórica

De acordo com CARLO ROMANO, a consulta em matéria tributária encontra a sua base nas constituições imperiais do Direito Romano.³⁶⁷ Segundo THOMAS MARKY, o referido instituto continha uma manifestação expressa do imperador sobre questões relacionadas à interpretação da lei.³⁶⁸

Dentre as modalidades de constituições imperiais, que variavam conforme o seu conteúdo ou natureza, destacam-se a *edicta*, a *decreta*, a

³⁶⁵ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 22. No mesmo sentido, OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. *Glossary of Terms*. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2018.

³⁶⁶ Cf. ROGERS-GLABUSH, Julie. *IBFD International Tax Glossary*. 7. ed. Amsterdam: IBFD, 2015.

³⁶⁷ Cf. ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 4.

³⁶⁸ Cf. MARKY, Thomas. *Curso Elementar de Direito Romano*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 18.

rescripta e a *mandata*.³⁶⁹ A *edicta* era ordem de caráter geral por meio da qual o imperador indicava a regra jurídica a ser aplicada na decisão de uma questão controvertida. A *decreta*, por sua vez, era a decisão proferida pelo imperador no curso de um processo específico. Já a *rescripta* era a resposta dada pelo imperador a questão jurídica proposta por cidadão ou magistrado em situação de dúvida. A *mandata*, por fim, era a instrução dada pelo imperador, na qualidade de chefe supremo, aos funcionários romanos.

Em que pese o fato de as constituições imperiais não versarem exclusivamente sobre matéria tributária, o referido instituto jurídico, de modo geral, e a *rescripta*, especificamente, representavam, tal como as consultas fiscais, um instrumento de orientação posto à disposição dos cidadãos.

Seguindo a tradição romana, os países, em maior ou menor medida, sempre dispuseram de mecanismos informais para o esclarecimento de dúvidas dos cidadãos.³⁷⁰ Contudo, a proliferação e o desenvolvimento dos sistemas de consulta fiscal, tal como conhecidos atualmente, encontram relação direta, conforme explorado detalhadamente no item 1.1 do presente trabalho, com a necessidade de auxiliar os contribuintes no cumprimento de suas obrigações tributárias em razão da adoção generalizada das práticas de autolancamento, bem como da crescente complexidade dos sistemas tributários.³⁷¹

3.4.1.1 Austrália

O sistema de consulta australiano encontra a sua raiz na aprovação do Ato de Liberdade de Informação (*Freedom Information Act*) datado de 1982, que passou a exigir que a administração tributária (*Australian Taxation Office – ATO*) colocasse à disposição cópias de todos os documentos que pudessem afetar o direito dos cidadãos. Como forma de viabilizar tal exigência, a ATO implementou um sistema informal de consulta, por meio do qual qualquer cidadão poderia requerer informações e documentos relacionados à sua vida fiscal.³⁷²

³⁶⁹ Cf. MARKY, Thomas. *Curso Elementar de Direito Romano*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 19.

³⁷⁰ Cf. ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 5.

³⁷¹ *Ibid.*, p. 6.

³⁷² Cf. MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000, p. 84.

No entanto, a consulta formal (*private tax rulings*), enquanto instrumento posto à disposição dos contribuintes para sanar dúvidas sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, só foi instituída em 1992, em razão de drástica reforma administrativa implementada no país, que sofria com o alto índice de descumprimento das obrigações tributárias. Assim, com o objetivo de aprimorar a eficiência da administração tributária e alavancar a arrecadação, o país endureceu as sanções para o descumprimento da lei tributária. Em contrapartida, foi implementada uma série de medidas com o objetivo de aproximar fisco e contribuinte, dentre as quais a estruturação do sistema de consultas fiscais.³⁷³

3.4.1.2 Espanha

Em razão da crescente complexidade da legislação tributária, do aumento no número de tributos sujeitos ao autolançamento e da imposição de penalidades mais duras em caso de descumprimento das obrigações tributárias, os cidadãos espanhóis passaram a reivindicar que a autoridade fiscal fornecesse orientações que os auxiliassem no cumprimento correto das obrigações tributárias.³⁷⁴

Nesse contexto, como forma de concretizar o direito à informação, constitucionalmente no país, consultas fiscais foram introduzidas no ordenamento jurídico espanhol em 1963, com o advento da Lei nº 230/63 (Lei Geral Tributária – LGT).

Até 2003, as consultas fiscais estavam disciplinadas no art. 107 da LGT. No entanto, no referido ano, a LGT passou por uma significativa alteração, sendo que um dos pilares orientadores da reforma foi o fortalecimento dos deveres de informação e assistência da administração tributária para com os cidadãos.³⁷⁵ Nesse contexto, as consultas fiscais passaram a ser disciplinadas pelos arts. 88 e 89 da LGT, que ampliaram o escopo do instituto, especialmente no que diz respeito aos efeitos por ele produzidos. Como será explorado adiante, em 1985, as consultas fiscais espanholas deixaram de vincular a administração

³⁷³ Cf. FULLERTON, Ian. Initiative on Advance Rulings (National Report: Australia). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 195-196.

³⁷⁴ Cf. BLÁZQUEZ, Santiago Font. Initiative on Advance Rulings (National Report: Spain). *Cahiers de droit fiscal international* v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 559.

³⁷⁵ Exposição de motivos da Lei nº 58/2003.

tributária e passaram a ter efeito meramente informativo. Nesse sentido, o traço mais relevante trazido pela reforma de 2003 foi o reestabelecimento do efeito normativo produzido pela consulta fiscal.

3.4.1.3 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, já em 1913, a administração tributária tinha uma política informal de atendimento aos contribuintes, que podiam obter respostas escritas sobre qualquer questão fiscal, inclusive sobre fatos hipotéticos. Ocorre que com a edição do *Revenue Act* de 1918, que alterou de forma significativa a tributação da renda no país, o número de questionamentos apresentados pelos contribuintes aumentou expressivamente. Em razão da dificuldade em atender aos cidadãos de forma tempestiva, em 1919, foi estabelecido um procedimento formal para regular a interação entre fisco e contribuinte. Nesse sentido, vedou-se a formulação de questões hipotéticas, passou-se a exigir que o contribuinte descrevesse de forma minuciosa a dúvida, bem como se identificasse como legítimo interessado.³⁷⁶

No entanto, foi apenas em 1938 que o Congresso norte-americano conferiu à autoridade fiscal a prerrogativa de responder, de forma vinculante, aos questionamentos dos contribuintes, sendo este considerado o marco inicial do sistema de consulta formal em matéria tributária nos Estados Unidos (*letter rulings*).³⁷⁷

Ainda sobre as origens da consulta no país, cumpre mencionar que, em 1954, a autoridade fiscal norte-americana publicou o primeiro documento de orientação aos contribuintes, contendo as principais informações sobre o sistema de consultas fiscais. Desde então, a publicação é atualizada anualmente e disponibilizada aos contribuintes.

3.4.1.4 Holanda

Na Holanda, as consultas fiscais (*advance tax rulings*) começaram a se desenvolver a partir de 1946. Com o final da Segunda Guerra Mundial, diante da

³⁷⁶ Cf. CULBERTSON Robert; HALPHEN, Christine. Initiative on Advance Rulings (National Report: United States). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 627.

³⁷⁷ *Ibid.*, p. 629.

necessidade de reestruturar a economia, o governo holandês precisou encontrar uma solução para a falta de segurança jurídica em matéria tributária, que afastava o capital estrangeiro do país. Assim, como forma de estabelecer uma relação de confiança com os investidores estrangeiros, a administração tributária holandesa implementou o sistema de consultas fiscais, permitindo que tais investidores conhecessem, de forma antecipada, os impactos tributários das operações que seriam praticadas no país.³⁷⁸

Apesar de a edição de consultas ter se tornado uma prática reiterada por parte das autoridades fiscais, o instituto não possuía qualquer previsão legal, sendo que as suas principais características foram construídas pela jurisprudência, a partir dos princípios da moralidade administrativa e da proteção da confiança.³⁷⁹ Em 1979, foi editado, pela primeira vez, um conjunto de orientações gerais com o objetivo de sistematizar os principais aspectos procedimentais da consulta fiscal.³⁸⁰

Em 2001, o instituto passou por uma reforma profunda, adquirindo os contornos do sistema atualmente vigente. Nesse sentido, foram editadas uma série de decretos, que estabeleceram de forma clara quais os requisitos para a utilização do instituto, as hipóteses que autorizam a autoridade fiscal a não responder aos questionamentos dos interessados, bem como os efeitos gerados pelo ato de resposta tanto para a administração tributária quanto para o consulente.³⁸¹

Interessante notar que uma das alterações mais significativas trazidas pela reforma de 2001 foi a instituição de modalidade de consulta fiscal voltada ao esclarecimento de dúvidas ligadas à tributação doméstica (*preliminary consultation*), o que até então havia sido deixado em segundo plano, em razão da atenção dispensada às questões relacionadas à tributação internacional.³⁸²

³⁷⁸ Cf. KRUIDENIER, E. Initiative on Advance Rulings (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 507.

³⁷⁹ *Ibid.*, p. 517.

³⁸⁰ Cf. ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 10.

³⁸¹ Cf. BRONZEWSKA, Katarzyna. *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*. v. 38. Amsterdam: IBFD, 2016, item 3.3.3.2.

³⁸² Cf. FEENSTRA, Anke; HERTOOGHS, Hans; KORS, Marion; VAN ELK, Marc. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 578.

3.4.1.5 Suécia

Na Suécia, a consulta fiscal teve origem em procedimento instaurado em 1911, por meio do qual os contribuintes podiam apresentar às autoridades tributárias dúvidas relacionadas ao imposto do selo e obter esclarecimento vinculante por parte da autoridade tributária.³⁸³ A expansão e consolidação do sistema de consultas fiscais, no entanto, ocorreu apenas em 1951, quando a prerrogativa de apresentar questionamentos às autoridades fiscais foi estendida a todos os aspectos da tributação sueca.

Desde então, o sistema sofreu duas grandes reformas³⁸⁴, as quais introduziram as maiores particularidades do sistema de consulta disponível no país. Em 1991, as consultas fiscais deixaram de ser respondidas pela administração tributária (*National Tax Board*) e passaram a ser de competência do Conselho de Consultas Fiscais (*Council for Advance Tax Rulings*), órgão independente criado para exercer a função. Já em 1998, a autoridade tributária também passou a ter legitimidade de apresentar consultas ao Conselho de Consultas Fiscais.

3.4.2 Aspectos objetivos da consulta fiscal

Sobre as limitações do escopo das consultas fiscais, PASQUALE PISTONE e PHILIP BAKER³⁸⁵ sustentam que existe uma relação direta entre a abrangência dos sistemas de consulta e o grau de proteção dos direitos dos contribuintes, já que a limitação das matérias que podem ser objeto de questionamento por parte dos contribuintes representa uma restrição ao direito de acesso à informação.

Nesse sentido, o FMI, em estudo sobre as melhores práticas relacionadas às consultas fiscais, aponta que os países devem ser cautelosos ao limitar a utilização do instrumento, já que, em muitas situações,

³⁸³ Cf. SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 565.

³⁸⁴ *Ibid.*, p. 567.

³⁸⁵ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 69. No mesmo sentido, ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 12; DELORME, Guy. The Dialogue between the Tax Administration and the Taxpayer up to the Filing of the Tax Return (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 65a. Netherlands: Kluwer Law, 1980, p. 51; ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 31.

independentemente do tributo ou da natureza da obrigação tributária, o contribuinte pode se deparar com uma situação de incerteza que não é resolvida com base nas informações já disponibilizadas pelas autoridades fiscais.³⁸⁶ Nesses termos, deve ser conferida aos contribuintes a prerrogativa de formular consultas sobre todos aspectos da legislação tributária, independentemente do nível de complexidade ou valor do tributo envolvido.

Não à toa, o desenho do sistema de consulta tributária proposto no art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT admite, sem ressalvas, que sejam formuladas à administração tributária dúvidas sobre quaisquer aspectos da legislação aplicáveis a uma situação concreta.³⁸⁷

Não obstante, é bastante comum que os países, em maior ou menor medida, imponham limitações ao uso do instrumento, sendo que tais restrições podem se relacionar aos aspectos materiais ou formais.³⁸⁸ Por essa razão, MAARTEN ELLIS sugere que as restrições ao objeto da consulta não sejam elaboradas de modo a permitir que a autoridade fiscal se abstenha, sempre que achar conveniente, de responder às dúvidas formuladas pelos contribuintes.³⁸⁹ Nesse sentido, as limitações devem ser claras, específicas e, sobretudo, taxativas, de modo a evitar uma autuação discricionária por parte da autoridade fiscal.

Por outro lado, EDWARD ANDERSON sugere que a adoção de um sistema de consulta abrangente não pressupõe que as autoridades fiscais tenham que responder aos questionamentos dos contribuintes de forma indiscriminada, já que determinadas restrições são necessárias justamente para que não haja o desvirtuamento do instituto.³⁹⁰ Nesse sentido, pontua que as consultas fiscais pressupõem a espontaneidade do contribuinte, que busca a autoridade fiscal de

³⁸⁶ Cf. WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 6. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

³⁸⁷ Art. 100.1 do Modelo de Código Tributário do CIAT.

³⁸⁸ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 31.

³⁸⁹ Ibid., loc. cit. No mesmo sentido, ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 14.

³⁹⁰ Cf. ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 12.

forma antecipada para evitar o cometimento de erros. Por essa razão, contrariaria a finalidade da consulta a possibilidade de formular questionamentos sobre fatos que já estejam sendo fiscalizados, que sejam objeto de discussão administrativa ou judicial ou que já tenham sido objeto de consulta fiscal.³⁹¹ De igual sorte, considerando que as consultas fiscais, normalmente, vinculam a autoridade tributária em relação aos fatos narrados pelo contribuinte, não se poderia exigir que esta se posicionasse nos casos em que o contribuinte não fornecesse todas as informações necessárias ao deslinde da questão.³⁹² De igual sorte, continua EDWARD ANDERSON, não se poderia esperar que a autoridade fiscal se manifeste em relação a questões sobre as quais não tem competência para decidir.³⁹³

Na linha proposta por EDWARD ANDERSON, o comentário 2 ao art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT veda a formulação de consultas sobre fatos sobre os quais a administração já se pronunciou em sede de consulta, bem como que sejam objeto de fiscalizações ou disputas administrativas ou judiciais.

Ainda sobre os aspectos objetivos da consulta fiscal, cumpre mencionar que muitos países limitam a utilização dos sistemas de consulta por meio da cobrança de taxas³⁹⁴, que podem variar de acordo com a complexidade dos questionamentos apresentados, pelo tempo que será gasto pelas autoridades fiscais no atendimento da solicitação, no valor do tributo discutido ou até mesmo com a natureza do consulente (pessoa física, jurídica ou não residente).³⁹⁵

A imposição de taxa enquanto condição para a apresentação de consulta fiscal foi objeto de intensa discussão no Congresso Anual da IFA realizado em 1999. Dentre os argumentos favoráveis à cobrança, aduziu-se, inicialmente, que, ao apresentar uma consulta, o contribuinte estaria requerendo que a autoridade fiscal lhe prestasse um serviço específico e indivisível. Dessa

³⁹¹ Cf. ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 14.

³⁹² Ibid., loc. cit.

³⁹³ Ibid., loc. cit.

³⁹⁴ Menciona-se, a título exemplificativo, Áustria, Canada, República Tcheca, Chile, Dinamarca, Estônia, Finlândia, Alemanha, Grécia, Islândia, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslováquia, Eslovênia, Estados Unidos, Hong Kong, Índia, Malásia, Romênia, Singapura, África do Sul, Suécia (cf. WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime — Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 10. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018).

³⁹⁵ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 69.

forma, não haveria razão para que toda a coletividade arcasse com tal custo. Além disso, a cobrança de taxa seria uma forma de afastar os contribuintes que não possuíssem uma dúvida legítima ou cuja dúvida fosse apenas hipotética. Isso porque o contribuinte que optasse por pagar a referida taxa provavelmente possuiria um interesse legítimo em conhecer o entendimento da autoridade fiscal. Ainda como aspecto positivo da cobrança, sugeriu-se que a taxa seria uma forma de custear e manter o sistema de consultas, permitindo que a autoridade fiscal investisse na qualificação e capacitação técnica da equipe responsável por atender as demandas dos contribuintes, proporcionando um serviço de melhor qualidade para os cidadãos.³⁹⁶

Por outro lado, dentre os argumentos desfavoráveis à cobrança, mencionou-se, primeiramente, que o acesso à informação seria um direito do contribuinte, sendo a consulta fiscal um instrumento de promoção de segurança jurídica. Dessa forma, a cobrança de taxa representaria uma direitos básicos dos cidadãos, o que por si só já tornaria a sua cobrança ilegítima. Subsidiariamente, argumentou-se que as consultas fiscais deveriam ser acessíveis a todos os contribuintes, e não apenas àqueles que possuem condições econômicas para arcar com os custos do procedimento. Além disso, alegou-se que o sistema de consultas não traria um gasto adicional à autoridade administrativa, na medida em que os contribuintes, ao buscarem a autoridade fiscal, forneceriam uma série de documentos e informações que só poderiam ser obtidas em um processo de fiscalização, o que também geraria custos para a administração tributária. Por fim, sustentou-se que nos países em que a consulta produz efeitos perante terceiros, não haveria justificativa para que a taxa fosse cobrada apenas do consulente, já que os demais contribuintes em condições similares também se beneficiariam do ato de resposta.

Em que pese a intensa discussão, o relatório geral do encontro realizado em 1999 não faz uma recomendação expressa sobre a adoção ou não das taxas como forma de custeio dos sistemas de consulta, sugerindo, apenas,

³⁹⁶ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 33. No mesmo sentido, WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 8. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

que os países que condicionassem a apresentação da consulta ao pagamento de uma taxa fossem cuidadosos para que o valores cobrados não tornassem o sistema inacessível aos cidadãos.³⁹⁷ Cumpre mencionar que MAARTEN ELLIS levanta a possibilidade de que se adote uma solução de meio termo, na qual as taxas só seriam ser cobradas dos contribuintes que desejassem que as consultas fossem respondidas em um prazo diferenciado (*fast track procedure*), dado que, nesse caso, haveria a prestação de um serviço adicional, o qual justificaria uma contraprestação.³⁹⁸

Ainda sobre a imposição de taxas, cumpre mencionar, por fim, que o art. 100 do Modelo de Código Tributário da CIAT não condiciona a utilização do instrumento ao pagamento de qualquer valor.

Feitas estas considerações de caráter geral, passaremos a analisar, a seguir, o tratamento conferido por Austrália, Estados Unidos, Espanha, Holanda e Suécia no que diz respeito aos aspectos objetivos da consulta fiscal.

3.4.2.1 Austrália

O sistema de consultas australiano é bastante amplo e permite que os contribuintes formulem consultas sobre (i) fatos ainda não realizados, (ii) fatos já realizados, porém antes do decurso do prazo para cumprimento da obrigação tributária, e (iii) fatos já realizados, após o decurso do prazo para cumprimento da obrigação tributária, porém ainda não fiscalizados. Além disso, pode ser objeto de questionamento qualquer dispositivo da legislação tributária, incluindo questões relacionadas à definição de responsabilidade tributária, ao procedimento para recolhimento e preenchimento de declarações, bem como a validação de

³⁹⁷ Cf. WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 8. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018; DELORME, Guy. The Dialogue between the Tax Administration and the Taxpayer up to the Filing of the Tax Return (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 65a. Netherlands: Kluwer Law, 1980, p. 51; PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 69.

³⁹⁸ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 34.

questões de fato, como a confirmação do *status* da condição de residente, por exemplo.³⁹⁹

No entanto, o país veda a formulação de consultas (i) sobre questões hipotéticas, (ii) sobre fatos que sejam objeto de fiscalização ou de discussão judicial e (iii) sobre questões que já foram objeto de questionamento pelo consulente.⁴⁰⁰ Ainda no que se refere à limitação do escopo das consultas fiscais, destaca-se que é facultado ao ATO publicar, anualmente, uma lista taxativa com as matérias sobre as quais a administração tributária não se pronunciará no referido ano. De modo geral, tratam-se de restrições associadas a possíveis alterações legislativas relacionadas ao assunto objeto de restrição.⁴⁰¹

Ainda, cumpre mencionar que as consultas são respondidas de forma gratuita pela administração tributária. O governo australiano, em algumas oportunidades, estudou a possibilidade de condicionar a formulação das consultas fiscais ao pagamento de taxas, pelo menos em relação aos grandes contribuintes, mas o projeto nunca chegou a ser implementado.⁴⁰²

Em relação aos aspectos formais⁴⁰³ cuja observância é condição para que o ato de resposta seja editado, na Austrália, exige-se que o requerimento do consulente: (i) seja formulada por escrito; (ii) contenha a identificação completa do consulente; (iii) exponha os fatos de forma clara e inteligível, de modo a descrever perfeitamente a questão sobre a qual se requer o pronunciamento da autoridade fiscal; (iv) indique os dispositivos da legislação tributária que ensejaram a apresentação da consulta; (v) aponte, opcionalmente, a visão do consulente acerca da interpretação da lei ao fato objeto do questionamento.

3.4.2.2 Espanha

O art. 88.1 da LGT confere ao contribuinte, de forma genérica, a prerrogativa de formular consultas sobre qualquer dispositivo da legislação

³⁹⁹ Cf. AUSTRALIA. ATO. Australian Taxation Office. *Advice and Guidance*. Disponível em: <[www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](http://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Camberra: ATO, 2018. Acesso: 23 nov. 2018.

⁴⁰⁰ Ibid.

⁴⁰¹ Cf. FULLERTON, Ian. Initiative on Advance Rulings (National Report: Australia). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 206.

⁴⁰² Ibid., p. 198.

⁴⁰³ Cf. AUSTRALIA. ATO. Australian Taxation Office. *Advice and Guidance*. Disponível em: <[www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](http://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Camberra: ATO, 2018. Acesso: 23 nov. 2018.

tributária, sem a imposição de qualquer tipo de limitação em relação às matérias objeto de questionamento, ainda que a norma jurídica seja objetivamente clara.

De acordo com a doutrina espanhola⁴⁰⁴, a possibilidade de serem formuladas consultas sobre dúvidas de qualquer natureza decorre dos deveres de assistência e informação inerentes ao Estado de Direito. Nesse sentido, não se poderiam introduzir limites ao direito de o contribuinte obter informações sobre as suas obrigações tributárias, dado que elas representariam uma violação ao próprio fundamento do instituto. Nesse sentido, sustentam que, quando a lei confere aos cidadãos o direito de obter informações, está admitindo, implicitamente, que eles poderão formular quantas consultas julgarem necessárias para aclarar a suas dúvidas, sem qualquer tipo de limitação.⁴⁰⁵

A única condição imposta pela legislação espanhola é que, nas hipóteses em que o fato objeto do questionamento já tenha sido realizado, as consultas sejam formuladas antes do decurso do prazo para o cumprimento da obrigação tributária dele decorrente.⁴⁰⁶

Cumprir mencionar, ainda, que os contribuintes espanhóis não estão sujeitos ao pagamento de taxas para poder formular consultas às autoridades fiscais. No país, qualquer tipo de cobrança representaria uma violação ao direito à informação e assistência, constitucionalmente assegurado.⁴⁰⁷

Em relação aos aspectos formais⁴⁰⁸ cuja observância é condição para que o ato de resposta seja editado, na Espanha, exige-se que o requerimento do consulente (i) seja formulada por escrito; (ii) contenha a identificação completa do consulente; (iii) exponha os fatos de forma clara e inteligível, de modo que descreva perfeitamente a questão sobre a qual se requer o pronunciamento da autoridade fiscal; e (iv) indique os dispositivos da legislação tributária que ensejaram a apresentação da consulta.

⁴⁰⁴ Cf. MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000, p. 60; PÉREZ, Juan José Zornoza. Interpretación administrativa y consulta tributaria. (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria). In: BUJANDA, Fernando Sainz de; AGÜERO, Antonia Agulló. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda. v. 2. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 474-475.

⁴⁰⁵ Cf. MARTINEZ, op. cit., p. 61.

⁴⁰⁶ Art. 88.2, da LGT.

⁴⁰⁷ Cf. MARTINEZ, op. cit., p. 62.

⁴⁰⁸ Art. 88.2, da LGT.

3.4.2.3 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, limitação do escopo das consultas fiscais esteve relacionada à necessidade de garantir a eficiência do sistema. O país possuía um sistema aberto de consultas, não impondo qualquer tipo de restrições aos contribuintes. No entanto, entre as décadas de 1970 e 1980, houve um aumento significativo no número de consultas formuladas, o que fez com que a autoridade fiscal não conseguisse responder aos questionamentos dos contribuintes de forma tempestiva, esvaziando, em muitas vezes, a finalidade do instrumento.⁴⁰⁹ Por essa razão, desde 1987, o país possui previsões expressas limitando o escopo da consulta fiscal, as quais serão analisadas brevemente a seguir.

Cumprir mencionar, inicialmente, que, nos Estados Unidos, as consultas podem versar exclusivamente sobre (i) fatos ainda não realizados ou (ii) fatos já realizados, porém antes do decurso do prazo para cumprimento da obrigação tributária.⁴¹⁰ Tal requisito tem por objetivo ressaltar o caráter preventivo da consulta fiscal, privilegiando o atendimento dos contribuintes que procuraram à autoridade fiscal de forma espontânea e antecipada.⁴¹¹

Adicionalmente, no país, os cidadãos não podem fazer uso do instrumento de forma indistinta, dado que existem situações sobre as quais a autoridade fiscal não está autorizada a se manifestar. Tais matérias estão elencadas em uma lista (*no-ruling areas*), que é atualizada anualmente e é dividida em dois grandes grupos.⁴¹²

No primeiro grupo, elencam-se as matérias sobre as quais a autoridade fiscal não se pronuncia. Nesse sentido, menciona-se, a título exemplificativo, a vedação às consultas (i) sobre matérias que possuem tratamento claro, adequado e pacificado pela lei, pelos regulamentos ou por decisão da Suprema Corte (*comfort rulings*)⁴¹³, (ii) sobre questões hipotéticas⁴¹⁴, (iii) sobre questões consideradas levianas (*frivolous issues*)⁴¹⁵, tais como as reivindicações acerca da

⁴⁰⁹ Cf. ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 67-69.

⁴¹⁰ USA. IRS. Internal Revenue Service. *Revenue Procedure*. Washington, D.C.: IRS, 2018-1, Sec. 5.01.

⁴¹¹ Cf. ROMANO, op. cit., p. 67.

⁴¹² USA, op. cit., Sec. 6.

⁴¹³ Ibid., Sec. 6.11.

⁴¹⁴ Ibid., Sec. 6.12.

⁴¹⁵ Ibid., Sec. 6.10.

constitucionalidade de determinada matéria, ausência de definição sobre o conceito de *renda* no *Internal Revenue Code*, entre outros, (iv) sobre fatos que sejam objeto de fiscalização ou de discussão judicial⁴¹⁶, (v) sobre questões formuladas por governos estrangeiros⁴¹⁷, (vi) sobre as consequências tributárias de uma operação que compõe uma série de transações integradas⁴¹⁸ e (vii) questões puramente fáticas, tais como o aproveitamento de créditos tributários ou a determinação de propriedade no caso de venda de títulos e valores mobiliários, entre outros.

No segundo grupo, por sua vez, são apontados assuntos sobre os quais a autoridade fiscal temporariamente não está se manifestando. Tal restrição normalmente está associada a possíveis alterações legislativas relacionadas ao assunto objeto da restrição.⁴¹⁹

Por fim, ressalta-se que as consultas fiscais só podem ser formuladas mediante o pagamento de uma taxa, cujo valor varia em razão da complexidade da demanda apresentada pelo contribuinte.⁴²⁰ A referida taxa é paga no momento da apresentação da consulta e, caso a autoridade administrativa não responda, o referido valor é devolvido ao consulente.

Em relação aos requisitos formais⁴²¹ cujo cumprimento é condição para que o ato de resposta seja editado, exige-se que o requerimento (i) seja formulado por escrito, (ii) contenha a identificação completa do consulente, (iii) exponha os fatos de forma clara e inteligível, descrevendo perfeitamente a questão sobre a qual se requer o pronunciamento da autoridade fiscal, (iv) seja instruído de documentos que comprovem os fatos descritos e (v) indique as razões que ensejaram a dúvida no consulente, bem como a sua visão acerca da correta interpretação da lei aos fatos objeto do questionamento.

3.4.2.4 Holanda

Como visto no item 3.4.1.2 supra, o desenvolvimento das consultas fiscais na Holanda foi parte de uma estratégia do governo para atrair capital

⁴¹⁶ USA. IRS. Internal Revenue Service. *Revenue Procedure*. Washington, D.C.: IRS, 2018-1, Sec. 6.01.

⁴¹⁷ *Ibid.*, Sec. 6.07.

⁴¹⁸ *Ibid.*, Sec. 6.03.

⁴¹⁹ *Ibid.*, Sec. 6.04.

⁴²⁰ O valor máximo cobrado é de 59.000 dólares americanos (*ibid.*, Appendix A).

⁴²¹ *Ibid.*, Sec. 7.01-12.

estrangeiro para o país. Por essa razão, o instrumento possuiu, por muitos anos, um escopo bastante limitado, voltado exclusivamente para a elucidação de questões relacionadas às consequências tributárias de operações transnacionais.⁴²²

Com a reforma introduzida em 2001, passaram a ser admitidas consultas fiscais sobre questões relacionadas a qualquer aspecto da tributação holandesa. Dessa forma, sempre que o contribuinte se deparar com dúvidas relacionadas à interpretação da legislação quando do cumprimento da obrigação tributária, pode formular uma consulta à autoridade fiscal (*preliminary consultation*). Nessa modalidade, as consultas apresentadas pelos contribuintes podem versar sobre (i) fatos ainda não realizados e (ii) fatos já realizados, mas antes do decurso do prazo para cumprimento da obrigação tributária.⁴²³

Não obstante, o sistema ainda privilegia os questionamentos ligados à tributação internacional (*advance tax rulings*). Isso porque não há qualquer previsão que obrigue a autoridade fiscal a solucionar os questionamentos dos consulentes, salvo quando eles versarem sobre (i) isenção de dividendos e de ganho de capital em estruturas multinacionais, (ii) estruturas internacionais envolvendo instrumentos financeiros híbridos e (iii) configuração de estabelecimento permanente em território holandês.⁴²⁴ Nessa modalidade, por sua vez, as consultas apresentadas pelos contribuintes podem versar exclusivamente sobre fatos ainda não realizados.

Destaca-se que, a autoridade fiscal pode se recusar a editar a consulta nos casos em que operação pretendida pelo contribuinte representar uma violação aos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo país.⁴²⁵

Em relação aos requisitos formais⁴²⁶ cujo cumprimento é condição para que o ato de resposta, em qualquer uma das modalidades de consulta, seja editado, exige-se que o requerimento (i) seja formulado por escrito, (ii) contenha a

⁴²² Cf. KRUIDENIER, E. Initiative on Advance Rulings (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 507.

⁴²³ Cf. FEENSTRA, Anke et al. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 580.

⁴²⁴ Cf. VAN DER STOK, Eelco; JAKOBSEN, Marcel. To Rule or Not to Rule. *Derivatives & Financial Instruments*, v. 4, n. 5, 2002, p. 165.

⁴²⁵ Cf. PIJL; Hans; HÄHLEN Wobke. The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: Amsterdam: IBFD, v. 55, n. 12, 2001, p. 620.

⁴²⁶ Cf. FEENSTRA et al., op. cit., p. 581.

identificação completa do consulente, (iii) exponha os fatos de forma clara e inteligível, descrevendo perfeitamente a questão sobre a qual se requer o pronunciamento da autoridade fiscal e (iv) indique qual deveria ser, na visão do consulente, as consequências tributárias da operação pretendida. Cumpre mencionar, ainda, que as consultas são respondidas pelas autoridades fiscais de forma gratuita.

3.4.2.5 Suécia

Cumpre mencionar, inicialmente, que, na Suécia, as consultas apresentadas por contribuintes⁴²⁷ podem versar exclusivamente sobre (i) fatos ainda não realizados ou (ii) fatos já realizados, porém antes do decurso do prazo para cumprimento da obrigação tributária. Considerando que, no país, a autoridade fiscal também possui legitimidade para formular consultas fiscais, a legislação impõe que, nesse caso, os questionamentos restrinjam-se a fatos já realizados por um contribuinte específico.⁴²⁸

Adicionalmente, no país, os cidadãos não podem fazer uso do instrumento de forma indistinta, dado que existem situações sobre as quais a autoridade fiscal não está autorizada a se manifestar.⁴²⁹ Nesse sentido, menciona-se, a título exemplificativo, a vedação às consultas (i) sobre matérias que possuem tratamento claro, adequado e pacificado pela lei, pelos regulamentos ou por decisão da Suprema Corte Administrativa, (ii) sobre questões hipotéticas, (iii) sobre fatos que sejam objeto de fiscalização ou de discussão judicial e (iv) questões puramente fáticas, tais como o aproveitamento de créditos tributários ou a determinação do valor de mercado de determinada operação, entre outros.

De modo geral, podem ser formuladas consultas sobre quaisquer tributos suecos, bem como sobre a aplicação de tratados internacionais.⁴³⁰

Por fim, cumpre mencionar que, assim como ocorre nos Estados Unidos, as consultas fiscais só podem ser formuladas mediante o pagamento de uma taxa, sendo esta uma forma de limitar a utilização das consultas fiscais para

⁴²⁷ Cf. SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 569.

⁴²⁸ Ibid., p. 570.

⁴²⁹ Ibid., p. 571-574.

⁴³⁰ Ibid., loc. cit.

as questões que efetivamente sejam relevantes para o consulente.⁴³¹ Cumpre mencionar que o valor da taxa varia em razão da complexidade da demanda apresentada pelo contribuinte, da qualificação do consulente, do interesse da coletividade em ter aquela dúvida específica sanada.⁴³²

Em relação aos requisitos formais⁴³³ cujo cumprimento é condição para que o ato de resposta seja editado, na Suécia, exige-se que o requerimento (i) seja formulado por escrito, (ii) contenha a identificação completa do consulente, (iii) exponha os fatos de forma clara e inteligível, descrevendo perfeitamente a questão sobre a qual se requer o pronunciamento da autoridade fiscal e (iv) seja instruída com todos os documentos necessários à compreensão dos fatos narrados.

3.4.3 Aspectos subjetivos da consulta fiscal

Os aspectos subjetivos da consulta fiscal dizem respeito aos sujeitos dotados de competência para apresentar a consulta fiscal, bem como para respondê-la.

Considerando que a finalidade do instrumento é conhecer de forma antecipada o entendimento da autoridade fiscal acerca das consequências tributárias decorrentes dos fatos que lhe foram apresentados, a competência para formular a consulta deve estar atrelada ao legítimo interesse em ver aquela dúvida solucionada.⁴³⁴ Por essa razão, qualquer pessoa física ou jurídica que esteja sujeita, ainda que potencialmente, às disposições tributárias de determinado país deve poder se revestir da condição de consulente. Por essa razão, MAARTEN ELLIS, no relatório geral do Congresso Anual da IFA, recomendou que fosse assegurada também aos não residentes a possibilidade formular consultas sobre a legislação tributária, mesmo nos casos em que ainda não

⁴³¹ Cf. SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 572.

⁴³² O valor máximo cobrado é de 20.000 coroas suecas (aproximadamente 2300 dólares americanos) (cf. KRISTOFFERSSON, Eleonor; LEIDHAMMAR, Börje. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 787).

⁴³³ Cf. SILFVERBERG, op. cit., p. 570.

⁴³⁴ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 69. No mesmo sentido; cf. DELORME, Guy. The Dialogue between the Tax Administration and the Taxpayer up to the Filing of the Tax Return (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 65a. Netherlands: Kluwer Law, 1980, p. 51.

guardassem qualquer vínculo com o país.⁴³⁵ Considerando que os países vedam, de modo geral, a formulação de consultas hipotéticas⁴³⁶, os não residentes deveriam demonstrar a materialidade dos fatos objeto da consulta, tal como é exigido de qualquer consulente.

Nesse sentido, o desenho do sistema de consulta tributária proposto no art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT estabelece, de forma genérica, que as consultas podem ser formuladas por “quem tiver interesse pessoal e direto” na resolução da dúvida apresentada, não exigindo a verificação da condição de sujeito passivo.⁴³⁷ Adicionalmente, o referido modelo traz a figura da consulta coletiva, que é formulada por colégios profissionais, sindicatos, organizações patronais, associações de consumidores, organizações profissionais, fundações e qualquer outro órgão de classe nos casos em que existe uma dúvida que afete a generalidade de seus membros ou associados.⁴³⁸ A medida visa otimizar o funcionamento do sistema de consulta, já que a autoridade fiscal não precisaria responder a uma série de questionamentos idênticos, bem como garantiria o tratamento uniforme entre contribuintes em situação similar.

Por outro lado, as consultas são respondidas, como regra geral, pela própria administração tributária. Por essa razão, EDWARD ANDERSON aponta que a fragilidade inerente a qualquer sistema de consulta diz respeito à confiança depositada pelo consulente na imparcialidade da autoridade competente para proferir os atos de resposta.⁴³⁹ Considerando que o aplicador da lei possui uma liberdade de atuação, dentro dos limites dados pelo próprio texto, para decidir qual é a norma aplicável ao caso concreto, não seria estranho que a administração tributária interpretasse a legislação de forma voltada aos interesses da arrecadação.

De acordo com EDWARD ANDERSON, a falta de confiança é potencializada nos casos em que o mesmo setor da administração tributária responsável pela fiscalização é também competente por responder às consultas

⁴³⁵ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 32.

⁴³⁶ Sobre os aspectos objetivos da consulta fiscal no direito comparado, ver item 3.4.2.

⁴³⁷ Art. 100.1 do Modelo de Código Tributário do CIAT.

⁴³⁸ Art. 100.3 do Modelo de Código Tributário do CIAT.

⁴³⁹ Cf. ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 17.

formuladas pelos contribuintes. Por essa razão, sugere que as consultas sejam respondidas por órgão de instância máxima da administração tributária, voltado especificamente às atividades relacionadas à interpretação da legislação tributária.⁴⁴⁰

MAARTEN ELLIS, ao revisitar as recomendações feitas em 1965, acrescenta que a centralização das respostas às consultas fiscais em órgão de instância máxima, em detrimento das divisões locais, também seria uma forma de garantir a uniformidade dos critérios interpretativos empregados pela administração tributária. De acordo com a análise feita pelo professor holandês a partir dos relatórios nacionais apresentados no âmbito do Congresso da IFA realizado em 1999, a descentralização das atividades de resposta, em razão da ausência de um direcionamento, tem potencial de gerar tratamento desigual entre contribuintes em condições similares, situação que é agravada em países de grandes dimensões territoriais.⁴⁴¹

No mesmo sentido, o FMI, em estudo sobre as melhores práticas relacionadas às consultas fiscais realizado em 2016, aponta que a centralização e a independência técnica do órgão administrativo são condição essencial para a preservação da utilidade do instituto da consulta e da confiança depositada nele pelos cidadãos.⁴⁴²

Feitas essas considerações de caráter geral, passaremos a analisar, a seguir, o tratamento conferido por Austrália, Estados Unidos, Espanha, Holanda e Suécia no que diz respeito aos aspectos subjetivos da consulta fiscal.

⁴⁴⁰ Cf. ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 17.

⁴⁴¹ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 31.

⁴⁴² Cf. WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 6. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

3.4.3.1 Austrália

Na Austrália, pode se revestir da condição de consulente⁴⁴³ qualquer pessoa que esteja sujeita às leis tributárias do país, bem como os não residentes ou companhias estrangeiras que desejem desenvolver atividades econômicas em território australiano.

Já no que diz respeito à competência para atender às demandas dos contribuintes, cumpre mencionar que, na Austrália, as consultas fiscais são respondidas de forma descentralizada por diversos postos do ATO espalhados pelo país. Normalmente, o posto responsável por processar as declarações dos contribuintes e proceder com as demais atividades de controle é também responsável por elaborar as respostas às consultas.⁴⁴⁴ Na hipótese de a questão apresentada pelo consulente ser muito complexa e específica, os postos locais podem direcionar a consulta à unidade mais especializada do ATO. Interessante notar que o consulente pode ser chamado a qualquer momento para prestar esclarecimentos e apresentar documentos adicionais antes de a administração tributária de manifestar de forma definitiva.

Cumpre mencionar que a descentralização da atividade de resposta é apontada como uma das principais fragilidades do sistema, tendo em vista que não há uma uniformidade na atuação dos diferentes postos do ATO, sendo possível encontrar, com frequência, questões similares sendo respondidas de forma distintas, gerando um tratamento desigual entre contribuintes.⁴⁴⁵

3.4.3.2 Espanha

Na Espanha, pode se revestir da condição de consulente qualquer pessoa que esteja sujeita às disposições da LGT. Interessante notar que o art. 88.3 da LGT admite expressamente que sejam formuladas consultas por colégios profissionais, sindicatos, organizações patronais, associações de consumidores, organizações profissionais, fundações e qualquer outro órgão de classe. A

⁴⁴³ Cf. AUSTRALIA. ATO. Australian Taxation Office. *Advice and Guidance*. Disponível em: <[www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](http://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Camberra: ATO, 2018. Acesso: 23 nov. 2018.

⁴⁴⁴ Cf. FULLERTON, Ian. Initiative on Advance Rulings (National Report: Australia). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 198.

⁴⁴⁵ Cf. SYMON, Helen. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Australia). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 787.

consulta de caráter coletivo só pode ser apresentada na hipótese de a questão apresentada pelo consultante afetar a generalidade de seus membros ou associados.

As consultas fiscais são respondidas de forma centralizada pela Direção Geral de Tributos, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda responsável pela elaboração de diretrizes sobre a interpretação da legislação tributária.⁴⁴⁶ Dessa forma, o conteúdo apresentado nas respostas às consultas fiscais representa o verdadeiro entendimento da administração tributária sobre o tema objeto de questionamento.⁴⁴⁷

3.4.3.3 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, pode se revestir da condição de consultante qualquer pessoa que esteja sujeita às disposições do *Internal Revenue Code*⁴⁴⁸.

As consultas fiscais são respondidas de forma centralizada pelo *Internal Revenue Service*, que possui escritórios especializados por matéria para atender às demandas dos contribuintes.⁴⁴⁹

Nesse sentido, cumpre mencionar que o consultante tem o direito de requerer, a qualquer momento, a realização de uma reunião com um representante do escritório do IRS encarregado de responder à consulta, com o objetivo de expor as particularidades dos fatos apresentados. A administração tributária normalmente realiza tais audiências quando de fato existe espaço para esclarecimentos ou quando está propensa a responder de forma desfavorável ao contribuinte.⁴⁵⁰

3.4.3.4 Holanda

Diferentemente do que ocorre na maior parte dos países, na Holanda não se exige que o consultante tenha qualquer vinculação formal com o país. Dessa forma, qualquer pessoa física ou jurídica pode apresentar a consulta desde

⁴⁴⁶ Art. 4.1 (b), do Decreto Real n° 1.113/2018.

⁴⁴⁷ Cf. BLÁZQUEZ, Santiago Font. Initiative on Advance Rulings (National Report: Spain). *Cahiers de droit fiscal international* v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 561.

⁴⁴⁸ USA. IRS. Internal Revenue Service. *Revenue Procedure*. Washington, D.C.: IRS, 2018-1, Sec. 1.01 (05).

⁴⁴⁹ *Ibid.*, Sec. 1.01 (02).

⁴⁵⁰ *Ibid.*, Sec. 10.08.

que seja demonstrado de forma concreta o interesse em desenvolver atividade econômica em território holandês.⁴⁵¹

A competência para responder aos questionamentos dos contribuintes varia conforme a modalidade de consulta. As consultas que têm como objeto dúvidas relacionadas aos aspectos da tributação doméstica (*preliminary consultations*) são respondidas pela administração tributária local, de forma descentralizada.⁴⁵²

Por outro lado, as consultas que versam sobre questões de direito tributário internacional (*advance tax rulings*) são respondidas, desde 2001, por órgão vinculado ao Ministério das Relações Exteriores, criado especialmente para esta função (*Ruling Team*). A centralização da atividade em um único órgão foi a forma encontrada para acabar com a prática que ficou conhecida como *tax inspector shopping*. Quando as consultas eram analisadas por unidades descentralizadas, os interessados costumavam sondar informalmente o posicionamento de cada uma das unidades, de modo a formular a consulta perante aquela que tivesse o entendimento mais favorável aos seus interesses.⁴⁵³

Importante mencionar que, dependendo da complexidade da estrutura ou da questão tributária envolvida, a autoridade fiscal pode convocar o consulente para uma audiência de esclarecimentos, permitindo a participação do consulente na construção do ato de resposta.⁴⁵⁴

3.4.3.5 Suécia

Na Suécia, pode se revestir da condição de consulente⁴⁵⁵ qualquer pessoa que esteja sujeita às leis tributárias do país, bem como os não residentes ou companhias estrangeiras que desejem desenvolver atividades econômicas em território sueco. Como mencionado no item 3.4.1.6, desde 1998, a própria

⁴⁵¹ Cf. KRUIDENIER, E. Initiative on Advance Rulings (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 508.

⁴⁵² Cf. FEENSTRA, Anke et al. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 580.

⁴⁵³ Cf. ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 71.

⁴⁵⁴ Cf. FEENSTRA et al., op. cit., loc. cit.

⁴⁵⁵ Cf. KRISTOFFERSSON, Eleonor; LEIDHAMMAR, Börje. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 787.

administração tributária também pode fazer uso do instrumento, revestindo-se da condição de consulente.

A maior particularidade do sistema de consultas sueco refere-se à autoridade competente para responder às consultas fiscais. No país, as consultas fiscais são respondidas pelo Conselho de Consultas Fiscais (*Council for Advance Tax Rulings*), órgão independente e sem qualquer vinculação ao Ministério da Fazenda, criado em 1991 exclusivamente para exercer a função.

O Conselho de Consultas Fiscais é dividido em duas seções, de modo a segregar a análise de consultas que versem sobre tributos diretos e indiretos. Cada seção é composta por quatorze membros indicados pelo governo sueco, que devem representar, de forma heterogênea, os interesses da administração tributária e dos diferentes setores da economia. Adicionalmente, o Conselho de Consultas Fiscais conta com um comitê permanente de advogados e juízes para assessorar nas deliberações do colegiado.⁴⁵⁶

O Conselho de Consultas Fiscais, que assume a feição de um tribunal, foi criado para garantir a imparcialidade do procedimento. Se a finalidade da consulta é esclarecer uma dúvida sobre a interpretação e aplicação do direito, então esta atividade não deve ser realizada por um órgão vinculado à administração tributária, que possui interesse direto no resultado da arrecadação.⁴⁵⁷ Consequentemente, um órgão independente e imparcial inspira maior confiança dos cidadãos, que tendem a utilizá-lo com maior frequência.

Ao receber uma consulta fiscal, o comitê permanente de juízes e advogados é responsável por fazer um juízo de admissibilidade da consulta, verificando se as exigências formais foram devidamente cumpridas pelo consulente. O comitê também é responsável por elaborar um dossiê sobre o pedido apresentado, o qual deve incluir uma recomendação, aos membros do Conselho de Consultas Fiscais, de como solucionar a questão. Durante esse período, o consulente pode ser chamado para sanar vícios formais, apresentar documentos adicionais e prestar esclarecimentos. Após essa fase preliminar, a consulta é direcionada aos membros do Conselho de Consultas Fiscais, que

⁴⁵⁶ Cf. SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 569; KRISTOFFERSSON, Eleonor; LEIDHAMMAR, Börje. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 787.

⁴⁵⁷ Cf. SILFVERBERG, op. cit., p. 568.

respondem ao questionamento do consultante de forma definitiva em seção plenária. Cabe mencionar, ainda, que os membros do Conselho de Consultas Fiscais também podem convocar o consultante para uma audiência, caso necessitem de quaisquer esclarecimentos.⁴⁵⁸

3.4.4 Prazo e publicidade do ato de resposta

O tempo transcorrido entre a submissão da consulta e a edição do ato de resposta é determinante para que instrumento cumpra a sua finalidade. Caso a administração não seja célere na análise solicitada pelo contribuinte, corre-se o risco de o consultante precisar orientar a sua conduta sem conhecer o entendimento da autoridade fiscal, seja em razão da necessidade de concluir a transação objeto do questionamento, seja em razão do transcurso do prazo legal para o cumprimento da obrigação tributária.

Por essa razão, deve haver uma previsão expressa na legislação estipulando um prazo máximo para que a administração tributária responda às consultas.⁴⁵⁹ Nesse sentido, o FMI, em estudo sobre as melhores práticas relacionadas às consultas fiscais, aponta que a administração tributária deve responder aos questionamentos dos contribuintes em um prazo de aproximadamente quarenta dias, sendo que quaisquer atrasos devem ser justificados.⁴⁶⁰

No desenho do sistema de consulta tributária proposto no art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT⁴⁶¹, impõe-se à administração tributária um prazo determinado para resposta, mas não é feita qualquer sugestão acerca do

⁴⁵⁸ Sobre o funcionamento do Conselho de Consultas Fiscais, cf. SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 568-569; KRISTOFFERSSON, Eleonor; LEIDHAMMAR, Börje. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 787.

⁴⁵⁹ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 70. No mesmo sentido, ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 12; ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 33.

⁴⁶⁰ Cf. WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 5. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

⁴⁶¹ Art. 100.6 do Modelo de Código Tributário do CIAT.

prazo ideal, ficando tal definição a critério de cada país. No entanto, o referido artigo estabelece expressamente que o pedido de consulta suspende o prazo para cumprimento das obrigações tributárias, sendo essa uma forma de proteger o consulente da atuação morosa por parte da administração tributária.⁴⁶²

Já no que diz respeito à publicidade do ato de resposta, PASQUALE PISTONE e PHILIP BAKER⁴⁶³ afirmam que se trata de prática indispensável para dar transparência aos atos da administração tributária, sendo um instrumento de proteção ao direito do contribuinte de conhecer os critérios jurídicos empregados pelas autoridades fiscais na interpretação da legislação tributária. Como aponta MAARTEN ELLIS, sob a perspectiva do princípio da igualdade, os contribuintes têm o direito de conhecer a forma como a legislação tributária está sendo aplicada, de modo que, em circunstância similar, tenham meios para exigir que o mesmo tratamento lhe seja atribuído.⁴⁶⁴ EDWARD ANDERSON⁴⁶⁵ enfatiza que a publicação dos atos de resposta é importante também do ponto de vista da administração tributária, dado que possibilita que todos os setores conheçam a “interpretação oficial” e orientem as atividades de controle e sanção com base nela, garantindo a uniformidade no tratamento dos contribuintes.

Seguindo essa linha, o FMI, em estudo sobre as melhores práticas relacionadas às consultas fiscais, aponta que, além de dar publicidade individual aos atos de resposta, a administração tributária deve, anualmente, elaborar e divulgar um relatório com (i) o número de consultas respondidas, (ii) as principais matérias objeto de questionamento, (iii) o número de consultas que não foram respondidas e a justificativa para tanto. Tal abordagem proporcionaria para a administração tributária uma visão geral das principais dificuldades enfrentadas pelos contribuintes no cumprimento da obrigação tributária, permitindo que estas fossem endereçadas por meio da edição de um ato interpretativo sempre que houvesse interesse geral ou até mesmo por meio de alterações legislativas

⁴⁶² Art. 100.7 do Modelo de Código Tributário do CIAT.

⁴⁶³ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 70.

⁴⁶⁴ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 34.

⁴⁶⁵ Cf. ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 22.

quando necessário, visando sempre a maior uniformidade e consistência na aplicação da legislação tributária.⁴⁶⁶

Não obstante, PASQUALE PISTONE e PHILIP BAKER⁴⁶⁷ acrescentam que é preciso encontrar um equilíbrio entre o interesse público na publicação das consultas e a preservação da privacidade do consulente, que também é um direito básico que deve ser assegurado.⁴⁶⁸ Por essa razão, recomenda-se que publicação do ato de resposta preserve a identidade do consulente e, na medida do possível, as informações confidenciais que foram apresentadas à autoridade administrativa para a edição do ato de resposta. Isso porque, considerando que a interpretação é feita à luz de um caso concreto, a compreensão do entendimento da autoridade fiscal por terceiros não será possível sem a divulgação dos fatos ensejadores do questionamento.⁴⁶⁹

Feitas essas considerações de caráter geral, passaremos a analisar, a seguir, o tratamento conferido por Austrália, Estados Unidos, Espanha, Holanda e Suécia no que diz respeito ao prazo para edição do ato de resposta, bem como as diretrizes relacionadas a sua publicidade.

3.4.4.1 Austrália

Na Austrália, após a apresentação da consulta pelo consulente, a autoridade possui trinta dias para verificar se a consulta preenche os requisitos de admissibilidade e se será necessária apresentação de documentos ou esclarecimento adicionais. Uma vez recebidos todos os documentos e informações relevantes, a administração tributária deverá respondê-la em até vinte e oito dias. O referido prazo pode ser estendido na hipótese de a administração tributária demonstrar que precisa de mais tempo para solucionar a

⁴⁶⁶ Cf. WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 9. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

⁴⁶⁷ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 34.

⁴⁶⁸ Cf. OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. *Taxpayers' Rights and Obligations – a survey of the legal situation in OECD countries*. Paris: OECD, 27 Apr. 1990. Disponível em: <[http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf](http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%20Rights%20and%20Obligations-Practice%20Note.pdf)>. Acesso em: 04 out. 2015.

⁴⁶⁹ Cf. PISTONE; BAKER, op. cit., p. 70.

dúvida do contribuinte em razão da complexidade da matéria objeto do questionamento. Nesse caso, a autoridade fiscal deve entrar em contato com o consultante em até catorze dias antes do encerramento do prazo e negociar uma nova data para a publicação da resposta.⁴⁷⁰

Como forma de dar transparência aos atos da administração pública e impedir o tratamento diferenciado entre os contribuintes, todas as consultas fiscais devem ser publicadas, preservando-se as informações sobre o consultante, bem como as informações consideradas confidenciais.⁴⁷¹

3.4.4.2 Espanha

O art. 88.6 da LGT estabelece que, na Espanha, a administração tributária deve responder às consultas no prazo máximo de seis meses.

Como forma de dar transparência aos atos da administração pública e impedir o tratamento diferenciado entre os contribuintes, todas as consultas fiscais devem ser publicadas, preservando-se as informações sobre o consultante, bem como as informações consideradas confidenciais. A publicação do ato de resposta ganhou ainda mais importância em 2003, quando as consultas passaram a produzir efeitos também perante terceiros.⁴⁷²

3.4.4.3 Estados Unidos

A legislação norte-americana não estabelece qualquer prazo para que a administração tributária responda às consultas fiscais, que costumam ser editados em aproximadamente cento e oitenta dias.⁴⁷³ Interessante notar que é concedida ao consultante a possibilidade de pedir apreciação antecipada da consulta nos casos de urgência (*expeditious handling*).⁴⁷⁴ Como regra geral, as consultas são respondidas de acordo com a ordem em que forem sendo apresentadas. Dessa forma, o pedido de urgência deve ser requerido por meio de uma petição separada, na qual o consultante também deve expor as razões pelas

⁴⁷⁰ Cf. AUSTRALIA. ATO. Australian Taxation Office. *Advice and Guidance*. Disponível em: <[www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](http://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Camberra: ATO, 2018. Acesso: 23 nov. 2018.

⁴⁷¹ *Ibid.*

⁴⁷² Art. 89.1 da LGT.

⁴⁷³ Cf. BRONŻEWSKA, Katarzyna. *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*. v. 38. Amsterdam: IBFD, 2016, item 3.3.3.4.

⁴⁷⁴ USA. IRS. Internal Revenue Service. *Revenue Procedure*. Washington, D.C.: IRS, 2018-1, Sec. 7.02 (04).

quais necessita da apreciação antecipada, o que normalmente está atrelado à necessidade de conclusão de determinado negócio em data específica. No entanto, não há qualquer garantia de que o pedido do consulente será atendido.

Como forma de dar transparência aos atos da administração pública e impedir o tratamento diferenciado entre os contribuintes, todas as consultas fiscais devem ser publicadas, preservando-se as informações sobre o consulente, bem como as informações consideradas confidenciais.

3.4.4.4 Holanda

A legislação holandesa não estabelece qualquer prazo para que a administração tributária responda às consultas fiscais. Não obstante, os atos de respostas costumam ser editados entre seis e dez semanas, em consonância com o disposto nas regras de direito administrativo, que estabelecem que, no geral, a administração pública deve observar o referido prazo em qualquer processo decisório.⁴⁷⁵

Como forma de dar transparência aos atos da administração pública e impedir o tratamento diferenciado entre os contribuintes, todas as consultas fiscais devem ser publicadas, preservando-se os dados pessoais do consulente, bem como as informações consideradas confidenciais. Na hipótese de a divulgação da consulta ensejar na exposição de informações sensíveis às atividades do consulente, tais como segredos comerciais, a administração tributária deve publicar um ato evidenciando o seu entendimento de forma abstrata.⁴⁷⁶

3.4.4.5 Suécia

Como visto no item 3.4.3.5, as consultas fiscais na Suécia são respondidas por um órgão independente, o que é considerado o aspecto positivo do sistema, já que permite uma análise imparcial das demandas apresentadas pelo consulente. No entanto, como contrapartida, as consultas acabam sendo respondidas em um prazo médio de três anos, o que acaba sendo uma barreira

⁴⁷⁵ Cf. KRUIDENIER, E. Initiative on Advance Rulings (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 509.

⁴⁷⁶ *Ibid.*, p. 507-508.

para a efetiva utilização do instrumento, dado que, normalmente, o consulente não pode conviver com a incerteza por tanto tempo.⁴⁷⁷

Como a divulgação da consulta pode ensejar na exposição de informações sensíveis às atividades do consulente, os atos de resposta são publicados de forma abstrata, preservando-se as informações sobre o consulente, bem como as informações consideradas confidenciais. Ainda assim, é conferido ao consulente a prerrogativa de solicitar que o ato de resposta não seja publicado, ainda que de forma abstrata, devendo, nesse caso, demonstrar em que medida a publicação lhe seria prejudicial, sendo que tal pedido pode ser acolhido ou não pelo Conselho de Consultas Fiscais.⁴⁷⁸

3.4.5 Efeitos da consulta fiscal

Como reiterado diversas vezes ao longo do presente trabalho, a finalidade da consulta é a busca pela certeza do direito aplicável ao caso concreto, afastando o risco de descumprimento involuntário da lei e, conseqüentemente, da imposição de penalidades que daí decorreriam. No entanto, tal certeza só é possível se houver uma garantia de que, uma vez realizados os atos nos termos descritos na consulta, o entendimento exprimido pela autoridade fiscal no ato de resposta seja respeitado.

Por essa razão, como apontam PASQUALE PISTONE e PHILIP BAKER, a vinculação da administração tributária ao conteúdo do ato de resposta está adstrita à finalidade do instituto.⁴⁷⁹ Não à toa, dos trinta e sete países que afirmaram ter um sistema de consulta fiscal no âmbito do Congresso Anual da IFA realizado em 2015⁴⁸⁰, trinta atribuíam efeitos vinculantes ao instrumento.⁴⁸¹

Ocorre que, como também reiterado ao longo do presente trabalho, o que significa dizer que a legislação não admite uma única interpretação correta, a

⁴⁷⁷ Cf. KRISTOFFERSSON, Eleonor; LEIDHAMMAR, Börje. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 787.

⁴⁷⁸ Cf. SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 573.

⁴⁷⁹ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 70.

⁴⁸⁰ África do Sul, Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Colômbia, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Índia, Itália, Holanda, Japão, Liechtenstein, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

⁴⁸¹ Apenas Canadá, Coreia do Sul, Itália, México, Noruega, Rússia e Ucrânia não possuíam consultas vinculantes.

vinculação da administração tributária aos critérios interpretativos refletidos no ato de resposta não é inalterável. Trata-se apenas de uma garantia de que tais critérios não serão modificados de forma injustificada de acordo com a conveniência da administração tributária.

Por essa razão, PASQUALE PISTONE e PHILIP BAKER apontam que os países, além de assegurar a vinculação das autoridades fiscais ao conteúdo dos atos de resposta, devem estabelecer que, na hipótese de alteração do entendimento, a nova orientação produzirá efeitos prospectivos, de modo a assegurar a confiança depositada pelo contribuinte na administração tributária.⁴⁸²

Nos mesmos termos de tal recomendação, no desenho proposto pelo art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT se estabelece que a administração tributária, desde que verificada a ocorrência dos fatos descritos na consulta, deve aplicar o entendimento expresso no ato de resposta.⁴⁸³

Não obstante, o comentário 5 ao art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT aponta que a administração tributária, ao elaborar a solução à consulta, não realiza qualquer atividade de comprovação e validação dos fatos narrados pelo consulente. Por essa razão, o fato de o contribuinte aplicar o entendimento proferido em sede de consulta não afasta a prerrogativa de a administração tributária realizar os procedimentos típicos de comprovação e investigação. Na hipótese de serem verificadas divergências quanto aos fatos realizados e aqueles narrados no requerimento do consulente, os efeitos da consulta, naturalmente, serão afastados.

Interessante notar que, como apontam PASQUALE PISTONE e PHILIP BAKER, na tentativa de reforçar a prerrogativa da administração tributária alterar o entendimento proferido em sede de consulta fiscal e, ao mesmo tempo, proteger a

⁴⁸² Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 70. No mesmo sentido, WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime — Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 7. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018. No mesmo sentido, ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 42; ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 20.

⁴⁸³ Art. 100.4 do Modelo de Código Tributário do CIAT.

confiança depositada pelo consulente no instituto, alguns países estabelecem que os efeitos da consulta perdurarão por prazo determinado.⁴⁸⁴

Ainda sobre os efeitos produzidos pelas consultas fiscais, no art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT, há previsão expressa estendendo os efeitos das consultas para terceiros desde que seja verificada uma “identidade substancial” entre os atos por ele realizados e aqueles descritos no ato de resposta.⁴⁸⁵ Sobre o assunto, MAARTEN ELLIS aponta que, apesar de a maior parte dos países relutarem em trazer uma disposição expressa estendendo os efeitos das consultas a terceiros, tal garantia seria uma decorrência do princípio da igualdade em matéria tributária, portanto não haveria necessidade de uma disposição expressa para fazer valer tal garantia.⁴⁸⁶

Feitas essas considerações de caráter geral, passaremos a analisar, a seguir, o tratamento conferido por Austrália, Estados Unidos, Espanha, Holanda e Suécia no que diz respeito aos efeitos da consulta fiscal.

3.4.5.1 Austrália

Na Austrália, caso o contribuinte opte por seguir o entendimento fixado na consulta, a autoridade fiscal fica vinculada ao conteúdo expresso no ato de resposta.⁴⁸⁷ Não obstante, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de verificar (i) se o contribuinte seguiu as orientações estabelecidas no ato de resposta, (ii) se os fatos descritos na consulta correspondem aos fatos declarados, (iii) se os fatos declarados correspondem à realidade, (iv) se não houve qualquer alteração legislativa entre publicação da consulta e a conclusão da operação realizada pelo contribuinte.

⁴⁸⁴ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 70. No mesmo sentido, WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime — Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 7. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018. No mesmo sentido, ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 42; ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965, p. 20.

⁴⁸⁵ Art. 100.5 do Modelo de Código Tributário do CIAT.

⁴⁸⁶ Cf. ELLIS, op. cit., p. 44.

⁴⁸⁷ Cf. AUSTRALIA. ATO. Australian Taxation Office. *Advice and Guidance*. Disponível em: <[www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](http://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Camberra: ATO, 2018. Acesso: 23 nov. 2018.

De modo geral, os efeitos das consultas fiscais alcançam apenas os consulentes, não podendo respaldar os atos dos demais contribuintes.

No país, o ato de resposta não possui prazo de validade. No entanto, é facultada ao ATO a prerrogativa de alterar o entendimento proferido em sede de consulta fiscal. Assim, como forma de conciliar a proteção da confiança do contribuinte depositada no ato de resposta e a prerrogativa de alterar os entendimentos sobre determinada matéria, na Austrália, as mudanças no entendimento proferido em consulta fiscal, atingem apenas os fatos ocorridos após a referida alteração.⁴⁸⁸

3.4.5.2 Espanha

Os efeitos produzidos pelas consultas no direito espanhol foram objeto de profundas alterações ao longo dos anos. Em sua redação original, o art. 107.2 estabelecia que as consultas fiscais não vinculavam a administração tributária, salvo nos casos em que a dúvida fosse formulada por não residentes que desejassem investir em território espanhol.

A primeira modificação sofrida pelo dispositivo foi realizada por meio do Decreto-Lei nº 13/1975, que passou a atribuir efeitos vinculantes aos critérios jurídicos apontados pela autoridade administrativa no ato de resposta. De acordo com a exposição de motivos do Decreto-Lei nº 13/1975, o objetivo de tal alteração foi reforçar a confiança depositada pelos cidadãos nos atos da autoridade fiscal, bem como garantir maior uniformidade na aplicação da lei tributária.⁴⁸⁹

A redação do art. 107 da LGT foi novamente modificada pela Lei nº 10/1985, a qual reestabeleceu o caráter meramente informativo da consulta fiscal. Dessa forma, foi concedida novamente à autoridade administrativa a faculdade de empregar, nas atividades de fiscalização, critérios distintos daqueles reconhecidos como corretos na resposta à consulta, sem que para tanto fosse exigida qualquer motivação.

De acordo com a exposição de motivos da referida lei, o objetivo de tal alteração era evitar a utilização indevida da consulta fiscal por “contribuintes mal-

⁴⁸⁸ Cf. AUSTRALIA. ATO. Australian Taxation Office. *Advice and Guidance*. Disponível em: <[www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](http://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Camberra: ATO, 2018. Acesso: 23 nov. 2018.

⁴⁸⁹ Cf. MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000, p. 98.

intencionados”, que utilizavam as consultas fiscais para respaldar planejamentos tributários abusivos. JUAN JOSÉ PÉREZ ZORNOZA, em estudo sobre a reforma trazida pela Lei nº 10/1985, aponta que, de fato, no período, as consultas fiscais, em diversas oportunidades, foram utilizadas para respaldar operações ilegítimas. No entanto, a prática deveria ser atribuída à própria administração tributária, que respondia aos questionamentos sem atenção aos requisitos de admissibilidade, tais como a descrição minuciosa dos fatos ou o fornecimento de documentos, e não ao efeito vinculante da consulta fiscal.⁴⁹⁰

Em que pesem as duras críticas⁴⁹¹, o caráter meramente informativo das consultas fiscais foi mantido por quase dezoito anos. Em 2003, a LGT foi novamente modificada, sendo que um dos pilares orientadores da reforma foi o fortalecimento dos deveres de informação e assistência da administração tributária para com os cidadãos.⁴⁹²

Nesse contexto, as consultas fiscais voltaram a vincular a administração tributária e, de forma inovadora, passaram a produzir efeitos também para terceiros que estivessem em situação similar à do consulente.

3.4.5.3 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, a autoridade fiscal também fica vinculada ao conteúdo expresso no ato de resposta. Não obstante, antes de homologar a declaração realizada pelo contribuinte, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de verificar (i) se o contribuinte seguiu as orientações estabelecidas no ato de resposta, (ii) se os fatos descritos na consulta correspondem aos fatos declarados, (iii) se os declarados correspondem à realidade, (iv) se não houve qualquer alteração legislativa entre publicação da consulta e a conclusão da operação realizada pelo contribuinte. A consulta será aplicável, portanto, caso o contribuinte passe pelos referidos testes.

⁴⁹⁰ Cf. PÉREZ, Juan José Zornoza. Interpretación administrativa y consulta tributaria. (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria). In: BUJANDA, Fernando Sainz de; AGÜERO, Antonia Agulló. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda. v. 2. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 465.

⁴⁹¹ Cf. MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000, p. 105-106. Cf. PÉREZ, Juan José Zornoza. Consulta y administración tributaria en España. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, jul./dez. 1984, p. 18.

⁴⁹² Exposição de motivos da Lei nº 58/2003.

As consultas fiscais alcançam apenas os consultentes, não podendo ser reivindicadas por terceiros. No entanto, essa regra pode ser relativizada em razão do princípio da igualdade, que veda o tratamento diferenciado entre contribuintes em situações idênticas. Nesse sentido, menciona-se o caso *International Business Machines Corporation (IBM) v. United States*⁴⁹³, que resultou na anulação da consulta fiscal obtida pela empresa Remington-Rand, a qual esclarecia que determinadas operações realizadas pela referida empresa não estavam sujeitas ao *excise tax*. Em breve síntese, a IBM, ao tomar conhecimento do conteúdo da consulta obtida pela Remington-Rand, formulou questionamento idêntico às autoridades fiscais. A consulta foi respondida após dois anos e indicou que as operações realizadas pela IBM deveriam ser tributadas por *excise tax*. Simultaneamente, a autoridade fiscal revogou de forma prospectiva a consulta emitida em favor da Remington-Rand. A IBM levou a questão aos tribunais pelo fato de que, apesar de ambas as empresas desempenharem atividades idênticas, a Remington-Rand, por dois anos, foi beneficiada por uma carga tributária inferior. De acordo com a decisão ora analisada, a IBM foi ressarcida do imposto pago a maior nos referidos anos, reestabelecendo-se a igualdade entre os contribuintes.

O entendimento manifestado pela autoridade fiscal em sede de consulta não produzirá efeitos em casos específicos, a saber⁴⁹⁴: (i) quando o consultante omitir fatos relevantes para a determinação do entendimento da autoridade fiscal; (ii) quando aos fatos realizados pelo contribuinte sejam substancialmente distintos daqueles expostos na consulta; (iii) quando houver uma alteração legislativa entre o ato de resposta e a concretização do fato; (iv) quando o contribuinte agir de má-fé.

Importante mencionar, por fim, que as consultas vinculam apenas as autoridades administrativas, podendo ser afastadas pelos tribunais sempre que o seu conteúdo violar a lei, a constituição ou os princípios norteadores do direito norte-americano.⁴⁹⁵

⁴⁹³ *IBM Corporation v. United States*, 343 F2d 914 (1966) (cf. MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000, p. 205-206).

⁴⁹⁴ USA. IRS. Internal Revenue Service. *Revenue Procedure*. Washington, D.C.: IRS, 2018-1, Sec. 11.05.

⁴⁹⁵ Cf. *Burck v. Commissioner*, 63 TC 556, 561-562 (1975): “We emphasize that although there is a legislative support for the approach taken in the revenue ruling, we consider it advisory only [...]. It does not carry the force of law, nor bind the Court in the slightest degree [...]. The revenue ruling is but a useful guide (MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000, p. 206).

3.4.5.4 Holanda

As consultas que têm como objeto dúvidas relacionadas aos aspectos da tributação doméstica (*preliminary consultation*), quando respondidas, vinculam a atuação da administração tributária, desde que a operação descrita pelo consulente efetivamente se concretize.⁴⁹⁶

Por outro lado, as consultas que versam sobre questões de direito tributário internacional (*advance tax rulings*) vinculam ambas as partes ao conteúdo da resposta.⁴⁹⁷ Dessa forma, após a manifestação da autoridade fiscal, caso o contribuinte opte por realizar a operação pretendida, deverá se curvar necessariamente ao tratamento tributário determinado na consulta. Interessante notar que os efeitos produzidos por essa modalidade de consulta têm validade determinada de quatro anos. No entanto, o referido prazo pode ser prorrogado por iguais períodos, a critério exclusivo da autoridade fiscal.

Por fim, ainda sobre o tema, é preciso tecer algumas considerações sobre os efeitos das consultas perante terceiros. Em que pese o fato de não haver qualquer dispositivo que atribua às consultas o caráter de precedente, há decisões da Suprema Corte no sentido de que, em respeito ao princípio da igualdade e da proteção da confiança, os contribuintes que estejam diante de um conjunto fático comparável devem receber o mesmo tratamento tributário, não sendo admitidas diferenciações injustificadas. Dessa forma, ao ter conhecimento do conteúdo de determinada consulta que lhe seria aproveitável, o contribuinte pode requerer às autoridades fiscais a aplicação do referido entendimento.⁴⁹⁸

3.4.5.5 Suécia

Na Suécia, caso o contribuinte opte por seguir o entendimento fixado na consulta, a autoridade fiscal fica vinculada ao conteúdo expresso no ato de resposta. Não obstante, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de verificar (i) se o contribuinte seguiu as orientações estabelecidas no ato de resposta, (ii) se os

⁴⁹⁶ Cf. FEENSTRA, Anke; HERTOGHS, Hans; KORS, Marion; VAN ELK, Marc. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 580.

⁴⁹⁷ Cf. PIJL; Hans; HÄHLEN Wobke. The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: Amsterdam: IBFD, v. 55, n. 12, 2001, p. 619.

⁴⁹⁸ Cf. KRUIDENIER, E. Initiative on Advance Rulings (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 520.

fatos descritos na consulta correspondem aos fatos declarados, (iii) se os declarados correspondem à realidade, (iv) se não houve qualquer alteração legislativa entre publicação da consulta e a conclusão da operação realizada pelo contribuinte.

No entanto, a existência de uma consulta fiscal em determinado sentido não pressupõe uma obrigação de manutenção de tal interpretação de forma indefinida. Assim, como forma de conciliar a proteção da confiança do contribuinte depositada no ato de resposta e a prerrogativa de alterar os entendimentos sobre determinada matéria, o Conselho de Consultas Fiscais, aos responder à consulta, estipula um prazo para a sua produção de efeitos, que normalmente é fixado em dois anos.⁴⁹⁹

De modo geral, as consultas fiscais alcançam apenas os consulentes. No entanto, na hipótese de a Suprema Corte Administrativa ter se manifestado sobre a validade de determinada consulta, tal manifestação confere ao ato de resposta a força de precedente, podendo a sua aplicação ser evocada por terceiros.⁵⁰⁰

3.4.6 Recorribilidade da consulta fiscal

Como regra geral, o consulente que não concorda com o entendimento apresentado pela autoridade fiscal no ato de resposta não possui a prerrogativa de questioná-lo preventivamente, isto é, antes que os critérios jurídicos estabelecidos no ato de resposta sejam de fato aplicados no processo de fiscalização.⁵⁰¹

Nessa linha, o desenho do sistema de consulta tributária proposto no art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT veda expressamente a recorribilidade das consultas fiscais administrativa ou judicialmente.⁵⁰² De acordo com o comentário 7 ao referido dispositivo, permitir que o contribuinte questione o

⁴⁹⁹ Cf. SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 574.

⁵⁰⁰ Cf. ÖSTERMAN, Roger Persson. The Swedish Supreme Administrative Court: Adjudicating in Tax Matters. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: IBFD, v. 70, 2016, p. 63-64.

⁵⁰¹ Cf. WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016, p. 7. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

⁵⁰² Art. 100.8 do Modelo de Código Tributário do CIAT.

critério jurídico estabelecido como correto antes mesmo de sua aplicação ao caso concreto seria incompatível com a finalidade do instituto, que visa apenas permitir que o contribuinte conheça o entendimento da administração tributária sobre determinada matéria. Além disso, sugere-se que a restrição visa evitar uma litigiosidade desnecessária.

Interessante mencionar que MAARTEN ELLIS recomenda que tal entendimento seja flexibilizado nas hipóteses em que as consultas forem respondidas por órgãos descentralizados ou encarregados da arrecadação. Considerando que os referidos setores não seriam responsáveis pela definição das diretrizes interpretativas da administração tributária como um todo, não é possível afirmar, nesses casos, que o entendimento proferido no ato de resposta representa o “entendimento oficial” da administração tributária.⁵⁰³

Ainda, PASQUALE PISTONE e PHILIP BAKER⁵⁰⁴ apontam que, de modo geral, os países não impõem restrições aos consulentes que desejem questionar, judicialmente, o entendimento proferido pela administração no ato de resposta à consulta.

Por fim, sobre a questão, cumpre mencionar que a OCDE reconhece como direito básico do contribuinte a possibilidade de recorrer de qualquer decisão proferida pelas autoridades fiscais, o que engloba as respostas às consultas fiscais.⁵⁰⁵

4.4.6.1 Austrália

Na Austrália, diferentemente do que ocorre na maior parte dos países, o consulente pode recorrer ao conteúdo da resposta no âmbito do próprio procedimento administrativo, antes mesmo de o entendimento proferido pelo ATO ser aplicado. Por outro lado, tal prerrogativa só é conferida nos casos de discordância em relação ao conteúdo da resposta, não sendo estendida às hipóteses em que a administração tributária não responde à demanda do

⁵⁰³ Cf. ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 38-39.

⁵⁰⁴ Cf. PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 69.

⁵⁰⁵ Cf. OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. *Taxpayers' Rights and Obligations – a survey of the legal situation in OECD countries*. Paris: OECD, 27 Apr. 1990. Disponível em: <[http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice_Note.pdf](http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf)>. Acesso em: 04 out. 2015.

consulente. Nesse caso, um pedido de reconsideração deve ser pleiteado judicialmente.⁵⁰⁶

4.4.6.2 Espanha

Na Espanha, por sua vez, não é concedido ao consulente a possibilidade de recorrer, no âmbito do próprio procedimento de consulta, do conteúdo da resposta. De acordo com o art. 89.4 da LGT, caso o contribuinte não concorde com o entendimento proferido pela autoridade administrativa em sede de consulta, deverá aguardar a aplicação dos critérios jurídicos apontados pela administração tributária para discuti-los no processo de fiscalização ou até mesmo judicialmente.

4.4.6.3 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, na hipótese de o consulente não concordar com o entendimento da autoridade fiscal apresentado em sede de consulta, é-lhe concedida a possibilidade de apresentar um pedido de reconsideração. Na prática, tal mecanismo acaba não sendo muito utilizado, em decorrência do fato de que, no país, o procedimento de obtenção de solução de consulta é marcado pelo diálogo constante entre fisco e contribuinte.⁵⁰⁷ Antes da edição da resposta, as autoridades fiscais podem indicar ao consulente a probabilidade de o entendimento ser desfavorável e sugerir ajustes na conduta do consulente. Diante desse cenário, dificilmente o pedido de reconsideração surte qualquer efeito.

Se ainda assim o contribuinte não concordar com o entendimento proferido pela autoridade administrativa, poderá discuti-lo no processo de fiscalização ou até mesmo judicialmente.

4.4.6.4 Holanda

Na Holanda, por sua vez, não é concedido ao consulente a possibilidade de recorrer da manifestação da autoridade fiscal proferida no ato de

⁵⁰⁶ Cf. AUSTRALIA. ATO. Australian Taxation Office. *Advice and Guidance*. Disponível em: <[www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](http://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Camberra: ATO, 2018. Acesso: 23 nov. 2018.

⁵⁰⁷ Cf. CULBERTSON Robert; HALPHEN, Christine. Initiative on Advance Rulings (National Report: United States). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 639.

resposta. Caso o contribuinte não concorde com o entendimento proferido pela autoridade administrativa em sede de consulta, este deverá aguardar a aplicação dos critérios jurídicos apontados pela administração tributária para discuti-los no processo de fiscalização ou até mesmo judicialmente. Nesse sentido, a Suprema Corte já decidiu que, até que haja o lançamento, não há qualquer decisão que possa ser objeto de recurso.⁵⁰⁸

4.4.6.5 Suécia

Na Suécia, é concedida ao consulente, seja o contribuinte, seja a administração tributária, a possibilidade de recorrer da manifestação do Conselho de Consultas Fiscais proferida no ato de resposta.⁵⁰⁹ O recurso é direcionado à Suprema Corte Administrativa (*The Högsta förvaltningsdomstolen*), que é responsável por decidir, de forma definitiva no país, questões relacionadas ao direito tributário.⁵¹⁰

Cumprе mencionar, no entanto, que o consulente não pode recorrer nos casos em que o órgão responsável se recusa a responder à dúvida do contribuinte. Interessante notar que, apesar da restrição, não há qualquer impedimento para que o contribuinte submeta novamente a mesma questão ao Conselho de Consultas Fiscais.⁵¹¹

3.5 O sistema de consulta federal à luz do direito comparado

Conforme a proposta delineada, a seguir, proceder-se-á com a justaposição da experiência estrangeira à experiência nacional. A partir da identificação de pontos de aproximação e de distanciamento entre os sistemas de consulta fiscal, será apresentada uma reflexão sobre as possíveis estratégias para o aprimoramento do instituto no Brasil.

No que diz respeito aos aspectos objetivos da consulta fiscal, o Brasil, em âmbito federal, possui, pelo menos de forma aparente, um sistema de

⁵⁰⁸ Cf. ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002, p. 29-30.

⁵⁰⁹ Cf. KRISTOFFERSSON, Eleonor; LEIDHAMMAR, Börje. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015, p. 787.

⁵¹⁰ Cf. ÖSTERMAN, Roger Persson. The Swedish Supreme Administrative Court: Adjudicating in Tax Matters. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: IBFD, v. 70, 2016, p. 59.

⁵¹¹ Cf. SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 571.

consulta fiscal abrangente, que confere aos cidadãos a prerrogativa de buscar orientação da autoridade fiscal sobre quaisquer aspectos da legislação tributária.

Fala-se em abrangência “aparente” porque as causas de ineficácia da consulta fiscal, elencadas no art. 52 do Decreto nº 70.235/72 e pormenorizadas no art. 18 da IN RFB nº 1.396/13, representam uma verdadeira limitação à plena utilização do instrumento. A forma como tais requisitos são estruturados confere à administração tributária uma ampla margem para desqualificar a dúvida apresentada pelo consulente e se esquivar de proferir uma decisão.

Como visto, em maior ou menor medida, todos os países analisados impõem limitações ao uso da consulta fiscal. No entanto, diferentemente do que ocorre nos Estados Unidos ou na Austrália, por exemplo, onde existe uma lista apontando objetiva e taxativamente os assuntos sobre os quais a administração tributária não se pronuncia, no Brasil, o consulente, ao apresentar a consulta, não consegue antever objetivamente se todos os requisitos considerados indispensáveis por parte da administração tributária foram atendidos.

Nesses termos, a consulta, ao invés de ser um instrumento que auxilia o contribuinte na obtenção de certeza, acaba produzindo uma incerteza ainda maior, tendo em vista que, caso a consulta seja declarada ineficaz, o consulente permanecerá em uma situação de dúvida e ainda terá munido a administração tributária com uma série de informações e documentos que só teriam sido obtidos em um processo de fiscalização. Cumpre mencionar que a edição de uma lista com o rol de matérias sobre as quais a administração tributária não se pronuncia também representa uma restrição ao direito à informação. Não obstante, em razão da sua objetividade e da certeza por ela conferida, é possível afirmar que a estratégia empregada pela Austrália e pelos Estados Unidos, para limitar o escopo das consultas fiscais, acaba sendo menos restritiva do que a prática brasileira.

Evidencia-se, portanto, a necessidade de repensar as condições que autorizam a administração tributária a deixar de atender a demanda do consulente, criando requisitos mais objetivos, menos arbitrários e que dependam menos de uma valoração por parte da autoridade fiscal. Além disso, considerando que qualquer limitação à utilização das consultas fiscais representa uma verdadeira restrição ao direito à informação, é indispensável que tais restrições sejam justificadas.

Ainda sobre a limitação do escopo das consultas fiscais, o sistema de consulta federal, em linha com a proposta trazida pelo art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT e com a prática australiana, espanhola e holandesa, não condiciona a formulação da consulta ao pagamento de taxa. Tal opção do legislador torna o instrumento brasileiro mais acessível que o norte-americano e o sueco, cuja manifestação da autoridade fiscal depende do pagamento de uma taxa pelo consulente.

No que diz respeito aos sujeitos dotados de competência para apresentar a consulta fiscal, aponta-se como aspecto positivo do sistema brasileiro a possibilidade de utilização do instrumento de forma coletiva por categorias econômicas ou profissionais, tal como ocorre na Espanha e é sugerido pelo art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT. Como mencionado anteriormente, a medida contribuiu para o melhor funcionamento do sistema de consulta, já que reduz o volume de questionamentos apresentados, bem como garante o tratamento uniforme entre todos os membros de determinada categoria.

A possibilidade de a própria administração tributária utilizar o instrumento também deve ser vista como um aspecto benéfico do sistema brasileiro, já que garante aos próprios aplicadores da legislação tributária, em caso de dúvidas em relação ao alcance de determinado dispositivo da legislação tributária, a possibilidade de obter esclarecimento por parte da Cosit, órgão de instância máxima responsável pelas diretrizes sobre a interpretação da legislação tributária. Nesse sentido, cumpre mencionar que o sistema brasileiro é mais abrangente que o sueco, que só admite questionamentos da administração tributária quando estes visarem a resolução de um caso específico, envolvendo um contribuinte determinado.

Assim como ocorre na Espanha, nos Estados Unidos e na Holanda, as consultas fiscais, no Brasil, são respondidas por um órgão central e especializado da administração tributária. Trata-se de um aspecto positivo, mas relativamente recente, introduzido no sistema de consultas federal com o advento da Lei nº 12.788/13.

Até 2013, as consultas eram respondidas por órgãos descentralizados e, assim como acontece atualmente na Austrália, a descentralização da atividade de resposta era apontada como uma das principais fragilidades do sistema, já que não havia uma uniformidade na atuação dos postos regionais, sendo possível

encontrar, com frequência, questões similares sendo respondidas de formas distintas. Nesse sentido, a concentração da atividade interpretativa em um único órgão, apesar de não eliminar, mitiga esse problema de forma considerável.

Cumprir mencionar que a desconfiança dos cidadãos na imparcialidade da administração tributária é uma fragilidade inerente ao próprio instituto, podendo representar um desestímulo à sua utilização. No entanto, existem medidas que podem atenuar esse problema. Diferentemente do que ocorre no Brasil, países como Austrália, Estados Unidos e Holanda possuem sistemas de consultas fiscais participativos, nos quais os consulentes têm acesso aos agentes fiscais, são convocados para a realização de audiência de esclarecimentos ou para a correção de eventuais erros materiais cometidos.

Quanto maior a participação dos interessados, melhor o resultado de qualquer procedimento administrativo, já que isso reduz as possibilidades de surgirem conflitos decorrentes da edição do próprio ato decisório. Isto posto, evidencia-se a necessidade de tornar o sistema de consultas federal mais participativo, já que, nos termos atualmente postos pela legislação, o contribuinte é alienado do procedimento. Tal situação poderia ser endereçada por meio da implementação de uma sistemática de audiência, que poderia ser requisitada pelo consulente ou pela própria administração tributária, com o objetivo de permitir que o interessado explique ao agente fiscal detalhes do fato objeto da consulta, esclareça pontos que não tenham ficado claros no pedido, apresente informações adicionais que tenham surgido após a formulação da consulta ou até mesmo corrija eventuais vícios formais que impediriam a solução da consulta. É importante frisar que a medida poderia ter um impacto positivo na redução do número de consultas declaradas ineficazes, fragilidade do sistema brasileiro apontada acima. Se fosse conferida ao consulente a prerrogativa de atuar mais ativamente do procedimento de consulta fiscal, vários erros ou imprecisões poderiam ser sanados, permitindo que a autoridade fiscal solucionasse a dúvida do contribuinte, ao invés de simplesmente declará-la ineficaz.

A Suécia, por sua vez, endereçou a questão de forma mais incisiva e atribuiu a competência de solucionar as consultas fiscais a um órgão independente. A medida é interessante, já que elimina a desconfiança sobre a imparcialidade do órgão julgador, que deixa de ser ligado à administração tributária. No entanto, tal opção faz com que o processo decisório seja muito

longo, o que acaba sendo uma barreira para a efetiva utilização do instrumento, dado que, normalmente, o consulente não pode conviver com a incerteza por tanto tempo. Assim, se antes as consultas poderiam não ser utilizadas em razão da desconfiança do consulente na imparcialidade da administração tributária, atualmente o uso do instrumento pode ser desestimulado em razão do prazo para a solução da questão apresentada.

Cumpre mencionar que o órgão sueco responsável por responder às consultas fiscais possui uma estrutura de representatividade similar ao CARF, sendo composto por membros que representem os interesses da administração tributária e dos cidadãos. Nesse sentido, não seria descabido cogitar a possibilidade de atribuir a competência para responder as consultas fiscais ao referido tribunal administrativo, visando à desconstrução da crença na parcialidade das soluções de consulta.⁵¹² No entanto, a consulta possivelmente levaria mais tempo para ser respondida, em razão do número de pessoas analisando o seu conteúdo, bem como da necessidade de realizar uma sessão de julgamento na qual todos os representantes se manifestassem. Nesse contexto, não é possível desconsiderar que o CARF, em abril de 2018, tinha um estoque de mais de 119.000 (cento e dezenove mil) processos pendentes de julgamento.⁵¹³ Nesses termos, parece-nos que a transferência da competência para responder às consultas ao CARF poderia representar um entrave à utilização do instituto, em razão da demora na sua resolução, bem como sobrecarregar ainda mais o referido tribunal administrativo. Assim, entendemos que a revisão das estratégias institucionais da RFB para a criação de um ambiente de confiança e colaboração com os contribuintes seria mais adequada do que a atribuição da competência para responder às consultas ao CARF.

Como já estressado, o tempo transcorrido entre a submissão da consulta e a edição do ato de resposta é determinante para que o instrumento

⁵¹² Fugiria do escopo do presente trabalho analisar as discussões envolvendo a imparcialidade dos julgamentos proferidos pelo referido tribunal administrativo, tendo em vista a previsão do voto de qualidade dos Presidentes de Turmas e Câmaras julgadoras como forma de desempate. A questão é objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.731, protocolada em 20/06/2017 pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB).

⁵¹³ RÉGO, Adriana Gomes. *CARF – Mudanças na estrutura e desafios*. Brasília: CARF, abr. 2018, Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2018/presidente-do-carf-participa-de-segunda-edicao-do-evento-questoes-controvertidas-do-carf-analise-da-jurisprudencia201d/apresentacao-encontro-questoes-controvertidas-do-carf-versao-apresentada-1-output.pdf>>. Acesso em: 13 dez. 2018.

cumpra a sua finalidade. Até 2016, a RFB não possuía um prazo para responder às indagações dos contribuintes. Apenas com o advento do Decreto nº 8.853/16, que inclui o parágrafo 2º ao art. 95 do Decreto nº 7.574/11, é que foi estabelecido o prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta dias), contado da data do protocolo, para que a autoridade administrativa solucione as consultas propostas. Apesar de ser uma medida positiva, a prática destoava das demais experiências analisadas, nas quais o prazo para resposta é significativamente inferior, mesmo nos países em que não há uma previsão expressa determinando um prazo para resposta, como é o caso de Estados Unidos e Holanda. Nesse sentido, entendemos ser adequada a redução do prazo para resposta a 180 (cento e oitenta) dias, bem como a introdução, tal como é feito nos Estados Unidos, de regime de tramitação urgente para casos específicos.

Por sua vez, a publicidade do ato de resposta é uma prática verificada em todos os países analisados. No entanto, no Brasil, até 2013, as respostas não eram integralmente divulgadas, o que representava uma violação ao princípio da publicidade, bem como impedia que os demais contribuintes pudessem utilizar, de forma efetiva, as soluções de consulta como ferramenta de orientação. Com o advento da IN RFB nº 1.434/13, que alterou o inciso II do art. 27 da IN RFB nº 1.396/13, o relatório dos fatos elaborado pela autoridade administrativa na resolução da consulta bem como os fundamentos da decisão passaram a ser divulgados, gerando um alinhamento entre a prática nacional e a estrangeira.

Em que pese o avanço, na linha do que é sugerido pelo FMI, a RFB, além de dar publicidade individual aos atos de resposta, deveria elaborar e divulgar relatórios com o número de consultas respondidas, as principais matérias objeto de questionamento, o número de consultas que não foram respondidas e a justificativa para tanto, os principais erros cometidos pelos consulentes quando da formulação do pedido e o prazo médio para a solução da consulta. Tal abordagem proporcionaria transparência na atuação da administração tributária, conferindo-lhe mais legitimidade e confiança por parte dos cidadãos. Como demonstrado ao longo do presente trabalho, muitas dessas informações foram requisitadas por meio da LAI e tiveram o acesso negado por parte da RFB, o que evidencia a necessidade de conferir mais transparência ao procedimento.

Em relação aos efeitos da consulta fiscal, é preciso mencionar que a vinculação da administração tributária ao conteúdo do ato de resposta é uma

prática verificada em todos os países analisados. De igual sorte, como forma de proteger a legítima confiança depositada pelo consulente no ato de resposta, os países estabelecem que a alteração de entendimento por parte das autoridades fiscais atinge apenas os fatos geradores ocorridos após referida alteração.

O sistema de consultas brasileiro, em linha com a experiência espanhola e com o disposto no art. 100 do Modelo de Código Tributário do CIAT, possui, desde 2013, previsão expressa estendendo os efeitos da consulta fiscal a terceiros que se enquadrem na hipótese por ela abrangida. Trata-se de importante reconhecimento, por parte da RFB, de uma garantia exigida pelo princípio da igualdade.

Por fim, no que diz respeito à possibilidade de o consulente recorrer do conteúdo da resposta apresentada pela administração tributária, nota-se que os países endereçam a questão de forma heterogênea. No Brasil, admite-se recurso administrativo apenas nos casos em que se verifique a ocorrência de conclusões divergentes entre soluções de consulta relativas a idêntica matéria, fundadas na mesma norma jurídica.

Caso não se esteja diante de uma hipótese de divergência entre entendimentos, mas de discordância, o consulente pode recorrer preventivamente ao Judiciário, por meio de mandado de segurança, ou agir em desacordo com o conteúdo da resposta, aguardar a aplicação dos critérios jurídicos apontados na consulta em processo de fiscalização e, quanto atuado, discutir a questão administrativamente.

Como reiterado ao longo do presente trabalho, o objetivo da consulta fiscal é eliminar a dúvida, e não sanar a controvérsia. Assim, o que se busca com a consulta é a obtenção de informação sobre a correta interpretação da legislação, na visão da autoridade fiscal, seja qual for o seu conteúdo. Por essa razão, quando as consultas são respondidas por órgão técnico e centralizado, tal como a Cosit, a solução de consulta elimina a dúvida, não havendo mais espaço para discussão no âmbito do procedimento de consulta. No entanto, isso não significa dizer que não deva ser conferido ao consulente, na linha do que ocorre nos Estados Unidos, a possibilidade de manifestação sobre o conteúdo do ato administrativo, seja para pedir esclarecimentos ou correção de algum erro material cometido, seja para apresentar um pedido de reconsideração, inclusive nos casos em que a consulta tenha sido declarada ineficaz. Tal prerrogativa,

apesar de alongar o prazo de duração do procedimento de consulta, é uma exigência do princípio do devido processo legal e uma forma de garantir, dentro do próprio procedimento de consulta, um controle das atividades dos agentes fiscais, que podem cometer erros no desempenho de suas atividades, sem que para isso o contribuinte tenha que aguardar a atuação e a imposição de penalidades.

Ainda sobre a questão da recorribilidade na consulta fiscal, cumpre mencionar que não foi encontrada, na prática dos países estudados, qualquer mecanismo similar ao Recurso Especial de Divergência, previsto no parágrafo 5º do art. 48 da Lei nº 9.430/96. Tal recurso pode ser utilizado pelo próprio consulente ou por qualquer agente fiscal nos casos em que se verificar a existência de soluções de consulta que versem sobre a mesma situação fática e tenham como fundamento idêntica norma jurídica, mas que apresentem conclusões divergentes. Trata-se de aspecto positivo do sistema disponibilizado em âmbito federal, tendo em vista que permite a uniformização do entendimento da administração tributária sobre as matérias consultadas. Nesse sentido, é preciso apontar que a uniformidade dos critérios interpretativos empregados pela administração tributária nas consultas fiscais confere maior legitimidade ao instrumento enquanto mecanismo de orientação aos cidadãos.

A justaposição da experiência estrangeira à nacional permite que se cheguem a algumas conclusões. De fato, consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, tal como posta pelo Decreto nº 70.235/72, pela Lei nº 9.430/96 e pelo Decreto nº 7.574/2011, possui características que representam um entrave à sua plena utilização. A atuação discricionária da autoridade fiscal na declaração de ineficácia das consultas, a falta de transparência na atuação da autoridade fiscal, a impossibilidade de participação do consulente na elaboração da resposta, a demora na edição da solução de consulta e a impossibilidade de apresentação de pedido de reconsideração desincentivam a utilização do instrumento pelos contribuintes, que acabam, muitas vezes, optando por permanecer no estado de incerteza e se submeter à “loteria” da fiscalização. Assim, uma reforma no sistema de consulta federal que endereçasse essas questões, nos termos acima discutidos, possivelmente representaria um maior incentivo à sua utilização.

Nessa linha, cumpre mencionar que a reformulação do instituto realizada em 2013 foi muito positiva. A atribuição de competência à órgão técnico e centralizado da RFB para responder às consultas bem como a obrigatoriedade da publicação do inteiro teor das respostas geraram um alinhamento entre a prática nacional e a estrangeira. Além disso, a previsão expressa estendendo os efeitos da consulta fiscal a terceiros que se enquadrem na hipótese por ela abrangida representou o reconhecimento de uma garantia importante para os contribuintes, o que, como restou demonstrado, não é prática comum na experiência estrangeira.

Por fim, também foi possível identificar algumas particularidades que fazem da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal mais abrangente do que a prática internacional. Nesse sentido, menciona-se a atribuição de legitimidade coletiva para a formulação de consultas, a possibilidade de o instrumento também ser utilizado para esclarecer dúvidas da própria administração tributária, gratuidade do sistema e a possibilidade de apresentar recurso nos casos de divergência entre as soluções de consulta.

CONCLUSÕES

A análise realizada no presente trabalho mostrou que, como forma de viabilizar a “gestão tributária de massas”, o Estado transferiu progressivamente aos cidadãos enorme carga de obrigações que originária e primordialmente caberia à administração pública.

Assim, por meio do lançamento por homologação, modalidade prevalecente no sistema tributário brasileiro, foi atribuído ao contribuinte o dever de apurar e recolher aos cofres públicos o tributo devido sem o prévio exame da administração tributária. Demonstrou-se, portanto, que, no lançamento por homologação, o contribuinte deixou de ser mero espectador e destinatário final da norma tributária e passou a ter um papel central na própria imposição fiscal, assumindo a função de interpretar a lei tributária. Nesse sentido, sugeriu-se que, por meio do lançamento por homologação, o contribuinte ofereceria uma interpretação à administração tributária, que poderia ser aceita ou não pelo órgão no momento da homologação do pagamento.

Apontou-se, ainda, que, por meio do lançamento por homologação, o fisco, que objetiva obter a maior arrecadação possível, delega a apuração do “se” e do “quanto” pagar para o contribuinte que, como regra geral, pretende pagar o menor valor possível. Considerando que a atividade de aplicação da lei permite uma margem de livre apreciação, destacou-se a possibilidade de o fisco utilizar essa prerrogativa para reapreciar a qualificação dada pelo contribuinte em prol do seu legítimo interesse de arrecadação. Demonstrou-se, assim, que o contribuinte, ao assumir a tarefa de interpretar a legislação tributária, fica exposto a uma situação de incerteza, por não conseguir prever a forma como a administração tributária aplicará a legislação.

Nesse contexto, destacou-se que, na hipótese de a autoridade fiscal reapreciar a posição do contribuinte, da discordância não decorreria apenas a obrigação de pagar o tributo, mas também a imposição automática de penalidades, ainda que se estivesse diante de um erro gerado pelo estado de incerteza quanto à interpretação da legislação tributária.

Feitas tais constatações, sugeriu-se que, em razão da transferência das funções típicas da arrecadação ao contribuinte, a administração tributária passaria a ter um dever de assistência e informação, não podendo dedicar-se

exclusivamente às atividades relacionadas ao controle e à sanção. Dessa forma, a possibilidade de obter informações sobre os critérios interpretativos empregados na aplicação da lei fiscal foi apontada como uma peça-chave para mitigar o desequilíbrio gerado pela transferência de atividades arrecadatórias ao contribuinte.

A consulta fiscal foi identificada como o instrumento que permite que o contribuinte, ao se deparar com uma dúvida na interpretação da legislação tributária, acesse a autoridade fiscal e indague formalmente qual seria, na visão do órgão, a interpretação correta do dispositivo diante dos fatos apresentados. Ao esclarecer de forma customizada a maneira como a administração tributária interpretará a legislação diante dos fatos narrados, que fica vinculada ao entendimento apresentado na resposta, a consulta fiscal permite que o contribuinte conheça, com antecedência, a norma jurídica aplicável e, por conseguinte, as consequências de seu descumprimento.

Por essa razão, salientou-se que o instrumento atuaria antes da ocorrência do conflito, já que concederia a oportunidade de o contribuinte conhecer os critérios jurídicos utilizados pela autoridade fiscal antes da efetiva aplicação da legislação tributária. Nesses termos, a análise realizada destacou o caráter preventivo da consulta fiscal, já que o instrumento evita a surpresa e garante previsibilidade à atuação estatal.

O presente trabalho classificou os efeitos produzidos pelas consultas fiscais como (i) informativo, (ii) preventivo e (iii) normativo.

O primeiro efeito identificado diz respeito à revelação do entendimento da administração tributária sobre o conteúdo de determinado dispositivo. Evidencia-se, portanto, a função instrutiva do instrumento, a qual é extensiva a todos os administrados que, em condições similares, estejam abarcados pelo comando legal, objeto da dúvida apresentada pelo consulente.

Apontou-se que a formulação da consulta também produz efeitos preventivos ao consulente, tais como o óbice à instauração de procedimento fiscal envolvendo o objeto da consulta, até 30 dias depois da resposta que indique o procedimento correto a ser adotado, a suspensão do curso do prazo para pagamento do tributo o impedimento de fluência de juros de mora e o impedimento da imposição de penalidades.

Discutiu-se, ainda, a extensão do chamado efeito normativo, isto é, a vinculação da administração tributária ao conteúdo da resposta. Nesse sentido, salientou-se que, se a finalidade da consulta é a busca pela certeza do direito aplicável ao caso concreto, afastando o risco de descumprimento involuntário da lei e, conseqüentemente, a imposição de penalidades que daí decorreriam, só se pode falar em certeza se a administração tributária estiver vinculada ao conteúdo apresentado na resposta à consulta, não podendo reapreciar a conduta do contribuinte no momento da aplicação da lei tributária. Ainda sobre o tema, apontou-se que, em âmbito federal, o caráter normativo das consultas fiscais é extensivo a terceiros que se enquadrem na hipótese abrangida pela consulta.

O presente trabalho mostrou que a consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, tal como posta pelo Decreto nº 70.235/72, pela Lei nº 9.430/96 e pelo Decreto nº 7.574/2011, possui aspectos que representam um entrave à sua plena utilização. Nesse sentido, apontou-se que a atuação discricionária da autoridade fiscal na declaração de ineficácia das consultas, a falta de transparência na atuação da autoridade fiscal, a impossibilidade de participação do consulente na elaboração da resposta, a demora na edição da solução de consulta e a impossibilidade de apresentação de pedido de reconsideração desincentivam a utilização do instrumento pelos contribuintes.

Como forma de endereçar tais problemas e com base na análise da experiência estrangeira, foram feitas as seguintes propostas:

- (i) Remodelamento das causas de ineficácia da consulta fiscal a partir da eleição de critérios objetivos que limitem a possibilidade de uma atuação discricionária por parte da autoridade fiscal.
- (ii) Adoção de medidas para tornar o procedimento mais participativo, tais como a realização de uma audiência, a pedido do consulente ou da própria administração tributária, com o objetivo de permitir que o interessado explique ao agente fiscal detalhes do fato objeto da consulta, esclareça pontos que não tenham ficado claros no pedido, apresente informações adicionais que tenham surgido após a formulação da consulta ou até mesmo corrija eventuais vícios formais que impediriam a solução da consulta.

- (iii) Redução do prazo de resposta para 180 (cento e oitenta dias) e criação de um regime de tramitação urgente para casos específicos.
- (iv) Elaboração de relatórios nos quais a RFB informaria o número de consultas respondidas, as principais matérias objeto de questionamento, o número de consultas que não foram respondidas e a justificativa para tanto, os principais erros cometidos pelos consulentes quando da formulação do pedido e o prazo médio para a solução da consulta.
- (v) Possibilidade de o consulente se manifestar sobre o conteúdo do ato de resposta, seja para pedir esclarecimentos ou correção de algum erro material cometido, seja para apresentar um pedido de reconsideração, inclusive nos casos em que a consulta tenha sido declarada ineficaz.

Ainda, a justaposição da experiência estrangeira à nacional evidenciou que a reformulação do sistema de consultas sobre a interpretação da legislação tributária federal, realizada em 2013, ao atribuir a competência à órgão técnico e centralizado da RFB para responder às consultas, bem como ao tornar obrigatória a publicação do inteiro teor das respostas geraram um alinhamento entre a prática nacional e a estrangeira.

Por fim, também foi possível identificar algumas particularidades que fazem da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal mais abrangente e protetiva do que a prática internacional. Nesse sentido, menciona-se a atribuição de legitimidade coletiva para a formulação de consultas, a possibilidade de o instrumento também ser utilizado para esclarecer dúvidas da própria administração tributária, gratuidade do sistema e a possibilidade de apresentar recurso nos casos de divergência entre as soluções de consulta.

REFERÊNCIAS

ADAME MARTÍNEZ, Francisco D. *Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. Disponível em <http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_21_01.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2018.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Traduzido por Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2008 [Orig. *Theorie der Grundrechte*].

AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 80-137.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na edição de regulamentação tributária*. 2010. 187f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2010.

ANDERSON, Edward. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 50b. Netherlands: Kluwer Law, 1965.

ATALIBA, Geraldo. Princípios de Procedimento Tributário. In: PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). *O Novo Processo Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 15-36.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Teoria dos princípios*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BACONNIER, Robert. La pratique du rescrit en France. In: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. *Advance Ruling: Practice and Legality: Proceedings of a Seminar Held in Cancún, México, in 1992 During the 46th Congress of the International Fiscal Association*. Deventer: Kluwer Law and Taxation, 1994. v. 17a.

BALERA, Wagner. Consulta em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 45, p. 219-228, 1988.

BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos Indeterminados. In: ROCHA, Sergio

André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 287-320.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008. Tese (Livre Docência em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

BLÁZQUEZ, Santiago Font. Initiative on Advance Rulings (National Report: Spain). *Cahiers de droit fiscal international* v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999.

BORGES, Souto Maior. Sobre a Preclusão da Faculdade de rever Resposta Pró-contribuinte em Consulta Fiscal e Descabimento de Recurso pela Administração Fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 154, p. 76-91, jul. 2008.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *O processo administrativo tributário* (Comentários ao Decreto nº 7.574/2011 e à Constituição Federal). São Paulo: Dialética, 2012.

BRASIL. Receita Federal. Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil. *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2018: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário – Resultados de 2017*. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2018.

BRONŻEWSKA, Katarzyna. *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*. v. 38. Amsterdam: IBFD, 2016 (Doctoral Series).

CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*. Paris: Dalloz, 2001.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Consulta (ao fisco). In: CARVALHO SANTOS, José Manoel. *Repertório enciclopédico de direito brasileiro*. v. 12. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. p. 94-100.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. *Processo administrativo de consulta tributária*. São Paulo: MP, 2006.

CAVALCANTI, Denise Lucena. *Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CULBERTSON Robert; HALPHEN, Christine. Initiative on Advance Rulings (National Report: United States). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999.

DELORME, Guy. The Dialogue between the Tax Administration and the Taxpayer up to the Filing of the Tax Return (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 65a. Netherlands: Kluwer Law, 1980.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, Sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 245-284.

_____. A Imprevisibilidade das Decisões Judiciais e suas Conseqüências. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de Direito financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 961-992.

DIAS, Karem Jureidini. Eficácia Social do Crédito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 407-421 (Coleção Direito e Desenvolvimento).

DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

ELLIS, Maarten J. Initiative on Advance Rulings (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999.

FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005.

FEENSTRA, Anke; HERTOOGHS, Hans; KORS, Marion; VAN ELK, Marc. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FGV. Faculdade Getúlio Vargas. Escola de Direito de São Paulo. Núcleo de Estudos Fiscais. *Projeto Macrovisão do Crédito Tributário*. Relatório Final - Processo Administrativo Fiscal Federal. São Paulo: FGV, 2016. Disponível em: <[https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio_final - etapa 2016 - macrovisao - paf_00069753xdae77.docx](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/relatorio_final_-_etapa_2016_-_macrovisao_-_paf_00069753xdae77.docx)>. Acesso em: 25 jun. 2018.

FULLERTON, Ian. Initiative on Advance Rulings (National Report: Australia). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999.

GIARDINO, Cléber. Consulta em Matéria Tributária – Declaração de Ineficácia. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 39, p. 223-227, 1987.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. *A consulta tributária e as relações entre fisco e contribuinte*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2001.

GRAU, Eros Roberto. Responsabilidade do Estado em matéria tributária. *Revista de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 42, n. 12, p. 132-143, 1988.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

IMF. International Monetary Fund. *Tax Law Note: Should Taxpayers Be Able to Obtain Binding Advance Rulings?* Washington, D.C.: IMF, 2004. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2004/notes/eng/advan.htm>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

IMF/OCDE. *Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers*. Washington, D.C.: IMF/OCDE Mar. 2017, Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

JARACH, Dino. *O fato imponível* – Teoria geral do direito tributário substantivo, 2. ed. rev. da tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. rev. atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução por João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 37, p. 81-94, 1983.

_____. Norma jurídica y seguridad jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 61, p. 7-16, 1993.

_____. Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 295-296.

KRISTOFFERSSON, Eleonor; LEIDHAMMAR, Börje. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015.

KRUIDENIER, E. Initiative on Advance Rulings (National Report: Netherlands). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 18, p. 291-296, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta Fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. Mandado de segurança e consulta fiscal. *Revista de Direito Tributário*, n. 61, p. 109-114, 1994.

_____. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias: Nova Série*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 84-101.

MARINS, James. As Microrreformas do Processo Tributário, o Arrolamento Administrativo e a Medida Cautelar Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. v. 3. São Paulo: Dialética, 1998.

MARKY, Thomas. *Curso Elementar de Direito Romano*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos da Consulta Ineficaz à Luz do CTN. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). *Planejamento Fiscal – Análise de Casos*. v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 451-458.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 15. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MÖSSNER, Jörg Manfred. Why and how to compare tax law. In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco (Ed.). *Introduction to comparative tax law*. Calabria: Rubbetino Editore, 2008. p. 13-26.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: Reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994.

_____. Alguns desafios actuais da tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 82, p. 89-102, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. O surgimento e a evolução do ensino científico do direito tributário no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo: FDUSP, v. 97, p. 719-728, 2002.

_____. Consulta e direito autorizado. *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha tributária, v. 6, p. 1545-1583, 1986.

_____. Constituição no País da Epidemia das Normas. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo: Resenha Tributária, v. 6, p. 1265-1280, 1986.

_____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1974.

_____. *Teoria do lançamento tributário*. Reimpr. São Paulo: Resenha Tributária, [1965] 1973.

OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. *Taxpayers' Rights and Obligations – a survey of the legal situation in OECD countries*. Paris: OECD, 27 Apr. 1990. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2015.

_____. Organization for Economic Co-operation and Development. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report. In: OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>>. Acesso em: 04 dez. 2018.

_____. Organization for Economic Co-operation and Development. *Glossary of Terms*. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2018.

_____. Organization for Economic Co-operation and Development. *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. Washington, D. C.: OECD, 1st Feb. 2011.

_____. Organization for Economic Co-operation and Development. *Tax Administration 2017 – Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD, 29 Sept. 2017, p. 199. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en>. Acesso em: 04 dez. 2018.

ÖSTERMAN, Roger Persson. The Swedish Supreme Administrative Court: Adjudicating in Tax Matters. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: IBFD, v. 70, p. 59-64, 2016.

OWENS, Jeffrey. The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 3, p. 156-169, 2013. Disponível em: <http://online.ibfd.org/document/bit_2013_03_int_2>. Acesso em: 04 mar. 2017.

PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O Procedimento Administrativo de Consulta Tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.

PÉREZ, Juan José Zornoza. Consulta y administración tributaria en España. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 29/30, p. 11-27, jul./dez. 1984.

_____. Interpretación administrativa y consulta tributaria. (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria). In: BUJANDA, Fernando Sainz de; AGÜERO, Antonia Agulló. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*. v. 2. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1991. p. 463-500.

PEROBA, Luiz Roberto. Transparência e Relação entre Fisco e Contribuinte. In: SANTI, Erico Marcos Diniz de et al. (Coord.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013. p. 315-328.

PIJL; Hans; HÄHLEN Wobke. The New Advance Pricing Agreement and Advance Tax Ruling Practice in the Netherlands. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam: Amsterdam: IBFD, v. 55, n. 12, p. 614-629, 2001.

PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Practical Protection of Taxpayers' Rights (General Report). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015.

POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro*. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2013.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. *Monografia Jurídica: Passo a passo*. São Paulo: Método, 2015.

RÊGO, Adriana Gomes. *CARF – Mudanças na estrutura e desafios*. Brasília: CARF, abr. 2018, Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2018/presidente-do-carf-participa-de-segunda-edicao-do-evento-questoes-controvertidas-do-carf-analise-da-jurisprudencia201d/apresentacao-encontro-questoes-controvertidas-do-carf-versao-apresentada-1-output.pdf>. Acesso em: 13 dez. 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 145, p. 99-115, out. 2007.

ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista de Direito Tributário Atual – RDTA*, São Paulo: IBDT, n. 39, p. 507-527, 2018.

_____. A tributação na sociedade de risco. In: ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 18-53.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

ROGERS-GLABUSH, Julie. *IBFD International Tax Glossary*. 7. ed. Amsterdam: IBFD, 2015.

ROMANO, Carlo. *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Ruling System?* v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002 (Doctoral Series).

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual*. Belém: Cejup, 1983. p. 77-120.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: IBDT; Quartier Latin, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. A “maldição” do lançamento por homologação. *Consultor Jurídico*. São Paulo: Conjur, 1º ago. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-ago-01/eurico-santi-maldicao-lancamento-homologacao>. Acesso em: 04 out. 2018.

_____. *Kafka: Alienações e deformidades da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Fiscosoft, 2014.

_____. *Decadência e o Panóptico da DCTF “confissão da dívida” versus “confissão da dívida*. São Paulo: Max Limonad, 2017.

_____; CORRÊA, André Rodrigues. *Transparência e Legalidade como Estratégias de Valorização da Atividade da Autoridade Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PACHECO, Mariana Pimentel Fisher; BANDEIRA, Guilherme Villela de Viana Bandeira; COLEHO, Isaias. *Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: Proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF)*. São Paulo: Thomson Reuters, 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi>>. Acesso em: 04 out. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas Reflexões sobre a Consulta em Matéria Fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, p. 119-140, 1995.

_____. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 232, p. 103-115, 2015.

_____. Contribuição à Investigação das Origens do Princípio da Legalidade em Matéria Tributária. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Orgs.). *Princípios Constitucionais Fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. v. 1. São Paulo: Lex, 2005. p. 711-718.

_____. A legalidade e o poder regulamentar do Estado: atos da administração como condição para aplicação da lei tributária. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Orgs.). *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*. v. 1. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 191-218.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. *O princípio da segurança jurídica no planejamento tributário*. 2106. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais – conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILFVERBERG, Christer. Initiative on Advance Rulings (National Report: Sweden). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

SYMON, Helen. Practical Protection of Taxpayers' Rights (National Report: Australia). *Cahiers de droit fiscal international*. v. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015.

TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional)*. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

TILEY, John. *Revenue Law*. 41. ed. Oxford: Hart Publishing, 2000.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, n. 6, p. 9-20, nov./dez. 2003.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Consulta Fiscal como Causa de Suspensão de Exigibilidade do Tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 146, p. 35-47, 2007.

_____. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 76, p. 76-83, maio 2010.

USA. IRS. Internal Revenue Service. *Revenue Procedure*. Washington, D.C.: IRS, 2018-1.

VAN DER STOK, Eelco; JAKOBSEN, Marcel. To Rule or Not to Rule. *Derivatives & Financial Instruments*, v. 4, n. 5, p. 163-169, 2002.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

WAERZEGGERS, Christophe; HILLIER, Cory. Introducing an advance tax ruling (ATR) regime —Design considerations for achieving certainty and transparency. *Tax Law International Monetary Fund Technical Note*, Washington, D.C.: IMF Legal Department, v. 1, n. 2, 2016. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1602.pdf>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

ANEXO – RELATÓRIOS DOS PEDIDOS FORMULADOS POR MEIO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO – LAI (LEI Nº 12.527/2013)

Dados do Pedido	
Protocolo	16853006582201874
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:17
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Parcialmente Concedido (Parte do pedido é desproporcional ou desarrazoado)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram formuladas entre os anos de 2009 e 2017, nos termos do artigo 48 do Decreto nº 70.235/72.
Dados da Resposta	
Data de Resposta	28/09/2018 09:53
Tipo de Resposta	Acesso Parcialmente Concedido
Classificação do Tipo de Resposta	Parte do pedido é desproporcional ou desarrazoado
Resposta	<p>Senhora,</p> <p>Informamos que a demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que se manifestou conforme abaixo:</p> <p>*Até o ano de 2013 as consultas eram respondidas pelas Disit das SRRF e para obter a informação solicitada para o período de 2009 até 2013 seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF nº 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos.</p> <p>Para os demais anos, a quantidade de consultas publicadas foi:</p> <p>2014 = 388 2015 = 258 2016 = 159 2017 = 737*</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente, Serviço de Informação ao Cidadão Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018
Classificação do Pedido	
Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006584201863
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:20
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes entre os anos de 2009-2017, nos termos do art. 52, do Decreto n° 70.235/72.

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 09:09
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados

Resposta

Prezada Senhora,

Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.

Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.

Atenciosamente,

Serviço de Informação ao Cidadão

Ministério da Fazenda

Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral de Tributação - COSIT
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006588201841
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:24
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso I, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 09:00
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Prezada Senhora,</p> <p>Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Serviço de Informação ao Cidadão</p> <p>Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral de Tributação - COSIT
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006589201896
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:25
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso II, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 08:56
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Prezada Senhora,</p> <p>Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto nº 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Serviço de Informação ao Cidadão</p> <p>Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral de Tributação - COSIT
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006590201811
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:26
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso III, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("por quem estiver intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 08:52
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Prezada Senhora,</p> <p>Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto nº 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Serviço de Informação ao Cidadão</p> <p>Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenador-Geral de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006591201865
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:27
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso IV, do art. 18, da IN RFB n° 1.396/13 ("sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial:").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 08:48
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados

Resposta

Prezada Senhora,

Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.

Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.

Atenciosamente,

Serviço de Informação ao Cidadão

Ministério da Fazenda

Responsável pela Resposta	Coordenador-Geral de Tributação - COSIT
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006593201854
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:30
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso V, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("por quem estiver sob procedimento fiscal, iniciado antes de sua apresentação, para apurar os fatos que se relacionem com a matéria consultada").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 09:25
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Prezada Senhora,</p> <p>Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto nº 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Serviço de Informação ao Cidadão</p> <p>Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral de Tributação - COSIT
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006594201807
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:31
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso VI, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("quando o fato houver sido objeto de decisão anteriormente proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consultante, e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 08:44
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Prezada Senhora,</p> <p>Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Serviço de Informação ao Cidadão</p> <p>Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenador-Geral de Tributação - COSIT
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006595201843
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:31
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso VII, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 09:18
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Prezada Senhora,</p> <p>Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Serviço de Informação ao Cidadão</p> <p>Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral de Tributação - COSIT
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006596201898
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:32
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso VIII, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 10:09
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Senhora,</p> <p>Informamos que a demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que se manifestou conforme abaixo:</p> <p>"Os despachos decisórios de ineficácia não são classificados por tipo de inobservância de dispositivo e para obter a informação solicitada seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF nº 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos."</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente, Serviço de Informação ao Cidadão Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido	
Protocolo	16853006597201832
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:33
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso IX, do art. 18, da IN RFB n° 1.396/13 ("quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei").
Dados da Resposta	
Data de Resposta	28/09/2018 09:44
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Senhora,</p> <p>Informamos que a demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que se manifestou conforme abaixo:</p> <p>"Os despachos decisórios de Ineficácia não são classificados por tipo de Inobservância de dispositivo e para obter a informação solicitada seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF n° 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos."</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente, Serviço de Informação ao Cidadão Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018
Classificação do Pedido	
Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Economia
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006598201887
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:33
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso X, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("quando o fato estiver definido como crime ou contravenção penal").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 10:17
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Senhora,</p> <p>Informamos que a demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que se manifestou conforme abaixo:</p> <p>"Os despachos decisórios de ineficácia não são classificados por tipo de inobservância de dispositivo e para obter a informação solicitada seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF nº 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos."</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente, Serviço de Informação ao Cidadão Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006599201821
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:34
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso XI, do art. 18, da IN RFB n° 1.396/13 ("quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexactidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 10:22
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados

Resposta

Senhora,

Informamos que a demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que se manifestou conforme abaixo:

"Os despachos decisórios de ineficácia não são classificados por tipo de inobservância de dispositivo e para obter a informação solicitada seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF n° 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos."

Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.

Atenciosamente,
Serviço de Informação ao Cidadão
Ministério da Fazenda

Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006601201862
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:35
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso XIII, do art. 18, da IN RFB n° 1.396/13 ("sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 10:32
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Senhora,</p> <p>Informamos que a demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que se manifestou conforme abaixo:</p> <p>"Os despachos decisórios de Ineficácia não são classificados por tipo de Inobservância de dispositivo e para obter a informação solicitada seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF n° 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos."</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente, Serviço de Informação ao Cidadão Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006600201818
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:35
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso XII, do art. 18, da IN RFB n° 1.396/13 ("quando versar sobre procedimentos relativos a parcelamento de débitos administrados pela RFB").

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 10:28
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Senhora,</p> <p>Informamos que a demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que se manifestou conforme abaixo:</p> <p>"Os despachos decisórios de ineficácia não são classificados por tipo de inobservância de dispositivo e para obter a informação solicitada seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF n° 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos."</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente, Serviço de Informação ao Cidadão Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido	
Protocolo	16853006602201815
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:36
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas foram declaradas ineficazes, entre os anos de 2013-2017, com base no inciso XIV, do art. 18, da IN RFB nº 1.396/13 ("quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB").

Dados da Resposta	
Data de Resposta	28/09/2018 10:36
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Senhora,</p> <p>Informamos que a demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que se manifestou conforme abaixo:</p> <p>"Os despachos decisórios de ineficácia não são classificados por tipo de inobservância de dispositivo e para obter a informação solicitada seria necessário realizar consolidação de dados e informações. A Portaria MF nº 233, Art. 15, Inciso III prevê que nesses casos os pedidos não serão atendidos."</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente, Serviço de Informação ao Cidadão Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido	
Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006585201816
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:21
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Negado (Pedido exige tratamento adicional de dados)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, qual foi o termo médio de resposta às consultas formuladas entre os anos de 2009-2017.

Dados da Resposta

Data de Resposta	28/09/2018 09:04
Tipo de Resposta	Acesso Negado
Classificação do Tipo de Resposta	Pedido exige tratamento adicional de dados
Resposta	<p>Prezada Senhora,</p> <p>Encaminhamos em anexo resposta ao pedido de informação.</p> <p>Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Serviço de Informação ao Cidadão</p> <p>Ministério da Fazenda</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral de Tributação - COSIT
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal do Brasil
Prazo Limite para Recurso	10/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006583201819
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:19
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Concedido (Resposta solicitada inserida no e-SIC)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas soluções de divergência foram formuladas entre os anos de 2009-2017 nos termos do §5º, do art.48, da Lei nº 9.430/96.

Dados da Resposta

Data de Resposta	27/09/2018 17:32
Tipo de Resposta	Acesso Concedido
Classificação do Tipo de Resposta	Resposta solicitada inserida no e-SIC
Resposta	<p>As soluções de divergência são identificadas pelo ano de publicação. As quantidades publicadas para os anos solicitados são:</p> <p>2009 = 3, 2010 = 11, 2011 = 27, 2012 = 16, 2 013 = 39, 2014 = 16, 2015 = 7, 2016 = 9 e 2017 = 29</p>
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	08/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Governo e Política
Subcategoria do Pedido	Administração pública
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006586201852
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:22
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Concedido (Resposta solicitada inserida no e-SIC)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas soluções de consulta vinculadas foram formuladas entre os anos de 2013-2017, nos termos do art. 22, da IN RFB n° 1.396/13.

Dados da Resposta

Data da Resposta	27/09/2018 17:33
Tipo de Resposta	Acesso Concedido
Classificação do Tipo de Resposta	Resposta solicitada inserida no e-SIC

Resposta

Senhora,

Informamos que a sua demanda foi encaminhada à Secretaria da Receita Federal, que repassou os seguintes dados:

*2013 = 22
 2014 = 367
 2015 = 373
 2016 = 373
 2017 = 438*

Considerando o disposto no art. 19, inc. II, c/c o art. 21, caput, do Decreto n.º 7.724, de 2012, informa-se que poderá ser apresentado recurso, no prazo de 10 dias, contado da ciência da decisão.

Atenciosamente,

Serviço de Informação ao Cidadão

Ministério da Fazenda

Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	08/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Economia e Finanças
Subcategoria do Pedido	Finanças
Número de Perguntas	1

Dados do Pedido

Protocolo	16853006587201805
Solicitante	Stéphanie Samaha
Data de Abertura	17/09/2018 20:23
Orgão Superior Destinatário	MF – Ministério da Fazenda
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	08/10/2018
Situação	Respondido
Status da Situação	Acesso Concedido (Resposta solicitada inserida no e-SIC)
Forma de Recebimento da Resposta	Pelo sistema (com avisos por email)
Resumo	Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira
Detalhamento	Por favor informar, em série histórica, quantas consultas internas, nos termos da Portaria RFB nº 2.217/14, foram formuladas entre os anos de 2014-2017.

Dados da Resposta

Data de Resposta	27/09/2018 17:37
Tipo de Resposta	Acesso Concedido
Classificação do Tipo de Resposta	Resposta solicitada inserida no e-SIC
Resposta	Sra., Segue abaixo resposta ao pedido formulado. 2014 = 34 2015 = 79 2016 = 53 2017 = 34
Responsável pela Resposta	Coordenação-Geral de Tributação
Destinatário do Recurso de Primeira Instância:	Secretário-Adjunto da Receita Federal
Prazo Limite para Recurso	08/10/2018

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido	Governo e Política
Subcategoria do Pedido	Administração pública
Número de Perguntas	1