

ROBERTA BORDINI PRADO LANDI

**Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal:
Inspiração no Direito Internacional**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2020**

ROBERTA BORDINI PRADO LANDI

**Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal:
Inspiração no Direito Internacional**

Tese apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração “Direito Econômico, Financeiro e Tributário”, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo - SP
2020**

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

Landi, Roberta Bordini Prado.

Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional / Roberta Bordini Prado Landi; orientador Paulo de Barros Carvalho – São Paulo, 2020.

185 folhas.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito. Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Contencioso Fiscal. 2. Direito Tributário. 3. Medidas Alternativas de solução de controvérsia. 4. Consulta Fiscal. I. Carvalho, Paulo de Barros, orient. II. Título.

AGRADECIMENTOS

A elaboração de uma tese mais do que a obtenção de um título proporciona o enriquecimento pessoal daquele que se propõe a alcançá-lo. No meu caso isso não seria possível sem o apoio incondicional do meu eterno namorado Ricardo, grande amor da minha vida. Não tenho palavras para descrever a importância de sua compreensão, apoio e companheirismo.

Um agradecimento especial ao nosso anjo, melhor amigo e companheiro, Eduardo, com quem aprendo todos os dias o que significa amar incondicionalmente! Agradeço a Deus por ter nos escolhido como seus pais!!

Agradeço especialmente ao mestre e professor Paulo de Barros Carvalho, pelas lições e pelo exemplo de cientista do Direito.

Aos meus pais, Ana Cristina e Maurício, que sempre me mostraram que as melhores conquistas da vida se dão com muito esforço e dedicação. E, pelo apoio e companheirismo em todos os momentos, agradeço especialmente às minhas queridas e amadas irmãs, Gabriela e Fernanda, e ao meu cunhado, Raphael Chu, que assumiu o papel do irmão que nunca tive; e à minha família de coração, pelo acolhimento, estímulo e momentos de descontração, Nilton Landi, Elisa Landi, Flávia Landi, Fábio Fonseca, Cláudia Landi e Felipe Rudner.

Agradeço os conselhos, incentivo e o apoio das grandes amigas, irmãs do coração, sempre presentes, Carolina Chobanian e Carla Crippa.

Um agradecimento mais do que especial à querida amiga Luciana Aguiar, pelo coração maravilhoso que tem e que está sempre aberta a ajudar quem precisa. Não conheço uma pessoa mais bondosa!

Pelo incentivo constante, apoio e, em especial, inúmeras risadas agradeço à minha grande amiga Letícia Brandão Tourinho Dantas. Ao querido Breno Vasconcelos, pelo incentivo, troca de ideias e toda ajuda na pesquisa realizada.

Agradeço, ainda, às amigas que me incentivaram e me inspiraram a conquistar mais esse título, Lucia Paoliello Guimarães, Maria Ângela Lopes Paulino e Jacqueline Mayer Ude Braz.

Com a participação especial de cada um de vocês concluo, assim, mais essa etapa da minha vida. Sem vocês esse caminho não teria se tornado iluminado e vitorioso. Agradeço imensamente a todos!

*Para Ricardo e Eduardo,
Com todo o meu amor.*

RESUMO

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Medidas Alternativas de Diminuição do Contencioso Fiscal: Inspiração no Direito Internacional**. 2020. 185 páginas. Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

A análise do atual sistema tributário nacional e dos dados relativos ao estoque de processos na esfera administrativa e judicial chamam a atenção acerca de necessidade iminente de reforma e busca de formas alternativas de solução de controvérsias em matéria fiscal. A análise comparativa do Brasil com outros países evidencia o alto grau de incerteza e insegurança jurídica, bem como o colapso do sistema atual de cobrança do crédito tributário estruturado no modelo judicial, extremamente moroso e oneroso para a sociedade e para os cofres públicos. Nesse sentido, a análise do atual processo de consulta em caso de dúvida acerca da aplicação da legislação tributária federal, regulamentado pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, se mostrou ineficaz como forma de propiciar maior grau de segurança jurídica aos contribuintes e evitar a instauração de litígios administrativos e judiciais. Para trazer maior subsídio à tese proposta, aprofundou-se a análise empírica de dados relativos ao processo de consulta fiscal em âmbito federal. Buscou-se, assim, identificar se o modelo atual do processo de consulta fiscal no âmbito federal representa medida eficaz para sanar eventuais controvérsias, de forma rápida e efetiva, não apenas à luz do sobreprincípio da segurança jurídica como, também, em face dos princípios que regem a administração pública, insculpidos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988. Analisou-se modelos similares existentes no direito comparado, elegendo-se como parâmetro de comparação os modelos adotados na Austrália, no México, na Suécia, nos Estados Unidos e na Alemanha. A partir da análise dos dados coletados, bem como dos referidos modelos adotados internacionalmente, a tese ora posposta buscou trazer sugestões de melhoria (estruturantes e reformas pontuais) ao atual processo de consulta fiscal, como forma de melhorar a Governança Tributária da administração pública, na tentativa de se instaurar um modelo eficaz que proporcione maior diálogo e aproximação entre fisco e contribuinte e, em última instância, represente medida eficaz de diminuição do contencioso fiscal em âmbito federal.

Palavras-Chave: Medidas alternativas de solução de conflito. Contencioso tributário brasileiro. Consulta fiscal federal. Governança tributária. Modelos internacionais.

ABSTRACT

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Alternative Measures to Reduce Tax Litigation: Inspired on International Law**. 2020. 185 pages. Doctorate – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

The analysis of the current Brazilian tax system and the data related to the stock of lawsuits in the administrative and judicial spheres draws attention to the imminent need for reform and the search for alternative ways of resolving disputes in tax matters. The comparative analysis of Brazil with other countries shows the high degree of uncertainty and legal insecurity, as well as the collapse of the current tax credit collection system structured in the judicial model, which is extremely time-consuming and costly for society and public coffers. In this sense, the analysis of the current tax ruling process in case of doubt about the application of federal tax legislation, regulated by Law No. 9,430, of December 27, 1996, proved ineffective as a way of providing a greater degree of legal certainty to taxpayers and avoid the opening of administrative and judicial disputes. To bring more support to the proposed thesis, the empirical analysis of data related to the tax ruling process at the federal level was deepened. Thus, we sought to identify whether the current model of tax ruling at the federal level represents an effective measure to resolve possible controversies, quickly and effectively, not only in light of the over-principle of legal certainty, but also in view of the principles that govern public administration, inscribed in article 37 of the 1988 Federal Constitution. Similar models existing in comparative law were analyzed, with the models adopted in Australia, Mexico, Sweden, the United States and Germany being chosen as a comparison parameter. Based on the analysis of the data collected, as well as those models adopted internationally, the thesis now proposed sought to bring suggestions for improvement (structuring and specific reforms) to the current Brazilian tax ruling process, as a way to improve the Tax Governance of public administration, in an attempt to establish an effective model that provides greater dialogue and rapprochement between tax authorities and taxpayers and, ultimately, represents an effective measure to reduce tax litigation at the federal level.

Key Words: Alternative conflict resolution measures. Brazilian tax litigation. Tax ruling. Tax governance. International models.

RIASSUNTO

LANDI, Roberta Bordini Prado. **Misure alternative per ridurre il contenzioso fiscale: ispirato al diritto internazionale**. 2020. 185 pagine. Dottorato – Scuola di Giurisprudenza, Università di São Paulo, São Paulo, 2020.

L'analisi dell'attuale sistema fiscale nazionale e i dati relativi allo stock di azioni legali in ambito amministrativo e giudiziario attirano l'attenzione sull'imminente necessità di riforme e la ricerca di modi alternativi di risoluzione delle controversie in materia fiscale. L'analisi comparativa del Brasile con altri paesi mostra l'alto grado di incertezza e insicurezza giuridica, nonché il crollo dell'attuale sistema di riscossione del credito d'imposta strutturato nel modello giudiziario, che richiede molto tempo e denaro per la società e per le casse pubbliche. In questo senso, l'analisi dell'attuale processo di consultazione in caso di dubbi sull'applicazione della legislazione fiscale federale, regolata dalla legge n. 9.430 del 27 dicembre 1996, si è rivelata inefficace come modo per fornire un maggior grado di certezza del diritto ai contribuenti e evitare l'apertura di controversie amministrative e giudiziarie. Per fornire maggiore supporto alla tesi proposta, è stata approfondita l'analisi empirica dei dati relativi al processo di consultazione fiscale a livello federale. Pertanto, abbiamo cercato di identificare se l'attuale modello di consultazione fiscale a livello federale rappresenta una misura efficace per risolvere possibili controversie, in modo rapido ed efficace, non solo alla luce del principio di certezza del diritto, ma anche alla luce dei principi che governano la pubblica amministrazione, iscritta nell'articolo 37 della Costituzione federale del 1988. Sono stati analizzati modelli simili esistenti nel diritto comparato, in particolare in Australia, Messico, Svezia, Stati Uniti e Germania. Sulla base di questa analisi, la tesi posticipata ha cercato di fornire suggerimenti per il miglioramento (riforme strutturali e specifiche) all'attuale processo di consultazione fiscale, come modo per migliorare la governance fiscale della pubblica amministrazione, nel tentativo di stabilire un modello efficace che offra un maggiore dialogo e il ravvicinamento tra autorità fiscali e contribuenti e, in definitiva, rappresenta una misura efficace per ridurre il contenzioso fiscale a livello federale.

Parole-Chiavi: Misure alternative di risoluzione dei conflitti. Contenzioso tributario brasiliano. Consulenza fiscale federale. Governance fiscale. Modelli internazionali.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	Advocacia-Geral da União
BEPS	<i>Base Erosion Profit Shifting</i> (Erosão de base e transferência de lucros, em tradução livre)
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CST	Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRJ	Delegacia Regional de Julgamento
ETCO	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
EY	Ernst & Young Global Limited
FMI	Fundo Monetário Internacional
G20	Grupo das 20 maiores economias do mundo, incluindo a União Européia
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
OCDE	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico, em tradução livre)
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto

PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
RFB	Receita Federal do Brasil
SBDC	Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência
SDE	Secretaria de Direito Econômico
SEAE	Secretaria de Acompanhamento Econômico
SRRF	Superintendência Regional da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	21
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	25
1.1. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA	26
1.2. PROPOSTA DE ANÁLISE.....	29
1.3. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS	34
1.4. CONTRIBUIÇÃO ORIGINAL À CIÊNCIA JURÍDICA BRASILEIRA	35
1.5. FUNDAMENTO TEÓRICO E ESTRUTURA	39
2. CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	47
2.1. CONTEXTUALIZAÇÃO: DIMENSÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	47
2.2. RELATÓRIO OCDE: ANÁLISE INTERNACIONAL DO CONTENCIOSO FISCAL BRASILEIRO E MAPA DA CONFORMIDADE FISCAL	48
2.3. ANÁLISE DOS RELATÓRIOS OFICIAIS BRASILEIROS.....	53
2.4. FATORES RESPONSÁVEIS PELO ELEVADO GRAU DE LITIGIOSIDADE DO PAÍS	57
3. DIREITO TRIBUTÁRIO. NOÇÕES GERAIS E PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO DE CONSULTA FISCAL.....	63
3.1. NOÇÃO DE SISTEMA E SISTEMA DO DIREITO POSITIVO	65
3.2. SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO	66
3.3. NORMA JURÍDICA: ESTRUTURA, CONTEÚDO E ESPÉCIES	67
3.4. PRINCÍPIOS NORTEADORES DA CONSULTA FISCAL	71
3.4.1. Princípio: norma e valor	74
3.4.2. Sobreprincípio da Segurança Jurídica.....	75
3.4.3 Legalidade.....	81
3.4.4. Direito de petição, princípio da ampla defesa e devido processo legal	85
3.4.5. Moralidade da Administração Pública e Boa Fé objetiva.....	88
3.4.6. Eficiência e Celeridade	91
3.4.7. Publicidade.....	91
4. PROCESSO DE CONSULTA FISCAL BRASILEIRO	95

4.1. BREVE HISTÓRICO SOBRE A ORIGEM DO INSTITUTO DA CONSULTA FISCAL.....	95
4.2. O PROCESSO DE CONSULTA FISCAL BRASILEIRO.....	97
4.2.1. Natureza da solução de consulta fiscal	97
4.2.2. Processo de consulta fiscal: base normativa e principais características	103
4.2.2.1. Fundamentos constitucionais e normativos do processo de consulta fiscal federal.....	103
4.2.2.2. Pressupostos para formulação da consulta: requisitos formais	109
4.2.2.3. Legitimidade para elaboração de uma consulta fiscal	112
4.2.2.4. Competência para proferir uma resposta à consulta formulada e cabimento de recursos	114
4.2.2.5. Prazo para a solução de consulta.....	115
4.2.2.6. Efeitos da solução de consulta	117
5. PROCESSO DE CONSULTA FISCAL NO DIREITO COMPARADO	123
5.1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO COMPARADO.....	123
5.2. O PROCESSO DE CONSULTA INTERNACIONAL: APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS.....	126
5.2.1. Natureza do processo de consulta: função instrumental ou instauração de controvérsia.....	126
5.2.2. Pressupostos para formulação da consulta.....	128
5.2.3. Legitimidade para elaboração de uma consulta fiscal	132
5.2.4. Competência para proferir uma resposta à consulta formulada.....	133
5.2.5. Prazo para a solução de consulta.....	136
5.2.6. Possibilidade de recurso.....	137
5.2.7. Efeitos da solução de consulta	139
6. REFLEXÕES SOBRE O PROCESSO DE CONSULTA BRASILEIRO À LUZ DO DIREITO COMPARADO	143
6.1. NATUREZA DO PROCESSO DE CONSULTA: FUNÇÃO INSTRUMENTAL OU INSTAURAÇÃO DE CONTROVÉRSIA. NECESSIDADE DE MAIOR TRANSPARÊNCIA E DIÁLOGO NO PROCESSO.....	143
6.2. COMPETÊNCIA PARA RESPOSTA À CONSULTA FISCAL FORMULADA: PONTOS DE MELHORIA NA GOVERNANÇA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	149

6.2.1. A atual estrutura dos órgãos administrativos que respondem as soluções de consulta formuladas	150
6.2.2. Visão Geral de Governança e Princípios Norteadores.....	151
6.2.3. Sugestão de criação de uma autarquia: inspiração no sucedido modelo do CADE.....	156
6.2.4. Demais alterações no processo de consulta à luz do direito comparado	159
6.2.4.1. O princípio da publicidade e a transparência das sessões de julgamento	159
6.2.4.2. Prazo para a solução de consulta	162
6.2.4.3. Possibilidade de interposição de recurso	164
6.2.4.4. Efeitos da solução de consulta	165
CONCLUSÕES.....	167
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	171
ANEXO I – INFORMAÇÕES OBTIDAS JUNTO AO MINISTÉRIO DA ECONOMIA POR MEIO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO	181

INTRODUÇÃO

A presente tese tem como premissa a análise do atual sistema do contencioso tributário brasileiro, em especial de seus princípios basilares formadores e estruturantes, trazendo um comparativo com modelos adotados em outras jurisdições.

A análise comparativa do sistema tributário brasileiro se mostrou, de acordo com os dados levantados no presente estudo, preocupante, na medida em que evidencia o colapso do sistema atual de cobrança do crédito tributário estruturado pelo modelo judicial e a necessidade iminente de mudança.

Conforme será melhor abordado, a análise de dados divulgados por fontes oficiais leva à conclusão de que o modelo de solução de conflitos atualmente existente está estruturado na cobrança judicial em fase executória, sendo (i) ineficiente em termos de efetivo recebimento, pelos órgãos públicos, dos valores considerados devidos, bem como (ii) altamente oneroso aos contribuintes que se alongam em morosas disputas no âmbito administrativo e judicial, acarretando um cenário de incerteza e insegurança jurídica.

Por outro lado, o processo de fiscalização e o processo de consulta em caso de dúvidas relativas à aplicação da legislação tributária, da forma como adotados atualmente, não se mostram como medidas eficientes, tanto para o contribuinte quanto para a administração pública.

O processo de consulta fiscal federal, tal como estruturado atualmente, não permite um efetivo diálogo entre fisco e contribuintes bem como não traz segurança jurídica para tomada de decisões de forma prévia.

A necessidade de mudança é não apenas sob a ótica normativa mas, em especial, sob o viés do comportamento adotado tanto pelas autoridades fiscais quanto pelos próprios contribuintes.

A presente tese buscou, assim, identificar se o modelo atual de processo de consulta fiscal no âmbito federal é eficaz e atinge o fim almejado, qual seja, sanar dúvidas sobre a aplicação da legislação fiscal, partindo-se da análise estatística de dados relativos ao contencioso fiscal brasileiro e, em especial ao processo de consulta federal sobre a aplicação da legislação fiscal, regulamentado pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro

de 1996 (Lei nº 9.430/1996), e artigo 46 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (Decreto nº 70.235/1972)¹.

Buscou-se identificar se o processo de consulta fiscal federal, aplicável em caso de dúvida acerca da interpretação da legislação², se apresenta como medida eficaz a fim de evitar a instauração de controvérsias jurídicas no âmbito administrativo e judicial.

E, na medida em que se identifica que o modelo atualmente adotado não atende aos princípios constitucionais estabelecidos, tal como o devido processo legal, o princípio da segurança jurídica e os princípios da eficiência e publicidade que regem a administração pública, socorreu-se ao direito comparado para análise de modelos alternativos adotados por outras jurisdições, tais como processos de consulta e acordos bilaterais entre fisco e contribuinte.

Os dados relativos ao contencioso fiscal de outros países evidenciam que os modelos de consulta e solução de controvérsia desses países se mostram mais eficientes e efetivos, tanto do ponto de vista do fisco (em virtude do baixo índice de sonegação fiscal) quanto para os contribuintes (eis que estabelece maior segurança jurídica e diálogo com os órgãos da administração fazendária).

Evidentemente que não se desconsidera a complexidade do sistema tributário atual como uma das principais causas do volume de disputas administrativas e judiciais brasileiras³, contudo, ainda que seja implementada uma reforma tributária estruturante⁴ tal

¹ Tais dispositivos normativos atualmente estão regulamentados pelo Artigo 88 e seguintes do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 (Decreto nº 7.574/2011) e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (Instrução Normativa nº 1.396/2013). Registre-se que, em razão do corte metodológico realizado não foi objeto de análise do presente estudo, os processos de consulta fiscal estadual e municipal, regido pelas legislações específicas de cada Estado e Município, assim como do Distrito Federal; bem como, no âmbito federal, não foi objeto de análise o processo de consulta sobre as contribuições sociais previstas nas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (processo igualmente regulamentado pelo Decreto nº 70.235/1972, nos termos do artigo 25 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007). Contudo, tendo em vista a similaridade dos processos em questão, os mesmos fundamentos e conclusões analisados no presente estudo podem ser transportados para àqueles processos.

² Registre-se que, em razão do corte metodológico adotado, não foi objeto de análise do presente estudo o processo de consulta em caso de dúvida sobre a classificação fiscal de mercadorias (artigo 50 da Lei nº 9.430/1996 e regulamentações).

³ Segundo relatório divulgado pelo Banco Mundial no Brasil os contribuintes dedicam quase quatro vezes mais tempo ao cumprimento de suas obrigações fiscais do que em outros países da América Latina (1958 horas gastas no Brasil e cerca de 547 horas nos demais países da América Latina), e mais de dez vezes o tempo dos contribuintes nos países da OCDE (cerca de 165 horas). (Banco Mundial. **Sistema tributário - Pontos fracos e recomendações de políticas**. Agosto, 2018. Disponível em <http://pubdocs.worldbank.org/en/619811534874323767/2-sistema-tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em março de 2020).

⁴ Neste sentido cite-se os atuais projetos de emendas constitucionais em trâmite na Câmara dos Deputados (Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019, disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em

reforma não será suficiente para redução drástica e significativa do atual contencioso. De fato, eventual reforma tributária não se apresenta como medida suficiente para se evitar eventuais questionamentos futuros caso mantido o sistema processual atual.

Assim, o que se propõe no presente estudo é a análise de medidas alternativas de solução de controvérsias fiscais, em especial medidas que evitem a própria instauração do contencioso fiscal, que sejam eficazes tanto no sistema tributário atual quanto em caso de eventual reforma constitucional e legislativa futura.

Neste sentido, pretende-se, ao final do presente estudo, identificar a possibilidade, ou melhor, a necessidade real e iminente de edição de medidas alternativas para evitar a formação de contencioso fiscal, em especial, com reformas estruturantes e pontuais no processo de consulta fiscal atualmente em vigor⁵.

Isto porque a análise realizada evidencia que o modelo, tal como estruturado, se mostra ineficaz e não atinge o fim almejado, qual seja o atendimento ao “direito do cidadão-contribuinte, ao qual corresponde dever do Fisco, que lhe deve prestar assistência, orientando-o para que possa bem cumprir suas obrigações tributárias”⁶.

março de 2020) e no Senado Federal (Proposta de Emenda à Constituição n° 110, de 2019, disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em março de 2020).

⁵ Tendo em vista o corte metodológico adotado, buscou-se no presente estudo analisar de forma mais profunda e objetiva o processo de consulta fiscal federal previsto na Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972. Contudo, não se exclui a possibilidade de instituição de outras melhorias em toda a cadeia do processo fiscal brasileiro como formas alternativas de solução de conflitos, tais como a instituição de arbitragem de forma alternativa aos processos administrativos e judiciais, ou, ainda, a transação nos processos judiciais em curso (vide, neste sentido, TORRES, Heleno Taveira Torres. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes simplificação e eficiência administrativa.** In Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, p. 91-126, mar./abr. 2003, p. 101). Outra reflexão importante é a necessidade de revisão do atual processo de fiscalização, que demandam não apenas mudança legislativa como, também mudança de postura, tanto do fisco, quanto dos contribuintes. Simples mudanças poderiam ser implementadas de forma a proover maior diálogo e aproximação do fisco com os contribuintes, tais como: (i) alteração das disposições relativas ao instituto da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN), permitindo que contribuintes possam, ao longo do processo de fiscalização, reconhecer erros cometidos e, por meio de acordo mútuo entre fisco e contribuinte, proceder ao recolhimento de eventual tributo que deixou de ser recolhido sem acréscimo de eventual multa de mora ou punitiva, podendo ir além, mediante uma espécie de transação firmada entre as duas partes de modo a permitir o recebimento do valor efetivamente devido com possível desconto, evitando que as partes socorram-se à morosidade dos tribunais administrativos e judiciais). Cabe destacar a existência de tentativas esparsas no cenário brasileiro, que buscaram implementar soluções similares. Neste sentido são as recentes disposições da Lei Complementar n° 1.320, de 06 de abril de 2018, que instituiu no Estado de São Paulo o "Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - Nos Conformes". Não obstante algumas críticas que podem ser realizadas à referida medida (o que, a nosso ver, abre margem para algumas melhorias), o que se observa é a existência de uma movimentação importante, ainda que de forma não coordenada e pontual, que converge para o fim efetivamente almejado, qual seja, busca de eficiência, segurança jurídica e maior aproximação do fisco com os contribuintes.

⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional.** 4. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 924.

Inicialmente porque há um prazo muito extenso para a autoridade administrativa proferir decisão (trezentos e sessenta dias), cujo não cumprimento não produz qualquer efeito imediato. Neste sentido, o que ocorre na prática é que o contribuinte, ao formular a consulta, não tem a garantia de que receberá uma resposta em curto espaço de tempo. Pelo contrário, o que se observa pela análise empírica são soluções de consulta que demoram cerca de um ano para serem solucionadas.

Outra característica do processo atual de consulta é que não há unicidade nas decisões tomadas, o que implica em ausência de previsibilidade e segurança jurídica. Ademais, não há qualquer participação dos contribuintes no processo de consulta (com exceção da formulação do questionamento a ser analisado pelo fisco) o que implica falta de efetividade das decisões proferidas e de transparência no processo.

Ademais, identificou-se um sério problema de governança pública (visto que o órgão responsável pela resposta à consulta formulada corresponde ao mesmo órgão responsável pelo processo de fiscalização, arrecadação e cobrança do crédito tributário). Ainda, sendo a consulta fiscal um ato unilateral, produzido pela administração fiscal, representa falta de estímulo ao contribuinte em formular a consulta pois este já espera um resultado, na maior parte das vezes, em seu desfavor.

A análise sistemática do sistema tributário brasileiro e a análise comparativa de modelos alternativos utilizados por outras jurisdições nos permitem identificar a possibilidade de instituição de modelo alternativo brasileiro, com a necessidade de reformas estruturantes do modelo atual, ou, ainda, simples ajustes do modelo atualmente existente, com o fim maior de construir um sistema de cobrança do crédito tributário e resolução de controvérsias jurídicas mais eficiente, seguro, previsível e menos oneroso para a sociedade.

Desta forma, partindo da análise sistemática do sistema constitucional tributário e de seus princípios norteadores propõem-se alterações no modelo de consulta fiscal federal atualmente adotado, com a consequente adoção de um novo modelo que proporcione maior diálogo e aproximação entre fisco e contribuinte e, em última instância, trazendo maior segurança jurídica e evitando a instauração de controvérsias tributárias em âmbito administrativo e judicial.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Antes de passar a análise da tese objeto do presente estudo, mister se faz estabelecer a hipótese que se pretende analisar, contextualizando o problema que motiva a tese proposta e as premissas cognitivas a serem exploradas.

A contextualização da situação atual do contencioso tributário brasileiro, a partir da análise dos dados oficiais divulgados pelos órgãos competentes e da análise comparativa com outros países, demonstra a necessidade iminente de reavaliação dos meios de cobrança e discussão do crédito tributário atual, com o fim maior de se buscar medidas mais céleres e efetivas, capazes de trazer maior segurança jurídica.

Partindo-se, do contexto brasileiro, em que se tem um sistema tributário cuja discussão acerca da cobrança e constituição do crédito tributário ocorre preferencialmente por meio de processos administrativos e judiciais, identificou-se o tema objeto deste estudo, qual seja: a possibilidade de reavaliação dessas medidas e procedimentos, estabelecendo alternativas prévias à instauração de conflito de modo a se evitar a própria constituição de controvérsias em matéria fiscal estruturadas por um processo moroso e custoso para toda a sociedade.

Como subsídio para as propostas de alteração trazidas, foram avaliados modelos existentes em outras jurisdições que se mostram mais efetivas em proporcionar maior aproximação e diálogo entre fisco e contribuinte, bem como um processo de instauração e discussão de controvérsia mais célere, com o envolvimento de uma autoridade independente.

No escopo da pesquisa investigou-se quais são os mecanismos previstos no sistema legal tributário brasileiro para dirimir dúvidas ou mitigar conflitos de interpretações entre fisco e contribuintes. Como resultado, constatou-se que o processo de consulta fiscal é o principal instrumento previsto no ordenamento vigente com essa finalidade.

A partir do tema proposto e do recorte metodológico definido, o objeto de análise do presente estudo é o atual processo de consulta fiscal acerca da interpretação da legislação federal, por se tratar de medida prévia à instauração do contencioso fiscal, formulando-se as seguintes perguntas de pesquisa:

- (i) o modelo atual de consulta fiscal é medida efetiva na resolução de controvérsias em matéria fiscal ou corresponde apenas a modelo instrumental?
- (ii) referido modelo encontra-se em linha com os princípios norteadores dos atos administrativos insculpidos no artigo 37 da Constituição Federal?

(iii) ainda, na forma como estruturado, o modelo atual encontra-se em linha com o sobreprincípio da segurança jurídica em suas três características essenciais (cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade)?

Para avaliação de cada um dos problemas propostos partiu-se da análise sistemática das normas que regem o sistema tributário atual, aplicáveis aos processos de consulta, bem como utilizou-se a análise empírica dos dados fornecidos pelas autoridades administrativas competentes.

Com fundamento nos problemas expostos, formulou-se a *hipótese* de trabalho ponto de partida: a reformulação no atual processo de consulta fiscal federal é necessária para transformar o processo de consulta fiscal em medida efetiva de pré-contencioso, com maior diálogo e aproximação do fisco e contribuinte, garantindo a celeridade nas discussões fiscais e maior segurança jurídica aos contribuintes, de modo a se evitar ou, ao menos, minimizar, o volume de discussões em matéria tributária no âmbito administrativo e judicial.

Partindo-se da hipótese proposta, necessária à conformação e demonstração da *tese*, objetivo último deste estudo, pretende-se, ao final, trazer as medidas de alteração necessárias e suficientes para melhoria do atual processo de consulta fiscal em âmbito federal.

1.1. DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

A análise do sistema tributário brasileiro nos leva à conclusão de ineficiência na cobrança do crédito tributário e ausência de segurança jurídica para os contribuintes. A atual estrutura do contencioso fiscal acaba por acarretar prejuízo a todos os envolvidos, tendo em vista o elevado custo para manutenção de discussões, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial, que demoram, por vezes, décadas para serem solucionadas.

Os dados levantados no presente estudo demonstram que o sistema, na forma como está estruturado, é ineficiente e tende ao colapso.

Isto porque, de um lado tem-se contribuintes cada vez mais inseguros sobre a definição dos assuntos em análise e reavaliação de posicionamentos que, em princípio, já estavam consolidados.

Cite-se, como exemplo, a discussão sobre a aplicação, no caso de extinção da pessoa jurídica, da limitação de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado na compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme disposto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995 (Lei nº 9.065/1995).

Por cerca de dez anos o tribunal administrativo federal era unânime no sentido de que a referida limitação não se aplicava no caso de extinção da pessoa jurídica, tendo sido alterado o posicionamento, de forma radical, em 2009, por voto de desempate (ou voto de qualidade)⁷ dos conselheiros da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Tal fato pode ser identificado quando analisado o acórdão nº 9101-002.225 (caso Antares), proferido pela CSRF, em 04 de fevereiro de 2016. Trata-se de caso julgado de forma desfavorável ao contribuinte (por voto de qualidade), no qual a Turma entendeu ser devido o IRPJ e a CSL em operação realizada no ano de 2004, período em que a jurisprudência sobre o assunto era uníssona de forma favorável aos contribuintes (em julgamentos proferidos de forma unânime) e assim perdurou até o ano calendário de 2009, quando houve uma alteração no posicionamento adotado pela CSRF⁸.

Trata-se de exemplo claro de insegurança jurídica aos contribuintes em virtude da alteração de entendimento das decisões proferidas.

E não apenas a mudança de posicionamento instiga a insegurança jurídica como também a extrema demora na correta interpretação da legislação tributária pelo Poder Judiciário, em especial da decisão final pelos Tribunais Superiores, competentes para tanto⁹. Exemplos recentes evidenciam a ineficiência do modelo estrutural e processual do modelo atual.

Cite-se, como exemplo, a decisão proferida em março de 2017¹⁰, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706, do Estado do Paraná, sob a relatoria da Ministra CÁRMEN LÚCIA, no qual se decidiu pela exclusão do ICMS¹¹ da base de cálculo da Contribuição para o PIS¹² e da COFINS¹³.

⁷ Voto proferido pelo presidente da Turma, representante da Fazenda Nacional, além do voto ordinário (isto é, há um voto duplo), com fundamento no artigo 54 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09.06.2015. Cabe destacar ser questionável a validade de decisões proferidas por voto de desempate, em atenção aos princípios constitucionais da segurança jurídica, da isonomia, da ampla defesa e do devido processo legal, bem como à luz do disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

⁸ Ressalte-se que, mesmo após a alteração de entendimento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, inúmeras Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais continuam votando de forma favorável aos contribuintes.

⁹ Conforme artigos 102 e 105 da CF.

¹⁰ Cabe destacar que antes mesmo desse julgamento, em 2014, o STF já tinha julgado outro caso semelhante (Recurso Extraordinário nº 240.785, de Minas Gerais, julgado em 08 de outubro de 2014, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio), nos autos dos quais decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

¹¹ Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).

¹² Contribuição para os Programas de Integração Social (Contribuição para o PIS).

¹³ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Nos autos do referido processo o mérito foi julgado sob a sistemática da repercussão geral, previsto no artigo 1.035 do Novo Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (CPC)¹⁴.

O mencionado recurso extraordinário trâmitou, apenas no Supremo Tribunal Federal (STF), por mais de 10 (dez) anos antes de ser julgado¹⁵ e, não obstante o julgamento realizado em março de 2017, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou, em 18 de outubro de 2018 (isto é, 18 meses após o julgamento pelo STF), a Solução de Consulta Interna COSIT¹⁶ nº 13.

Por meio da referida solução de consulta a RFB externou seu posicionamento, sob o pretexto de interpretar o julgamento realizado pelo STF, concluindo que o ICMS a ser descontado para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS é o ICMS efetivamente recolhido pela pessoa jurídica e não o ICMS destacado na nota fiscal.

Tal posicionamento causou espanto e inúmeras controvérsias, intensificando ainda mais a insegurança jurídica que permeia o tema, eis que o julgamento proferido pelo STF determinou a exclusão do ICMS destacado na nota fiscal¹⁷.

Ademais, na linha desse entendimento, em outubro de 2017, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou embargos de declaração em face do acórdão proferido pelo STF, justamente no sentido de se esclarecer se o ICMS a ser descontado para fins de

¹⁴ “Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo. [...]”

¹⁵ Recurso distribuído no Tribunal Superior em 13 de dezembro de 2007. A ação original foi ajuizada em 1º de dezembro de 2006.

¹⁶ Coordenação Geral da Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT).

¹⁷ Cite-se, neste sentido, alguns trechos do acórdão proferido: “[...] Por conseguinte, o desate da presente controvérsia cinge-se ao enquadramento do valor do ICMS, **destacado na nota**, devido e recolhido, como receita da sociedade empresária contribuinte.

[...]

Logo, embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao **ICMS destacado** e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado em termos parcial ou integral, após devida compensação não automática na qual se considera a técnica da não cumulatividade, como, por exemplo, pela metodologia de conta gráfica, por sua vez expressamente referida no libelo da demanda veiculado no mandado de segurança impetrado pela parte Recorrente.

[...]

Em síntese, firma-se convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o quantum de **ICMS destacado na nota fiscal.**” (destacou-se).

apuração das referidas contribuições é o ICMS destacado na nota fiscal ou o efetivamente recolhido na operação¹⁸.

Outro fator que contribui para o aumento da insegurança jurídica e o assolamento do contencioso fiscal é a falta de utilização do instituto da consulta fiscal federal para dirimir eventuais controvérsias acerca da interpretação da legislação fiscal.

De fato, conforme será melhor abordado ao longo do presente estudo, tendo em vista a demora em resposta¹⁹, o problema de governança identificado, na medida em que o mesmo órgão responsável pela resposta à consulta fiscal é o órgão responsável pela arrecadação, fiscalização e cobrança do crédito tributário, a ausência de participação dos contribuintes no processo e o alto índice de resposta ineficaz²⁰, o instituto acaba sendo pouco utilizado pelos contribuintes.

O baixo índice de utilização do processo de consulta fiscal acarreta, assim, o aumento de discussões tributárias na esfera administrativa e judicial.

De fato, atualmente a maior parte das discussões são decididas no âmbito judicial. Isso fica evidente pelos dados divulgados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ)²¹: segundo relatório divulgado a taxa de congestionamento das execuções fiscais era de 90% no ano de 2018. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas 10 foram baixados. Como consequência aumenta a insegurança jurídica.

1.2. PROPOSTA DE ANÁLISE

Tendo em vista esse cenário, propõe-se a análise de medidas alternativas para redução do contencioso fiscal, em especial medidas que sejam suficientes para evitar a própria instauração de disputas processuais (administrativas e judiciais), propiciando

¹⁸ Nos embargos de declaração a PGFN também sustenta a necessidade de modulação dos efeitos da decisão proferida, matéria esta controversa, que tem como efeito colateral o aumento do contencioso fiscal, contudo, por ser matéria estranha ao objeto do presente estudo, deixa-se de aprofundar no tema em questão.

¹⁹ O tempo médio de resposta final, considerando as consultas proferidas de 2003 a 2019, foi de aproximadamente 479 (quatrocentos e setenta e nove) dias, conforme dados obtidos junto ao Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia) por meio da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei nº 12.527/2011 - *Lei de Acesso à Informação*), disponível no Anexo I.

²⁰ Segundo os dados obtidos, de 2013 a 2019 em média 56,83% (cinquenta e seis inteiros e oitenta e três centésimos por cento) das consultas foram declaradas ineficazes (disponível no Anexo I).

²¹ BRASIL, CNJ (2019). Justiça em números 2019, Publicação CNJ, Brasília, p. 131. Disponível em https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/contendo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em março de 2020.

transparência e proximidade nas relações entre fisco e contribuinte, com maior espaço para debate e acordos prévios acerca da incidência tributária.

Estima-se, assim, a possibilidade de constituição de norma jurídica (abstrata e geral²², concreta e individual²³, ou, ainda, abstrata e individual²⁴), por meio de soluções de consulta, tal como estabelecida no modelo atual, ou, ainda, norma concreta e individual, por meio de acordos preestabelecidos entre o fisco e contribuinte, conforme sugestões, pelo presente estudo, de alteração do atual modelo de consulta fiscal à luz dos modelos internacionais, bem como seguindo experiências nacionais bem sucedidas.

O processo tributário em vigor é marcado pela ausência de diálogo entre fisco e contribuinte, tendo em vista que em caso de discordância do procedimento adotado pelo contribuinte o fisco abre um processo de fiscalização que, na maior parte das vezes, acaba por incorrer na lavratura de auto de infração, sem que seja dado ao contribuinte a possibilidade de se regularizar.

Por outro lado, quando demandado pelo contribuinte acerca de dúvida sobre a incidência tributária, por meio dos processos de consulta, o que se observa, na prática, é a demora do fisco em responder ao quanto questionado, em um processo pouco eficiente no qual não há qualquer grau de transparência, visto que não é permitido ao contribuinte a participação neste processo (tão somente a formulação do questionamento sem que lhe seja aberto espaço para solucionar eventuais dúvidas ou esclarecimentos fáticos).

Ademais, a resposta à consulta formulada é dada pela RFB, órgão responsável pela arrecadação, fiscalização e cobrança do crédito tributário, o que identifica um evidente problema de governança e a ausência de confiabilidade, pelos contribuintes, no modelo existente.

²² “A norma abstrata e geral adota o termo abstrato, em seu antecedente, no bojo do qual preceitua enunciado hipotético descritivo de um fato, e geral, em seu consequente, onde repousa a regulação de conduta de todos aqueles submetidos a um dado sistema jurídico [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 140).

²³ Segundo PAULO DE BARRO CARVALHO, normas que possuem em seu antecedente a descrição de um fato concreto, consumado no tempo e no espaço, cujo destinatário é um certo indivíduo ou um grupo identificado de pessoas (Ibid., 2008, p. 140).

²⁴ “É aquela que toma o fato descrito no antecedente como uma tipificação de um conjunto de fatos; e que, no quadro de seus destinatários, volta-se a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Seria o caso, por exemplo, de uma consulta fiscal, em que o interessado, ainda inerte, questiona ao Fisco a possibilidade de determinada conduta para fins tributários [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. Ibid., 2008, p. 144).

Tais fatores acarretam a manutenção de um modelo de contencioso brasileiro estruturado de forma a incentivar a lavratura de autos de infração, pelas autoridades fiscais, para cobrança de crédito tributário, inúmeras vezes indevido.

Tal fato fica evidente pela edição, no âmbito federal, da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2016, posteriormente convertida na Lei nº 13.464, de 10 de julho de 2017. Referido diploma legal criou o chamado *Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira*.

A edição da referida Medida Provisória teve como justificativa o aperfeiçoamento das atividades desenvolvidas pelos RFB²⁵. Ocorre que, na prática, o que surgiu no contexto de ser uma medida que visa melhorar o contencioso fiscal brasileiro, instituindo critérios de gestão e governança para os auditores da Receita Federal, promovendo, assim, maior atração de profissionais qualificados ao cargo de auditor, implica, ainda que indiretamente, em estímulo à lavratura de maior número de autuações fiscais bem como a manutenção, pelos tribunais administrativos, de autuações abusivas e sem fundamento legal.

Isto porque, a fonte de recursos para o pagamento do referido *Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira* é o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF), que foi instituído por meio do Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, com a finalidade de:

fornecer recursos para financiar o reaparelhamento e reequipamento da Secretaria da Receita Federal, a atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais.

A origem dos recursos do FUNDAF decorre de atividades próprias da Secretaria da Receita Federal, ou seja, decorre da própria arrecadação de recursos em decorrência da

²⁵ Segundo exposição de motivos da referida medida provisória: "O Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira objetiva o aperfeiçoamento das atividades da Instituição, em especial quanto à arrecadação, à fiscalização tributária, ao controle aduaneiro, ao atendimento dos contribuintes e ao julgamento de processos administrativos de natureza tributária e aduaneira. O seu pagamento será condicionado ao atingimento de meta institucional, a ser estabelecida e medida a partir de indicadores estritamente relacionados à atuação dos servidores integrantes da Carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil." (EM no 00360/2016 MP, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2016/Exm/Exm-MP-765-16.pdf. Acesso em março de 2020).

manutenção dos autos de infração lavrados (conforme disposto no art. 8º do referido diploma legal).²⁶

Por outro lado, identifica-se o crescente número de julgamentos, em especial no âmbito administrativo, em prol da Fazenda Pública, muitas vezes decididos por voto de desempate pelos representantes da Fazenda Pública²⁷, o que força os contribuintes a levarem as discussões à esfera judicial, implicando, assim, em aumento do crédito tributário em discussão (com acréscimo de 20% a 30% sobre o valor da dívida constituída, em razão dos honorários da procuradoria), bem como a necessidade de oferecimento de garantia para discussão da matéria na esfera judicial (novamente, implicando em significativo aumento dos custos processuais).

Outro fator que demonstra a necessidade de revisão do modelo de contencioso atual refere-se à ausência de segurança jurídica das decisões proferidas. Isto porque, é recorrente a mudança de entendimento pelos tribunais administrativos e judiciais, o que traz instabilidade ao sistema tributário brasileiro e evidente insegurança aos contribuintes nas decisões a serem tomadas.

Cite-se, como exemplo, a recente alteração de entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a possibilidade de amortização de ágio no caso de incorporação de empresa veículo utilizada em operação societária: tal possibilidade vinha sendo admitida quando o uso de empresa veículo não implicasse em criação de um novo ágio²⁸ e, em

²⁶ Neste sentido vale ressaltar interessante paralelo feito por CRISTIANO CARVALHO ao comparar as disposições da Medida Provisória nº 765 com a crise financeira norte-americana de 2008: “Portanto, um infeliz paralelo se faz com uma das causas apontadas como responsáveis pela crise dos subprimes norte-americana, ocorrida no ano de 2008 e o fenômeno do `risco moral` (moral hazar), que já tratamos no tópico anterior. O risco moral acontecer quando incentivos jurídicos levam ao reiterado mau-comportamento dos agentes e, no caso da crise americana, surgiu (dentre outras situações ocorridas naquele contexto) justamente pela sistemática de bônus que premiava os agentes financeiros que realizassem mais operações (financiamentos, derivativos, alavancagens) dentro de determinados períodos, mesmo que elas se apresentassem, inclusive antes do estouro da bolha, frágeis e potencialmente desastrosas, gerando verdadeiro risco sistêmico, o que se verificou pelo posterior inadimplemento dos financiados”. (CARVALHO, Cristiano. **O Conflito entre Contribuintes e o Estado na Busca do Crédito Tributário: Uma visão pela Análise Econômica do Direito**. In Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015 - Contributos Práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial. São Paulo: Almedina, 2017, p. 57-81).

²⁷ Na esfera federa, dispõe o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972: "Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: [...] § 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes."

²⁸ A exemplo da decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em 05 de dezembro de 2012, no acórdão nº 1402-001.310.

decisões mais recentes, deixou de admitir tal possibilidade, mantendo, inclusive, o agravamento da multa de ofício lavrada²⁹.

Ora, não apenas houve a alteração de entendimento do tribunal administrativo, como também o referido tribunal passou a considerar a existência de dolo em operações dessa natureza (operações que inúmeras vezes foram estruturadas pelos contribuintes em um cenário de jurisprudência cujo entendimento lhe era favorável³⁰). Como sustentar a existência de segurança jurídica diante de tal situação?

Diante desse cenário, no escopo da pesquisa investigou-se quais são os mecanismos previstos no sistema legal tributário brasileiro para dirimir dúvidas ou mitigar conflitos de interpretações entre fisco e contribuintes. Como resultado, constatou-se que o processo de consulta fiscal é o principal instrumento previsto no ordenamento vigente com essa finalidade.

Conforme mencionado anteriormente, a partir do tema proposto e do recorte metodológico definido, analisou-se o atual processo de consulta fiscal, por se tratar de medida prévia à instauração do contencioso fiscal, formulando-se as seguintes perguntas de pesquisa:

- (i) o modelo atual de consulta fiscal é medida efetiva na resolução de controvérsias em matéria fiscal ou corresponde apenas a modelo instrumental?
- (ii) referido modelo encontra-se em linha com os princípios norteadores dos atos administrativos insculpidos no artigo 37 da Constituição Federal?
- (iii) ainda, na forma como estruturado, o modelo atual encontra-se em linha com o sobreprincípio da segurança jurídica em suas três características essenciais (cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade)?

Para avaliação de cada um dos problemas propostos partiu-se da análise sistemática das normas que regem o sistema tributário atual, aplicáveis aos processos de consulta, bem

²⁹ Vide decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 05 de fevereiro de 2018, no acórdão nº 9101-003.396.

³⁰ Apesar de não ser foco de análise do presente estudo cumpre destacar ser questionável a manutenção de multa nestas situações diante do disposto (i) no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 ("Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo"), bem como no (ii) art. 76 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 ("Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:[...] II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto: a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; [...]").

como utilizou-se a análise empírica dos dados fornecidos pelas autoridades administrativas competentes e dos modelos semelhantes utilizados em outras jurisdições.

Para tanto, foi trazido como método de comparação modelos alternativos utilizados por outras jurisdições (a saber: Austrália, Alemanha, Estados Unidos, México e Suécia), analisando as especificidades do sistema tributário de cada país bem como as experiências positivas observadas em cada um deles. Ainda, analisou-se outros modelos atualmente previstos no próprio sistema jurídico do direito positivo brasileiro, para, ao final, propor um novo modelo de consulta fiscal mais eficiente, tendo sempre como premissa o atendimento de três pilares: (i) maior segurança jurídica aos contribuintes, (ii) maior eficiência para a cobrança do crédito tributário e (iii) maior transparência e aproximação nas relações entre fisco e contribuinte.

1.3. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

Qualquer estudo que se proponha ser científico deve atender aos rigores da linguagem que lhe serve como instrumento constitutivo, pressupondo a escolha de um método, assim entendido como o conjunto de instrumentos de que se vale o investigador para se aproximar do objeto de análise.

Em termos concretos o presente estudo tem como campo de investigação o direito positivo brasileiro, assim entendido como o conjunto de normas jurídicas válidas que visam disciplinar condutas intersubjetivas³¹. Em especial, por meio de sucessivos cortes metodológicos, o presente estudo busca a análise científica dos instrumentos atuais do processo de consulta fiscal federal assim como seus princípios norteadores, contextualizando o atual contencioso tributário brasileiro em um comparativo com outros países, buscando, assim, trazer reflexões e sugestões de melhoria no atual processo de consulta fiscal, com o intuito de buscar melhorar o sistema tributário atual.

Os métodos utilizados serão o indutivo e dedutivo, na medida em que se entende que o sistema não pode ser analisado tão somente partindo-se de princípios gerais (direitos fundamentais) até chegar a premissas particulares (limitações e fundamento da adoção de medidas alternativas para solução de conflitos em matéria tributária), mas numa circularidade entre os princípios gerais e a análise casuística.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 12.

Pela natureza da pesquisa será utilizada uma conjugação entre os seguintes métodos: (i) sistemático, por meio da análise do sistema jurídico tributário imposto e os princípios norteadores do direito tributário e os princípios que regem a administração pública; (ii) comparativo, com base na verificação de situações análogas na doutrina jurídica estrangeira bem como de outros modelos bem sucedidos adotados dentro do território nacional; e (iii) estatístico, analisando a efetividade dos modelos atualmente adotados, a partir de índices de medição aplicado pelas autoridades nacionais e estrangeiras.

A técnica utilizada foi a da pesquisa bibliográfica, desenvolvida basicamente a partir de livros, revistas e artigos científicos; de dados disponibilizados pelas autoridades brasileiras por meio da Lei de Acesso à Informação; de pesquisa jurisprudencial – judicial e administrativa; bem como da participação em grupos de estudos, congressos e seminários acerca dos temas relacionados com a pesquisa.

1.4. CONTRIBUIÇÃO ORIGINAL À CIÊNCIA JURÍDICA BRASILEIRA

O projeto apresentado representa contribuição original à ciência jurídica brasileira, na medida em que se pretende realizar um estudo profundo sobre a (in) eficácia do atual processo de consulta fiscal como medida processual voltada para a solucionar dúvidas acerca da aplicação da legislação tributária.

Conforme será observado ao longo do desenvolvimento do presente estudo, o Brasil se encontra inserido em um contexto de alto grau de litigiosidade³². Além disso, a atual situação do poder judiciário brasileiro, em especial no que concerne à cobrança do crédito tributário, em comoparação com modelos alternativos adotados em outras jurisdições, se mostra ineficiente.

A partir do estudo da experiência internacional e de outras experiências bem sucedidas no sistema jurídico tributário brasileiro pretende-se analisar, com profundidade, o atual processo de fiscalização e de consulta³³, para o fim de sugerir, ao final da presente tese, um modelo eficiente, capaz de alcançar os três pilares considerados estruturais para

³² Segundo estudo recente, o total de disputas tributárias brasileiras representa cerca de 73% (setenta e três por cento) do Produto Interno Bruto (PIB), sendo somente o contencioso administrativo federal cerca de 16,4% (dezesseis inteiros e quatro décimos por cento) do PIB. Dados muito expressivos em comparação com o índice de 0,19% (dezenove centésimos por cento), no caso dos países da América Latina, e 0,28% (vinte e oito centésimos por cento), no caso dos países da OCDE (MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia e VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins., *Ibid.*).

³³ Atualmente regulamentado pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; artigo 46 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972; e atos infralegais.

atendimento de um ambiente tributário mais justo: (i) maior segurança jurídica aos contribuintes, (ii) maior eficiência para a cobrança do crédito tributário e (iii) maior transparência e aproximação nas relações entre fisco e contribuinte.

Em que pese a existência de alguns trabalhos esparsos que tenham analisado o atual modelo de solução de consulta³⁴, cabe destacar que nenhum deles se propôs a analisar a questão sob o enfoque sugerido no presente estudo, qual seja: a adequação do atual processo de consulta fiscal aos princípios constitucionais que o norteiam, bem como a análise comparativa dos modelos internacionais utilizados, alinhado com os modelos sugeridos pela *Organisation for Economic Co-operation and Development Organização de Cooperação*³⁵ (OCDE), para, ao final, propor mudanças no atual modelo, ou, até mesmo, a adoção de um novo modelo que seja mais eficaz.

As mudanças que se sugerem, algumas estruturantes e outras pontuais, visam a obtenção de um processo de consulta fiscal mais alinhado ao princípio da segurança jurídica (garantindo a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade) bem como a busca de maior celeridade e eficiência no encerramento de controvérsias em matéria fiscal.

Assim, o estudo tem a intenção de contribuir para o debate cada vez mais necessário acerca das possíveis medidas alternativas para resolução de controvérsias em matéria fiscal, em vista do atual cenário processual e legislativo brasileiro, bem como da evolução do tema em outras jurisdições. Essa releitura do atual modelo não deixará de levar em consideração a busca pela construção de um sistema mais justo e seguro, tanto para os contribuintes quanto para os órgãos da administração pública.

Nos termos acima, a tese a ser desenvolvida propõe uma análise científica dos modelos adotados no direito comparado, na tentativa de trazer proposições de alterações legislativas e sistemáticas no direito brasileiro, com o intuito de implementar medidas que visem a diminuição do contencioso tributário brasileiro, bem como maior eficiência, tanto para a arrecadação fiscal quanto para os contribuintes.

³⁴ Destaque-se a existência de excelentes estudos sobre a consulta fiscal, todos, contudo, analisando o referido instituto sob outra abordagem que não aquela que se pretende por meio da tese a ser desenvolvida. A saber: ROCHA, Valdir de Oliveira. **A consulta fiscal**. São Paulo: Dialética, 1996. FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1965 (reimpressão de 1973). CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. **Processo administrativo de consulta tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006. SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. 2019. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

³⁵ “Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico”, em tradução livre.

No contexto da nova ordem econômica mundial identifica-se a movimentação dos países na busca de formas alternativas de combate aos planejamentos tributários abusivos e uma maior aproximação entre o fisco e os contribuintes.

Mister se faz ressaltar que tais medidas, invariavelmente, passam por uma alteração de cultura e postura do fisco brasileiro que vem, ao longo dos anos que se sucedem, adotando medidas mais restritivas a planejamentos fiscais e, em especial, afastando qualquer meio justo e isonômico de discussão com os contribuintes.

Em certa medida identifica-se, no Brasil, tentativas pontuais de modelos que promovam maior transparência e diálogo na relação entre fisco e contribuinte, contudo, tais medidas têm sido infrutíferas e não parecem ter atingido os resultados almejados.

A proposta da tese a ser desenvolvida busca, a partir das medidas anteriormente adotadas, seja em território nacional, seja em outros países, trazer sugestões de melhoria ao atual processo de consulta fiscal como forma de diminuir o contencioso brasileiro e, conseqüentemente, contribuir para um maior desenvolvimento do sistema jurídico brasileiro para aquilo que pode ser traduzido como o *modelo ideal*.

Tais medidas ganham intensidade tendo em vista a participação do Brasil no Projeto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*³⁶), coordenado pela OCDE, que objetiva propor medidas de combate à evasão e elisão fiscal e que contou com a participação não somente dos países-membros da OCDE, mas também dos países-membros do Grupo dos 20 (G20)³⁷, do qual o Brasil faz parte.

Os relatórios finais contam com diversas ações (atualmente são quinze ações³⁸) que representam um amplo pacote de medidas, que variam desde padrões mínimos a revisões de padrões tributários existentes. Em particular, os padrões mínimos foram acordados pelos países participantes do projeto para lidar com situações em que a omissão de alguns países cria efeitos negativos a outros, incluindo impactos adversos na competitividade.

Ganha maior intensidade a necessidade de revisão dos modelos de solução de

³⁶ “Erosão de base e transferência de lucros”, em tradução livre.

³⁷ Grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia. Foi criado em 1999, após as sucessivas crises financeiras da década de 1990. O G20 estuda, analisa e promove a discussão entre os países mais ricos e os emergentes sobre questões políticas relacionadas com a promoção da estabilidade financeira internacional e encaminha as questões que estão além das responsabilidades individuais de qualquer organização. São membros: África do Sul, Argentina, Brasil, Canadá, Estados Unidos, México, China, Japão, Coreia do Sul, Índia, Indonésia, Arábia Saudita, Turquia, União Européia, Alemanha, França, Itália, Rússia, Reino Unido, Austrália.

³⁸ Disponível em <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>. Acesso em março de 2020.

controvérsia atualmente adotados no Brasil com a edição da Ação 14 do BEPS³⁹, que tem como objetivo estimular a adoção de meios de solução de controvérsias alternativos, mais eficientes e que traduzam maior transparência nas relações entre fisco e contribuintes, não apenas em conflitos que tratam de tributação internacional como também aqueles decorrentes das regras impostas pelos diversos Países em suas normas domésticas.

Dentre as medidas elencadas como aptas a trazer maior efetividade na solução de controvérsias, trazendo, portanto, maior segurança aos contribuintes, efetividade na cobrança do crédito tributário e maior transparência na relação entre fisco e contribuintes, destaca-se o modelo adotado por alguns países denominados *tax rulings* (decisões fiscais), que nada mais são do que processos similares ao processo de consulta fiscal brasileiro.

Neste sentido, partindo da análise do modelo BEPS e da experiência internacional (tal como ocorre na Alemanha, na Austrália, nos Estados Unidos da América, no México e na Suécia), o presente estudo tem como foco principal reavaliar o atual modelo de processo de consulta brasileiro, evidenciando a sua ineficiência e propondo sugestões de aprimoramento do referido modelo, a partir do sucesso de tais modelos utilizados em outras jurisdições (os chamados *tax rulings*, conforme mencionado anteriormente).

Ademais, as sugestões de melhoria levam também em consideração outros exemplos bem sucedidos adotados pelo próprio sistema tributário brasileiro e que têm se mostrado eficientes e eficazes, a exemplo do diálogo e transparência existente nos regimes especiais estaduais, bem como a experiência do julgamento de questões relacionadas a atos de concentração e que apresentem riscos à livre concorrência, por autarquia independente⁴⁰, vinculada ao Ministério da Justiça.

E é justamente essa a contribuição que se pretende fazer à ciência jurídica brasileira, na medida em que não se tem conhecimento da existência de outro trabalho científico que tenha buscado analisar a fundo as características dos processos de consulta atual, propondo medidas a serem adotadas para melhoria do referido instituto, em especial à luz de modelos que se mostraram mais eficazes adotados em outras jurisdições e frente aos modelos já existentes no sistema tributário atual.

A tese que se propõe a construir deve partir da análise do arcabouço constitucional e legislativo brasileiro, analisando a eficácia dos modelos atualmente existentes e a proposta

³⁹ OCDE. *Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>. Acesso em março de 2020.

⁴⁰ Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

de aperfeiçoamento de tais modelos, com o objetivo de atingir três pilares: (i) maior segurança jurídica aos contribuintes, (ii) maior eficiência para as cobranças do crédito tributário e (iii) maior transparência e aproximação nas relações entre fisco e contribuinte.

Para tanto, buscar-se-á em outras jurisdições modelos adotados, analisando-se os aspectos positivos e negativos de tais modelos, sempre tendo como premissa a análise da especificidade de cada sistema jurídico, com o intuito de sugerir modelos alternativos àqueles atualmente existentes, tais como os já mencionados *tax rulings* (decisões fiscais), bem como adotar-se-á, sempre que possível, os aspectos positivos de modelos nacionais bem sucedidos.

1.5. FUNDAMENTO TEÓRICO E ESTRUTURA

A base teórica que consubstanciou a presente tese tem como premissa e pressupostos de análise o sistema constitucional brasileiro analisando-se medidas alternativas de solução de conflitos, em especial o sistema de consulta fiscal federal brasileiro, buscando identificar aproximações e distanciamentos dos procedimentos existentes no direito comparado, tais como os *tax rulings*⁴¹ (processos de decisões fiscais existente em outras jurisdições, similar ao processo de consulta atualmente existente no modelo brasileiro, mas com diferenças significativas e essenciais).

A proposta de melhorias (pontuais e estruturantes) no atual modelo de consulta fiscal tem como intuito buscar (i) maior transparência e aproximação das relações entre fisco e contribuinte, (ii) maior efetividade na cobrança do crédito tributário e (iii) maior segurança jurídica aos contribuintes.

Assim, o presente trabalho estará subdividido em cinco partes. Na primeira delas buscar-se-á contextualizar a ineficiência do modelo atualmente existente para a cobrança do crédito tributário, fundamentado no processo executivo judicial, o que se evidencia pelo crescente aumento das inscrições em dívida ativa, o elevado volume do contencioso fiscal brasileiro em comparação com outras jurisdições e o baixo retorno na cobrança do crédito tributário por meio do processo judicial executório, conforme estudos divulgados⁴².

⁴¹ “Decisões fiscais”, em tradução livre.

⁴² Cite-se novamente estudo divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, segundo o qual, no ano de 2018, aproximadamente 73% (setenta e três por cento) do total das execuções versavam sobre matéria fiscal. Conforme identificado no referido relatório, as execuções fiscais são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% (trinta e nove por cento) do total de casos pendentes e congestionamento de 90% (noventa por cento) em 2018, o que

Na segunda parte do trabalho serão analisados, de forma sistemática, os princípios norteadores do direito tributário, em especial aqueles que regem o processo de consulta fiscal federal, enquanto valores socioculturais positivados pelo legislador, que possuem a capacidade de emanar conteúdo significativo hígido à instrução da cadeia normativa, conforme ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO⁴³.

Tem-se como premissa os ensinamentos de GERALDO ATALIBA⁴⁴ e de PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁵, adotando-se a noção de sistema jurídico como um sistema uno, assim entendido como um todo unitário composto por normas jurídicas, interligadas por um processo unificador (relação de coordenação e subordinação).

Parte-se, ainda, do paradoxo existente entre a indisponibilidade do patrimônio público (e em que medida pode-se falar em indisponibilidade do crédito tributário) e os princípios norteadores da Administração Pública, positivados no *caput* do art. 37 da Constituição Federal⁴⁶.

A indisponibilidade do patrimônio público deve ser analisada à luz da nova ordem econômica e social mundial, prevalecendo o interesse da sociedade em detrimento do interesse estatal absoluto. Neste sentido, HELENO TAVEIRA TORRES salienta interrelação do interesse público com a processualidade em matéria tributária:

o princípio da supremacia do interesse público gerava a processualidade fundada na superioridade dos interesses da Fazenda Pública. A nova processualidade fiscal pressupõe a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público. Hoje parte importante da doutrina brasileira repeliu a tese da superioridade do interesse público, separando o interesse da Fazenda Pública do interesse público. O interesse fiscal, na época do processo administrativo tributário equitativo, só pode ser o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva.⁴⁷

Tem-se, assim, que o interesse público não necessariamente será o interesse unilateral do Estado, devendo prevalecer o interesse coletivo em detrimento do interesse individual do

representa a maior taxa de congestionamento de todos os tipos processuais analisados pelo referido estudo. (BRASIL, CNJ (2019). **Justiça em Números 2019**, Publicação CNJ, Brasília, https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/contendo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em março de 2020).

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária**. Revista Diálogo Jurídico. Salvador: DP, nº 16, maio-agosto, 2007.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 07.

⁴⁵ Ibid., 2009, p. 11.

⁴⁶ "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)."

⁴⁷ Ibid., 2003, p. 101.

ente Estatal. Trazendo tal concepção à seara tributária, é possível afirmar que não basta arrecadar o tributo, é necessário que a arrecadação se opere de forma justa e coerente com os anseios sociais e com as necessidades da máquina estatal, trazendo maior eficiência ao Estado e segurança jurídica aos contribuintes.

Ainda, será analisado com maior rigor o sobreprincípio⁴⁸ da segurança jurídica, o qual denota importância incontestável, haja vista seu papel de assegurar a estabilidade nas relações jurídico-tributárias.

A conclusão a que se chegará nesta parte do trabalho deve ser no sentido de que a busca de medidas alternativas de solução de conflito e, em especial, uma profunda reflexão e alteração do atual modelo de consulta fiscal federal⁴⁹, implica em estrito rigor ao atendimento do princípio da eficiência que rege a administração pública (art. 37 da Constituição Federal), bem como traz maior segurança jurídica e preservação do direito ao patrimônio dos contribuinte⁵⁰.

Isto porque, na perspectiva da administração tributária, traz maior celeridade na cobrança do crédito tributário efetivamente existente, diminuindo custos de manutenção da máquina pública; e, sob a perspectiva do contribuinte, traz maior certeza nas relações jurídico-tributárias, evitando custos desnecessários para discussão da (in)exigibilidade do crédito tributário perante o Poder Judiciário.

Em linha com esse entendimento é possível identificar, no cenário brasileiro, a adoção de medidas esparsas tendentes a proposição de medidas alternativas para solução de conflitos. Neste sentido, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) editou, em 29 de novembro de 2010, a Resolução nº 125, que prevê política para inserção de mediação e conciliação obrigatórias no âmbito do próprio Judiciário.

Nos mesmos termos, o novo Código de Processo Civil (CPC), aprovado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, destaca o estímulo a formas alternativas de solução de conflito, conforme disposto no §3º de seu artigo 3º:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

[...]

⁴⁸ Acerca da elevada importância do primado da segurança jurídica que PAULO DE BARROS CARVALHO atribui ao referido princípio a qualificação de *sobreprincípio*, tendo em vista tratar-se de regra inserida no altiplano do ordenamento jurídico, o qual possui o condão de emanar comandos normativos que serão aplicados direta ou indiretamente em outras normas pertencentes ao ordenamento (Ibid., 2007, pg. 84).

⁴⁹ Atualmente disciplinado pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; artigo 46 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972; e atos inralegais.

⁵⁰ Garantido pelo caput do art. 5º da Constituição Federal.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

Conforme ressalta ALESSANDRA UTUMI⁵¹, a adoção de medidas alternativas de solução de conflitos se mostra essencial para o atingimento de eficiência nos meios de cobrança e maior segurança aos contribuintes:

a prevenção de litígios e meios alternativos de soluções controversias são providências desejáveis, na medida em que reduzem a quantidade de demandas levadas ao Poder Judiciário, aumentando sua eficácia e celeridade e garantem aos contribuintes a segurança jurídica e certeza do direito.

Mais recentemente tem-se a edição da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019 (Medida Provisória nº 899/2019)⁵², que estabelece hipóteses e requisitos para a adoção da transação em matéria tributária. Não obstante a existência de inúmeros pontos de melhoria no referido instrumento legal⁵³, os quais não serão objeto de análise do presente estudo por fugir ao tema que se pretende abordar, certamente a edição do diploma normativo em questão representa uma porta de entrada para buscas de formas alternativas para solução de conflitos e uma tendência futura de maior diálogo entre fisco e contribuinte.

Na terceira parte do trabalho, seguindo o corte metodológico proposto, analisou-se o

⁵¹ UTUMI, Alessandra. **As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controversia**. In *Direito Tributário Internacional Aplicado* Volume IV. Coord. Heleno Taveira Torres, Quartier Latin, 2008, p. 409.

⁵² O mencionado dispositivo legal veio regulamentar os artigos 156, inciso III, e 171, ambos do Código Tributário Nacional. Apesar das críticas surgidas sob os argumentos da possibilidade de estímulo à sonegação e da indisponibilidade do interesse público, segundo o Superior Tribunal de Justiça (REsp. nº 929121/MT), tais questionamentos restariam afastados desde que a transação esteja prevista em lei. Cabe destacar que até a conclusão e depósito do presente tese a Medida Provisória nº 899/2019 ainda não foi convertida em lei.

⁵³ Cite-se, como exemplo, alguns pontos de melhoria ao referido instrumento legal: (i) necessidade de expressa previsão de que o valor do tributo (e não apenas seus encargos) pode ser objeto de transação; (ii) deixar expressa a possibilidade de transação sobre os efeitos fiscais de condutas futuras a serem adotadas (a fatos geradores vindouros ocorridos nas mesmas circunstâncias daqueles abrangidos pelo acordo, evitando emprego de analogia e eventuais discussões a respeito), na tentativa de trazer maior previsibilidade e segurança jurídica; (iii) definição e conceito do que se entende por *relevante e disseminada controversia jurídica*, tal como mencionado em seu artigo 11, visto que da forma como estabelecido deixa considerável margem de poder discricionário ao Ministério da Economia (nesse sentido, o texto normativo deveria prever parâmetros indicativos de quais controversias devem ser consideradas *relevantes* - como, por exemplo, pelo valor envolvido e/ou em virtude da possibilidade de afetar diversos interessados-, e *disseminadas* - pela quantidade de litígios existentes sobre a matéria, por exemplo-; (iv) da forma como estabelecido pela referida Medida Provisória, a transação depende de oferta do Ministério Público e não há previsão de proposta individual pelo particular (neste sentido, seria interessante que a lei prevísse os termos e condições para que haja a provocação pela iniciativa privada, inclusive prevendo que deve haver sigilo até a publicação do edital em determinadas circunstâncias, como, por exemplo, em caso de temas sensíveis no âmbito concorrencial). Cabe destacar que a discricionariedade é característica inerente ao próprio instituto, contudo, a delimitação de alguns termos são relevantes para minimizar vícios de interpretação em virtude da vagueza e ambiguidade dos termos (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário (e-book)**, 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018).

processo de consulta fiscal federal brasileiro, sua natureza e principais características. Para trazer maior subsídio a análise foi realizada de forma empírica, partindo-se dos fatos e dados coletados no direito brasileiro a fim de se identificar a eficácia do atual processo de consulta fiscal em âmbito federal.

Para tanto, utilizou-se do instituto da Lei de Acesso à Informação, aprovada pela Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei nº 12.527/2011), para identificação de dados acerca do tempo médio, resposta eficiente e outros dados relativos ao processo de consulta na esfera federal.

Analisou-se, assim, a natureza do processo de consulta fiscal, os pressupostos formadores de sua formulação, a legitimidade para elaboração, competência para análise e resposta, participação dos contribuintes neste processo, prazo para solução, possibilidade de interposição de recurso e seus efeitos imediatos e mediatos.

Na quarta parte do presente estudo buscou-se analisar os modelos utilizados em outras jurisdições (nos chamados *tax rulings*⁵⁴), que nada mais são do que sistemas de consulta fiscal mais estruturados do que o atual processo de consulta fiscal brasileiro. Buscou-se identificar as características adotadas em outros países que permitem maior grau de eficiência na solução de conflitos, evitando que as controvérsias gerem contencioso fiscal, buscando, assim, maior segurança nas relações entre fisco e contribuintes.

A análise realizada serviu de suporte para o desenvolvimento da quinta parte, a qual se propõe à sugestão de mudanças pontuais e estruturais no processo de consulta atualmente adotado no Brasil.

A análise dos modelos internacionais parte do estudo dos principais métodos de solução de conflitos reconhecidos internacionalmente, bem como da evolução histórica dos mesmos⁵⁵, com o intuito de se identificar os principais fatores que contribuíram para a adoção dos métodos atuais.

Adotou-se, assim, como ponto de partida, em virtude do corte metodológico realizado, os métodos negociais internacionalmente adotados⁵⁶, nos quais se enquadram os

⁵⁴ “Decisões fiscais”, tradução livre.

⁵⁵ Estudo detalhado em MOTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego. **Direito Tributário Internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil**. IBDT Serie Doutrina Tributária Vol. XX. Quartier Latin. São Paulo, 2016.

⁵⁶ Segundo ALEXANDRE LUIZ MORAES DO REGO MONTEIRO Nestes termos, partiu-se da diferença entre os métodos de solução de conflitos adotados internacionalmente, a saber (i) métodos diplomáticos (nos quais inexistente vinculação de seu resultado); (ii) métodos políticos (os quais implicam em recurso a organizações políticas internacionais); (iii) métodos jurisdicionais (decisões jurídicas, proferidas por um terceiro, e vinculantes ao caso concreto): arbitragem, tribunais e cortes permanentes (ex. Corte Européia de Justiça

processos de consulta tal como estruturada no Brasil atualmente (isto é, medida unilateral), os *tax rulings*⁵⁷ e os *settlements agreements*⁵⁸.

Neste sentido, elencou-se para fins de objeto do presente estudo, a análise do modelo de consulta fiscal adotado na Austrália, no México, na Suécia, nos Estados Unidos e na Alemanha. A eleição desses países como objeto de estudo de direito comparado levou em consideração os seguintes fatores: (i) todos eles são integrantes da OCDE e, como o Brasil possui intenção de aderir à referida organização entende-se importante observar as boas práticas consideradas pelo referido órgão⁵⁹; (ii) são países que possuem um processo de consulta fiscal reconhecidamente estruturado e eficaz⁶⁰; (iii) tais países adotam formas pioneiras de práticas de cooperação entre fisco e contribuinte, de forma eficiente a prevenir conflitos e disputas acerca de controvérsias sobre a aplicação da legislação fiscal⁶¹; (iv) são países com economia relevante no cenário mundial e cujo modelo de contencioso fiscal está alinhado às diretrizes da OCDE e (v) são países que possuem tradições jurídicas distintas entre si, o que garante heterogeneidade necessária na análise de direito comparado.

Por fim, conforme mencionado, na quinta parte do estudo serão abordadas sugestões de melhoria ao atual processo de consulta fiscal brasileiro (estruturantes e pontuais), a partir da inspiração dos modelos estudados em direito comparado, bem como à luz dos modelos bem sucedidos existentes no próprio direito brasileiro, com vistas a trazer (i) maior eficiência

- CEJ e a Corte Internacional de Justiça - CIJ); e (iv) métodos negociais (os quais implicam um acordo entre as partes sem o envolvimento de um terceiro). (Ibid., 2016).

⁵⁷ “Decisões fiscais”, em tradução livre.

⁵⁸ “Acordos firmados entre fisco e contribuinte”, em tradução livre.

⁵⁹ Sobre a intenção de o Brasil ingressar na OCDE, verifique-se <http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/cooperacao-internacional/ocde>. Acesso em março de 2020.

⁶⁰ O processo de consulta nesses países é mais célere, com prazo de resposta de cerca de 28 (vinte e oito) dias, como é o caso da Austrália, ou de, no máximo, 3 (três) meses, como ocorre no México. Em alguns países a consulta é solucionada por um órgão independente, como boa prática de governança pública, tal como é o caso da Suécia. Neste sentido, verifique-se ELLIS, Maarten J. *Initiative on Advance Rulings (General Report)*. *Cahiers de droit fiscal international*. v. 84b. Netherlands: Kluwer Law, 1999, p. 49; 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.

⁶¹ Nos Estados Unidos da América, por exemplo, existem os chamados *Alternative Dispute Resolution* (Meios Alternativos de Solução de Controvérsias, tradução livre) que são verdadeiros instrumentos de política pública, adotados pelo governo americano com o objetivo de evitar a sobrecarga do Judiciário, sendo disciplina obrigatória na maioria das faculdades norte-americanas. Há várias modalidades, como *transaction* (transação, tradução livre), *mediate* (mediação, tradução livre), *arbitration* (arbitragem, tradução livre), *case evaluation* (a avaliação do caso, tradução livre), *conciliation* (a conciliação, tradução livre) e o parcelamento. Existe, ainda, uma figura similar às soluções de consulta, mas com maior transparência e participação dos contribuintes. São as chamadas *Private Letter Rulings* (decisões fiscais privadas, tradução livre), que são orientações mais específicas emanadas da administração fazendária e orientações diretas aos contribuintes, em forma de respostas às consultas formuladas por estes. Verifique-se também OECD. *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. Washington, D. C.: OECD, 1st Feb. 2011, p. 15.

na cobrança do crédito tributário, (ii) mais segurança jurídica aos contribuintes nas decisões que envolvem planejamento tributário e (iii) mais transparência e diálogo nas relações entre fisco e contribuintes.

2. CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A tese objeto de análise do presente estudo tem como fundamento a atual situação do contencioso tributário brasileiro, o que implica em não atendimento ao princípio fundamental da segurança jurídica e celeridade que rege a administração pública. A análise comparativa do contencioso brasileiro com os demais países americanos e países integrantes da OCDE demonstram o descasamento do atual sistema tributário brasileiro e, conseqüentemente, o desestímulo de investimentos de empresas estrangeiras no Brasil, face à insegurança apresentada.

Dentre as diversas causas que impactam no estoque de contencioso está a ineficiência do processo de consulta fiscal brasileiro e a falta de confiabilidade no referido processo pelos contribuintes.

2.1. CONTEXTUALIZAÇÃO: DIMENSÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A análise da situação atual do contencioso fiscal brasileiro indica a preocupante situação e a real necessidade de adoção de medidas alternativas de resolução de conflito como medida de atendimento aos princípios da eficiência da administração pública e da segurança jurídica.

Conforme será observado em maiores detalhes no presente tópico, o comparativo internacional do contencioso fiscal brasileiro indica estar o Brasil em último lugar no *ranking*⁶² dos países da América Latina e, na mesma medida, o último em comparação com os países da OCDE.

A análise dos dados oficiais divulgados demonstra que o atual contencioso brasileiro encontra-se fundamentado em uma cultura de litígio, seja por parte dos contribuintes, seja por parte da administração tributária.

A ineficiência dos tribunais administrativos e problemas estruturais de governança⁶³ têm como consequência a solução da controvérsia acerca da incidência ou não do fato gerador e a existência do crédito tributário concentrada na esfera judicial.

⁶² “Classificação ordenada de pessoas, entidades, coisas etc. segundo certos critérios.” (Disponível em <http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=ranking>. Acesso em março de 2020).

⁶³ Essa análise será feita de forma mais detalhada no capítulo 6, ao analisar a atual governança do órgão julgador das consultas formuladas, objeto do presente estudo.

Isso acarreta gastos desnecessários pelo poder público para manutenção da estrutura de cobrança focada na esfera judicial, assim como gastos desnecessários pelos contribuintes para discussão da exigibilidade dos referidos créditos tributários, com advogados e consultores externos e custos com garantia para suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É evidente que tais gastos poderiam ser despendidos em outros setores da economia, com a consequente melhoria da economia nacional e atração de investimentos estrangeiros.

2.2. RELATÓRIO OCDE: ANÁLISE INTERNACIONAL DO CONTENCIOSO FISCAL BRASILEIRO E MAPA DA CONFORMIDADE FISCAL

Recentemente, em outubro de 2019, a OCDE divulgou a 8ª edição⁶⁴ do relatório sobre administração tributária (*Tax Administration 2019 – Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*⁶⁵), no qual coletou dados sobre o desempenho de arrecadação e demais questões relacionadas ao lançamento do crédito tributário, relativos ao ano calendário de 2017, em 58 países, considerados países de economias avançadas e de economias emergentes.

O intuito do referido relatório, conforme consta no próprio estudo mencionado, é dar assistência às administrações, entidades governamentais, contribuintes e demais interessados para criação de mecanismos que visem maior eficiência e acertividade da administração tributária, em especial na garantia da conformidade fiscal, redução do ambiente hostil fiscalmente e melhorias na certeza da incidência fiscal⁶⁶.

A análise comparativa traz considerações importantes na contextualização do contencioso fiscal brasileiro em relação aos demais países objeto do referido estudo, conforme será demonstrado abaixo.

Ao analisar a performance da administração tributária (no caso do Brasil, da Receita Federal do Brasil), o estudo demonstra que o Brasil encontra-se em 1º lugar no comparativo

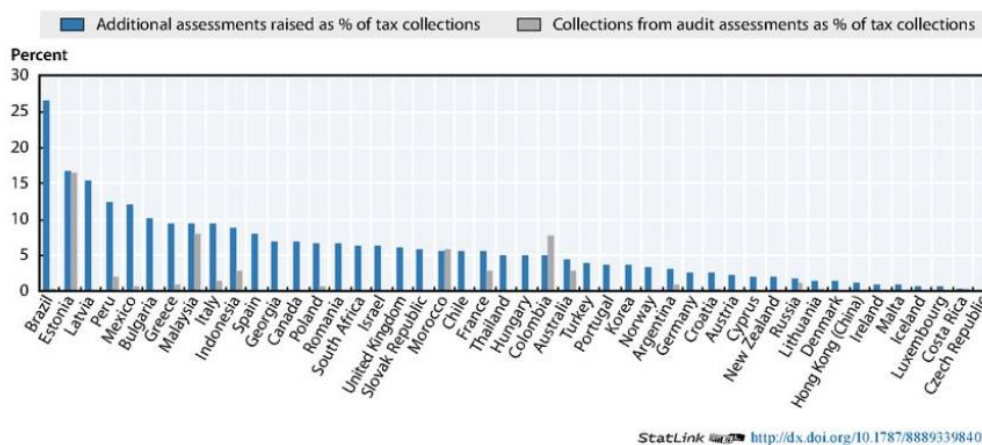
⁶⁴ Primeira publicação do referido relatório ocorreu no ano de 2004.

⁶⁵ Tradução livre: “Administração Tributária 2019 – Comparativo de informações da OCDE e de outras economias avançadas e emergentes” (OECD (2019), *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>. Acesso em março de 2020).

⁶⁶ Texto original: “The purpose and value of the Tax Administration Series, first published in 2004, is to assist administrations, governments, taxpayers and other stakeholders in considering how and where improvements can be made in the efficiency and effectiveness of the administration, in particular, through enhancing tax compliance, reducing burdens and improving tax certainty.”

acerca do valor arrecadado em decorrência da lavratura de novos autos de infração em relação ao total da receita arrecadada⁶⁷, conforme gráfico reproduzido abaixo:

Figure 3.9. Assessments raised and collections from audits



Tal fato demonstra a diferença entre a cultura fiscal brasileira marcada pelo alto grau de litigiosidade e da conformidade fiscal atrelada à instauração do contencioso. Verifica-se que o Brasil atingi uma média de cerca de 24% (vinte quatro por cento) de novos autos em relação ao total da arrecadação fiscal, ao passo que o segundo colocado (no caso, a Estônia) fica em cerca de 16% (dezesesseis por cento) e, na média geral, o percentual atingido é de 6% (seis por cento).

Relatórios mais antigos da OCDE demonstram que o Brasil possui posição de destaque em quantidade de processos tributários pendentes de julgamento⁶⁸. Em relatório publicado no ano de 2015 (analisando dados relativos ao ano de 2013), apenas em âmbito federal o Brasil possuía cerca de 209.777 (duzentos e nove mil, setecentos e setenta e sete) processos pendentes de julgamento na esfera administrativa, ocupando o segundo lugar em números totais, em comparação com os demais 56 (cinquenta e seis) países analisados, perdendo apenas para o Canadá, com cerca de 215.668 (duzentos e quinze mil, seiscentos e sessenta e oito) processos.

Em análise comparativa do valor total de contencioso em estoque em comparação com o PIB dos respectivos países os números são bem mais expressivos. Recente estudo realizado pela empresa de auditoria e consultoria Ernst & Young Global Limited (EY), em

⁶⁷ Ibid., 2019, p. 89.

⁶⁸ OECD (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, Paris. Disponível em <https://doi.org/10.1787/tax-admin-2015-en>, pg. 224 e seguintes. Acesso em março de 2020.

parceria com o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO)⁶⁹, identifica que, partindo da análise de dados oficiais do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e da RFB, o Brasil possuía, ao final de 2018, um estoque total de contencioso tributário na esfera federal (administrativo e judicial) no valor aproximado de R\$ 3,44 trilhões (três trilhões quatrocentos e quarenta e quatro bilhões de reais), chegando a atingir cerca de 50,4% (cinquenta inteiros e quatro décimos por cento) do PIB, conforme evolução abaixo:



Fonte: EY 2019, com base em dados do IBGE e RFB

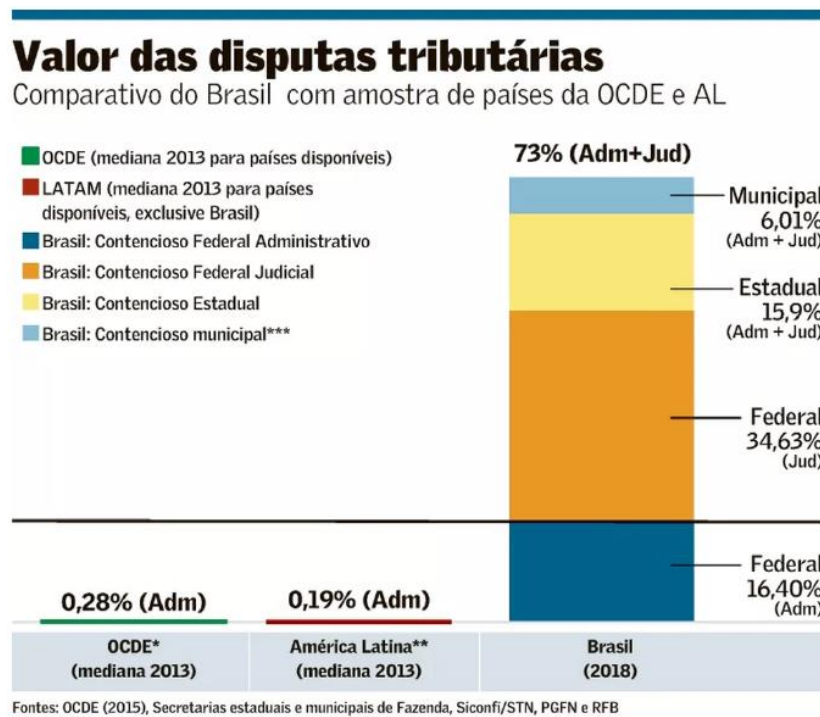
Cabe destacar que o referido estudo considerou apenas o contencioso fiscal federal (administrativo e judicial), sem levar em consideração os dados relativos ao contencioso estadual e municipal. A análise comparativa considerando o contencioso estadual e municipal é preocupante: em recente artigo publicado, ao analisar o contencioso tributário brasileiro em comparação com outros países da América Latina e da OCDE, LORREINE SILVA MESSIAS, LARISSA LUZIA LONGO e BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS⁷⁰, concluem ser o total de disputas tributárias brasileiras cerca de 73% (setenta e três por cento) do PIB⁷¹, sendo somente o contencioso administrativo federal cerca de 16,4% (dezesseis

⁶⁹ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED (EY); ETCO (2019). **Desafios do contencioso tributário brasileiro**. Disponível em <https://www.etc.org.br/11/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em março de 2020.

⁷⁰ MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia e VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. *Ibid.*

⁷¹ Destaque-se que o referido estudo levou em consideração dados relativos ao contencioso federal (judicial e administrativo), estadual (judicial relativo a todos os Estados, com exceção da Paraíba e administrativo considerando apenas dez Estados) e municipal (judicial considerando dados relativos a 3.996 municípios e, em relação ao contencioso administrativo, apenas o município de São Paulo), tendo em vista a dificuldade de obtenção de dados oficiais em relação aos demais Estados e Municípios.

inteiros e quatro décimos por cento) do PIB. Dados muito expressivos em comparação com o índice de 0,19% (dezenove centésimos por cento), no caso dos países da América Latina, e 0,28% (vinte e oito centésimos por cento), no caso dos países da OCDE⁷², conforme gráfico publicado abaixo:



Outro dado interessante que pode ser extraído do estudo realizado pela EY em parceria com o ETCO⁷³ é no sentido de que cerca de 71,3% (setenta e um inteiros e três décimos por cento) do total de contencioso mantido pelas pessoas jurídicas ao final do ano-calendário de 2017 era de natureza fiscal, perdendo para a esfera cível (19% - dezenove por cento) e trabalhista (9,7% - nove inteiros e sete décimos por cento)⁷⁴:

⁷² No plano internacional, utilizou-se como referência o mencionado relatório OCDE *Tax Administration 2015* (Ibid., 2015), cujas informações disponíveis para uma amostra de países referiam-se ao ano de 2013. Os países foram organizados em dois grupos: membros da OCDE (Canadá, Chile, Coreia do Sul, Estados Unidos, Itália, Hungria, México, Portugal e República Checa) e pertencentes à América Latina (Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica e México, exclusive o Brasil).

⁷³ Ibid., 2019.

⁷⁴ O referido estudo analisou o relatório CNJ (2018), Ibid.; relatórios do CARF (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Situação do Atual estoque do CARF**. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>. Acesso em março de 2020); e dados oficiais da RFB (BRASIL. Ministério da Fazenda. 2017. **Relatório de Gestão**. Disponível em http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf. Acesso em março de 2020)

O PESO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS



Fonte: EY 2019. Dados do CNJ, RFB e Carf

O mencionado relatório da OCDE traz, ainda, uma reflexão bem interessante, em linha com o objeto do presente estudo e as sugestões aqui trazidas. Na visão da OCDE, ao pontuar as principais estratégias para a criação de uma comunidade responsável do ponto de vista fiscal e, com isso, em busca de um sistema fiscal mais eficiente, a participação dos contribuintes ganha rol de destaque. Sugere a OCDE: *engaging taxpayers as partners*⁷⁵.

Segundo a OCDE, o estabelecimento de uma parceria entre os contribuintes e o fisco apresenta inúmeras vantagens, visto que cria uma relação de confiança. A confiança é destacada, pela OCDE como o princípio fundamental para a simplificação de processos, assunção de riscos e para a busca de conformidade fiscal de forma voluntária pelos contribuintes⁷⁶.

A OCDE ainda sugere duas ferramentas para o estabelecimento dessa parceria entre o fisco e o contribuinte: (i) criação conjunta de novas soluções, o que dá ao contribuinte um senso de dono (*ownership*), garante que a solução final implementada atenda as necessidades dos contribuintes (*taxpayer-centric*), melhorando a relação do fisco e do contribuinte; e sugere, ainda, (ii) criação de canal de comunicação efetivo com os representantes dos contribuintes, com a inclusão de *feedbacks* regulares, criando uma relação de confiança e melhorando a relação do fisco com o contribuinte.

⁷⁵ “Engaje os contribuintes como sócios”, em tradução livre (Ibid., 2019, p. 169).

⁷⁶ Texto original: “Developing a partnership between taxpayers and tax administrations is advantageous in many ways. It builds trust, which is the foundation for tax administrations to simplify processes and adopt more risk-based approaches, and for greater willingness and voluntary compliance on the part of taxpayer.”

2.3. ANÁLISE DOS RELATÓRIOS OFICIAIS BRASILEIROS

A análise dos dados oficiais divulgados pelas fontes brasileiras são ainda mais alarmantes do que os dados analisados nos estudos e relatórios internacionais.

Identifica-se o crescente volume de discussões acerca da incidência do crédito tributário levadas ao Poder Judiciário, o que implica não apenas em aumento da insegurança jurídica e gastos exorbitantes por ambas as partes envolvidas no processo (contribuinte e órgãos da administração pública) para manutenção das referidas discussões, como também a consequente ineficiência na cobrança da dívida.

A crise do Judiciário brasileiro é tema recorrente não apenas em estudos científicos como também na doutrina.

Pesquisa publicada semestralmente pela Fundação Getúlio Vargas mostra que, a despeito de a confiabilidade no Judiciário ser de 24% (vinte e quatro por cento) dos entrevistados, 91% (noventa e um por cento) das pessoas ouvidas buscam o Judiciário para solucionar conflitos decorrentes de relações com o Poder Público.⁷⁷

Para RODOLFO DE CAMARGO MANCUSO⁷⁸, a crise do Judiciário teria vieses estruturais, organizacionais e conceituais, com o que se recomenda a

conscientização dos operadores do Direito e a corajosa mudança de mentalidade de parte dos órgãos e autoridade encarregados do planejamento e avaliação de desempenho da Justiça brasileira.

Segundo relatório divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2018, aproximadamente 73% (setenta e três por cento) do total das execuções versavam sobre matéria fiscal⁷⁹.

Segundo a análise estatística feita pelo referido relatório, as execuções fiscais seriam os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento⁸⁰ do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% (trinta e nove por cento) do total de casos pendentes e congestionamento de 90% (noventa por cento) em 2018. Ou seja, de cada cem processos de

⁷⁷ FGV. Faculdade Getúlio Vargas. Escola de Direito de São Paulo. **Relatório do Índice de Confiança na Justiça Brasileira**. 1º Semestre de 2017. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6618>. Acesso em março de 2020.

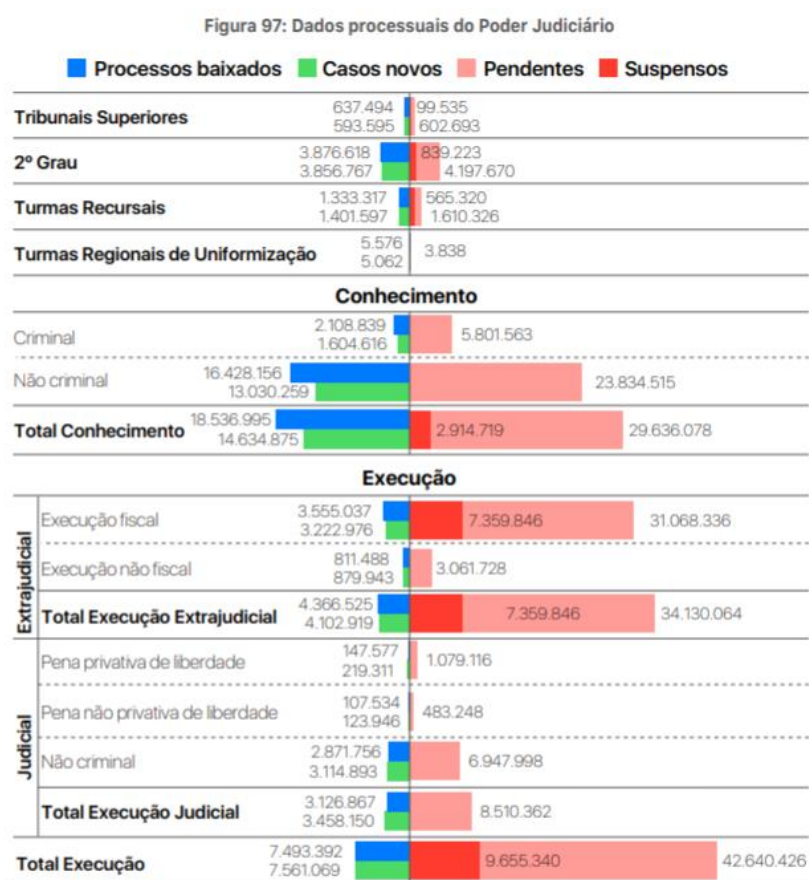
⁷⁸ MANCUSO, Rodolfo de Camargo, A resolução dos conflitos e a função judicial no contemporâneo Estado de Direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 324.

⁷⁹ CNJ (2019), *Ibid.*, p. 131.

⁸⁰ Segundo o referido relatório, a taxa de congestionamento representa o indicador que mede o percentual de casos que permaneceram pendentes de solução ao final do ano-base, em relação ao que tramitou (soma dos pendentes e dos baixados).

execução fiscal que tramitaram no ano de 2018, apenas dez foram baixados⁸¹. Tal índice representa a maior taxa de congestionamento de todos os tipos processuais analisados pelo referido estudo.

Ainda, conforme gráfico divulgado pelo estudo abaixo, apesar de o volume total de casos novos (novas execuções fiscais) ser inferior ao volume de processos finalizados⁸², o estoque total de processos fiscais pendentes de análise no Poder Judiciário (considerando apenas as execuções fiscais, sem análise dos processos em fase de conhecimento), há mais de 31 (trinta e um) milhões de casos pendentes de julgamento:



⁸¹ No ano de 2017 a taxa de congestionamento era de 92% (noventa e dois por cento), o que representa uma pequena evolução dos dados apresentados (CNJ (2018). Justiça em números 2018, Publicação CNJ, Brasília, p. 121. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>. Acesso em março de 2020.

⁸² Registre-se que até o relatório do ano de 2018 a relação em questão era inversa, isto é, era maior o volume de novas execuções fiscais em relação aos processos arquivados, o que já representa uma pequena melhora a evolução dos dados apresentados (Ibid., 2018, p. 122).

Em estudo recente realizado pela EY, citado anteriormente⁸³, identificou-se que o tempo médio para julgamento de um processo fiscal, na esfera judicial (sem contar a fase administrativa) é de aproximadamente 12,6 anos (doze anos e sete meses), o que significa que, neste ritmo, seria necessário mais de 2 (duas) milhões⁸⁴ de decisões finais por ano para esgotamento do estoque dos casos relativos às execuções fiscais pendentes de análise.

Da mesma forma, se for considerado o estoque de casos fiscais em trâmite na esfera administrativa federal, os números são igualmente alarmantes.

Considerando os dados oficiais disponibilizados pelo Ministério da Economia⁸⁵, em janeiro de 2020 estavam pendentes de julgamento cerca de 116.700 (cento e dezesseis mil e setecentos) processos, apenas no CARF e na CSRF, com valores em discussão de aproximadamente R\$ 624 bilhões (seiscentos e vinte e quatro bilhões de reais), sem considerar os casos pendentes de julgamento em primeira instância (DRJ).

O estudo realizado pela EY⁸⁶ identificou que o tempo médio para julgamento dos processos fiscais na esfera administrativa (considerando a fase de julgamento pelas Delegacias Regionais da Receita Federal, pelo CARF e pela CSRF), é de 6 (seis) anos e 4 (quatro) meses. Apenas nas instâncias superiores (CARF e CSRF) o tempo aproximado é de 6 (seis) anos. Significa dizer que não havendo qualquer autuação nova, seria necessário garantir a decisão final em cerca de 19.450 (dezenove mil quatrocentos e cinquenta) processos para acabar com todo o estoque de processos fiscais em trâmite na esfera federal.

Em auditoria operacional realizada no âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), no processo nº 011.645/2015-6, sob a relatoria do Ministro RAIMUNDO CARREIRO, verificou-se que o tempo necessário para o CARF conseguir eliminar o estoque, sem considerar o ingresso de novos processos, de processos seria de setenta e sete anos. Entretanto, o CARF informou que esse tempo foi reduzido para treze anos e oito meses, conforme levantamento realizado pelo órgão em 2018.

Pela análise dos dados acima é possível identificar a ineficiência do processo administrativo e judicial⁸⁷, em especial das execuções de natureza fiscal, como medida para

⁸³ Ibid., 2019.

⁸⁴ Seria necessário exatamente 2.485.467 (dois milhões, quatrocentos e oitenta e cinco, quattroscentos e sessenta e seis) anos.

⁸⁵ Dados disponíveis em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-21-02-20.pdf>. Acesso em março de 2020.

⁸⁶ Ibid., 2019.

⁸⁷ Sobre a ineficiência do processo judicial de execução fiscal e da cobrança do crédito tributário verifique-se estudo publicado por MARCELO GUERRA MARTINS in **Paradoxos do ambiente institucional tributário brasileiro: texto legal versus sua aplicação no campo das execuções fiscais**. Revista da

a cobrança do crédito tributário, restando evidente a necessidade de se buscar medidas alternativas para a solução do contencioso fiscal ou, até mesmo, medidas necessárias para a sua prevenção.

Sob o ponto de vista dos cofres públicos, o modelo atual de cobrança de crédito tributário, moroso e litigioso, de igual forma se mostra ineficiente.

Segundo dados divulgados pelo Tesouro Nacional⁸⁸, do total do estoque de créditos tributários administrados pelo antigo Ministério da Fazenda⁸⁹, em 31.12.2018, no valor aproximado de R\$ 4.045 bilhões (quatro trilhões e quarenta e cinco bilhões de reais), considerando os casos em trâmite na esfera administrativa e aqueles já inscritos em dívida ativa, menos de 15% (quinze por cento), isto é, aproximadamente R\$ 601 bilhões (seiscentos e um bilhões de reais) são considerados recuperáveis e estão reconhecidos no balanço da União.

Isso porque, o restante dos créditos encontram-se sob discussão, com baixas probabilidades de recuperação, sem considerar a possibilidade de serem quitados pelos contribuintes com desconto, em virtude de programas de parcelamentos especiais de longo prazo.

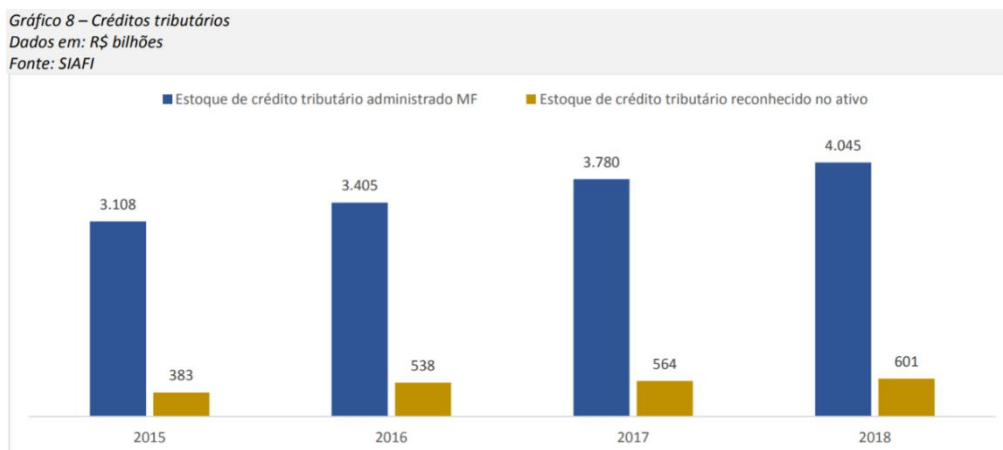
A análise da evolução histórica é preocupante, na medida que demonstra a evidência do crescente estoque de contencioso fiscal de difícil recuperação⁹⁰:

Faculdade de Direito da USP, vol. 109, jan/dez de 2014, p. 561/594. No mesmo sentido verifique-se estudo realizado por JULES MICHELET PEREIRA QUEIROZ E SILVA, que traz, inclusive, um comparativo do contencioso executório brasileiro com o contencioso de outros países: Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada. Disponível em http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em março de 2020.

⁸⁸ Relatório Contábil do Tesouro Nacional (2018). **Uma Análise dos Ativos, Passivos e Fluxos Financeiros da União**, p. 20. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/RCTN+2019/6a4d3889-2630-47f8-8a37-1c679169f5a4>. Acesso em março de 2020.

⁸⁹ Registre-se que desde a edição da Medida Provisória nº 870, de 1º de janeiro de 2019 (Medida Provisória nº 870/2019), posteriormente convertida na Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019 (Lei nº 13.844/2019), o referido Ministério passou a integrar o atual Ministério da Economia.

⁹⁰ Ibid., 2018, p. 20.



A análise dos dados oficiais demonstra, de forma cabal, a ineficiência do atual sistema processual tributário brasileiro e a necessidade de reforma iminente como medida de garantia da segurança jurídica e eficiência administrativa.

2.4. FATORES RESPONSÁVEIS PELO ELEVADO GRAU DE LITIGIOSIDADE DO PAÍS

Acerca da complexidade do sistema tributário brasileiro há diversos estudos e levantamento de dados que demonstram como o país se encontra em posição desfavorável em comparação com outros países.

Neste sentido, o relatório elaborado pelo Banco Mundial⁹¹, *Doing Business 2019*, ao comparar 190 economias, verificou que o tempo gasto para pagamento de tributos no Brasil⁹² é, em média, de 1.958 (mil, novecentos e cinquenta e oito) horas, sendo o valor aproximado da incidência tributária de 65,1% (sessenta e cinco inteiros e um décimo por cento) sobre o lucro. Segundo o referido relatório, o Brasil ocupa um dos piores lugares, perdendo para apenas 6 (seis) economias, estando em 184º lugar do *ranking*.⁹³

⁹¹ Conforme consta no referido relatório, não se trata de um guia de investimento, mas sim uma medida da facilidade de fazer negócios, que possa auxiliar investidores na análise da saudabilidade do ambiente de negócios dos países analisados. (WORLD BANK GROUP (2019). *Doing business 2019 training for reform*. Disponível em https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf. Acesso em março de 2020).

⁹² Pagamentos fiscais significa “pagamentos, prazo e taxa total de imposto e contribuição para uma empresa cumprir todas as regulamentações tributárias, bem como os processos de pós-preenchimento”, em tradução livre (no original: “Payments, time, and total tax and contribution rate for a firm to comply with all tax regulations as well as postfiling processes”, disponível em WORLD BANK GROUP (2019), *Ibid.*, p. 23,. Acesso em março de 2020).

⁹³ *Ibid.*, 2019, p. 159. Interessante notar que em primeiro lugar encontra-se a China (com o gasto de 34,5 horas médias por ano para pagamento de tributos e taxa média de 22,9% sobre o lucro). O Brasil está em

Conforme se verifica pela análise dos dados do referido relatório, sem dúvida o primeiro fator que implica no volume do contencioso brasileiro é, sem dúvida a complexidade do sistema tributário e a burocracia em torno da apuração e pagamento de tributos.

De fato, dentre as diversas razões que explicam o alto grau de litúgio no Brasil destaca-se o grande número de mudanças nas regras referentes aos impostos que acontece de forma frequente. Um levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), citado no trabalho da EY⁹⁴, contabilizou 390.726 (trezentos e noventa mil, setecentos e vinte e seis) normas tributárias federais, estaduais e municipais criadas entre 1988, ano de promulgação da Constituição Federal, e 2018, bem como 16 (dezesesseis) emendas constitucionais tributárias⁹⁵. O que significa, em média, 46 (quarenta e seis) normas tributárias por dia útil⁹⁶.

Não obstante não se questione a criticidade do sistema tributário atual em termos de quantidade de normas e complexidade de atendimento das obrigações acessórias, a análise detalhada de outros fatores demonstra não ser apenas está a causa raiz da criticidade do contencioso fiscal brasileiro e apenas esse o ponto crítico que demanda reforma para fins de melhoria do ambiente de negócios brasileiro.

De fato, no que se refere aos países objeto do presente estudo de forma comparada, cabe destacar que eles ocupam as posições mais diversas no referido *ranking* em termos de complexidade fiscal, a saber: Austrália 26^a posição (105 horas por ano e taxa média de 47,4%); Alemanha, 43^a posição (218 horas por ano e taxa média de 49%); México, 116^a

posição melhor apenas em relação aos seguintes países: República do Congo, 185^a posição (602 horas por ano e taxa média de 54,3%), perdendo para o Brasil em termos números de pagamentos por ano e índice de pós preenchimentos; Bolívia, ocupando a 186^a posição (1025 horas por ano e taxa média de 83,7%); República Africana Central, na 187^a posição (483 horas por ano e taxa média de 73,3%); República do Chade, na 188^a posição (766 horas por ano e taxa média de 63,5%); Venezuela, 189^a posição (792 horas por ano e taxa média de 64,6%); e Somália, que ocupa o último lugar (sem prática definida e mensurável).

⁹⁴ Ibid., 2019.

⁹⁵ Cabe destacar que levantamento realizado pelo Tribunal de Contas da União (acórdão nº 015.289/2018-4, proferido em 15 de maio de 2019), chegou em valores bem próximos, no total de 377 (trezentos e setenta e sete) mil normas tributárias editadas desde a promulgação da CF até setembro de 2017. Segundo o referido acórdão, apenas no ano de 2017 a RFB editou mais de 3 (três) mil atos com potencial de impactar o cotidiano dos contribuintes.

⁹⁶ Vale destacar iniciativas recentes do Governo Federal no sentido de restringir o número de normas publicadas. Recentemente foi editado o Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, que dispõe sobre a revisão e a consolidação dos atos normativos inferiores a decreto, segundo o qual deixam de existir as orientações normativas, ofícios, diretrizes, recomendações e despachos de aprovação. A partir da publicação do referido ato tais atos infralegais só poderão ser adotados em casos excepcionais, devendo ser adotados, preferencialmente, uma das três modalidades: portarias, resoluções e instruções normativas.

posição (240,5 horas por ano e taxa média de 53%); Suécia, 27ª posição (122 horas por ano e taxa média de 49,1%) e Estados Unidos da América, 37ª posição (175 horas por ano e taxa média de 43,8%).

Assim, conforme se observa, a diversidade em termos de complexidade varia entre os referidos países, contudo, todos eles, sem exceção, ocupam posição de destaque em relação ao Brasil em termos de contencioso fiscal.

Estudo interessante, no mesmo sentido, que busca criar um indicador global em termos de complexidade fiscal (*índice de complexidade fiscal*, em tradução livre⁹⁷), realizado por duas universidades alemãs⁹⁸, aponta ser o Brasil o pior país, das 100 jurisdições analisadas, em termos de complexidade tributária (o Brasil é apontado na 100ª posição (com taxa de complexidade de 0,53); o México na 81ª posição (com taxa de complexidade de 0,42); a Austrália na 62ª posição (com taxa de complexidade de 0,39); a Alemanha na 54ª posição (com taxa de complexidade de 0,37), os Estados Unidos na 53ª (com taxa de complexidade de 0,37); e a Suécia na 48ª posição (com taxa de complexidade de 0,36).

O cálculo do referido indicador considera diversas variáveis, dentre as quais destacam-se três variáveis interessantes de serem analisadas: (i) complexidade do sistema tributário (que descreve complexidade que surge dos recursos e processos do sistema tributário, em tradução livre)⁹⁹; (ii) complexidade na orientação pela autoridade fiscal (que busca medir a complexidade na obtenção de orientações fornecidas pela autoridade tributária ou por qualquer outra lei para resolver questões tributárias incertas, em tradução livre)¹⁰⁰; e (iii) complexidade de impugnação de cobranças fiscais (que busca classificar o processo de contestação de uma autuação ou cobrança fiscal, desde o recurso apresentado na esfera administrativa até a resolução final na esfera judicial, em tradução livre)¹⁰¹.

⁹⁷ O referido índice de complexidade tributária mede a complexidade do sistema de imposto de renda de um país, conforme enfrentado pelas empresas multinacionais. O índice pode variar entre zero (não complexo) e um (extremamente complexo). Abrange a complexidade do código tributário (complexidade inerente a diferentes regulamentações tributárias) e a complexidade da estrutura tributária (complexidade decorrente dos recursos e processos de um sistema tributário). Os dados subjacentes são obtidos através de uma pesquisa global com consultores fiscais locais das principais empresas e redes de serviços tributários (www.taxcomplexity.org/participants). A pesquisa é realizada a cada dois anos. Os dados apresentados mostram os resultados da primeira pesquisa, realizada em 2016. A segunda pesquisa (2018) foi concluída recentemente e, no momento, os dados ainda estão sendo compilados para divulgação. (informações disponíveis em <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em março de 2020.

⁹⁸ HOPPE, SCHANZ, STURM, SURETH-SLOANE PADERBORN UNIVERSITY E LMU MUNICH. *Tax Complexity*. Disponível em <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em março de 2020.

⁹⁹ No original: “Tax Framework Complexity: This describes the complexity that arises from the features and processes of a tax system”.

¹⁰⁰ No original “Guidance: guidance provided by the tax authority or any other law to resolve uncertain tax issues”.

¹⁰¹ No original “Appeals: Process of challenging a tax assessment. It begins with the filing of a tax appeal and ends with its resolution at the administrative or judicial appeal level.”

A avaliação dos dados apresentados pelo referido estudo, em especial das variáveis em questão, demonstram estar o Brasil na pior situação em comparação com os demais países analisados, restando evidente, ainda, a estrita relação da complexidade do processo fiscal e na prestação de informações pelas autoridades fiscais, com o índice de complexidade fiscal apurado:

País	Índice de complexidade fiscal	Posição (índice de complexidade fiscal)	Posição (complexidade do Sistema Tributário)	Posição (complexidade na orientação pela autoridade fiscal)	Posição (complexidade de impugnação de cobranças fiscais)
Brasil	0,532	100 ^a	97 ^a	66 ^a	95 ^a
México	0,417	81 ^a	60 ^a	44 ^a	84 ^a
Austrália	0,391	62 ^a	29 ^a	36 ^a	11 ^a
Alemanha	0,371	54 ^a	33 ^a	22 ^a	34 ^a
USA	0,369	53 ^a	21 ^a	52 ^a	15 ^a
Suécia	0,362	48 ^a	22 ^a	37 ^a	29 ^a

Conforme se verifica, a análise do referido índice demonstra que o Brasil não apenas encontra-se em primeiro lugar no *ranking* de complexidade fiscal, o que está atrelada à quantidade de normas em matéria fiscal e obrigações acessórias, como demonstra também que o referido índice encontra-se afetado por dois fatores de complexidade importantes: (i) o nível de complexidade e transparência em obtenção da informação acerca da aplicação da legislação fiscal pela autoridade fiscal (objeto de análise e pontos de melhoria do presente estudo); (ii) como também o índice de complexidade aplicado ao processo tributário como um todo (em virtude da morosidade e dos recursos aplicáveis).

Ademais, conforme se verifica, o Brasil encontra-se na pior posição em todos esses índices, quando comparado aos países objeto do presente estudo (a saber: Austrália, Alemanha, Estados Unidos, México e Suécia).

Em acórdão proferido em 15 de maio de 2019¹⁰², o TCU concluiu levantamento de dados e informações com o objetivo de construir uma visão geral sobre o contencioso fiscal brasileiro e a identificação de riscos atrelados aos procedimentos necessários ao cumprimento das obrigações tributárias, com impacto negativo no ambiente de negócios e

¹⁰² Acórdão nº 1105-16/19, processo nº TC 015.289/2018-4, disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/015.289%252F2018-4/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/1/%2520?uuiid=886e1440-6315-11ea-bdd7-75892566ef87>. Acesso em março de 2020.

na competitividade das organizações produtivas, e que possuem potencial de prejudicar o desenvolvimento nacional.

Neste sentido, o TCU elaborou o que chamou de *diagnóstico* acerca de disfunções presentes no ambiente tributário brasileiro e posteriormente foi dado enfoque aos principais riscos afetos aos procedimentos necessários para preparar, declarar e pagar tributos federais, no Brasil em 2018.

O mais interessante do referido levantamento é que o TCU, além de levantar dados oficiais, realizou pesquisa e entrevistas com contribuintes e entidades representativas de contribuintes que lidam diariamente com questões tributárias, bem como se reuniu com representantes da RFB, com o intuito de tentar identificar as principais causas do expressivo estoque de disputas em matéria fiscal.

Dentre os dados coletados, o TCU identificou as possíveis causas responsáveis pelo elevado estoque de controvérsias em matéria fiscal, o qual possui relação direta com o elevado grau de insegurança jurídica, dentre elas: a elevada complexidade para cumprir todas as obrigações tributárias, divergências de interpretação legal dentro da administração tributária, bem como percepção de insegurança jurídica em matéria tributária em razão de divergências de interpretação nas decisões proferidas pelo próprio Poder Judiciário.

Além disso, o relatório observa que, apesar da existência de comando legal para consolidação anual da legislação tributária em texto único (artigo 212 do CTN¹⁰³), tal mandamento legal não tem sido cumprido pelo Poder Executivo federal.

Em nível federal, o relatório do TCU destaca o problema relativo às consultas fiscais, identificando o elevado tempo de resposta ao instituto de consulta quanto à interpretação da legislação tributária, bem como a existência de inconsistência na divulgação da carta dos serviços prestados pela RFB aos contribuintes e ausência de mensuração da satisfação do usuário quanto aos serviços prestados pela Receita Federal.

Neste sentido, segundo o TCU, tendo em vista a constatação do tempo de resposta nos processos de consulta aliado ao fato de que a RFB não realiza pesquisa qualitativa para avaliar a satisfação dos usuários de seus serviços, o voto condutor do acórdão proferido pelo ministro VITAL DO RÊGO conclui pela necessidade de ser “recomendado à RFB que implemente sistemática de avaliação qualitativa de satisfação dos contribuintes com os serviços por ela prestados.”

¹⁰³ “Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.”

Especificamente sobre o processo de consulta fiscal em âmbito federal, além da demora em sua solução, este está marcado pela falta de confiabilidade pelos contribuintes, em especial em virtude da insegurança sobre a efetiva imparcialidade do órgão julgador.

HELENILSON CUNHA PONTES¹⁰⁴ destaca como principal fator para o desestímulo ao uso do referido instrumento a ausência de segurança jurídica para o contribuinte questionar o fisco sem sofrer sanção em caso de divergência entre a sua interpretação da lei tributária e a interpretação oficial, em virtude da ausência de imparcialidade.

De fato, conforme dados obtidos com base na Lei de Acesso à Informação (íntegra na disponível no Anexo I), nos anos de 2014 a 2019 foram proferidas 7.178 (sete mil, cento e setenta e oito) decisões em resposta a consultas formuladas pelos contribuintes acerca da interpretação da legislação fiscal. Isso significa dizer que a média de consultas formuladas é cerca de 1.200 (mil e duzentas) consultas por ano.

Ainda, do total de soluções de consulta proferidas, menos da metade (cerca de 40% - quarenta por cento) foi considerada eficaz e efetivamente foi solucionada ao contribuinte (sobre o resultado da solução de consulta, se confirmatória ou não do entendimento dos contribuintes, a resposta fornecida pelo Ministério da Economia foi no sentido de que “a RFB não gerencia esse tipo de informação”).

Pelos dados apresentados, é evidente o baixo índice de utilização do referido instrumento, em detrimento ao processo administrativo e judicial. De fato, conforme dados analisados anteriormente, segundo relatório divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, apenas no ano de 2018 foram ajuizadas cerca de 3.222.976 (três milhões, duzentos e vinte e dois mil, novecentos e setenta e seis) novas execuções fiscais (sem considerar os novos processos de discussão na esfera administrativa, ou, ainda, processos de conhecimento na esfera judicial)¹⁰⁵.

Assim, resta evidente o baixo índice de utilização do processo de consulta, implicando que eventuais divergências de interpretação acerca da legislação fiscal acabem sendo decididas na esfera judicial, após um longo e moroso processo, que se apresenta ineficiente, com custos excessivos para ambas as partes, de baixa recuperabilidade do crédito tributário pela administração fazendária e de elevado grau de insegurança aos contribuintes em relação ao seu desfecho final.

¹⁰⁴ PONTES, Helenilson Cunha. **A reforma Tributária Necessária**. Artigo publicado em Consultor Jurídico, em 28 de agosto de 2019. <https://www.conjur.com.br/2019-ago-28/reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em março de 2020.

¹⁰⁵ CNJ (2019), *Ibid.*, p. 122.

3. DIREITO TRIBUTÁRIO. NOÇÕES GERAIS E PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO DE CONSULTA FISCAL

Inicialmente, antes da análise do objeto do presente estudo propriamente dito, mister se faz, na primeira parte deste capítulo, delimitar as premissas jurídicas adotadas e do percurso a ser seguido como forma de busca do conhecimento proposto.

Desta forma, é importante a análise de forma mais ampla da concepção do *conhecimento* para, após, definir o que se entende por *norma jurídica e princípios*, e a necessidade de análise de suas relações de coordenação e subordinação, enquanto inseridos no sistema jurídico positivo. Tais conceitos¹⁰⁶ são essenciais para análise de forma aprofundada da natureza do enunciado emanado pelas autoridades competentes no processo de consulta, bem como seus limites e princípios norteadores.

TÁCIO LACERDA GAMA, destaca a relevância da *dúvida* na busca do conhecimento científico, destacando que é a partir dela que o pensamento conduz à solução, isto é, o conhecimento surge a partir do questionamento formulado pelo sujeito que se propõe a interpretar determinado objeto.¹⁰⁷

No mesmo sentido, para AURORA TOMAZINI DE CARVALHO o conhecimento pode ser entendido como a forma de consciência humana por meio da qual o homem atribui significado ao mundo, isto é, por meio do qual passa a ter consciência sobre algo.¹⁰⁸

Na visão de EDMUND HUSSERL o conhecimento ora se apresenta como o ato de conhecer algo, ora como o próprio resultado desse ato ou, ainda, como o objeto do

¹⁰⁶ Analisando a delimitação semântica do signo *conceito* e a dualidade com o signo *termo*, LUCAS GALVÃO DE BRITTO explica: “[...] quando usamos um conceito recortamos esse fluxo ininterrupto e caótico de sensações para nos referir apenas a uma parte desse contínuo. Esse esforço envolve suspender todos os demais estímulos que não cessam de bombardear nossa consciência para nos concentrar no objeto de nosso interesse. [...] Eis o conceito: a ferramenta mais básica do pensamento humano. [...] Para expressar os conceitos, tornando apreensível para outros aquilo que se processa em nosso intelecto, nos servimos de signos, os *termos* (palavras, sinais, locuções). Expedindo-os, vertemos uma ideia numa forma física, isto é, em qualquer sinal apreensível pela intuição sensível de outras consciências.” (BRITTO, Lucas Galvão de. **Tributar na Era da Técnica**: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2018, pp. 15-16)

¹⁰⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2019, p. 1.

¹⁰⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**: O construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p. 06.

conhecimento.¹⁰⁹ Tem-se, assim, que a palavra *conhecimento*, assim como diversas outras palavras de nosso vocabulário, apresenta o vício da ambiguidade.¹¹⁰

Para PAULO DE BARROS CARVALHO

o conhecimento pode ocorrer mediante qualquer das modalidades formais de consciência: a percepção, a sensação, a lembrança, as emoções, a imaginação, a vontade, o pensamento (ideias, juízos, raciocínios, sistemas), o sonhar, a alimentar esperança etc.¹¹¹

Identifica-se, ainda, dois tipos de conhecimento: (i) o *conhecimento em sentido amplo*, que representa toda forma de consciência que aprisiona o objeto intelectualmente como seu conteúdo; e (ii) o *conhecimento em sentido estrito*, o qual se dá no momento em que o seu conteúdo aparece na forma de juízo, isto é, quando pode ser submetido a critérios de confirmação ou infirmação.

Conclui-se, assim, que o conhecimento representa a capacidade do homem de emitir proposições sobre determinado objeto e de relacionar tais proposições de modo coerente na forma de raciocínio.

Adotando os ensinamentos do Neopositivismo Lógico¹¹², o presente estudo parte da premissa que só se toma conhecimento da realidade por meio do uso da linguagem, sendo a linguagem elemento essencial para busca do conhecimento de qualquer objeto.¹¹³

Desta forma, conforme será melhor abordado ao longo do presente estudo, verifica-se que a solução de consulta cria e define a realidade jurídica, na medida em que representa a tradução, em linguagem competente, do conhecimento que a administração fiscal possui (órgão competente para proferir a resposta à consulta formulada) acerca da aplicação de determinado texto normativo prescritivo de conduta jurídica.

¹⁰⁹ HUSSERL, Edmund. **Investigações lógicas – Sexta investigação. Elementos de uma elucidação fenomenológica do conhecimento.** São Paulo: Nova Cultural, 2005, p.54.

¹¹⁰ Conforme de Aurora Tomazini de Carvalho “ambigüidade é característica dos termos que comportam mais de um significado, isto é, que podem ser utilizados em dois ou mais sentidos”. (Ibid., 2009, p. 59).

¹¹¹ Ibid., 2008, p. 11.

¹¹² “[...] o Neopositivismo Lógico encarece sobremaneira a linguagem como instrumento do saber científico e, mais do que isso, como meio de controle daqueles mesmos conhecimentos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Ibid., 2008, p. 27).

¹¹³ Cite-se os ensinamentos de VILÉM FLUSSER: “a multiplicidade de línguas ilustra e ilumina a posição assumida nos parágrafos anteriores e a torna mais consistente. Essa multiplicidade torna evidente que é ocioso falar-se em ‘realidade extralinguística’ e demonstra a relatividade do ‘conhecimento’, o qual está, por definição, limitado ao campo de uma única língua, já que conhecimento é uma função da categoria daquela língua. Durante a discussão ficou a ciência revelada como uma dentre as línguas, e o conhecimento científico como válido, isto é, significativo, somente em relação a essa língua.” (FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade.** 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004, p. 54, p. 55-56.). No mesmo sentido cite-se Ludwig Wittgenstein: “os limites do mundo são os limites da linguagem, a linguagem é minha linguagem, os limites do mundo são os limites de minha linguagem” (WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus.** Tradução Luiz Henrique Lopes dos Santos. São Paulo: Editora USP, 2001, p. 104).

3.1. NOÇÃO DE SISTEMA E SISTEMA DO DIREITO POSITIVO

A exata compreensão do sistema do direito positivo e do sistema da ciência do direito proporciona uma melhor compreensão dos conceitos utilizados no presente estudo. Mister se faz a análise de seus principais elementos para, após, a delimitação do campo de estudo da presente tese: o sistema do direito positivo.

O discurso científico encontra-se intrinsecamente atrelado à noção de sistema, como pressuposto para desenvolvimento de uma análise de adequação interna e unidade do objeto estudado.

Para GERALDO ATALIBA a noção de sistema compreende a composição harmônica de diversos elementos em um todo unitário, integrando uma realidade maior¹¹⁴. Assim, o intérprete do direito deve analisar cada sistema não de forma isolada, mas como um elemento inter-relacionado com os demais, inseridos dentro de um sistema.

GERALDO ATALIBA conclui que os elementos integrantes de um sistema não o compõem mediante sua soma, mas sim através do desempenho de funções coordenadas, uns em função dos outros e todos, harmonicamente, em função do todo.¹¹⁵

Em linha com esse entendimento, PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que o sistema jurídico deve ser entendido como um todo unitário composto por normas jurídicas, interligadas por um processo unificador (relação de coordenação e subordinação).¹¹⁶

A unidade do sistema jurídico é representada pela relação entre as normas jurídicas construídas a partir dos textos do direito positivo (suportes físicos) e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia). Assim, o sistema jurídico é um sistema uno¹¹⁷.

¹¹⁴ Ibid., 1968, p. 04.

¹¹⁵ Ibid., 1968, p. 07. No mesmo sentido, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES afirma que “sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante” (GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, p. 40).

¹¹⁶ Ibid., 2009, p. 11.

¹¹⁷ Nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO o direito é um sistema “incindível”, uma vez que composto por sistemas entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e relação de subordinação (Ibid., 2009, p. 14-17).

3.2. SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E SISTEMA DA CIÊNCIA DO DIREITO

O sistema do direito positivo e o sistema da ciência do direito são considerados sistemas proposicionais nomoempíricos. São proposicionais por serem formados por proposições revestidas de forma enunciativa e nomoempíricos por serem constituídos de proposições sintéticas, apresentando linguagem aberta e condicionada fundamentalmente pela experiência¹¹⁸.

Importante destacar, contudo, a existência de uma diferença significativa entre esses dois sistemas.

Conforme mencionado anteriormente, o sistema do direito positivo é composto por normas jurídicas válidas em um determinado território e em um determinado tempo, destinadas a regular condutas humanas, nas relações entre si e com a coletividade, formadoras de um todo unitário por meio de relações de coordenação e subordinação.

O sistema da ciência do direito, por sua vez, é composto por proposições que buscam descrever o complexo de normas jurídicas de determinado sistema de direito positivo, sendo, portanto, metalinguagem do direito positivo. A linguagem do direito positivo é linguagem-objeto da ciência do direito.

Assim, ao passo que a ciência do direito é composta por proposições descritivas de normas jurídicas, sendo a relação entre seus elementos constitutivos regida pela lógica apofântica¹¹⁹, o sistema do direito positivo é composto por proposições prescritivas de condutas intersubjetivas, sendo a relação entre seus elementos constitutivos regida pela lógica deontica¹²⁰.

Como resultado, as proposições integrantes do sistema da ciência do direito assumem valores de verdade e de falsidade, não admitindo contradição interna. Em contrapartida, as proposições que integram o direito positivo (onde se enquadram as soluções de consulta

¹¹⁸ PRADO, Roberta Bordini. **Amortização do ágio e imposto sobre a renda – Incorporação, fusão e cisão**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

¹¹⁹ Conforme disciplina PAULO DE BARROS CARVALHO a Lógica Apofântica, também conhecida como Lógica Formal, Lógica Menor ou Lógica Alética, “tem por objetivo o estudo das formas de pensamento, isto é, das idéias, dos juízos e dos raciocínios, bem como de seus correlatos verbais, a saber, dos termos, das proposições e dos argumentos, fazendo-se abstração dos conteúdos significativos a que se aplicam aqueles esquemas”. Assim, a Lógica Apofântica “está credenciada tão-só para revelar a sintaxe da linguagem como função descritiva de situações, não servindo à linguagem das ordens, das perguntas ou da linguagem poética” (Ibid., 2008, p. 80-81).

¹²⁰ A Lógica Deontica é aquela que tem como objeto a linguagem dos enunciados prescritivos. (CARVALHO, Paulo de Barros. Ibid., 2008, p. 71).

emanadas) são submetidas a valores de validade ou invalidade, admitindo, contudo, contradição interna, dada suas características semânticas-pragmáticas.

Tem-se, assim, que as soluções de consulta emanadas nada mais são do que proposições do direito positivo, com função prescritiva, devendo ser analisadas e interpretadas diante das demais proposições do direito positivo a fim de lhe atribuir valores de validade ou invalidade, analisando-as de forma pragmática em suas relações de coordenação e subordinação.

3.3. NORMA JURÍDICA: ESTRUTURA, CONTEÚDO E ESPÉCIES

A análise da estrutura das normas jurídicas, de igual forma, se apresenta como elemento essencial para melhor compreensão da natureza das soluções de consulta proferidas, tanto no atual modelo, quanto no novo modelo, seguindo as sugestões de melhoria a serem implementadas, melhor analisados nos Capítulos 4 e 6 do presente estudo.

Norma jurídica é a proposição prescritiva hipotético-condicional, construída pelo intérprete a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se, assim, do conjunto hipotético-condicional que a percepção do texto do direito positivo provoca no plano do nosso consciente.¹²¹

Adotando-se a estrutura trilateral de EDMUND HUSSERL¹²², fala-se em suporte físico (conjunto de textos do direito posto), significado (conduta humana compartilhada na vida social) e significação (repertório extraído pelo jurista a partir dos textos positivos).

O conceito de *norma jurídica* não foge à vaguidade¹²³ presente na grande maioria dos enunciados e expressões por nós utilizadas.

A partir dos ensinamentos de GREGÓRIO ROBLES MORCHÓN¹²⁴ verifica-se que ora a expressão é utilizada como significações construídas pelo intérprete dos signos contidos nos textos (suporte físico) do direito positivo, e ora como expressão, enunciados jurídicos e mensagem deonticamente estruturada, isto é, como o próprio texto utilizado para construção da norma jurídica.

¹²¹ PRADO, Roberta Bordini. *Ibid.*

¹²² Para aprofundar os estudos da estrutura trilateral de EDMUND HUSSERL cf. *Ibid.*, 2005, p. 151.

¹²³ Conforme ressalta AURORA TOMAZINI DE CARVALHO “entende-se por vaguidade a falta de precisão no significado de uma palavra, vício assinalado pela incapacidade de se determinar, exatamente, quais objetos são abrangidos por seu conceito, o que torna duvidosa sua utilização” (*Ibid.*, 2009, pg. 62).

¹²⁴ MORCHÓN, Gregorio Robles. *El derecho como texto: Cuatro estudios de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Ed. Civitas, 1998.

Visando sanar o problema da vaguidade, PAULO DE BARROS CARVALHO diferencia *norma jurídica em sentido amplo* e *norma jurídica em sentido estrito* conforme se verifica:

A despeito disso, porém, interessa manter o secular modo de distinguir, empregando 'normas jurídicas em sentido amplo' para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo, receberia o nome de 'normas jurídicas em sentido estrito'.¹²⁵

Seguindo tais ensinamentos, adota-se no presente estudo as *normas jurídicas em sentido amplo* para designar os textos de lei (enquanto suporte físico) e os conteúdos significativos isolados desses textos (plano dos enunciados prescritivos e plano das proposições isoladas); e *normas jurídicas em sentido estrito* para designar as composições articuladas das significações construídas a partir de enunciados do direito positivo, de forma hipotético-condicional, que produz mensagens com sentido deôntico-jurídico completo (plano das normas jurídicas em sentido estrito e plano da sistematização das normas).

Neste sentido, verifica-se que toda norma jurídica é formada por uma hipótese (antecedente da norma jurídica tributária) implicando um conseqüente (desencadeando uma relação jurídica).

O antecedente da norma apresentará sempre (i) uma previsão hipotética do fato jurídico (norma abstrata com enunciado conotativo) ou (ii) a realização efetiva do fato jurídico (norma concreta com enunciado denotativo). Por sua vez, no conseqüente estão contidos os critérios para identificação do vínculo jurídico (prescritor) direcionada a um indivíduo ou grupo de indivíduos definidos (norma individual) ou à coletividade (norma geral).

Diferenciando-se das leis naturais, o antecedente e o conseqüente da norma jurídica possuem como elo o *dever-ser*, operador/conectivo deôntico, interproposicional (entre duas proposições).

Há, ainda um dever-ser interno (intraproposicional) que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, no contexto da relação jurídica, em uma relação obrigacional, em função de um objeto prestacional. Ele se triparte nos modais *obrigado*, *permitido* e *proibido*. Os modais deônticos qualificam as condutas permitindo, assim, que elas sejam reguladas.

A partir das noções acima acerca da estrutura da norma jurídica em que há um antecedente e um conseqüente cujo elo entre eles é um conectivo obrigacional, cumpre-nos

¹²⁵ Ibid., 2008, p. 128.

analisar a norma jurídica em sua completude, classificadas como *norma primária* e *norma secundária*. Registre-se que a estrutura interproposicional das duas é a mesma.

A norma jurídica primária vincula deonticamente a ocorrência de um fato à prescrição de determinada conduta. Por sua vez, a norma jurídica secundária, conectada à primeira, prescreve uma providência sancionatória (de cunho coercitivo), a qual incide caso ocorrido o fato descrito na norma primária e não realizada a conduta prescrita.

Seguindo os ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA¹²⁶, PAULO DE BARROS CARVALHO define a norma jurídica completa como a conjunção da norma jurídica primária e da norma jurídica secundária, unidas pelo conectivo “ou includente” (v):

Na completude, as regras do direito têm feição dúplice: (i) norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio [COSSIO, Carlos. *La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad*. Abeledo Perrot, 1964], a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; (ii) norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.¹²⁷

Em sentido diverso, o jurista espanhol GREGÓRIO ROBLES MORCHÓN¹²⁸ entende que nem toda norma jurídica possui caráter deontico. Isto porque, o conceito de norma jurídica por ele adotado é diferente do conceito de norma jurídica acima exposto, considerando a *ação* um critério relevante para identificação das normas jurídicas.

O jurista divide as proposições jurídicas em (i) diretas e (ii) indiretas. As normas diretas seriam as proposições que contemplam em si mesmas uma ação determinada e normas indiretas aquelas que contemplam um elemento prévio ou condicionante da ação, ou seja, estabelecem condições, requisitos ou pressupostos da ação.

Ainda, o autor subdivide as normas diretas em (i) procedimentais, que estabelecem procedimentos para a realização de uma ação; (ii) potestativas, que declaram ser a ação lícita ou ilícita; e (iii) deonticas, que exigem uma ação como devida.

Assim, na visão do referido jurista, somente as chamadas normas jurídicas diretas deonticas possuiriam esse caráter prescritivo (regulariam a conduta humana).

TÁREK MOUSSALEM, por sua vez, defende a existência de três espécies diferentes de normas jurídicas: (i) as normas de conduta; (ii) as normas de produção normativa e (iii) as normas de revisão sistêmica.¹²⁹

¹²⁶ VILANOVA, Lourival. **A teoria do direito em Pontes de Miranda**. Escritos jurídicos filosóficos, vol. 1, São Paulo: Noeses, 2005, pg. 410.

¹²⁷ Ibid., 2008, p. 138.

¹²⁸ Ibid., 1998.

¹²⁹ MOUSSALEM, Tárek. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 93.

Na visão do jurista, as normas de conduta são aquelas que têm como efeito imediato e mediato regular uma conduta. As normas de produção normativa são aquelas que têm como objetivo imediato de sua aplicação a regulamentação de uma conduta que corresponde à produção de outra norma (objetivo mediato). Por fim, as normas de revisão sistêmica são aquelas cuja aplicação tem como efeito imediato uma conduta humana e efeito mediato a modificação ou a extinção de outra norma.

Assim, não obstante todas as normas terem como efeito imediato a regulamentação de uma conduta, há uma diferença entre elas, isto porque, enquanto as normas de revisão sistêmica atuam no campo sintático das normas, atuando sobre normas modificadas ou revogadas, as normas de conduta e de produção normativa atuam em seu plano semântico, repercutindo sobre o aspecto material da norma.

Neste sentido, não obstante a existência de entendimentos doutrinários diversos, em virtude da vaguidade que atinge o tema em questão, o uso da expressão de norma jurídica no presente estudo tem como referência o juízo hipotético condicional obtido a partir de proposições feitas pelo intérprete dos textos de direito positivo (suporte físico), com caráter deôntico, organizada sob a estrutura hipotético-condicional.

Desta forma, toda norma jurídica é prescritora de uma conduta humana e, portanto, toda norma jurídica possui caráter deôntico.

Partindo-se dessa definição de norma jurídica é possível identificar a existência de quatro espécies de normas jurídicas, quais sejam: (i) abstrata e geral; (ii) concreta e geral, (iii) abstrata e individual e (iv) concreta e individual.

Tais espécies normativas são determinadas levando-se em consideração dois fatores.

O primeiro fator a ser observado são as características observadas no antecedente da norma jurídica, isto é, se o antecedente descreve um fato concreto, consumado no tempo e espaço (concreta) ou se o antecedente preceitua um evento hipotético (abstrata).

O segundo fator está relacionado ao conseqüente da norma jurídica, devendo ser observado se a relação jurídica desencadeada no conseqüente normativo se reporta a um conjunto de sujeitos indeterminados (geral) ou se está direcionada a um certo indivíduo ou a um grupo identificado de pessoas (individual).¹³⁰

¹³⁰ Neste sentido, analisando a natureza das soluções de consulta como normas individuais e abstratas, aduz PAULO DE BARROS CARVALHO: “Por fim, depuraremos a norma individual e abstrata, menos frequente no sistema que as três explicitadas acima. É aquela que toma o fato descrito no antecedente como uma tipificação de um conjunto de fatos; e que, no quadro de seus destinatários, volta-se a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Seria o caso, por exemplo, de uma consulta fiscal, em que o interessado, ainda inerte, questiona ao Fisco a possibilidade de determinada conduta para fins tributários. A resposta

Assim, conforme será melhor analisado adiante, as soluções de consulta, quando proferidas, podem produzir três tipos de normas jurídicas:

- (i) uma *norma concreta e individual*, quando o consulente é o próprio sujeito passivo ou entidade representativa de categoria econômica e profissional (assumindo a condição de sujeito passivo seus associados e filiados) e refere-se a um fato jurídico já consumado no tempo;
- (ii) uma *norma abstrata e individual*, quando o consulente é o sujeito passivo da relação jurídica ou entidade representativa de categoria econômica e profissional (assumindo a condição de sujeito passivo seus associados e filiados) e refere-se a um evento futuro passível de acontecimento; e
- (iii) uma *norma abstrata e geral*, em relação aos efeitos produzidos pela norma jurídica proferida em relação a outros contribuintes.

3.4. PRINCÍPIOS NORTEADORES DA CONSULTA FISCAL

O processo de consulta fiscal como todo e qualquer ato administrativo, vinculado à administração pública, encontra-se sujeito aos princípios basilares que os regem.

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO define atos administrativos *em sentido amplo* como sendo a

[...] declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.¹³¹

Tem-se, assim, como características essenciais dos atos administrativos: (i) trata-se de manifestação que produz efeitos de direito; (ii) provém do Estado ou de quem esteja investido de prerrogativas estatais; (iii) é exercido por autoridade sob a regência de direito público; (iv) consiste em providências jurídicas complementares à lei; e (v) sujeita-se a exame de legitimidade por órgão jurisdicional.

Esse conceito mais amplo de ato administrativo abrange, portanto, atos gerais e abstratos proferidos pelo poder público (tais como os regulamentos, as instruções e, até mesmo, as soluções de consulta fiscal no modelo atualmente adotado no Brasil), como

do Fisco trará à luz uma norma individual e abstrata: justapondo o antecedente hipotético (objeto da consulta), ao conseqüente individualizado, uma vez que já se pode determinar os sujeitos e o objeto da relação veiculada pela consulta.” (Ibid., 2008, p. 144). Destaque-se que a análise mais apurada do referido ato normativo e de seus efeitos aponta para a existência de outros dois tipos de norma jurídica, conforme.

¹³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 339.

também os atos convencionais praticados pelo Estado, como é o caso dos chamados contratos administrativos.

O referido jurista define como ato administrativo *em sentido estrito* como sendo a

[...] declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei (ou excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.¹³²

Nessa mesma ordem de ideias, HELY LOPES MEIRELLES define como ato administrativo em *sentido estrito* como sendo

[...] toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.¹³³

Assim, os atos administrativos em sentido estrito são aqueles que, além das características anteriormente definidas, também são dotados de concreção e unilateralidade.

Nestes termos, seja na qualidade de ato unilateral proferido pelo ente público¹³⁴, seja no contexto de um ato convencional¹³⁵, as soluções de consulta estão adstritas aos limites constitucionais e legais que regem todo e qualquer ato administrativo, proferido pela administração pública, conforme analisado a seguir.

A Constituição Federal, no *caput* de seu artigo 37, estabelece os princípios norteadores da administração pública, seja ela direta ou indireta:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...].

Conforme se observa, dentre os princípios constitucionais que regem os atos a serem praticados pela administração pública destacam-se, dentre outros, o princípio da moralidade administrativa, da segurança jurídica, da legalidade e da impessoalidade. Nos termos do mencionado dispositivo constitucional, as condutas adotadas pelo administrador público, perante seus administrados, devem ser pautadas nos referidos comandos.

No mesmo sentido são as disposições da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei nº 9.784/1999), que regulamenta o processo administrativo em âmbito federal, conforme se

¹³² Ibid., 2002, p. 341.

¹³³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 147.

¹³⁴ Conforme será melhor abordado no Capítulo 4, o atual modelo de consulta fiscal federal trata-se de ato unilateral do Estado, sem qualquer participação do consulente (contribuinte ou entidade privada).

¹³⁵ No Capítulo 6 do presente estudo sugere-se a revisão estruturante do atual modelo de consulta fiscal federal para o fim de que passe a possuir natureza de ato convencional praticado pelo ente público e pelo particular, no melhor intuito de satisfazer o interesse público.

verifica pela redação dos artigos 2º e 3º abaixo destacados:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos **princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.**

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[...]

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e **boa-fé**;

[...]

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado **grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados**;

[...]

Art. 3º. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - **ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores**, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações [...]. (negritou-se)

Conforme se verifica, norteiam os atos a serem produzidos pela administração pública o efetivo interesse público, em especial, o respeito e a boa-fé na preservação do direito de seus administrados, dentre eles a legalidade, a razoabilidade, proporcionalidade, a moralidade, a ampla defesa, o contraditório, a segurança jurídica, o interesse público e a eficiência.

Esses princípios norteados estão intrinsecamente ligados ao processo de consulta da legislação fiscal e, em especial, a adequação do atual processo de consulta a tais princípios corrobora a necessidade das alterações futuras que são defendidas no curso do presente estudo.

De fato, encontra-se em ascensão na doutrina a ideia de que a busca por uma administração pública contratual, com maior integração entre fisco e contribuinte, representa medida de boa governança.

Neste sentido, LEANDRO MARTINS, adotando os ensinamentos de JUSTINO DE OLIVEIRA, ressalta que “um novo caminho, no qual a Administração pública passa a valorizar (e por vezes privilegiar) uma forma de gestão, cujas referências são o acordo, a conciliação, a transação.”¹³⁶

Assim, conforme será abordado, na linha do entendimento de ALEXANDRE DOS SANTOS ARAGÃO¹³⁷, a adoção de soluções consensuais satisfaz os princípios da

¹³⁶ MARINS, Leandro. **Parcerias entre a Administração Pública e o Terceiro Setor: sistematização e regulação**. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito do Estado. São Paulo, FADUSP, 2010, p. 277.

¹³⁷ ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **A Consensualidade no Direito Administrativo: Acordos Regulatórios e Contratos Administrativos**. Revista de Direito do Estado. Ano 1, vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, janeiro-março/2006, pp. 156-157.

proporcionalidade e da eficiência que regem a administração pública, insculpidos no artigo 37 da Constituição Federal.

3.4.1. Princípio: norma e valor

Antes de adentrar na análise dos princípios que norteiam o processo administrativo federal e, em maior escala, o processo de consulta fiscal, mister se faz delimitar o conceito de princípio para fins da presente análise.

O signo *princípio*, na dogmática do direito positivo, é utilizado em diversas acepções, ora como *norma*; ora como *valor* ou *critério objetivo*.

Princípio como *norma* pode ser utilizado tanto para designar uma norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo (para denotar as chamadas regras de que falamos), ou, ainda, para designar norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos. Por outro lado, princípio pode designar um valor, quando utilizado para designar valores intrínsecos em regras jurídicas de posição privilegiada e considerados independentes das estruturas normativas, ou, ainda, como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.¹³⁸

Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO, em qualquer dessas acepções o signo *princípio* é empregado dentro de uma acepção maior, ora aparecendo como um preceito expresso nos textos do direito positivo (tal como é o caso dos citados preceitos estabelecidos no artigo 37 a CF e artigo 2º da Lei nº 9.784/1999, acima referidos), ora ficando subjacente, de forma implícita, nos textos de direito positivo, cabendo ao intérprete, na atividade de interpretação de forma indutiva, a sua percepção e aplicação:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos.¹³⁹

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibid.*, 2009, p. 159.

¹³⁹ *Ibid.*, 2009, p. 163.

No mesmo sentido, para HELENO TAVEIRA TORRES¹⁴⁰ os princípios constitucionais, enquanto valores, possuem a função não apenas de coordenar o conjunto de normas a serem produzidas, como também formam um verdadeiro subsistema constitucional cuja função precípua é a de proteger os direitos e garantias fundamentais garantidos pela Constituição Federal.

Neste sentido, o termo *princípio*, utilizado ao longo do presente estudo, tomará uma das quatro acepções acima (norma e valor) e, quando necessário, far-se-á a delimitação da acepção no qual foi utilizado.

3.4.2. Sobreprincípio da Segurança Jurídica

O princípio da segurança jurídica surge como consequência e premissa de todo Estado de Direito¹⁴¹, resultado da necessidade de previsibilidade nas ações do Estado, tendo uma dupla faceta: uma de natureza objetiva, que impossibilita a retroatividade dos atos do Estado e relacionando-se à noção de certeza, bem como outra de natureza subjetiva, referente a necessidade de proteção da confiança dos administrados nos atos da administração.

Nesse sentido, são as digressões de ALMIRO DO COUTO E SILVA:

A segurança jurídica é entendida como sendo, um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes: uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva. A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção do direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.[...]

A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção da confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação.¹⁴²

¹⁴⁰ Aduz o referido autor: “A Constituição do Estado Democrático de Direito é um sistema de valores jurídicos. As regras que a compõem somente podem ser aplicadas nos estreitos limites dos valores que as densificam por meio dos princípios. Nessa linha de compreensão, o princípio constitucional do Sistema Tributário Nacional não tem simplesmente a função de coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor. Vai muito além disso. Trata-se de um subsistema constitucional — da Constituição material tributária — dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências materiais tributárias, tanto de instituição quanto de arrecadação dos tributos. E todo esse esforço tem como único propósito conferir segurança jurídica aos contribuintes em face do exercício do chamado “poder de tributar”, assim entendido o plexo das suas competências.” (TORRES, Heleno Taveira. **A segurança jurídica do sistema de tributação**. Artigo publicado no Consultpr Jurídico, disponível em <https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>. Acesso em março de 2020).

¹⁴¹ Clausula pétrea definida no *caput* do artigo 1º da CF: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”

¹⁴² SILVA, Almiro do Couto. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos**

PAULO DE BARROS CARVALHO atribui ao referido princípio a qualificação de *sobreprincípio*, tendo em vista se tratar de regra inserida no altiplano do ordenamento jurídico, o qual possui o condão de emanar comandos normativos que serão aplicados direta ou indiretamente em outras normas pertencentes ao ordenamento¹⁴³.

HUMBERTO ÁVILA ressalta que o princípio da segurança jurídica é o princípio dos princípios, na medida em que é o princípio que instrumentaliza a validade e a eficácia de todos os outros.¹⁴⁴

Em matéria tributária, como manifestação expressa do princípio da segurança jurídica, a Constituição Federal preserva a irretroatividade de leis, a anualidade e a anterioridade, configurando claras regras de proteção à previsibilidade, confiança e estabilidade no tempo, nos termos do preâmbulo, artigos 5º e 103-A, §1º, todos da Constituição Federal¹⁴⁵.

A legislação tributária infraconstitucional também possui manifestações de preservação do princípio da segurança jurídica, assim adotado em seus dois vieses (objetivo e subjetivo).

Cite-se, de forma exemplificativa, no parágrafo único do artigo 100 do Código

administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9.784/99). Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 237, p. 273-274, jul/set. 2004.

¹⁴³ Ibid., 2007, pg. 84.

¹⁴⁴ “Na verdade, nós estamos tratando do princípio dos princípios, [...]. É como a metáfora da balança. Normalmente ilustra o sopesamento entre princípios. Tem um princípio que fica de um lado, outro princípio que fica do outro e há este sopesamento. A segurança jurídica é a balança em si ou os pés ou o material da balança. Portanto, segurança jurídica não entra no balanceamento, de tal modo que pode ser descartada, eventualmente.” (ÁVILA, Humberto *in* MELLO, Fernando Figueiredo. **Tributação e Segurança Jurídica. A importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção.** São Paulo: ETCO, 2019, p. 53).

¹⁴⁵ “PREÂMBULO. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um **Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos** de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

[...]

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à **segurança** e à propriedade, nos termos seguintes:

[...].

Art. 103-A. [...]

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

[...]” (negritou-se)

Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966¹⁴⁶, o qual afasta a imposição de penalidades caso o contribuinte tenha pautado o recolhimento dos tributos em atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas ou práticas reiteradas da administração pública.

No mesmo sentido são as disposições dos artigos 105 e 106 do CTN¹⁴⁷ ao vedar a retroatividade da lei tributária, salvo nas hipóteses em que mais benéfica ao contribuinte, bem como as disposições do artigo 146 do CTN¹⁴⁸, segundo o qual eventuais modificações nos critérios jurídicos adotados pela administração pública, sejam elas de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, só podem ser aplicados a fato gerador posterior.

A primazia e a importância do princípio da segurança jurídica ganha papel de destaque com a recente edição da Lei nº 13.655, de 25 de janeiro de 2018 (Lei nº 13.655/2018), que incluiu, na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (aprovada pelo Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942), disposições relativas à segurança jurídica e eficiência na aplicação do direito público. Nestes termos, dispõe o artigo 30 do referido Decreto-Lei, introduzido pela Lei nº 13.655/2018:

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

¹⁴⁶ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

¹⁴⁷ “Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

¹⁴⁸ “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Conforme se observa, o princípio da segurança jurídica e da proteção à confiança do contribuinte estão presentes no ordenamento jurídico pátrio, sendo uma expressiva afirmação do Estado de Direito e tendo função essencial ao Sistema Tributário.

HELENO TAVEIRA TORRES preconiza com clareza as definições e funções do princípio da segurança jurídica em matéria tributária:

A segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, pode ser compreendida como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.¹⁴⁹

Verifica-se, portanto, que o conceito e alcance do princípio da segurança jurídica está intrinsecamente relacionado às noções de certeza e proteção da confiança. Em outras palavras, a aplicação do princípio da segurança em matéria tributária exige que as normas jurídicas, assim entendida em sentido amplo¹⁵⁰, sejam:

- (i) certas, com precisa determinação dos aspectos que compõem o antecedente e o conseqüente da norma, de modo que o contribuinte tenha conhecimento prévio e bem delimitado das conseqüências de suas condutas; e
- (ii) confiáveis, no sentido de que a confiança do indivíduo no ordenamento jurídico seja protegida, preservando-se as expectativas geradas pelo sistema.

Em sentido similar, HUMBERTO ÁVILA ressalta que “só existe segurança jurídica quando o direito for compreensível, estável e previsível”.¹⁵¹ Identifica, assim, três aspectos essenciais que compõem o aspecto material protegido pelo princípio da segurança jurídica: (i) cognoscibilidade, (ii) confiabilidade e (iii) calculabilidade.¹⁵²

O referido autor destaca a necessidade de observância de três pilares (ou características intrínsecas e essenciais) para a preservação da segurança jurídica.

Como primeiro pilar ele destaca a necessidade de o direito ser compreensível, isto é, o direito deve ser “minimamente claro e minimamente determinado”, destacando ser esta uma das principais causas de diversos problemas do contencioso brasileiro.¹⁵³

¹⁴⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 2ª Ed. p. 193.

¹⁵⁰ Aplicando-se, portanto, às soluções de consulta produzidas, seja na qualidade de normas jurídicas abstratas e gerais, seja na forma de normas abstratas e individuais, ou, ainda, sob a forma de acordo firmado entre fisco-contribuinte, na qualidade de norma concreta e individual.

¹⁵¹ Ibid., 2019, p. 43.

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 250.

¹⁵³ Ibid., 2019, p. 44.

A segunda característica inerente ao segundo pilar destacado pelo autor é a necessidade de o direito ser estável, que traduz a ideia de estabilidade na aplicação das normas jurídicas, o que possibilita ao cidadão confiar que os efeitos jurídicos atribuídos no momento em que ele pratica o ato jurídico serão mantidos no futuro.¹⁵⁴

É neste sentido que o direito protege, dentre outros, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada (todos no artigo 5º, inciso XXXVI da CF), a impossibilidade da nova lei ser aplicada a fatos retroativos, salvo quando for para beneficiar o cidadão (artigo 5º, inciso XL da CF e artigos 105, 106 e 146 do CTN).

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que o plenário do STF, em julgamento sob a sistemática da repercussão geral¹⁵⁵, reconheceu a necessidade de preservação do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima ao julgar a impossibilidade de uma lei complementar alterar retroativamente a interpretação das disposições do Código Tributário Nacional, como se infere do seguinte trecho do voto vencedor exarado nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, a seguir reproduzido, que de forma lúcida destaca o papel dos aludidos princípios no ordenamento jurídico:

[...] Efetivamente, se, de um lado, não há dúvida de que a proteção das situações jurídicas consolidadas em ato jurídico perfeito, direito adquirido ou coisa julgada constitui imperativo de **segurança jurídica, concretizando o valor inerente a tal princípio, de outro, também é certo que tem este abrangência maior e que implica, também, resguardo da certeza do direito, da estabilidade das situações jurídicas, da confiança no tráfico jurídico e do acesso à Justiça.**

Há, efetivamente, conteúdos do princípio da segurança jurídica que se encontram implícitos no texto constitucional.

O princípio da segurança decorre implicitamente não só da sua concretização em direitos e garantias individuais expressamente contemplados no art. 5º da Constituição, como, entre vários outros, os incisos XXXV e XXXVI, mas também de outros dispositivos constitucionais e diretamente do sobreprincípio do Estado de Direito, estampado no art. 1º da Constituição, do qual se extraem, independentemente de norma expressa, garantias como a proteção da liberdade e contra a arbitrariedade, bem como de acesso ao Judiciário.

José Joaquim Gomes Canotilho, em sua obra *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (Almedina, 1998, p. 250), destaca ‘os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito’. O Professor Luís Afonso Heck, na mesma linha, na obra *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã* (Fabris, 1995, p. 186), ensina que ‘Tanto o preceito da certeza jurídica como o preceito da proteção à confiança são partes constitutivas essenciais e, portanto, elementos essenciais do princípio do Estado de Direito [...] Ambos têm índole constitucional e, assim, servem de critério normativo.’¹⁵⁶ (negritou-se)

¹⁵⁴ Ibid., 2019, p. 49.

¹⁵⁵ Rito processual previsto no artigo 1.035 e seguintes do CPC, aprovado pela Lei nº 13.105/2015.

¹⁵⁶ Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, Repercussão Geral. Diário da Justiça Eletrônico 195, divulgado em 10 de outubro de 2011 e publicado em 11 de outubro de 2011, p. 540.

Ao refletir sobre a importância da confiabilidade como faceta do princípio da segurança jurídica e sua intrínseca relação com a estabilidade econômica de um determinado país, são elucidativas as considerações de PAULO AYRES BARRETO, segundo o qual:

[...] como a chamada estabilidade econômica de um país tem fundamental importância para que uma empresa ou investidor decida nele investir, a segurança jurídica é, no campo do direito, a variável a ser considerada. Poucos empresários têm a coragem de investir sem a necessária confiança nas instituições. Reversamente, se há respeito à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido, de um lado, e se existem condições objetivas para se planejar ações futuras, sendo possível prever os limites da atuação estatal, de outro, a decisão de investir surge como mera decorrência. Em qualquer ordenamento jurídico, a garantia da não surpresa é vital para o incremento das relações econômicas.¹⁵⁷

Por fim, o direito precisa ser previsível, o que significa dizer que as normas jurídicas podem ser alteradas, nada impede que isso aconteça, desde que tais alterações não ocorram de maneira drástica e brusca havendo tempo suficiente de os cidadãos se organizarem e se anteciparem aos seus efeitos.¹⁵⁸

À luz dos conceitos acima verifica-se a intrínseca relação da solução de consulta produzida com o sobreprincípio da segurança jurídica na medida em que:

- (i) o referido instrumento tem como objetivo justamente trazer maior compreensão da aplicação das normas jurídicas em relação a determinado evento já ocorrido ou de possível acontecimento (certeza e compreensão do direito);
- (ii) o contribuinte que observa o quanto estabelecido em solução de consulta, enquanto normas complementares de direito tributário, encontra-se eximido da imposição de penalidades, tais como a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN¹⁵⁹ e artigo 76 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (Lei nº 4.502/1964)¹⁶⁰. Cabe aqui uma breve digressão

¹⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 84.

¹⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Ibid.*, 2019, p. 52.

¹⁵⁹ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

¹⁶⁰ “Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

[...]

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o Imposto:

para antecipar uma crítica em relação aos referidos dispositivos normativos, visto que tais dispositivos afastam tão somente a cobrança de penalidades em caso de mudança de entendimento pela autoridade administrativa, na medida em que, à luz do princípio da segurança jurídica a mudança de interpretação não poderia atingir fatos pretéritos inclusive no que se refere à cobrança do tributo¹⁶¹ (esse ponto voltará a ser analisado nos Capítulos 4 e 6 do presente estudo); e

- (iii) eventual alteração do posicionamento adotado pelas autoridades administrativas, por meio da produção de soluções de consulta, deveria atribuir tempo razoável para os contribuintes se adaptarem. Essa é uma medida que se impõe à luz do princípio da segurança jurídica, contudo é importante destacar que não se tem conhecimento de nenhuma solução de consulta que, ao alterar o posicionamento sobre os efeitos fiscais de determinado ato praticado, tenha atribuído tempo razoável para os contribuintes aplicarem a nova realidade jurídica imposta (em regra, a nova solução de consulta produz efeitos e deve ser aplicada assim que proferida, eximindo os contribuintes apenas em relação à multa de mora no prazo de até trinta dias).

3.4.3 Legalidade

Vigora no sistema tributário o princípio da legalidade, consagrado não apenas como direito e garantia fundamental no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, e seus incisos¹⁶², como está previsto, de forma específica ao direito tributário, no artigo 150, inciso

[...]

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

[...].”

¹⁶¹ De fato, as normas que regulamentam o referido instituto garantem que a mudança de posicionamento só atinge fatos futuros no caso dos consulentes (artigo 17 da Instrução Normativa nº 1.396/2013). Contudo, não há previsão no mesmo sentido em relação aos contribuintes que seguem as orientações das soluções de consulta formuladas, havendo tão somente a previsão de afastamento de eventuais encargos, nos termos do artigo 100 do CTN e artigo 76 da Lei nº 4.502/1964.

¹⁶² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...].”

I, do Texto Constitucional¹⁶³, ao estabelecer limites à autoridade pública ao poder de tributar.

Nesse mesmo sentido são as disposições dos artigos 97 e 99 do CTN¹⁶⁴, que prevêm que a instituição ou majoração de tributos somente pode ocorrer mediante lei em sentido estrito.

PAULO AYRES BARRETO, adotando os ensinamentos de ALBERTO XAVIER¹⁶⁵, destaca a importância do princípio da legalidade em matéria tributária de forma estrita, havendo reserva absoluta da lei para o aumento ou a instituição de tributação:

Vivemos sob o império da lei. Em matéria tributária a exigência é ainda maior. A legalidade há de ser estrita. Nas palavras de Alberto Xavier, a exigência de “reserva absoluta” de lei em matéria de tributos transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade). É dizer, a lei fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto. O órgão de aplicação deve-se limitar a subsumir o fato à norma, privando-se de qualquer valoração de cunho pessoal.¹⁶⁶

Ao analisar a extensão e conteúdo do princípio da legalidade, LUCIANO AMARO¹⁶⁷ conclui que a exigência de lei para instituição ou majoração de tributo é um dos atributos para o atingimento do sobreprincípio da segurança jurídica.

Sobre esse tema, o STF é categórico ao afirmar a extensão do princípio da legalidade em matéria tributária, havendo a necessidade de lei em sentido estrito, não podendo atos infralegais estabelecerem os critérios da regra matriz de incidência tributária¹⁶⁸, ainda que haja delegação legislativa nesse sentido.¹⁶⁹

Conforme destaca PAULO DE BARROS CARVALHO, o princípio da legalidade jurídica

¹⁶³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...].”

¹⁶⁴ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;”

[...]

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”

¹⁶⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

¹⁶⁶ Ibid., 2016, p. 86.

¹⁶⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 116.

¹⁶⁸ Seguindo os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO entende-se por regra matriz de incidência tributária a estrutura sintática de organização do texto bruto do direito positivo, com estabelecimento de critérios mínimos para compreensão da norma jurídica que estabelece a incidência tributária (no antecedente: critério material, critério espacial e critério temporal; e no consequente da norma jurídica: critério pessoal e critério quantitativo). (Ibid., 2008, p. 146).

¹⁶⁹ Vide RE 648.245, relator ministro GILMAR MENDES, julgado em 1º de agosto de 2013, Tribunal Pleno, com repercussão geral; e ADI nº 1296/MC, relator ministro Celso de Mello, julgado em 14 de junho de 1995, Tribunal Pleno.

está atrelado à acepção de norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos.¹⁷⁰

As soluções de consulta, na qualidade de atos administrativos produzidos pela administração pública, encontram-se adstritos à legalidade estrita, conforme preceitua o *caput* do artigo 37 da CF. Significa dizer que não apenas a autoridade julgadora encontra-se vinculada aos limites impostos pela lei, no que se referem aos requisitos necessários à formulação da consulta, como também, do ponto de vista material, o conteúdo a ser produzido por meio da solução de consulta está adstrito aos limites legais, sendo este um balizador intransponível.

Assim, muito embora a CF e as normas infralegais reconheçam a existência das soluções de consulta como normas complementares de direito fiscal capazes de estabelecer relações jurídicas, por sua natureza tais atos normativos infralegais não possuem competência de criar e nem modificar os direitos dos contribuintes, estando ligados aos estritos limites legais, isto é, aos limites da norma jurídica prescrita pela lei em sentido estrito, assim entendidas as leis, as medidas provisórias e, no passado, os decretos-lei.

Tal arcabouço sistêmico visa preservar o Princípio da Separação dos Poderes¹⁷¹, evitando invasões pelo Poder Executivo de atividades cuja competência constitucional é de exclusividade dos integrantes do Poder Legislativo e, em última instância, do Poder Judiciário, ao analisar a constitucionalidade dos referidos diplomas legais.

Contudo, ocorre que, na prática, inúmeras vezes as soluções de consulta proferidas extrapolam os limites legais e constitucionais impostos.

Tem-se, como exemplo, a recente Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018, que, sob o pretexto de interpretar a aplicação da decisão proferida pelo STF no RE nº 574.706, alterou substancialmente o conteúdo da decisão proferida pelo Poder Judiciário, em manifesta afronta ao princípio da legalidade e da separação dos poderes.

De fato, ao analisar a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, o STF proferiu decisão em março de 2017¹⁷², nos autos do RE nº 574.706, do Estado do Paraná, sob a relatoria da Ministra CÁRMEN LÚCIA,

¹⁷⁰ Ibid., 2009, p. 167.

¹⁷¹ Cláusula pétrea, conforme garantia do artigo 2º, combinado com o inciso III do §4º do artigo 60, ambos da CF: “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. [...] Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] III - a separação dos Poderes; [...]”.

¹⁷² Cabe destacar que antes mesmo desse julgamento, em 2014, o STF já tinha julgado outro caso semelhante (Recurso Extraordinário nº 240.785, de Minas Gerais, julgado em 08 de outubro de 2014, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio), nos autos dos quais decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

decidindo pela inconstitucionalidade da inclusão referido imposto na base de cálculo das mencionadas contribuições.

Naquela oportunidade, prevaleceu no voto condutor do acórdão o entendimento de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS é o ICMS destacado em nota fiscal. Cite-se, neste sentido, alguns trechos do acórdão proferido:

[...] Por conseguinte, o desate da presente controvérsia cinge-se ao enquadramento do valor do ICMS, **destacado na nota**, devido e recolhido, como receita da sociedade empresária contribuinte.

[...]

Logo, embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao **ICMS destacado** e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado em termos parcial ou integral, após devida compensação não automática na qual se considera a técnica da não cumulatividade, como, por exemplo, pela metodologia de conta gráfica, por sua vez expressamente referida no libelo da demanda veiculado no mandado de segurança impetrado pela parte Recorrente.

[...]

Em síntese, firma-se convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, **inclusive o quantum de ICMS destacado na nota fiscal**. (destacou-se)

Contudo, não obstante o STF tenha decidido pela exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS do ICMS destacado em cada operação, a RFB publicou, em 18 de outubro de 2018 (isto é, 18 meses após o julgamento pelo STF), a Solução de Consulta Interna COSIT nº 13¹⁷³.

Por meio da referida solução de consulta, a RFB externou seu posicionamento, sob o pretexto de interpretar o julgamento realizado pelo STF, concluindo que o ICMS a ser descontado para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS é o ICMS efetivamente recolhido pela pessoa jurídica e não o ICMS destacado na nota fiscal:

no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do **ICMS a recolher**, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de **ICMS a recolher**, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos. (destacou-se)

É evidente que o referido posicionamento adotado pela RFB encontra-se evidado de legalidade.

¹⁷³ Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em março de 2020.

Na linha desse entendimento, em outubro de 2017 a PGFN apresentou embargos de declaração em face do acórdão proferido pelo STF, justamente no sentido de se esclarecer se o ICMS a ser descontado para fins de apuração das referidas contribuições é o ICMS destacado na nota fiscal ou o efetivamente recolhido na operação¹⁷⁴. Registre-se que até o depósito do presente estudo o tema ainda não foi analisado e definido pelo STF¹⁷⁵, o que implica não apenas em ofensa ao princípio da legalidade, nos termos acima, como intensifica ainda mais a insegurança jurídica que permeia o tema.

3.4.4. Direito de petição, princípio da ampla defesa e devido processo legal

O direito de petição, a garantia do devido processo legal e o direito de defesa encontram-se assegurados, respectivamente, pela alínea “a” do inciso XXXIV e pelos incisos LIV e LV, todos do artigo 5º da CF¹⁷⁶, donde resta materializado o conjunto de direitos e garantias individuais atinentes ao direito de defesa.

O direito de petição, assim como o de defesa e do devido processo legal, não se resume à garantia de sua mera apresentação à repartição governamental, pois somente se completa como efetiva garantia se for recebida e respondida por autoridade idônea e imparcial, que não guarde qualquer dependência ou relação com os atos administrativos ali atacados, realizando análise meticulosa do pleito do administrado.

E é justamente sob esse viés que o atual modelo de consulta merece algumas reflexões, visto que, conforme será melhor abordado no Capítulo 6 há hoje um problema de governança administrativa no referido julgamento.

Para EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM a ampla defesa é “direito indeclinável do acusado no sentido de não ser condenado sem ser ouvido, sendo-lhe assegurado exaustar os

¹⁷⁴ Nos embargos de declaração a PGFN também sustenta a necessidade de modulação dos efeitos da decisão proferida, matéria esta controversa, que tem como efeito colateral o aumento da contencioso fiscal, contudo, por ser matéria estranha ao objeto do presente estudo, deixa-se de aprofundar no tema em questão.

¹⁷⁵ O caso está na pauta do STF para julgamento em 1º de abril de 2020.

¹⁷⁶ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - 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; [...].”

argumentos e provas possíveis”.¹⁷⁷

Na mesma ordem de ideias, o devido processo legal, conforme destaca PAULO DE BARROS CARVALHO, corresponde ao instrumento básico destinado a preservar e assegurar garantias individuais.¹⁷⁸

ALEXANDRE DE MORAES aduz que o devido processo legal

configura proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa (direito a defesa técnica, à publicidade do processo, à citação, de produção ampla de provas, de ser processado e julgado pelo juiz competente, aos recursos, à decisão imutável, à revisão criminal).¹⁷⁹

Ao analisar a submissão dos atos administrativos praticados ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELO destaca a importância de ser permitido, aos indivíduos atingidos pelo ato administrativo praticado, o direito de recorrer das decisões proferidas:

Estão aí consagrados, pois, a exigência de um *processo formal regular* para que sejam atingidas a liberdade e a propriedade de quem quer que seja e a necessidade de que a Administração Pública, *antes de tomar decisões gravosas a um dado sujeito*, ofereça-lhe oportunidade de contraditório e de ampla defesa, no que se inclui o direito de recorrer das decisões tomadas.¹⁸⁰

São, assim, características inerentes ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa: (i) a prolação de decisão administrativa por órgão competente e isento; e (ii) a possibilidade de o interessado participar do processo, propiciando maior diálogo entre fisco e contribuinte. Encontram-se, aqui, alguns pontos de reflexão sobre possíveis alterações no atual processo de consulta, conforme será mais bem abordado no Capítulo 6.

Ademais, conforme mencionado anteriormente, a Lei nº 9.784/1999, a qual regula o processo administrativo federal, e que tem aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário em qualquer esfera inferior, prevê que a administração pública deve obedecer ao princípio da motivação no exercício de suas funções.

Significa dizer que se faz necessária a exposição dos fundamentos que alicerçam a convicção dos agentes da administração pública, de maneira suficiente, e não precária, mediante a indicação das razões de fato e de direito que amparam suas decisões, motivação sem a qual não é possível se falar em ampla defesa, consoante revela o inciso VII do parágrafo único do artigo 2º:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da

¹⁷⁷ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 6ª edição. São Paulo: Dialética, 2008, p. 31.

¹⁷⁸ Ibid., 2009, p. 169.

¹⁷⁹ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 24ª edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 106.

¹⁸⁰ Ibid., 2001, p. 97.

legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão; [...].

O artigo 50 da mesma Lei nº 9.784/1999 estabelece que:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Assim, a motivação explícita, clara e congruente é requisito essencial de todo ato administrativo, tendo em vista o chamado princípio da motivação, o qual, segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁸¹, impõe à administração pública o dever de justificar os atos por ela praticados, apontando os fundamentos de fato e de direito.

Nesse mesmo sentido, o STF possui jurisprudência pacífica há tempos na linha de que a “motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado”.¹⁸²

Sobre a importância da motivação das decisões administrativas MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ asseveram:

Em primeiro lugar, deve-se frisar que a decisão não pode prescindir de adequada motivação. É preciso que os interessados tenham conhecimento das razões que levaram o julgador a tomar determinada posição, para que possam exercer, plenamente, seu direito de defesa. [...]

Não basta simplesmente informar qual a norma aplicável ao caso. O dever de fundamentar só é atendido quando o julgador fixa o motivo fático e jurídico que constituirá as premissas da decisão. Sem precisão de motivos, torna-se difícil aferir a correção da decisão, prejudicando o direito de recorrer do contribuinte.

A decisão deve ser conduzida de forma racional, estabelecendo um nexos casual entre os fatos narrados, o direito aplicável ao caso e a consequência jurídica a que se chega. É a oportunidade de o julgador manifestar seu livre convencimento de forma fundamentada. Pela ordem, enfrenta-se primeiro as questões preliminares e prejudiciais, para depois se apreciar o mérito. Nesta sequência, o julgador deve apreciar todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, não podendo se eximir de decidir de qualquer uma delas.¹⁸³

Nestes termos, a luz da ampla defesa e do devido processo legal impõe-se que as

¹⁸¹ Ibid., 2002, p. 94.

¹⁸² RE nº 608.426 AgR, ministro relator Joaquim Barbosa, divulgado em 21 de outubro de 2011.

¹⁸³ Ibid., 2010.

decisões administrativas decorram de atos ordenados entre si, de modo a propiciar a participação dos interessados, o julgamento por órgão competente de forma isenta, a correta investigação da realidade dos fatos, a exposição dos motivos, estando, ainda, submetidos a um procedimento próprio e previsto no ordenamento jurídico como requisito de validade do ato administrativo praticado.¹⁸⁴

Assim sendo, se a solução de consulta proferida não estiver de acordo com os preceitos acima referidos, padece de inconstitucionalidade e, portanto, deve ser reformulada. E, conforme será melhor abordado, impõe-se ao atual modelo duas alterações para atendimento desses princípios: (i) uma alteração denominada *estruturante*, na medida em que se sugere que as soluções de consulta passem a ser proferidas por órgão da administração pública isento, desvinculado do Ministério da Economia; e (ii) maior participação dos contribuintes nesse processo de consulta, seja no processo decisório, apresentando esclarecimentos de fato e de direito para suportar a decisão em sua completude, seja permitindo ao contribuinte maior diálogo com o fisco ao longo do processo de análise.

3.4.5. Moralidade da Administração Pública e Boa Fé objetiva

Conforme mencionado anteriormente, dentre os princípios que regem a atuação da administração pública na relação com seus administrados, insculpidos no artigo 37 da CF, estão os princípios da moralidade administrativa e da boa-fé objetiva. No mesmo sentido são as disposições trazidas na Lei nº 9.784/1999, que rege o processo administrativo federal, citadas anteriormente.

Segundo o princípio da moralidade administrativa a administração pública e seus agentes devem atuar em conformidade com princípios éticos. Estão compreendidos sob o princípio da moralidade administrativa os chamados princípios da lealdade e boa-fé, segundo o qual a administração pública deve agir com sinceridade na relação com seus administrados, sendo vedado qualquer comportamento astucioso ou malícia produzido de maneira a prejudicar, sob qualquer forma, o exercício de direito por parte dos cidadãos.¹⁸⁵

No mesmo sentido são as lições de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO de acordo com o princípio da moralidade administrativa:

[...] a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio direito, configurando ilicitude, que sujeita a conduta viciada a invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de

¹⁸⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 6ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2010, p.304.

¹⁸⁵ PERES, Jesús Gonzáles. *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*. Madri, 1983.

pauta jurídica, na conformidade do art. 37 da Constituição. Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da lealdade e boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e franqueza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, evadido de malícia, produzido de modo a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direito por parte dos cidadãos.¹⁸⁶

Conforme leciona MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO:

enquanto não decretada a invalidade do ato pela própria Administração ou pelo Judiciário, ele produzirá efeitos da mesma forma que o ato válido, devendo ser cumprido; os Estatutos dos Funcionários Públicos costuma estabelecer norma que abranda o rigor do princípio, ao incluir, entre os deveres do funcionário, o de obediência, salvo se o ato for manifestamente ilegal [...].¹⁸⁷

Sobre este assunto, merecem registro recentes acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, que, em prol da segurança jurídica, moralidade e boa fé objetiva em que a administração pública deve se pautar, afastaram “mudança de opinião” levada a cabo pela administração pública, em detrimento de direito já incorporado ao patrimônio jurídico do administrado de boa fé:

“[...]”

1. Os princípios da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, bem como a vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), impedem que a Administração, após praticar atos em determinado sentido, que criaram uma aparência de estabilidade das relações jurídicas, venha adotar atos na direção contrária, com a vulneração de direito que, em razão da anterior conduta administrativa e do longo período de tempo transcorrido, já se acreditava incorporado ao patrimônio dos administrados.

[...]

5. Os atos de admissão e promoção do Recorrente praticados pela Administração, bem como o longo tempo em que eles vigoraram, indicavam, dentro da perspectiva da boa-fé, que o seu ingresso na carreira militar já havia se incorporado, definitivamente, ao seu patrimônio jurídico, pelo que sua anulação, com base em fato anterior à prática dos atos anulados (cassação da liminar), feriram os princípios da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, tendo sido infringida a cláusula *venire contra factum proprium* ou da vedação ao comportamento contraditório.

6. Hipótese concreta que não cuida da aplicação da teoria do fato consumado para convalidar ato ilegal, o que é rechaçado por esta Corte, mas de fazê-la incidir, juntamente com os princípios da segurança jurídica e boa-fé, para tornar sem efeito atos praticados com ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade.¹⁸⁸

Não por outra razão que a Receita Federal do Brasil proferiu, em 13 de setembro de 2012, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 20, a qual, ao tratar de intimações e reintimações para apresentação de arquivos eletrônicos ao fisco, decidiu que as autoridades fiscais estão jungidas ao princípio da moralidade, insculpido no artigo 37 da Constituição Federal, bem como à teoria dos atos próprios, a qual impede uma atuação contraditória de sua parte. Dentre muitas importantes observações, este ato afirmou que:

¹⁸⁶ Ibid., 2002, 101.

¹⁸⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. . 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 192.

¹⁸⁸ Recurso em Mandado de Segurança nº 20.572, publicado no Diário de Justiça de 15 de dezembro de 2009, STJ, 5ª Turma – relatora ministra Laurita Vaz.

4.3.3.1 Nesse sentido, a atuação da Administração Tributária deve respeitar à teoria dos atos próprios, pela qual se impede uma conduta que contrarie outra anterior em prejuízo do administrado (*venire contra factum proprium*), quando este esteja de boa-fé. Decorre também do princípio da moralidade administrativa, mediante a verificação da finalidade dos atos administrativos, como bem aduz o inciso III ao Anexo do Decreto n. 1171, de 1994, que aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal:

[...]

4.3.3.2. Se a finalidade do primeiro ato da Administração gerou perspectivas de determinada atuação por parte dela, ela deve assim proceder. A teoria dos atos próprios é princípio geral de direito, como bem demonstrou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL. ARTIGO 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO DEPÓSITO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

[...]

5. Ad argumentandum tantum, a agravante, nas instâncias ordinárias, referiu-se ao depósito efetuado como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo sido essa a sua pretensão ao realizá-lo, de forma que agora, em sede de recurso especial, **não pode alegar o inverso, contrariando repentinamente sua conduta anterior**, para afirmar que o depósito efetuado, por não ter abrangido o montante integral do crédito tributário, não teve o efeito de obstar a exigibilidade do crédito tributário nem pode subsumir-se ao pagamento do tributo (***venire contra factum proprium***). (STJ, AgRG nos EDcl no REsp 961049-SP, Rel. Min. Luis Fux, DE 3/12/2010). (grifou-se)” (destaques no original)

Conforme se verifica, a própria RFB entende que não é possível oscilar, titubear, adotar comportamento contraditório de modo a causar dano àquele que confiou em determinado ato estatal, como preceitua o brocardo *nemo venire contra factum proprium*.¹⁸⁹

Aplicando-se ao processo de consulta o princípio da boa-fé e da moralidade que regem os atos da administração pública, espera-se que a administração pública profira uma decisão de forma isenta e imparcial e, mais do que isso, não utilize as informações prestadas pelos contribuintes de modo a lhe causar eventual dano.

Isto porque, conforme será visto com maiores detalhes, a consulta é formulada pelo contribuinte, que apresenta à administração pública informações detalhadas sobre suas operações e atividades, de modo a sanar eventuais dúvidas acerca da aplicação da legislação fiscal. Contudo, o que ocorre atualmente é a insegurança dos contribuintes em formular consultas em virtude do receio dos efeitos que a prestação de tais informações à administração fiscal possa acarretar.

¹⁸⁹ “Não contrariar ato próprio”, em tradução livre.

Neste sentido, mister se faz não apenas a alteração de postura da administração fazendária no processo de solução de consulta, como também se impõe mudanças legislativas no sentido de que seja vedada a instauração de processo de fiscalização sobre a matéria objeto de consulta, em algumas hipóteses não previstas.¹⁹⁰

3.4.6. Eficiência e Celeridade

O princípio da eficiência não é originário do Texto Constitucional de 1988 em seu artigo 37, tendo sido incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998. A eficiência é princípio que se apresenta como uma das facetas do princípio mais amplo da *boa administração*, segundo o qual é imposto aos agentes públicos agir de forma rápida e precisa de modo a produzir os resultados que satisfaçam o interesse público.

O signo eficiência, no dicionário brasileiro, corresponde à competência para realização de determinado trabalho, vinculado, ainda, à ideia de produtividade¹⁹¹.

Por sua vez, o inciso LXXVIII do artigo 5º da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, garante a todos os indivíduos, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial, a “razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Aplicando esses dois mandamentos ao processo de consulta verifica-se a necessidade de alteração do atual processo para que seja garantido (i) um processo de consulta eficiente, que implique, maior participação dos contribuintes, bem como (ii) um processo com prazo de duração razoável, evitando, assim, ausência de resposta em caso de morosidade do órgão competente. Tais sugestões de alteração serão vistas com maiores detalhes no Capítulo 6.

3.4.7. Publicidade

A Constituição Federal estabelece como garantia processual a publicidade dos atos processuais e administrativos conforme estabelecido no *caput* do artigo 37.

¹⁹⁰ Verifique-se item 6.2.4.4.

¹⁹¹ “Capacidade de realizar bem um trabalho ou desempenhar adequadamente uma função; aptidão, capacidade, competência. [...] Atributo ou condição do que é produtivo; desempenho, produtividade, rendimento:[...]” (<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/efici%C3%A2ncia/>. Acesso em março de 2020).

De fato, dispõe o inciso LX do artigo 5º do Texto Constitucional que “a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem”. Significa dizer ser a publicidade dos atos administrativos garantia constitucional, sopesada apenas quando diante da eventual violação da intimidade ou do interesse social.

No mesmo sentido, determina o inciso V do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999¹⁹², a necessidade de observância, nos processos administrativos, da obrigatoriedade de divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição.

À luz dessa garantia constitucional é interessante ressaltar a publicação da Lei nº 12.527, editada em 18 de novembro de 2011 (Lei nº 12.527/2011), que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelos entes políticos com o fim de garantir o acesso à informações pelos cidadãos. Conforme disciplina o inciso I do artigo 3º do referido diploma normativo¹⁹³, tem-se a publicidade como preceito geral e o sigilo como hipótese de exceção.

A publicidade dos atos administrativos, conforme aduz HUMBERTO ÁVILA¹⁹⁴, representa medida de garantia de confiabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico, como medida de atendimento de um dos pilares da segurança jurídica (o da cognoscibilidade), permitindo aos cidadãos maiores condições de acessar e compreender as normas jurídicas.

Nos dizeres de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO¹⁹⁵ o princípio da publicidade consagra o dever administrativo de manter plena transparência dos atos praticados pela administração pública, não sendo admitida a existência de um Estado Democrático de Direito, cujo poder emana do povo, no qual há o ocultamento pela administração pública dos assuntos que interessam à toda a sociedade ou a determinados sujeitos.

¹⁹² “Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[...]

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição; [...].”

¹⁹³ “Art. 3º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes:

I - observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; [...].”

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 245.

¹⁹⁵ *Ibid.*, 2001, p. 96.

No que se refere à publicidade no processo de consulta fiscal há duas acepções possíveis: a publicidade aplicável ao consultante e a publicidade em relação à sociedade.

A publicidade em relação à sociedade ou à coletividade refere-se à necessidade de os resultados das soluções de consulta formuladas serem publicados e disponibilizados para os demais contribuintes, os quais se beneficiam da solução de consulta produzida, podendo gerir seus atos de forma a ter maior previsibilidade dos efeitos jurídicos dele decorrentes. Registre-se que atualmente tal procedimento tem sido adotado pela Receita Federal do Brasil, disponibilizando em seu sítio eletrônico as decisões produzidas¹⁹⁶, excluindo-se, apenas, os dados e as informações privadas dos consultantes¹⁹⁷.

Por outro lado, em relação ao próprio consultante, tem-se o atendimento do princípio da publicidade desde que (i) seja dada ciência ao consultante do teor da resposta à consulta produzida, devidamente motivado, pelas razões de fato e de direito que fundamentaram a decisão proferida, e (ii) seja dada ciência ao consultante previamente ao julgamento e análise da consulta formulada, sendo-lhe, inclusive permitida a participação presencial na sessão de julgamento que analisa a consulta formulada e profere decisão.

Cabe destacar que atualmente o segundo requisito não é observado no processo de consulta fiscal federal, sendo observado tão somente o requisito previsto no item (i). Contudo, conforme será melhor abordado no item 6.1, essa é uma medida que merece ser reformulada no processo de consulta atual.

¹⁹⁶ Decisões disponíveis em <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/solucoes-de-consultas-e-de-divergencias>. Acesso em março de 2020.

¹⁹⁷ Além de disponibilizar o resultado das soluções de consulta em seu site, tais atos também são publicado no Diário Oficial da União, conforme disposição do artigo 97 do Decreto nº 7.574/2011: “Art. 97. As soluções das consultas serão publicadas no Diário Oficial da União, na forma disposta em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

4. PROCESSO DE CONSULTA FISCAL BRASILEIRO

Vistos os princípios norteadores de processo de consulta em caso de dúvidas da legislação fiscal federal, passa-se à análise das disposições normativas e principais características do referido instituto, bem como análise empírica de sua eficácia a partir dos dados fornecidos pelo Ministério da Economia (íntegra disponível no Anexo I).

4.1. BREVE HISTÓRICO SOBRE A ORIGEM DO INSTITUTO DA CONSULTA FISCAL

O instituto atualmente conhecido como consulta fiscal, tal como aplicado hoje no Brasil e em outras jurisdições, tem sua origem em institutos muito similares, ainda que reservem algumas diferenças, no antigo Direito romano e medieval¹⁹⁸.

Uma breve digressão histórica sobre o referido instituto se mostra interessante na medida em que, a partir da referida análise, é possível identificar características estruturantes do instituto atual e suas especificidades.

No Direito romano havia um instituto denominado *responsa principum*¹⁹⁹ que correspondia às opiniões emitidas por jurisconsultos, a quem era atribuída a competência para tanto pelo próprio imperador, possuindo aqueles o direito e a competência para o chamado *ius respondendi*²⁰⁰.

O instituto possuía como característica fundamental um mecanismo de reação, pelo chamado órgão de controle, às pretensões impopulares ao ente fiscal (no caso, o Estado), emitido de forma unilateral. Muito se assemelha, assim, aos decretos²⁰¹, portarias e

¹⁹⁸ MARTÍNEZ, Francisco D. Adame. *La Consulta Tributaria*. Granada, 2000.

¹⁹⁹ “Princípio da resposta”, em tradução livre.

²⁰⁰ “Direito de responder”, em tradução livre.

²⁰¹ Nos termos estabelecidos pela CF, compete ao Presidente da República expedir decretos e regulamentos para fiel execução da lei (inciso IV, do artigo 84).

instruções normativas²⁰², emanados pelos órgãos do Poder Executivo sem a provocação dos contribuintes, mas tidos como normas complementares nos termos do artigo 100 do CTN²⁰³.

No Direito medieval o instituto foi mantido mas sofreu algumas alterações importantes. Os súditos podiam formular petições à *curia regia*²⁰⁴ para solucionar dúvidas acerca da legislação e sua aplicação. O instituto passou a ser, assim, diferentemente do que ocorria no Direito romano, um instrumento de consulta efetivamente e não mais um instrumento defensivo cuja instauração e edição da opinião dependida de ato exclusivo dos jurisconsultos, sem a possibilidade de formulação de questionamentos pela população.

De forma muito similar ao Direito medieval, conforme aborda BASANTA DE LA PEÑA²⁰⁵, na Idade Média o instituto foi mantido como forma de interpretação da legislação, em que há a formulação de um questionamento primeiramente à *curia regia* e, posteriormente, às cortes, sobre o alcance da legislação fiscal e os limites da obrigação tributária.

Por sua vez, durante a época das monarquias, o instituto da consulta fiscal foi praticamente inexistente, ressurgindo apenas no século XIX.

No século XX surge no Brasil o instituto de consulta fiscal que conhecemos atualmente, em especial com a edição do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (Decreto nº 70.235/72), apresentando enorme evolução em relação aos institutos observados em seus primórdios, com a garantia de direitos fundamentais e previsão de um processo administrativo, conforme será melhor analisado nos tópicos a seguir.

Não obstante, importante destacar, já antecipando as conclusões que serão alcançadas no presente estudo, que apesar da enorme evolução observada no referido instituto, há, ainda,

²⁰² Define-se como instrução normativa o ato puramente administrativo que tende a esclarecer o que está disposto em ato de superior hierarquia (tal como as leis), a qual não possui o condão de inovar o ordenamento jurídico, estando vinculada aos limites legais do ato que pretende explicitar. Foge do escopo do presente estudo a análise da natureza jurídica e principais características das instruções normativas emanadas pela Secretaria da receita Federal do Brasil, cabendo apenas destacar que estas possuem a função de clarificar os ditames legais, ou seja, interpretar a legislação fiscal, de forma a possibilitar sua execução no âmbito das repartições fiscais. As instruções normativas possuem, assim, caráter interpretativo, nos termos do inciso I do artigo 100 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e estão dirigidas aos funcionários da administração fiscal, conforme declarou o Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 536/DF, realizado em 08 de agosto de 1991, pelo Tribunal Pleno, sob relatoria do então Ministro CARLOS VELLOSO.

²⁰³ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...].”

²⁰⁴ Assembléia que assessorava o órgão no poder (no caso, comandado pela Igreja Católica) na formação de legislação e na administração da justiça.

²⁰⁵ PEÑA, Basanta de la. *Consulta Previa a las Autoridades Fiscales por los Contribuyntes*. In Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 10º Congreso Tributario – Directivas generales para la Aprestación de Trabajos, Buenos Aires, dezembro de 2002.

um longo caminho a ser percorrido para atendimento dos princípios constitucionais que regem o referido instituto. Neste sentido, conforme será melhor abordado, sugerem-se ao final da presente tese significativas melhorias para a busca do atingimento do fim aqui proposto, qual seja: a garantia dos direitos fundamentais, busca da segurança jurídica e melhor eficiência da máquina estatal na cobrança do crédito tributário, evitando-se, na medida do possível, a instauração de um contencioso fiscal.

4.2. O PROCESSO DE CONSULTA FISCAL BRASILEIRO

Após essa breve digressão histórica sobre a origem da consulta fiscal, passa-se a analisar o referido instituto tal como hoje está estruturado para, após, analisar as principais sugestões de melhoria do referido instituto com o fim maior de atingimento do princípio constitucional da segurança jurídica e da eficiência em matéria fiscal.

4.2.1. Natureza da solução de consulta fiscal

Em virtude do emaranhado de normas fiscais, assim entendidas em sentido amplo, tais como leis, medidas provisórias, decretos, instruções normativas, dentre outros, os contribuintes inúmeras vezes possuem dúvida acerca da subsunção de determinados atos ou fatos por estes praticados, capazes de ensejar a incidência da norma fiscal.

Nesta ordem de idéias, o instituto da solução de consulta surge como instrumento por meio do qual o contribuinte pode se socorrer para dirimir dúvidas acerca da subsunção de determinado ato ou negócio jurídico praticado à norma fiscal.

No âmbito federal o procedimento de consulta fiscal encontra-se disciplinado nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/1996, e artigo 46 e seguintes do Decreto nº 70.235/1972²⁰⁶.

Conforme se verifica pelos mencionados dispositivos normativos, o instituto da consulta fiscal tem como objetivo garantir maior segurança aos contribuintes, na medida em que suspende a cobrança do crédito tributário até que seja analisada pela autoridade fazendária²⁰⁷.

²⁰⁶ Tais dispositivos normativos atualmente estão regulamentados pelo Decreto nº 7.474, de 29 de setembro de 2011 (Decreto nº 7.475/2011); e pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (Instrução Normativa nº 1.396/2013).

²⁰⁷ Dispõe o §2º do artigo 161 do CTN: “Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das

De fato, a consulta tributária foi estruturada de forma a não caracterizar processo de caráter litigioso, trazendo, em teoria, celeridade e maior benesse para o contribuinte.

A consulta, segundo entendimento da Ministra do Superior Tribunal de Justiça REGINA HELENA COSTA, “cuida-se de direito do cidadão-contribuinte, ao qual corresponde dever do Fisco, que lhe deve prestar assistência, orientando-o para que possa bem cumprir suas obrigações tributárias”²⁰⁸.

Neste sentido, MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ destacam que ser a consulta formulada por escrito instrumento hábil para dirimir dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária, diante de uma situação concreta relacionada à sua atividade.²⁰⁹

De fato, a consulta fiscal federal tal como normatizada atualmente corresponde ao instrumento por meio do qual o contribuinte dirige seu questionamento à administração tributária para esclarecer seu entendimento acerca da aplicação da norma (seja ela emanada pelo Poder Legislativo, tal como é o caso das leis e das medidas provisórias, seja ela emanada pelo Poder Executivo, tal como é o caso das instruções normativas e dos decretos).

Isso resta evidente pela análise do disposto no artigo 46 do Decreto nº 70.235²¹⁰, de 06 de março de 1972, o sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²¹¹ destaca ser o papel das soluções de consulta meramente informativos, na medida em que se trata de instrumento que se destina à obtenção de entendimento fazendário sobre as atividades dos contribuintes, para que tenha segurança e certeza de seus procedimentos e evitando riscos fiscais.

No processo de consulta, tal como atualmente estruturado legalmente, não há a instauração de litígio ou de contencioso, estando adstrito à análise, pela administração

penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[...]

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

²⁰⁸ Ibid., 2014, p. 924.

²⁰⁹ Ibid., 2010, p. 514.

²¹⁰ Registre-se que o referido decreto foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com o *status* de lei ordinária.

²¹¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo: federal, estadual e municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 21.

tributária, de seu entendimento acerca do enquadramento de determinado ato ou negócio jurídico concreto à norma jurídica em sentido amplo²¹².

Alguns juristas sustentam ter a consulta o caráter de dirimir previamente controvérsias fiscais, não representando meramente um processo de orientação e interpretação da legislação tributária pela autoridade administrativa.

Neste sentido vale destacar o entendimento de LUCIANO DA SILVA AMARO²¹³ no sentido de que a consulta fiscal corresponde ao processo cautelar, por meio do qual o contribuinte antecipa determinada lide administrativa, a ser apreciada por um órgão julgador, representado pela própria administração tributária.

Na mesma ordem de ideias VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA entende que a consulta fiscal, na medida em que representa direito do administrado consagrado no direito de petição (inciso XXXIV do artigo 5º da CF), impõe à administração pública o dever de resposta ao administrado em defesa de seus direitos e, portanto, descarta qualquer significação que a atrele a solução de consulta com mero pedido de conselho ou opinião.

Não obstante o brilhantismo dos mencionados juristas, cabe aqui uma importante reflexão acerca do referido instituto tal como estruturado na legislação atual e aquele que se pretente, à luz dos preceitos constitucionais da segurança jurídica e da eficiência administrativa.

Ora, tal como estruturado atualmente, na medida em que a análise da dúvida razoável apresentada pelo contribuinte é solucionada pela própria autoridade administrativa (no caso, a RFB), que também é responsável pela arrecadação, fiscalização, lançamento e lavratura de meios de cobrança do crédito tributário, admitir-se que o processo atual de consulta possui natureza de resolução de controvérsia fiscal não parece ser o mais adequado.

Não se questiona a necessidade de migração para um modelo em que tais direitos individuais, garantidos constitucionalmente, sejam atendidos, em especial à luz do sobreprincípio da segurança jurídica e dos princípios norteadores da administração pública, insculpidos no *caput* do artigo 37 da CF. Contudo, o atual modelo encontra-se bem distante desse modelo ideal proposto.

²¹² Neste sentido cabe destacar o entendimento de FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal**. São Paulo: Noeses, 2005, p.9; MACHADO, Hugo de Brito. **Consulta Fiscal**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 23. SAMAHA, Stéphanie; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. 2019. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019, p. 53.

²¹³ 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.

Assim, conforme será melhor abordado no item 6.1, por meio do presente estudo coloca-se em cheque o atual modelo o que implica necessidade real e iminente de sua reforma para o fim de que sejam adotadas mudanças estruturais.

A primeira reflexão importante é acerca do próprio escopo da solução de consulta e de sua natureza, conforme mencionado. Em que medida o processo, tal como estruturado, que implica a inexistência de instauração de um litígio ou de uma controvérsia no processo de consulta se mostra como medida efetiva e eficaz na redução, ou melhor, em se evitar a instauração de um contencioso fiscal administrativo e judicial. É dizer: em que medida o referido instituto está em linha com os princípios da segurança jurídica, eficiência, celeridade e devido processo legal?

Ainda, a competência para análise da correta interpretação da legislação fiscal atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão responsável pela arrecadação, fiscalização e cobrança do crédito tributário, se apresenta como medida mais efetiva no atendimento do princípio da segurança jurídica em matéria fiscal? Tais questões serão melhor abordadas no Capítulo 6 do presente estudo.

Feita essa digressão sobre o teor da solução de consulta fiscal, importante analisar a sua natureza a partir da teoria da norma jurídica.

Conforme analisado no item 3.4, a solução de consulta corresponde a um ato administrativo em sentido amplo²¹⁴ na medida em que representa uma declaração do Estado (sendo de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil²¹⁵, por meio de unidade centralizada ou descentralizada), que produz efeitos de direito, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, estando, portanto, sujeita a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

E, sendo ato administrativo que parte da análise de determinada situação de fato e, como conseqüente, estabelece uma relação jurídica e produz efeitos, caracteriza-se, portanto, como norma jurídica²¹⁶. Importante, assim, identificar qual espécie de norma jurídica a solução de consulta, enquanto texto normativo, é capaz de produzir (no campo da significação).

²¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ibid.*, 2002, p. 339.

²¹⁵ Nos termos do §1º do artigo 48 da Lei nº 9.430/1996.

²¹⁶ Para análise detalhada do conceito de norma jurídica verifique-se item 3.3. Conforme analisado, adota-se como conceito de norma jurídica em sentido estrito aquele abordado por PAULO DE BARROS CARVALHO, isto é, as composições articuladas das significações construídas a partir de enunciados do direito positivo, de forma hipotético-condicional, que produz mensagens com sentido deontico-jurídico completo (*Ibid.*, 2008, p. 128).

Em linha com as disposições normativas que a regulamentam a consulta formulada pelo sujeito passivo deve, necessariamente, versar sobre um *fato concreto e determinado*.²¹⁷

Trata-se, inclusive, de hipótese de ineficácia da consulta fiscal formulada, não produzindo efeitos a consulta formulada que não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução.²¹⁸

Nestes termos, a solução de consulta proferida pela autoridade administrativa invariavelmente versará sobre os efeitos jurídicos aplicáveis a fato determinado, com a sua correta descrição, bem como a delimitação do tempo e espaço em que ocorrido ou de possível ocorrência.

As soluções de consulta podem ser, assim, normas jurídicas concretas ou abstratas. Serão *concretas* quando estabelecerem em seu antecedente a descrição de um fato concreto, consumado no tempo e espaço; ou, ainda, *abstratas*, quando descreverem em seu antecedente um evento possível de acontecimento futuro²¹⁹.

Por sua vez, uma vez produzida a solução de consulta não há dúvidas de que ela produz efeitos sobre o consulente ou, no caso de entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos alcançam seus associados ou filiados²²⁰.

De fato, o consulente, bem como os associados e filiados de entidade representativa de categoria econômica ou profissional, encontram-se obrigados a observar a relação jurídica estabelecida no consequente da norma concreta ou abstrata produzida e a sua não observância implica exigência do tributo e encargos legais (modal deôntico intraproposicional *obrigatório*).

Nestas situações a norma produzida possui característica de norma *individual*, eis que direcionada a um certo indivíduo ou a um grupo identificado de pessoas. Em linha com esse entendimento, PAULO DE BARROS CARVALHO, ao analisar os efeitos da solução de consulta proferida em relação a evento futuro, conclui ser uma norma individual e abstrata:

“Por fim, depuraremos a norma individual e abstrata, menos frequente no sistema que as três explicitadas acima. É aquela que toma o fato descrito no antecedente

²¹⁷ Conforme disposição expressa do *caput* do artigo 46 do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 88 do Decreto nº 7.475/2011.

²¹⁸ Neste sentido, verifique-se inciso VIII do artigo 52 do Decreto nº 70.235/1972 e inciso VIII do artigo 94 do Decreto nº 7.475/2011.

²¹⁹ Registre-se ser possível a consulta sobre evento ainda não ocorrido, contudo, o evento precisa ser determinado, no tempo e espaço, conforme se verifica pela análise do artigo 3º da Instrução Normativa nº 1.396/2013: “Art. 3º. [...] § 8º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.”

²²⁰ Neste sentido, verifique-se disposições dos artigos 48 e 51 do Decreto nº 70.235/1972, bem como §2º do artigo 99 do Decreto nº 7.475/2011.

como uma tipificação de um conjunto de fatos; e que, no quadro de seus destinatários, volta-se a certo indivíduo ou a grupo identificado de pessoas. Seria o caso, por exemplo, de uma consulta fiscal, em que o interessado, ainda inerte, questiona ao Fisco a possibilidade de determinada conduta para fins tributários. A resposta do Fisco trará à luz uma norma individual e abstrata: justapondo o antecedente hipotético (objeto da consulta), ao conseqüente individualizado, uma vez que já se pode determinar os sujeitos e o objeto da relação veiculada pela consulta.²²¹

Contudo, não é apenas sobre estes (consulente e possíveis associados ou filiados da consulente) que a solução de consulta produz efeitos. De fato, as soluções de consulta produzidas possuem um efeito muito mais amplo e geral, caracterizando-se também como normas *abstratas e gerais*.

Nos termos do artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, as soluções de consulta proferidas pela COSIT, bem como as soluções de divergência, possuem efeito vinculante no âmbito da RFB, além de respaldar o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre em seu antecedente.

Nesses termos, dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Em sentido similar, estabelece o artigo 76 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

[...]

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o Imposto:

[...]

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte; [...].

Conforme se verifica, o contribuinte que observa o quanto estabelecido em solução de consulta, ainda que não seja o consulente, encontra-se eximido da imposição de penalidades, tais como a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário do tributo.

²²¹ Ibid., 2008, p. 144.

Assim, a solução de consulta não produz efeitos apenas em relação ao consulente, como também permite que outros contribuintes, que não estejam previstos originalmente na relação jurídica estabelecida, caso se enquadrem no antecedente da norma jurídica, observem a relação jurídica prescrita no consequente da norma jurídica (modal deôntico intraproposicional *permitido*).

Assim, conforme se observa, as soluções de consulta produzidas na esfera federal implicam existência de três normas jurídicas distintas:

- (i) uma *norma concreta e individual*, quando o consulente é o próprio sujeito passivo ou entidade representativa de categoria econômica e profissional (assumindo a condição de sujeito passivo seus associados e filiados) e refere-se a um fato jurídico já consumado no tempo;
- (ii) uma *norma abstrata e individual*, quando o consulente é o sujeito passivo da relação jurídica ou entidade representativa de categoria econômica e profissional (assumindo a condição de sujeito passivo seus associados e filiados) e refere-se a um evento futuro passível de acontecimento; e
- (iii) uma *norma abstrata e geral*, em relação aos efeitos produzidos pela norma jurídica proferida em relação a outros contribuintes.

4.2.2. Processo de consulta fiscal: base normativa e principais características

Estabelecidas a natureza das soluções de consulta proferidas, passa-se a análise de suas principais características à luz das disposições normativas que a regulamentam.

4.2.2.1. Fundamentos constitucionais e normativos do processo de consulta fiscal federal

A doutrina brasileira não é uníssona acerca do fundamento constitucional do instituto de consulta fiscal.

Grande parte da doutrina entende que o fundamento constitucional da consulta fiscal encontra-se no direito de petição, previsto na alínea “a”, do inciso XXXIV, do art. 5º do Texto Constitucional.²²² Por outro lado, alguns doutrinadores e pesquisadores defendem a

²²² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Ibid.*, 2010, p. 515; MELO, José Eduardo Soares de. *Ibid.*, 2006, p. 21; ROCHA, Valdir de Oliveira. *Ibid.*, 1996, p. 97-98; CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. *Ibid.*, 2006, p. 55-56; BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. **A Consulta Fiscal e a Segurança Jurídica: uma Nova Perspectiva Diante dos Conceitos**

ideia de que o referido instituto se encontra acobertado pelo direito de o contribuinte receber assistência e obter informações dos órgãos públicos, nos termos estabelecidos pelo inciso XXXIII, do art. 5º, da Constituição Federal.²²³

Em linhas gerais, a Constituição Federal 1988 trata como direito e garantia fundamental de todo e qualquer cidadão, bem como dever da administração pública, a prestação de informações por parte dos órgãos públicos de informações de interesse individual e coletivo, conforme disciplinado no inciso XXXIII do artigo 5º, segundo o qual:

[...] 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.

Cabe destacar que a garantia ao recebimento de assistência e obtenção de informações insculpido no mencionado dispositivo constitucional somente foi introduzida como garantia constitucionalmente prevista pela Constituinte de 1988. Não havia, nas Constituições anteriores, previsão similar.

A análise do mencionado dispositivo aduz à ideia de que há uma garantia a todo e qualquer cidadão ao direito de recebimento de informações que sejam de seu interesse.²²⁴ Contudo, à luz das conclusões acima acerca da natureza da consulta fiscal, não parece ser este o dispositivo constitucional mais adequado para fundamentação do direito do contribuinte e dever da administração fiscal, bem como dos limites do processo de consulta fiscal.

Não obstante, a Constituição Federal de 1988 traz como garantia de direito fundamental, independentemente do pagamento de eventuais taxas ou qualquer outro tipo de ônus, *o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poderes* (alínea “a”, inciso XXXIV, do art. 5º do Texto Constitucional).

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.

²²³ SAMAHA, Stéphanie; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Ibid.**, 2019, pg. 51; FALEIRO, Kelly Magalhães. **Ibid.**, 2005, p. 3-7; MACHADO, Hugo de Brito. **Ibid.**, 2018, p. 16-21.

²²⁴ O melhor exemplo de manifestação legal do mencionado direito constitucionalmente previsto pode ser identificado pela Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação).

Cabe destacar que o direito de petição não é recente no ordenamento jurídico, estando previsto de forma similar desde a promulgação da *Constituição Política do Império do Brazil*, de 25 de março de 1824.²²⁵

A prerrogativa do caráter democrático do direito de petição já foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247/Pará, sob a relatoria do Ministro CELSO DE MELLO, julgado em 17 de agosto de 1995, no qual restou consignado que:

[...] O direito de petição, presente em todas as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto a disposição de qualquer interessado - mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, 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. Entidade sindical que pede ao Procurador-Geral da República o ajuizamento de ação direta perante o STF.

Assim, a consulta fiscal, no modelo atualmente existente, na medida em que tem como intuito dirimir eventuais dúvidas acerca da subsunção de determinado fato concreto à hipótese normativa, possui fundamento constitucional no direito de petição, estando, portanto, adstrita à idéia de que é garantido a todo e qualquer cidadão o acesso aos órgãos do Poder Judiciário e, aos órgãos da administração pública, a satisfação de direitos que lhe são assegurados constitucional e legalmente, bem como para dirimir controvérsias em matéria fiscal.

Mas não é apenas no direito de petição que o processo de consulta encontra fundamento constitucional.

²²⁵ “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

[...]

XXX. Todo o Cidadão poderá apresentar por escripto ao Poder Legislativo, e ao Executivo reclamações, queixas, ou petições, e até expôr qualquer infracção da Constituição, requerendo perante a competente Auctoridade a effectiva responsabilidade dos infractores.” No mesmo sentido havia disposições similares nas Constituições subsequentes: Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891; Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934; Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937; Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946; e Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, promulgada em 24 de janeiro de 1967.”

De fato, à luz do sobreprincípio da segurança jurídica²²⁶, conforme analisado no Capítulo 3, o qual representa garantia do Estado de Direito²²⁷, como resultado da necessidade de previsibilidade nas ações do Estado, há a necessidade de se proteger a confiança dos administrados nos atos da administração.

Seguindo o entendimento de HUMBERTO ÁVILA, só existe segurança jurídica quando o direito for *compreensível, estável e previsível*.²²⁸

A cognoscibilidade está atrelada à ideia de clareza e determinação das normas em direito aplicáveis, estando, portanto, intimamente ligado ao direito de petição e ao direito de informação.

A confiabilidade do direito está atrelada à necessidade de o direito ser estável, possibilitando ao cidadão a confiança acerca dos efeitos jurídicos atribuídos no momento em que ele pratica determinado ato jurídico. Seguindo as lições de PAULO AYRES BARRETO, a confiabilidade possui intrínseca relação com a estabilidade econômica de um determinado país²²⁹.

Por fim, a calculabilidade está atrelada a ideia de que o direito precisa ser previsível, o que significa dizer que as normas jurídicas podem ser alteradas desde que tais alterações não ocorram de maneira drástica e brusca havendo tempo suficiente de os cidadãos se organizarem e se anteciparem aos seus efeitos.

Verifica-se, assim, que a intrínseca relação da solução de consulta produzida com o sobreprincípio da segurança jurídica na medida em que (i) o referido instrumento tem como objetivo justamente trazer maior compreensão da aplicação das normas jurídicas em relação a determinado evento ocorrido (certeza e compreensão do direito); (ii) o contribuinte que observa o quanto estabelecido em solução de consulta encontra-se eximido da imposição de penalidades; e (iii) eventuais alterações do posicionamento adotado pelas autoridades administrativas, por meio da produção de soluções de consulta, não podem ter efeitos retroativos e deveriam atribuir tempo razoável para os contribuintes se adaptarem.

MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ destacam a relevância do processo de consulta e sua intrínseca relação com o princípio da segurança jurídica, em

²²⁶ Conforme aduz PAULO DE BARROS CARVALHO, trata-se de regra inserida no altiplano do ordenamento jurídico, que possui o condão de emanar comandos normativos que serão aplicados direta ou indiretamente em outras normas pertencentes ao ordenamento (Ibid., 2007, pg. 84).

²²⁷ Clausula pétrea definida no *caput* do artigo 1º da CF: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”

²²⁸ Ibid., 2019, p. 43.

²²⁹ Ibid., 2016, p. 84.

especial, no entendimento dos interesses tanto do fisco quanto dos contribuintes, na medida em que, na visão dos referidos autores, a prévia definição da interpretação acerca da aplicação da norma jurídica permite harmonizar interesses igualmente relevantes: para os órgãos fazendários que esperam o ingresso rápido de receitas sem grande resistência dos devedores; e, por parte dos contribuintes, que almejam afastar eventual surpresa de interpretações desconhecidas por eles.²³⁰

Ademais, a garantia constitucional do processo de consulta encontra fundamento, ainda, não apenas no direito de petição e no sobreprincípio da segurança jurídica, como também na garantia do devido processo legal e do direito de defesa (alínea “a” do inciso XXXIV e pelos incisos LIV e LV, todos do artigo 5º da CF).²³¹

Conforme visto, a luz da ampla defesa e do devido processo legal impõe-se que as decisões administrativas decorram de atos ordenados entre si, de modo a propiciar a participação dos interessados, o julgamento por órgão competente de forma isenta, a correta investigação da realidade dos fatos, a exposição dos motivos, estando, ainda, submetidos a um procedimento próprio e previsto no ordenamento jurídico como requisito de validade do ato administrativo praticado.²³²

Nestes termos, resta evidente a necessidade de reformulação do atual processo de consulta para atendimento de seus princípios formuladores, em especial, o sobreprincípio da segurança jurídica e as garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.²³³

Sob a ótica infraconstitucional, no direito positivo brasileiro o processo de consulta fiscal encontra fundamento legal no §2º do artigo 161 do CTN:

²³⁰ Ibid., 2010, p. 515.

²³¹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - 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; [...].”

²³² JUSTEN FILHO, Marçal. Ibid., 2010, p.304.

²³³ Conforme será melhor abordado no Capítulo 6, impõe-se no atual modelo duas alterações para atendimento desses princípios: (i) uma alteração denominada *estruturante*, na medida em que se sugere que as soluções de consulta passem a ser proferidas por órgão da administração pública isento, desvinculado do Ministério da Economia; e (ii) maior participação dos contribuintes nesse processo de consulta, seja no processo decisório, apresentando esclarecimentos de fato e de direito para suportar a decisão em sua completude, seja permitindo ao contribuinte maior diálogo como fisco ao longo do processo de análise.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[...]

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

No âmbito federal, objeto de estudo do presente trabalho, o procedimento de consulta fiscal encontra-se disciplinado nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/1996, e art. 46 e seguintes do Decreto nº 70.235/1972.

Tais dispositivos normativos atualmente estão regulamentados (i) pelo Ato Declaratório Normativo da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 26, de 20 de setembro de 1999, o qual dispõe sobre as consultas formuladas por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional; (ii) pelo Decreto nº 7.574/2011; bem como (iii) pela Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, e alterações posteriores.²³⁴

Conforme se verifica pelos mencionados dispositivos normativos, o instituto da consulta fiscal tem como objetivo garantir maior segurança aos contribuintes, na medida em que suspende a cobrança do crédito tributário até que seja analisada pela autoridade fazendária.²³⁵

A consulta, de acordo com o entendimento da Ministra do Superior Tribunal de Justiça REGINA HELENA COSTA, “cuida-se de direito do cidadão-contribuinte, ao qual corresponde dever do Fisco, que lhe deve prestar assistência, orientando-o para que possa bem cumprir suas obrigações tributárias”.²³⁶

No mesmo sentido, MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ ressaltam que a consulta fiscal trata-se de instrumento que o interessado possui para dirimir dúvidas quanto à aplicação de determinado dispositivo da legislação tributária em relação à determinada situação concreta relacionada à sua atividade.²³⁷

De fato, a consulta tributária foi estruturada de forma a não caracterizar processo de caráter litigioso, trazendo, em teoria, celeridade e maior benesse para o contribuinte.

Diz-se em teoria porque, conforme será melhor abordado na análise de direito comparado e à luz dos princípios constitucionais que o fundamentam, o atual processo de consulta necessita de reformulações estruturantes de forma a atingir tais princípios

²³⁴ Até a edição do presente estudo, conforme alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB nº 1689, de 20 de fevereiro de 2017.

²³⁵ Conforme será melhor abordado, tal garantia não se aplica ao associado ou filiado de entidade representativa de categoria econômica ou profissional quando esta é a consulente.

²³⁶ Ibid., 2014, p. 924.

²³⁷ Ibid., 2010, p. 514.

(destacando-se, dentre eles, o princípio da segurança jurídica) e, em especial, na busca de atingimento das boas práticas que se espera da administração pública (tal como a celeridade e a eficiência). Assim, o que se evidencia na prática é que o modelo, tal como estruturado, se mostra ineficaz e não atinge o fim almejado.

4.2.2.2. Pressupostos para formulação da consulta: requisitos formais

O processo de consulta fiscal possui pressupostos formais para sua formulação e eficácia.

Tem-se como pressupostos formais de sua formulação, conforme disposição expressa do *caput* do artigo 47 do Decreto nº 70.235/1972 e artigo 91 do Decreto nº 7.574/2011, (i) a necessidade de o pedido ser formulado por escrito, (ii) devendo ser apresentada no domicílio tributário do consulente e (iii) dirigida ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre o qual versa a referida consulta.

De forma mais detalhada, a Instrução Normativa nº 1.396/2013 estabelece em seu artigo 3º, além dos requisitos acima, a necessidade de a consulta (i) conter a identificação completa do consulente; (ii) circunscrever-se a fato determinado, contendo descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria, não sendo permitida a formulação de consulta *em tese* (isto é, sobre evento não especificado e determinado); (iii) deve conter a indicação dos dispositivos da legislação tributária que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

Ainda, no caso de consulta formulada pelo sujeito passivo ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional²³⁸, esta deve conter declaração de que não se encontra sob procedimento fiscal que se relacionem com a matéria objeto da consulta, não está intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta, bem como de que o fato exposto na consulta não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte o consulente.

A inobservância desses requisitos formais implica ineficácia da consulta formulada, não sendo aplicáveis os efeitos elencados no item 4.2.2.6.

²³⁸ Referida declaração também é exigida em caso de consulta apresentada por órgão da administração pública, salvo se versar sobre situação em que este não figure como sujeito passivo (§6º do artigo 3º da Instrução Normativa nº 1.396/2013).

De fato, o artigo 52 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que não produzirá efeitos a consulta formulada:

Art. 52. [...]

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

II - por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

III - por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;

IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Observa-se, assim, uma ineficiência no processo atual, visto que, não havendo o cumprimento de qualquer requisito formal a consulta é declarada ineficaz, o que, atrelado ao tempo de demora em resposta da consulta formulada, implica maior insegurança jurídica pelo contribuinte acerca do desfecho final e dos efeitos da consulta formulada.

Isto porque não existe hoje, no processo de consulta fiscal sobre a legislação tributária, a intimação do consulente para regularização de eventual requisito formal ou esclarecimento adicional, como forma de atribuir maior eficiência ao processo administrativo, à luz do artigo 37 da CF.

Apenas a título ilustrativo, buscando identificar de forma empírica a eficiência do atual processo de consulta fiscal acerca da correta interpretação da legislação federal, formulou-se pedido de informação ao Ministério da Economia, nos termos da Lei nº 12.527/2011 (íntegra da resposta ao pedido formulado constante no Anexo I²³⁹).

Conforme se verifica, do total de consultas formuladas acerca da interpretação da legislação fiscal entre os anos de 2014 e 2019 (resposta fornecida em outubro de 2019), aproximadamente 7.178 (sete mil, cento e setenta e oito consultas), quase 60% (sessenta por cento), isto é, cerca de 4.298 (quatro mil, duzentos e noventa e oito), foram consideradas ineficazes.

²³⁹ Protocolo do pedido nº 03006.008828/2019-62 (disponível em <https://esic.cgu.gov.br/sistema/site/index.aspx>).

Significa dizer que apenas parte das consultas (cerca de 40% - quarenta por cento) formuladas são efetivamente respondidas. Cabe destacar que das consultas efetivamente respondidas, não foi possível identificar quantas soluções confirmaram o entendimento do consulente (em resposta a este quesito o órgão informou que “a RFB não gerencia esse tipo de informação”).²⁴⁰

Ainda, segundo a informação prestada pelo Ministério da Fazenda, atualmente Ministério da Economia (Anexo I), o tempo médio de resposta às consultas foi de 322 (trezentos e vinte e dois dias).

Conforme se verifica, um dos principais requisitos formais exigidos para a eficácia da consulta formulada é a correta delimitação do evento ocorrido, ou de possível ocorrência.

Neste sentido, dispõe o artigo 46 da Lei nº 9.430/1996 a obrigatoriedade de a consulta ser formulada sobre a interpretação da legislação tributária em relação a *fato determinado*:

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

A Instrução Normativa nº 1.396/2013, por sua vez, estabelece a necessidade de o consulente, em caso de evento não ocorrido, demonstrar a efetiva vinculação com o fato e a sua correta descrição e delimitação no tempo de espaço:

Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

[...]

§ 8º Na hipótese de consulta que verse sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar a sua vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade da sua ocorrência.

Em linha com esse entendimento, o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 342, de 07 de outubro de 1970, proferido pela própria RFB para fins de orientação na análise e julgamento dos processos de consulta, destaca a necessidade de análise de forma criteriosa e rigorosa dos requisitos formais da consulta formulada, em especial quanto à exposição dos fatos objeto de dúvida:

2. Tendo em vista que entre os efeitos da consulta constam, em geral, a suspensão do prazo previsto para o pagamento do imposto, a proibição de se instaurar procedimento fiscal contra o seu autor e, ainda, a não imposição de penalidade sobre a espécie consultada - 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.

[...]

²⁴⁰ Verifique-se respostas fornecidas no Anexo I.

6. Assim, não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda a legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto; 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. Válido tal entendimento em relação a todos os impostos a cargo da SRF.

Resta evidente, assim, além da morosidade, a ineficiência do processo de consulta fiscal atual no que se refere ao rigor excessivo das autoridades administrativas quanto às formalidades a ele atreladas. De fato, o posicionamento adotado pela RFB no mencionado Ato Declaratório, e que tem sido replicado nos julgamentos das consultas formuladas, encontra-se em total desacordo com a garantia constitucional da segurança jurídica, do devido processo legal, bem como da eficiência e celeridade.

4.2.2.3. Legitimidade para elaboração de uma consulta fiscal

A consulta fiscal pode ser formulada (i) pelo sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória; (ii) por órgão da administração pública; ou, ainda (iii) por entidade representativa de categoria econômica ou profissional.²⁴¹

Conforme estabelecido pelo §2º do artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.396/2013, não é permitida a apresentação de consulta fiscal com mais de um consulente ou sujeito passivo, ainda que sejam partes interessadas sobre um mesmo fato, envolvendo a mesma matéria e seja fundada em idêntica norma jurídica.

Cabe aqui uma reflexão acerca dessa vedação à luz do princípio da eficiência e da celeridade. Exigir-se que sejam formuladas tantas consultas quantos sujeitos passivos, ainda que estejam tratando sobre o mesmo fato e idêntica norma jurídica, acaba por implicar o ajuizamento de diversos processos de consulta e que, em tese, deveriam apresentar o mesmo resultado. Implica, assim, assolar o órgão competente para sua análise acarretando perda de eficiência.

Ademais, cabe destacar que a noção de sujeito passivo da relação jurídica tributária não nos parece ser o termo mais adequado para definição da legitimidade subjetiva para ajuizamento da solução de consulta. Há, aqui, uma impropriedade técnica no termo utilizado pelos diplomas normativos.

Isto porque, na linha do que sustenta LUCIANO AMARO, a legitimidade para ajuizamento de processo de consulta pressupõe a existência de interesse na solução da

²⁴¹ Conforme artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

dúvida, cujo deslinde pode resultar na confirmação de que o consulente não possui obrigação tributária, visto a inadequação do evento descrito à hipótese normativa descrita.²⁴²

Nesses termos, a legitimidade ativa para ajuizamento do processo de consulta acerca da interpretação da legislação tributária pressupõe a existência de interesse na relação jurídica tributária, assumindo esta condição de sujeito passivo efetivo ou potencial.

O mesmo se aplica no caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional. Nesta situação está-se diante de duas hipóteses: (i) a consulta é formulada no interesse da própria entidade, quando esta assume a condição de sujeito passivo da relação jurídica de forma efetiva ou potencial; ou, nas situações mais comuns (ii) a consulta é formulada pela entidade no interesse de seus associados, quando estes assumem a condição de sujeito passivo efetivo ou de forma potencial.

Nesta segunda hipótese a entidade deverá apresentar autorização expressa de seus associados ou filiados para representá-los administrativamente²⁴³, bem como demonstrar a efetiva vinculação deste fato descrito no antecedente da norma concreta.

De igual forma, os órgãos da administração pública também podem consultar. Causa aqui uma certa estranheza acerca da possibilidade de consulta por parte da administração pública, visto que se trata de hipótese em que a administração pública consulta outra parte da própria administração pública sobre o entendimento de determinada norma.

Nas palavras de HELY LOPES MEIRELLES, os órgãos da administração pública são meros instrumentos de ação das entidades que integram, estando adstritos ao desempenho das funções de forma vinculada às normas que a regulamentam.²⁴⁴

Nessas hipóteses, está-se, assim, diante de atos administrativos em sentido amplo, produzidos unilateralmente pela própria administração pública, sem qualquer provocação por parte dos contribuintes, representando, portanto, soluções de consulta internas. Não estão adstritos ao direito de petição ou ao devido processo legal, possuindo força e poder vinculativo aplicável aos demais atos internos proferidos pela administração pública, tal como é o caso das portarias e instruções normativas.

²⁴² Ibid., 1975, p.89.

²⁴³ Conforme parágrafo 5º do artigo 3º da Instrução Normativa nº 1.396/2013.

²⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. Ibid., p. 64.

4.2.2.4. Competência para proferir uma resposta à consulta formulada e cabimento de recursos

A competência para análise dos processos de consulta é o requisito que merece maior atenção em termos de reforma e reavaliação, conforme será melhor abordado no tópico 6.2.

Conforme estabelecido pela Lei nº 9.430/1996, os processos de consulta em matéria fiscal federal serão analisados em instância única, salvo nos casos de eventual posicionamento divergente, sendo competência da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil o seu julgamento, por meio de entidade centralizada ou, em determinadas situações, de forma descentralizada.

Neste sentido, estabelece o artigo 48 do referido diploma legal:

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

[...]

§ 5º Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.²⁴⁵

Como regra geral, cabe à Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT), de forma centralizada, solucionar consulta formulada por órgão central da administração federal ou por entidade representativa de categoria econômica e profissional de abrangência nacional em nome de seus associados ou filiados.

Nas demais situações a competência para solucionar a consulta formulada é das Superintendências Regionais da Receita Federal (SRRF).²⁴⁶ São os casos em que a consulta é formulada pelo sujeito passivo, efetivo ou potencial, ou, ainda, por entidade representativa de categoria profissional em nome próprio ou, quando em nome de seus associados ou filiados, em caso de entidade que não possui representação nacional.

²⁴⁵ No mesmo sentido são as disposições do artigo 92 do Decreto nº 7.574/2011.

²⁴⁶ As Superintendências Regionais da Receita Federal são subordinadas ao Secretário da RFB, conforme artigo 6º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 430, de 09 de outubro de 2017 (Portaria MF nº 430/2107). Existem atualmente dez regiões fiscais, conforme anexo V da referida portaria.

O processo de consulta fiscal em âmbito federal é decidido em instância única, conforme disposições do artigo 48 da Lei nº 9.430/1996, não cabendo recurso nem pedido de reconsideração da solução de consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

A única possibilidade de recurso no processo de consulta está prevista no §5º do referido dispositivo legal²⁴⁷, o qual prevê a possibilidade de apresentação de recurso especial em caso de divergência de conclusões entre soluções de consulta relativas sobre a mesma matéria e que sejam fundadas em idêntica norma jurídica.

A competência para interposição do referido recurso é do destinatário da solução divergente, sendo ônus da prova daquele que interpuser o recurso demonstrar a existência da divergência de interpretação sobre situações idênticas e em virtude de aplicação da mesma norma jurídica.

4.2.2.5. Prazo para a solução de consulta

Até recentemente as soluções de consulta não possuíam prazo máximo delimitado para serem proferidas. Atualmente, nos termos da disposição estabelecida no parágrafo 2º do artigo 95 do Decreto 7.574/2011, a consulta deverá ser proferida no prazo máximo de trezentos e sessenta dias, contado da data de seu protocolo.²⁴⁸

O prazo em questão foi incluído no ordenamento jurídico apenas no ano-calendário de 2016, com a edição do Decreto nº 8.853, editado em 22 de setembro de 2016 (Decreto nº 8.853/2016).

Uma análise superficial do texto normativo imposto leva ao entendimento de que a regra imposta à administração pública, no sentido de que esta possui 360 (trezentos e sessenta) dias para solucionar a consulta formulada, não possui uma sanção. Isto porque, se ultrapassado esse prazo não há, necessariamente, a homologação do entendimento sugerido

²⁴⁷ “Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

[...]

§3º. Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

[...]

§5º. Havendo diferença de conclusões entre soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para o órgão de que trata o inciso I do § 1º.”

²⁴⁸ “Art. 95. Os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

[...] § 2º A consulta será solucionada no prazo máximo de trezentos e sessenta dias, contado da data de protocolo.”

pelo consultante, bem como não há qualquer alteração em relação aos efeitos da consulta formulada.

Contudo, seguindo o entendimento de HANS KELSEN, no sentido de que não há norma primária (norma que estabelece a conduta a ser seguida) sem a existência de uma norma secundária (norma que prescreve uma sanção em caso de descumprimento da norma primária), ultrapassado o prazo normativo imposto sem a solução de consulta desencadeia-se a relação jurídica da norma jurídica secundária.²⁴⁹

No caso em questão, no antecedente da norma jurídica secundária encontra-se justamente a descrição do descumprimento da conduta, pela autoridade administrativa, que não proferiu a solução de consulta no prazo máximo determinado. Como decorrência, no conseqüente da norma jurídica secundária, surge a relação jurídica processual, na qual o sujeito passivo Estado-juiz exercita sua função jurisdicional, no sentido de coação do sujeito ativo (administração pública) ao cumprimento da conduta que lhe foi imposta (solucionar a consulta formulada).

Em consulta formulada ao Ministério da Economia para análise empírica do cumprimento do prazo legal imposto para a solução de consulta, nos termos da Lei nº 12.527/2011²⁵⁰, verificou-se que o tempo médio atual de resposta às consultas fiscais formuladas tem sido de 322 (trezentos e vinte e dois dias).²⁵¹

Assim, em princípio, parece que tem sido cumprido o prazo legal imposto. Não obstante, seja em razão do extenso prazo previsto para a solução de consulta (de cerca de um ano), bem como em razão dos efeitos em caso de não atendimento pela autoridade administrativa do prazo que lhe foi imposto, tais disposições não parecem ser suficientes para se atingir o fim almejado com a solução de consulta, em especial o atendimento da

²⁴⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 67. No mesmo sentido, verifique-se CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibid.*, 2008, p. 138; e VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989, p.188.

²⁵⁰ Íntegra da resposta ao pedido formulado constante no Anexo I.

²⁵¹ Cabe destacar que, não obstante essa tenha sido a resposta oficial fornecida pelo Ministério da Economia, em levantamento realizado pelo TCU, no acórdão nº 1105-16/19, processo nº TC 015.289/2018-4, proferido em 15 de maio de 2019, apresentam conclusões diferentes: “Em um primeiro momento, com base em informações fornecidas pela RFB, identificou-se que haveria pelo menos 100 processos de consulta com mais de 4 anos sem resposta e o tempo médio de resposta de consultas à legislação tributária estaria em 403 dias. Em momento posterior, a RFB informou que tais informações estariam equivocadas, havendo apenas 25 consultas com mais de 4 anos sem resposta e sendo o tempo médio de resposta tão somente de 350 dias” (disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/015.289%252F2018-4/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/1/%2520?uuiid=886e1440-6315-11ea-bdd7-75892566ef87>. Acesso em março de 2020).

segurança jurídica e a busca da celeridade que se espera com o processo. Esses pontos serão melhor abordados no tópico 6.2.4.2.

4.2.2.6. Efeitos da solução de consulta

A formulação de uma consulta acerca da interpretação da legislação fiscal possui, em relação ao consultante, um efeito imediato e outro efeito mediato.

Tem-se, assim, como efeito imediato o fato de a consulta formulada impedir que a administração pública instaure, em relação ao sujeito passivo, qualquer medida ou procedimento de fiscalização no que se refere à matéria consultada. O referido impedimento inicia-se no momento do protocolo da consulta e perdura até o trigésimo dia após a ciência da decisão proferida pelo órgão competente.²⁵²

Ainda, em caso de consulta formulada pelo sujeito passivo da relação tributária (seja ele efetivo ou potencial), se formulada antes do vencimento do débito, implica em não incidência de encargos moratórios, desde seu protocolo até o trigésimo dia subsequente à data da ciência de sua solução.²⁵³

Tem-se, assim, como efeito imediato, além do impedimento de sofrer processos de fiscalização sobre a matéria consultada²⁵⁴, a suspensão da cobrança de eventuais encargos moratórios.

Significa dizer que quando a solução de consulta reconhece a adequação do evento ocorrido à hipótese de incidência e, conseqüentemente, a instauração da relação jurídica tributária, o sujeito passivo da relação, após a solução da consulta, terá o prazo de 30 (trinta) dias para o recolhimento do tributo, sem a cobrança de multa, juros e demais encargos.

Cabe destacar, contudo, que os mencionados efeitos imediatos da consulta formulada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária não são aplicáveis em caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, na qualidade de representante de seus associados e filiados.

²⁵² Neste sentido são as disposições do artigo 89 do dectero 7.574/2011: “Art. 89. Nenhum procedimento fiscal será instaurado, relativamente à espécie consultada, contra o sujeito passivo alcançado pela consulta, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão que lhe der solução definitiva. [...]”

²⁵³ Nos termos expressos no §2º do artigo 161 do CTN.

²⁵⁴ Registre-se que o impedimento de fiscalização é apenas em relação à matéria consultada, podendo o consultante sofrer outras fiscalizações relacionadas, tais como ser fiscalizado para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e apresentação de declarações (inciso II do §1º do artigo 89 do Decreto nº 7.574/2011).

De fato, nos termos do §1º do artigo 89 do Decreto nº 7.574/2011²⁵⁵, os associados e/ou filiados de associação consultante não estão protegidos pela impossibilidade de sofrerem eventual procedimento de fiscalização, o que representa um desestímulo à utilização do referido instituto por associação, em virtude da insegurança jurídica.

Ora, a associação, na qualidade de representante de seus associados, expõe todas as razões de fato e de direito relacionadas à determinado evento, delimitando suas características. Sem a proteção da impossibilidade de sofrerem procedimento fiscalizatório é difícil sustentar que os associados e/ou filiados de determinada associação não sintam receio de abrir as portas para o fisco e, eventualmente, expor um possível evento, passível de tributação, sem a garantia de suspensão de sua cobrança, bem como dos encargos legais.

Em relação aos demais contribuintes, que não estejam na qualidade de consultantes, não há que se falar em efeitos imediatos, visto que não estão acorbertados por qualquer proteção.

Não obstante, seja na qualidade de consultante, seja na qualidade de contribuinte que observou o entendimento da solução de consulta proferido, as soluções de consulta produzem um efeito mediato, qual seja, a proteção dos direitos daqueles que aplicaram o entendimento exarado pela autoridade julgadora.

Assim, tem-se como efeito mediato das soluções de consulta a obtenção de certa segurança jurídica no que se refere à mudança de interpretação do entendimento proferido. De fato, o efeito mediado das consultas é trazer estabilidade e previsibilidade na relação jurídica estabelecida. Diz-se *certa* pois o referido instituto comporta algumas melhorias.

Segundo VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA²⁵⁶ a solução de consulta proferida é definitiva e produz um efeito preclusivo e de irretratabilidade para a administração fiscal. Contudo, nos termos das disposições que regulamentam a matéria tal entendimento não é uma verdade absoluta, em especial quando se analisa os efeitos das soluções de consulta àqueles que não assumam a condição de consultante.

De fato, mesmo em relação aos consultantes o efeito preclusivo da solução de consulta não significa que o entendimento proferido na consulta não possa ser modificado.

²⁵⁵ “Art. 89. Nenhum procedimento fiscal será instaurado, relativamente à espécie consultada, contra o sujeito passivo alcançado pela consulta, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão que lhe der solução definitiva.

[...]

§ 2º No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no caput só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificada a entidade consultante da decisão.”

²⁵⁶ Ibid., 1996, p. 117.

O que ocorre é que eventual modificação ou anulação (no caso de desfazimento do ato administrativo por razões de ilegalidade), que possa prejudicar os interesses dos contribuintes, só opera efeitos para o futuro.

Essas são as disposições expressas do artigo 100 do Decreto nº 7.574/2011 (em linha com o disposto no §12º do artigo 48 Lei nº 9.430/1996):

Art. 100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial.

Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Assim, em relação ao consulente, os textos normativos que regulamentam as soluções de consulta são expressos no sentido de que, havendo alteração de entendimento de forma a trazer prejuízo ao contribuinte, o novo entendimento não atinge eventos ocorridos anteriormente, mas tão somente fatos geradores futuros. Cabe destacar, contudo, que tais disposições não garantem tempo razoável para alinhamento de suas atividades ao novo entendimento proferido.

Ademais, as disposições que regulamentam o processo de consulta são omissas em relação aos demais sujeitos passivos da relação jurídico-tributária que possam ser eventualmente atingidos pelo novo posicionamento.

Neste sentido, não há qualquer disposição expressa no que se refere à mudança de entendimento em relação aos associados e filiados de associação representativa de categoria econômica ou profissional ou, ainda, outros contribuintes que tenham aplicado o entendimento proferido em determinada solução de consulta quando praticado fato descrito no antecedente da norma.

Apesar das disposições que regulamentam o processo de consulta não serem expressas acerca dos efeitos em caso de mudança de entendimento aos demais contribuintes, que não assumam a condição de consulente, há disposições normativas esparsas, que garantem dois pilares do sobreprincípio da segurança jurídica, qual seja, a previsibilidade e a confiabilidade.

O artigo 76 da Lei nº 4.502/1964²⁵⁷ estabelece que:

²⁵⁷ Cabe destacar que apesar da referida lei dispor sobre o imposto sobre o consumo (atualmente, Imposto sobre Produtos Industrializados), tais disposições são genéricas e aplicáveis a todos os tributos. Tanto é assim que a Lei nº 9.430/1996, ao dispor sobre as hipóteses de lançamento de multa de ofício, fazia referência aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502.

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

[...]

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o Imposto:

[...]

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte; [...].

No mesmo sentido, o parágrafo único do artigo 100 do CTN determina:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, o contribuinte que observa o quanto estabelecido em solução de consulta, enquanto normas complementares de direito tributário, encontra-se eximido da imposição de penalidades, tais como a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário do tributo.

Conforme se observa, os referidos dispositivos normativos afastam tão somente a cobrança de penalidades em caso de mudança de entendimento pela autoridade administrativa. Contudo, à luz do princípio da segurança jurídica, a mudança de interpretação não poderia atingir fatos pretéritos, inclusive no que se refere à cobrança do tributo.

Ora, a solução de consulta proferida, conforme visto anteriormente, não apenas representa norma individual em relação ao consulente, como também possui efeitos de norma abstrata e geral em relação aos demais contribuintes que não assumam a condição de consulente.

Neste sentido, a mudança de orientação nada mais é do que uma mudança normativa e, como tal, não pode ser aplicada de forma retroativa.

Neste sentido, são plenamente aplicáveis as disposições dos artigos 105 e 106 do

CTN²⁵⁸ ao vedar a retroatividade da lei tributária, salvo nas hipóteses em que mais benéfica ao contribuinte, bem como as disposições do artigo 146 do CTN²⁵⁹, segundo o qual eventuais modificações nos critérios jurídicos adotados pela administração pública, sejam elas de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, só podem ser aplicados a fato gerador posterior.

Ainda, a previsibilidade e a certeza, garantidos pelo princípio da segurança jurídica, exigem não apenas a irretroatividade da alteração de posicionamento como, também, a necessidade de a autoridade administrativa, em caso de eventual alteração de posicionamento, atribuir tempo razoável para os contribuintes se adaptarem ao novo posicionamento adotado. É importante destacar que não se tem conhecimento de nenhuma solução de consulta que, ao alterar o posicionamento sobre os efeitos fiscais de determinado ato praticado, tenha atribuído tempo razoável para os contribuintes aplicarem a nova realidade jurídica imposta.

²⁵⁸ “Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

²⁵⁹ “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

5. PROCESSO DE CONSULTA FISCAL NO DIREITO COMPARADO

Feitas as considerações anteriores sobre as disposições normativas aplicáveis ao processo de consulta fiscal e os principais pontos de melhoria à luz dos princípios constitucionais brasileiros, é interessante avaliar como o referido instituto se comporta em outras jurisdições, a fim de se identificar aproximações e distanciamentos e, em especial, identificar oportunidades de melhoria ao atual instituto brasileiro.

Cabe destacar, contudo, que a análise do direito comparado é feita de forma cautelosa, sem desconsiderar as especificidades do sistema tributário brasileiro, conforme analisado de forma detalhada anteriormente.

5.1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO COMPARADO

A consulta fiscal é instrumento capaz de promover a segurança jurídica e, conseqüentemente, reduzir a litigiosidade tributária nos países. Sua relevância é tamanha que o *International Monetary Fund* (FMI)²⁶⁰ e a OCDE a listaram, em estudo encomendado pelos líderes do G20, como um dos principais fatores garantidores da certeza tributária:

A emissão oportuna de decisões e interpretações técnicas ajudará a esclarecer a administração da lei tributária e a melhorar a compreensão dos contribuintes sobre a legislação e seus requisitos. Programas proativos de engajamento e educação dos contribuintes ajudam a garantir que os contribuintes tenham um entendimento claro de suas obrigações, reduzindo assim o potencial de disputas. Programas eficazes de auditoria tributária não apenas servem como um mecanismo de dissuasão, mas são uma ferramenta útil para a educação dos contribuintes e a prevenção de disputas. Portanto, uma comunicação forte durante a auditoria é crítica, com um bom treinamento e estruturas de remuneração apropriadas sendo essenciais para isso. A documentação adequada do grande número de acordos comumente alcançados durante a auditoria também é crítica. Uma atitude geralmente cooperativa da administração tributária e do contribuinte pode evitar conflitos e incertezas ou resolvê-los rapidamente. Nesse sentido, a grande maioria dos respondentes da pesquisa da administração tributária informou que regularmente fornece transparência em relação às suas várias abordagens de conformidade. [...]²⁶¹ (destaques do original)

²⁶⁰ “Fundo Monetário Internacional”, em tradução livre.

²⁶¹ Em tradução livre. No original: “**Timely issuance of rulings and technical interpretations will help clarify administration of the tax law, and improve taxpayers’ understanding of the legislation and its requirements.** Proactive taxpayer engagement and education programs help ensure that taxpayers have a clear understanding of their obligations, so reducing the potential for disputes. Effective tax audit programs not only serve as a deterrent mechanism but are a useful tool for taxpayer education and dispute prevention. Strong communication during audit is therefore critical, with good training and appropriate remuneration structures being critical to this. Proper documentation of the large number of agreements

O FMI, por meio de estudo realizado por dois pesquisadores, CHRISTOPHE J. WAERZEGGERS e CORY HILLIER²⁶², aprofundou a análise do instituto da consulta fiscal no âmbito do direito internacional e relatou que a presença de mecanismos de consulta é característica comum dos sistemas tributários maduros e está presente em quase todos os países-membro da OCDE. Inclusive, cada vez mais, países não pertencentes à OCDE buscam possibilitar a formulação de consultas sobre a aplicação da legislação tributária²⁶³.

Portanto, as consultas em matéria tributária não são exclusividade brasileira e, muito embora o enfoque do presente estudo seja o âmbito nacional, buscar-se-à a investigação da experiência internacional no assunto como modo de validar as práticas brasileiras, identificando em que se assemelham ao resto do mundo e no que podem ser aprimoradas.

Neste cenário, recorre-se ao direito comparado como fonte de estudo do instituto da consulta fiscal. Muito embora cada país apresente suas peculiaridades, sejam elas econômicas, históricas, geográficas ou culturais, a comparação de temas relacionados ao direito de diversos países tende a ser frutífera, sobretudo em matéria de tributação, haja vista que o confronto entre as experiências diferentes é capaz de proporcionar a melhor e mais ampla compreensão de suas características e dos princípios universais que permeiam o referido instituto, além de proporcionar a descoberta de problemas comuns e soluções recomendadas.²⁶⁴

Considerando as características essenciais do processo de consulta brasileiro, analisado no capítulo anterior, bem como os elementos comuns a todos os sistemas de consulta fiscal, elencou-se como objeto de análise comparativa do presente estudo os seguintes itens: (i) natureza do processo de consulta (função instrumental ou instauração de controvérsia de controvérsia jurídica); (ii) pressupostos para a formulação da consulta; (iii)

commonly reached during audit is also critical. A generally cooperative attitude of both the tax administration and taxpayer can avoid conflict and uncertainty or speedily resolve them. In this regard, the large majority of respondents to the tax administration survey reported that they regularly provide transparency in relation to their various compliance approaches. [...]". (Fundo Monetário Internacional (FMI); Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). *Tax Certainty: Report for the G20 Finance Ministers*. Paris: março de 2017, p. 47. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>>. Acesso em março de 2020.

²⁶² WAERZEGGERS, Christophe J.; HILLIER, Cory (FMI). *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*. Maio de 2016. Disponível em <file:///C:/Users/99801359/Documents/tltn1602.pdf>. Acesso em março de 2020.

²⁶³ Ibid., 2016, p. 3.

²⁶⁴ BUIJZE, Renate. *The Categorisation of Tax Jurisdictions in Comparative Tax Law Research*. *Erasmus Law Review*, 4, (2016):189-198. Disponível em <https://www.elevenjournals.com/tijdschrift/ELR/2016/4/ELR_2016_09_04_004>. Acesso em março de 2020.

legitimidade para elaboração de uma consulta fiscal; (iv) competência para proferir uma resposta à consulta formulada; (v) prazo para sua resolução; (vi) possibilidade de recurso; e (vi) efeitos da consulta.

A escolha dos países e as características analisadas se deu com base em publicação do FMI que lista as melhores práticas a serem adotadas para as consultas fiscais²⁶⁵. Os países eleitos são todos membros da OCDE²⁶⁶, tendo em vista a pretensão do Brasil de ingressar ao grupo²⁶⁷, entende-se importante o alinhamento das práticas nacionais às práticas dos países-membros.

Neste sentido, elencou-se para fins de objeto do presente estudo, o modelo de consulta fiscal adotado na Austrália, no México, na Suécia, nos Estados Unidos e na Alemanha. A eleição desses países como objeto de estudo de direito comparado levou em consideração não apenas serem os mencionados países membros da OCDE, como também terem presentes os seguintes fatores: (i) são países que possuem um processo de consulta fiscal reconhecidamente estruturado e eficaz²⁶⁸; (ii) tais países adotam formas pioneiras de práticas de cooperação entre fisco e contribuinte, de forma eficiente a prevenir conflitos e disputas acerca de controvérsias sobre a aplicação da legislação fiscal²⁶⁹; (iii) são países com economia relevante no cenário mundial e cujo modelo de contencioso fiscal está alinhado às diretrizes da OCDE; e (iv) são países que possuem tradições jurídicas distintas entre si, o que garante heterogeneidade necessária na análise de direito comparado.

²⁶⁵ Ibid., 2016.

²⁶⁶ Verifique-se lista de países membros em <http://www.oecd.org/about/members-and-partners/#d.en.194378>. Acesso em março de 2020.

²⁶⁷ Sobre a intenção de o Brasil ingressar na OCDE, verifique-se <http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/cooperacao-internacional/ocde>. Acesso em março de 2020.

²⁶⁸ O processo de consulta nesses países é mais célere, com prazo de resposta de cerca de 28 (vinte e oito) dias, como é o caso da Austrália, ou de, no máximo, 3 (três) meses, como ocorre no México. Em alguns países a consulta é solucionada por um órgão independente, como boa prática de governança pública, tal como é o caso da Suécia. Neste sentido, verifique-se: ELLIS, Maarten J. Ibid., 1999, p. 49; PISTONE, Pasquale; BAKER, Philip. Ibid., 2015, p. 68-69.

²⁶⁹ Nos Estados Unidos da América, por exemplo, existem os chamados *Alternative Dispute Resolution* (Meios Alternativos de Solução de Controvérsias, tradução livre) que são verdadeiros instrumentos de política pública, adotados pelo governo americano com o objetivo de evitar a sobrecarga do Judiciário, sendo disciplina obrigatória na maioria das faculdades norte-americanas. Há várias modalidades, como *transaction* (transação, tradução livre), *mediate* (mediação, tradução livre), *arbitration* (arbitragem, tradução livre), *case evaluation* (a avaliação do caso, tradução livre), *conciliation* (a conciliação, tradução livre) e o parcelamento. Existe, ainda, uma figura similar às soluções de consulta, mas com maior transparência e participação dos contribuintes. São as chamadas *Private Letter Rulings* (decisões fiscais privadas, tradução livre), que são orientações mais específicas emanadas da administração fazendária e orientações diretas aos contribuintes, em forma de respostas às consultas formuladas por estes. Verifique-se também OECD. Ibid., 2011, p. 15.

5.2. O PROCESSO DE CONSULTA INTERNACIONAL: APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS

Conforme mencionado, o processo de consulta fiscal é amplamente utilizado nos países da OCDE, havendo inúmeras semelhanças entre o processo brasileiro e aqueles existentes nos países selecionados.

Contudo, não obstante as semelhanças existentes, há algumas especificidades nos referidos países que sugerem uma boa prática a ser adotada pelo Brasil como forma de trazer maior eficácia ao processo e estímulo em sua utilização e, conseqüentemente, evitar a instauração de disputas nas vias administrativas e judiciais. Em especial, destaca-se o tempo de resposta reduzido e a existência de um modelo de análise e resposta à consulta por um órgão independente da administração fazendária.

5.2.1. Natureza do processo de consulta: função instrumental ou instauração de controvérsia

A consulta fiscal, como mencionado no decorrer do presente trabalho, tem a função de assegurar ao contribuinte o esclarecimento de dúvidas relacionadas à aplicação da legislação tributária.

Por possuir essa finalidade, na maior parte dos países analisados, à semelhança do atual modelo brasileiro, o processo de consulta fiscal tem, predominantemente, uma função instrumental, no sentido de esclarecer as normas tributárias ao contribuinte na esfera administrativa, de forma preventiva a eventual futura instauração de contencioso, caso o contribuinte entenda ser devida a aplicação equivocada da legislação²⁷⁰.

No entanto, estudando o tema na perspectiva internacional, é possível perceber que, em alguns casos, a consulta fiscal ultrapassa suas funções instrumentais e passa a configurar o início da instauração de uma controvérsia.

Na maioria dos países estudados a consulta fiscal tem caráter instrumental, servindo como modo de o contribuinte questionar a autoridade tributária sobre a maneira pela qual deve aplicar a legislação em sua atividade.

²⁷⁰ WAERZEGGERS, Christophe J.; HILLIER, Cory (FMI), *ibid.*, 2016.

Nestes casos, a consulta possui como objetivo a promoção da segurança jurídica, servindo como um canal de diálogo entre contribuinte e fisco, para que eventuais dúvidas sobre a legislação tributária sejam sanadas antes da instauração de um contencioso.

Assim, tal como o modelo atual brasileiro, na Austrália, na Alemanha, nos Estados Unidos e no México, a consulta fiscal formulada possui apenas o caráter de sanar a interpretação dada pela autoridade administrativa acerca da adequação de determinado evento ocorrido à hipótese de incidência normativa.

Contudo, o que muda nesses países é a participação dos contribuintes no referido processo. Isto porque, diferentemente do que ocorre no Brasil, nos modelos analisados os contribuintes, além de apresentar a formulação da consulta, são envolvidos ao longo do processo para apresentação de esclarecimentos adicionais, na tentativa de esclarecimento de todas as questões de fato e de direito necessários ao deslinde da questão.

Nos Estados Unidos, por exemplo, as chamadas *Private Letter Rulings* (decisões fiscais privadas, tradução livre), que são orientações mais específicas emanadas da administração fazendária e orientações diretas aos contribuintes, em forma de respostas às consultas formuladas por estes, somente são respondidas após todos os esclarecimentos necessários, sempre no intuito de trazer maior transparência e na busca de maior aproximação e diálogo entre fisco e contribuinte.²⁷¹

Na Suécia, de modo diferente, a consulta fiscal tem caráter de instauração de controvérsia. Como se verá adiante, as consultas fiscais suecas são respondidas por um órgão independente da administração tributária, que é vinculado ao judiciário do país. As consultas são passíveis de recurso apenas para a instância máxima do judiciário sueco em matéria tributária.²⁷²

Neste sentido, CHRISTOPHE J. WAERZEGGERS e CORY HILLIER, ao analisarem a natureza da solução de consulta proferida na suécia, em comparação com os demais países analisados, destacam que

Na maioria dos países, as decisões tributárias privadas são emitidas pela autoridade tributária. Uma exceção notável é a Suécia, onde decisões privadas são emitidas por um órgão independente da administração tributária. Ambos os modelos correspondem a duas visões diferentes da natureza das decisões antecipadas, ou seja, como autuações fiscais ex ante (portanto pela autoridade

²⁷¹ OECD. *Ibid.*, 2011, p. 15.

²⁷² SUÉCIA. SKATTERÄTTSNÄMNDEN (Conselho de Consultas Fiscais). *Skatterättsnämndens förhandsbesked överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen. Det krävs inte prövningstillstånd.* Disponível em <https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked/attoverklaga.4.7f2824581614cb166514a8.html>. Acesso em março de 2020.

tributária), por um lado, ou julgamentos ex ante (portanto, por um órgão independente), por outro lado.²⁷³

Assim, ao contrário do que ocorre no Brasil e nos demais países analisados, na Suécia os processos de consulta estão adstritos à instauração de um pré-contencioso, por meio do qual as partes (fisco e contribuintes) expõem seu entendimento sobre o enquadramento de determinado evento à hipótese normativa e submetem essa análise à um órgão independente.

As soluções de consulta na Suécia assumem, assim, natureza de norma jurídica individual e concreta proferida por autoridade independente. Nos demais países as soluções de consulta possuem igualmente a natureza de norma individual e concreta, mas, contudo, com a feição de lançamentos fiscais, na medida em que proferidos pela própria autoridade lançadora.

5.2.2. Pressupostos para formulação da consulta

No estudo sobre os sistemas de consulta fiscal dos diferentes países selecionados é essencial para análise de quais são os pressupostos para formalização das consultas, a fim de buscar compreender como os países operacionalizam a consulta fiscal dentro de seu território.

CHRISTOPHE J. WAERZEGGERS e CORY HILLIER, quando relatam as boas práticas relacionadas as consultas fiscais internacionalmente, listam como pressupostos comuns das consultas: (i) a necessidade de apresentação de requerimento escrito; (ii) a descrição detalhada da situação fática sobre a qual se solicita uma orientação tributária; (iii) a indicação dos dispositivos legais sobre os quais se referem o questionamento; (iv) a manifestação de qual é o entendimento do consulente sobre a aplicação da legislação a sua situação fática; além da (v) apresentação de documentação comprobatória dos fatos descritos²⁷⁴.

Como se verá adiante, tais pressupostos não se diferem nos países analisados, havendo, contudo, algumas diferenças pontuais entre um sistema e outro, em especial no que concerne à matéria passível de consulta.

²⁷³ Em tradução livre. No original: “In most countries private tax rulings are issued by the tax authority. A notable exception is Sweden where private rulings are issued by a body independent from the tax administration. Both models correspond to two different views of the nature of advance rulings, i.e. as ex ante tax assessments (thus by the tax authority) on the one hand or ex ante judgments (thus by an independent body) on the other hand.” (WAERZEGGERS, Christophe J.; HILLIER, Cory (FMI). *Ibid.*, 2016, p. 6.

²⁷⁴ FMI. *Ibid.*, 2016, p. 7.

O modelo de consulta da Austrália permite que sejam apresentados questionamentos sobre quaisquer dispositivos da legislação tributária, desde questões relacionadas à responsabilidade, administração, procedimento para recolhimento ou validação de questões de fato, como a confirmação da condição de residente.²⁷⁵

Não podem ser formuladas consultas sobre situações hipotéticas, sobre questões que já foram apresentadas anteriormente pelo consulente ou sobre fatos já praticados pelo consulente que sejam objeto de fiscalização ou disputa judicial.²⁷⁶

A consulta é transmitida de modo eletrônico, por meio de formulário disponível no sítio eletrônico do *Australian Taxation Office*²⁷⁷ (ATO). Este formulário deve conter a identificação completa do consulente e a descrição de todas as informações relevantes pertinentes à situação sobre a qual se pretende esclarecer a aplicação da legislação tributária.

A administração tributária australiana orienta os consulentes a formularem perguntas claras e com a descrição mais completa possível dos fatos relacionados à sua atividade. Caso sejam formuladas por especialistas em tributação, as consultas devem indicar dispositivos legais, argumentos e a opinião do profissional consulente sobre como a lei se aplica à questão.²⁷⁸

Na Alemanha, as consultas fiscais podem abranger quaisquer matérias relacionadas à legislação tributária, desde que as situações consultadas estejam relacionadas ao consulente.²⁷⁹

A autoridade com competência para solucionar as consultas poderá se recusar a respondê-las, desde que não tratem de impostos incidentes sobre o salário. As consultas não serão solucionadas caso tenham como objetivo a obtenção de alguma vantagem tributária, como a validação de operações de planejamento tributário.²⁸⁰

²⁷⁵ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. ATO advice and guidance: what private ruling can cover*. Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/)>. Acesso em março de 2020.

²⁷⁶ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Taxation ruling – TR 2006/11, Private Rulings*. Disponível em <<https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR200611/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>>. Acesso em março de 2020.

²⁷⁷ Administração Tributária Australiana, em tradução livre.

²⁷⁸ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. ATO advice and guidance: applying for a private ruling*. Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/Applying-for-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/Applying-for-a-private-ruling/)>. Acesso em março de 2020.

²⁷⁹ UNIÃO EUROPÉIA. *FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS. Survey on advance tax rulings*. p. 10. Disponível em <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Advance_tax_rulings.pdf>. Acesso em março de 2020.

²⁸⁰ UNIÃO EUROPÉIA. *FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS*. Ibid., p.3.

Para apresentação do pedido de consulta, o consulente deverá pagar uma taxa, com valor mínimo e máximo expresso na legislação, cuja quantia depende do valor do imposto envolvido na questão. Se o valor não for mensurável, será cobrada uma taxa variável de acordo com o tempo que a demanda exigiu para sua resposta.²⁸¹

O consulente deverá apresentar a consulta de forma escrita, presencial ou eletronicamente, contendo as seguintes informações: (i) sua identificação completa; (ii) uma descrição abrangente e completa dos fatos envolvidos na situação sobre a qual se pretende obter orientação; (iii) uma descrição das questões legais, incluindo os dispositivos sobre o qual se tem dúvida; (iv) uma declaração de que os assuntos questionados não estão sob apreciação de outra autoridade tributária.²⁸²

As consultas fiscais nos Estados Unidos podem tratar de praticamente todas as questões relacionadas à tributação, desde que o consulente a apresente de forma escrita, com sua identificação completa, os fatos envolvidos no objeto da consulta e cópia de todos os documentos comprobatórios da situação fática.²⁸³

A administração tributária elenca uma lista explicando as situações sobre as quais são vedadas as consultas. A título exemplificativo, seguem matérias sobre as quais as consultas não podem tratar: (i) temas que possuem tratamento claro e pacificado pela lei, regulamentos ou decisões judiciais (*comfort rulings*, no original); (ii) situações puramente hipotéticas ou fáticas; (iii) questões levianas, que os tribunais consideram infundadas (*frivolous issues*, no original); (iv) questões apresentadas por governos estrangeiros; e (v) situações que sejam objeto de outras consultas, fiscalização ou disputa judicial.²⁸⁴

Ademais, para o envio da consulta à autoridade fiscal é necessário o pagamento de uma taxa, com valor a ser determinado de forma proporcional à complexidade da questão apresentada. A taxa deve ser paga no momento de apresentação da consulta, mas o valor é devolvido ao consulente caso a administração tributária não a responda.²⁸⁵

²⁸¹ ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN* (Federal Central Tax Office). *Advance rulings*. Disponível em <https://www.bzst.de/EN/Businesses/Advance_rulings/advance_rulings_node.html>. Acesso em março de 2020.

²⁸² UNIÃO EUROPÉIA. *FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS*. Ibid., p. 17.

²⁸³ USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)*. *Internal Revenue Bulletin 2020-01*. Section 5 and Section 7. Jan. 2020. Disponível em <https://www.irs.gov/irb/2020-01_IRB#REV-PROC-2020-1INTERNA>. Acesso em março de 2020.

²⁸⁴ USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)*. Ibid., Section 6.

²⁸⁵ USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)*. Ibid., Section 15.

No México, as consultas podem abranger quaisquer temas de direito tributário, desde que os fatos apresentados sejam reais e específicos, sendo vedada a apresentação de questionamentos sobre fatos hipotéticos e não relacionados à atividade do consulente.²⁸⁶

A consulta fiscal mexicana é transmitida de forma gratuita e eletrônica, pelo sítio eletrônico da administração tributária. No caso de não contribuintes, a consulta deverá ser apresentada presencialmente.²⁸⁷

Os formulários de apresentação da consulta variam conforme a temática tratada. Por exemplo, há um formulário específico para consultas relacionadas ao imposto sobre consumo, outro para questões sobre classificação fiscal, outro quando o assunto é obrigações acessórias e outro relacionado à importação de mercadorias e serviços.²⁸⁸

As informações necessárias à apresentação da consulta variam de acordo com o tipo de formulário, mas, de um modo geral, assim como as demais jurisdições estudadas, exigem a identificação completa do consulente, a descrição dos fatos envolvidos na demanda, a indicação dos dispositivos legais que se tem dúvida e o entendimento que o consulente entende ser aplicável à situação dele.²⁸⁹

Por fim, as consultas fiscais na Suécia podem versar, em regra, sobre quaisquer temas relacionados ao direito tributário, desde que a situação a que se pretende obter o entendimento esteja relacionada ao consulente e ele reporte os fatos envolvido na situação com clareza e precisão. As consultas devem ser apresentadas por escrito, mas a legislação prevê situações em que elas sejam apresentadas oralmente.²⁹⁰

Em alguns casos, a legislação sueca prevê prazo para apresentação das consultas. As consultas relacionadas ao imposto de renda, por exemplo, devem ser apresentadas até a data em que a declaração fiscal do imposto deva ser apresentada.²⁹¹

²⁸⁶ MÉXICO. *LEX MUNDI PUBLICATION. Tax Ruling – Mexico. 2011.* Disponível em <<http://www.lexmundi.com/document.asp?docid=3280>>. Acesso em março de 2020.

²⁸⁷ MÉXICO. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Consulta tus aclaraciones como contribuyente.* Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/66288/consulta-tus-aclaraciones-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020.

²⁸⁸ MÉXICO. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Utiliza nuestros servicios electrónicos y realiza consultas de información.* Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/66288/consulta-tus-aclaraciones-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020.

²⁸⁹ MÉXICO. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Presenta tu consulta de clasificación arancelaria.* Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/tramites/71719/presenta-tu-consulta-de-clasificacion-arancelaria>>. Acesso em março de 2020.

²⁹⁰ UNIÃO EUROPÉIA. *FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS.* Ibid., p. 12.

²⁹¹ UNIÃO EUROPÉIA. *FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS.* Ibid., p. 23.

Para apresentação de consulta relacionada a impostos diretos e impostos sobre a propriedade é necessário o pagamento de uma taxa, cujo valor varia tanto pelo grau de complexidade da demanda quanto por características relacionadas ao consulente.²⁹²

5.2.3. Legitimidade para elaboração de uma consulta fiscal

Como boa prática internacional, o FMI aponta em relatório que são os contribuintes os detentores de legitimidade para formulação de uma consulta fiscal²⁹³.

A caracterização do consulente como contribuinte, no entanto, pode ser equivocada na medida em que podem formular consultas aqueles que ainda não são contribuintes, mas têm, por exemplo, interesse em investir no país.

Por essa razão, similar ao processo de consulta fiscal brasileiro, que permite a formulação de consulta pelo sujeito passivo, ainda que de forma potencial, a legislação dos países estudados considera aptos a se figurarem como consulentes todas as pessoas físicas ou jurídicas sujeitas à legislação tributária, desde que tenham interesse pessoal na solução da demanda, haja vista serem vedadas consultas sobre fatos hipotéticos e não aplicáveis ao consulente.

Ademais, com exceção da Suécia em que é permitida a apresentação de consulta fiscal também pela administração pública (tal como ocorre no Brasil), nos demais países analisados a consulta pode ser formulada por qualquer pessoa física ou jurídica que possua interesse no fato gerador e que podem assumir (de forma efetiva ou potencial) a condição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

No sistema de consulta australiano tem legitimidade para elaborar uma consulta fiscal qualquer pessoa, física ou jurídica, que se sujeite à legislação tributária do país, inclusive os não residentes ou empresas estrangeiras que pretendem ou desenvolvem atividades econômicas na Austrália.²⁹⁴

O consulente poderá consultar a administração tributária australiana sobre seus próprios assuntos ou sobre as questões relacionadas a outra entidade da qual seja

²⁹² UNIÃO EUROPÉIA. *FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS*. Ibid., p. 21.

²⁹³ Ibid., 2016, p. 13.

²⁹⁴ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. ATO advice and guidance: when consider applying for a private ruling*. Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/When-to-consider-applying-for-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/When-to-consider-applying-for-a-private-ruling/)>. Acesso em março de 2020.

administrador ou representante legal. Ademais, um funcionário público pode formular uma consulta em nome de uma empresa.²⁹⁵

Na Alemanha podem ser consulentes quaisquer pessoas físicas ou jurídicas, incluindo estrangeiros que desejam informações confiáveis para implementação de negócios no país.²⁹⁶

Nos mesmos moldes, nos Estados Unidos pode ser consulente de consulta fiscal qualquer pessoa, física ou jurídica, desde que esteja sujeita ao *Internal Revenue Code* (Código Tributário, em tradução livre), incluindo seus representantes legais.²⁹⁷

Por sua vez, no México qualquer pessoa, física ou jurídica, pode apresentar consulta fiscal. Como a consulta é apresentada por meio do portal eletrônico da administração tributária, é necessário que o consulente possua inscrição como contribuinte (*Registro Federal de Contribuyentes*, no original).²⁹⁸

Tal como ocorre nos demais países, na Suécia pode apresentar consulta fiscal qualquer pessoa, física ou jurídica, que esteja sujeita à legislação tributária do país. Contudo, conforme mencionado anteriormente e melhor explorado no item a seguir, a consulta fiscal sueca é respondida por um órgão independente, o que permite que as consultas fiscais sejam também apresentadas pela administração tributária.²⁹⁹

5.2.4. Competência para proferir uma resposta à consulta formulada

A análise do órgão competente para proferir uma resposta às consultas fiscais se torna essencial na medida em que algumas das críticas aos sistema de consulta estão relacionadas a esse tópico.

Tal como ocorre no Brasil, em praticamente todas as jurisdições analisadas (com exceção da Suécia) as consultas fiscais são respondidas pela própria administração tributária.

²⁹⁵ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE*. Ibid.

²⁹⁶ ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN (Federal Central Tax Office)*. Ibid.

²⁹⁷ USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)*. Ibid., *Section 1*.

²⁹⁸ MÉXICO. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. *Presenta tu aclaración como contribuyente*. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/32846/presenta-tu-aclaracion-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020; bem como GOBIERNO DE MÉXICO. *Consulta presentada por los contribuyentes*. Disponível em <<https://www.gob.mx/prodecon/acciones-y-programas/consulta-presentada-por-los-contr>>. Acesso em março de 2020.

²⁹⁹ SUÉCIA. *SVERIGES RIKSDAG (Parlamento Sueco)*. *Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor*. Disponível em <https://riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfatningsamling/lag-1998189-om-forhandsbesked-i-skattefragor_sfs-1998-189>. Acesso em março de 2020.

Nesses países, conforme visto, as soluções de consulta possuem natureza de autuações fiscais antecipadas (porquanto produzidos pela autoridade tributária), ao passo que na Suécia possuem natureza de julgamentos antecipados (porquanto produzidos por um órgão independente).³⁰⁰

No entanto, em alguns países surgem críticas sobre a parcialidade das soluções de consulta. Este é o caso da Suécia. Conforme será melhor analisado adiante, a administração tributária sueca era responsável por responder às questões de seus contribuintes, mas, depois de diversas críticas, em 1991, foi criado um conselho independente, ligado ao poder judiciário do país, para assumir referida função. A experiência do país tem sido positiva, especialmente em razão da qualidade técnica das orientações proferidas.³⁰¹

Na Austrália, os questionamentos dos contribuintes são respondidos pela ATO de forma descentralizada, por diversos postos de atendimento espalhados pelo país e distribuídos por matérias ou tipo de entidades.³⁰²

Tal descentralização é apontada como uma das principais críticas ao modelo australiano. Como as respostas são proferidas por postos diferentes, é possível que não haja uma uniformidade no entendimento da administração tributária, motivo pelo qual questões similares acabam sendo frequentemente respondidas de maneiras distintas, podendo gerar tratamentos desiguais entre contribuintes e instauração de disputas administrativas e judiciais³⁰³.

Na Alemanha, de forma geral, a administração tributária local possui competência para solucionar a consulta formulada, visto que é desta autoridade a competência para tributar o consulente. Contudo, em situações em que o consulente não possui uma atividade local, como, por exemplo, no caso dos consulentes estrangeiros e daqueles que apresentam consultas antes de iniciarem suas operações, a competência para proferir resposta é da

³⁰⁰ FMI, *Ibid.*, 2016, p. 8.

³⁰¹ No original: “In Sweden private binding rulings are given by a tax law commission (the Council for Advance Tax Rulings) independent of the revenue collection agency (the National Tax Board). As a result of criticisms that the revenue collector was not objective and independent, from 1991 rulings have been issued by the Council. The Council acts as a national tax court and is part of the Swedish court system. It comprises around 25 members and deputies who are all Government appointees.” (AUSTRÁLIA. Australian Government. **Appendix 4: private ruling in other countries**. Disponível em <<https://igt.gov.au/publications/reports-of-reviews/potential-revenue-bias-in-private-binding-rulings/appendix-4-private-rulings-in-other-countries/>>. Acesso em março de 2020).

³⁰² AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. ATO advice and guidance: applying for a private ruling*. *Ibid.*

³⁰³ SYMON, Helen. *Practical protection of Taxpayers' Rights (National Report: Australia)*. *Cahiers de droit fiscal international*. V. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015 p. 787, *apud* SAMAHA, Stéphanie, *ibid.*, 2019, p. 149.

administração tributária federal (no original: *Bundeszentralamt für Steuern, BZSt - Federal Central Tax Office*).³⁰⁴

Nas demais situações, a administração tributária federal possui competência apenas para responder consultas sobre suas funções exclusivas (imposto sobre salários e isenção de imposto de renda) e sobre os impostos comuns (imposto de renda, impostos sociais e impostos sobre o consumo).³⁰⁵

Por sua vez, nos Estados Unidos, as consultas fiscais são respondidas pelos escritórios associados do *Internal Revenue Service* (Receita Fiscal Federal, em tradução livre). Os escritórios são separados por matéria, assegurando a uniformidade de entendimento nas consultas dos contribuintes sobre um mesmo tema.³⁰⁶

De igual forma, no México a consulta fiscal é respondida pela autoridade tributária, de forma centralizada, o que evita eventuais posicionamentos conflitantes. Compete, assim, à *Administración General Jurídica* (administração geral jurídica, em tradução livre), por meio de seu órgão denominado *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* (Secretaria de fazenda e crédito público, em tradução livre).³⁰⁷

Na Suécia, as consultas fiscais são respondidas por uma comissão de direito tributário, o Conselho de Consultas Fiscais (*Skatterättsnämnden - Concil for Advance Tax Rulings*), órgão independente da administração tributária.

O referido Conselho foi criado em 1991, como resultado das críticas de que a administração tributária não era objetiva e independente. Referido conselho é composto por 14 (quatorze) membros e, no máximo, 10 (dez) suplentes, todos nomeados pelo governo, e atua como um tribunal tributário nacional, vinculado ao sistema judicial sueco.³⁰⁸

O Conselho de Consultas Fiscais é dividido em dois departamentos, um responsável por analisar as consultas relacionadas a tributos diretos e outro relacionado aos tributos indiretos. O governo sueco decide como os membros e suplentes devem ser distribuídos entre os departamentos.³⁰⁹

³⁰⁴ ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN* (*Federal Central Tax Office*). Ibid.

³⁰⁵ ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN* (*Federal Central Tax Office*). Ibid.

³⁰⁶ USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)*. Ibid., *Section 1*.

³⁰⁷ Cabe desacar que o referido órgão pode delegar a competência para solução de consultas a unidades administrativas locais, com exceção das consultas relativas ao imposto sobre valor agregado e imposto sobre serviços (inciso XIII do artigo 35 do *Reglamento Interior Del Servicio De Administración Tributaria* - Regimento Interno do Serviço de Administração Tributária, em tradução livre). Disponível em http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5404927&fecha=24/08/2015. Acesso em março de 2020.

³⁰⁸ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN GOVERNMENT*. Ibid.

³⁰⁹ SUÉCIA. *SKATTERÄTTSNÄMNDEN* (Conselho de Consultas Fiscais). Ibid.

5.2.5. Prazo para a solução de consulta

O prazo para solução das consultas fiscais é característica considerada determinante para avaliação da eficácia de um sistema de consulta. Isso porque o atraso na solução de consultas é capaz de prejudicar o principal objetivo do instituto, que é justamente a promoção da segurança jurídica, de modo que os contribuintes possam ter certeza do tratamento tributário aplicável a suas operações a tempo, antes de iniciá-las³¹⁰.

O mencionado estudo do FMI, realizado por CHRISTOPHE J. WAERZEGGERS e CORY HILLIER, que consolida as melhores práticas no âmbito das consultas fiscais, aponta que a estipulação de um prazo máximo para a solução das consultas é uma ferramenta essencial. Segundo o referido estudo, no cenário ideal, as consultas devem ser respondidas no prazo de trinta a quarenta dias, para que a autoridade tributária possa expressar sua orientação dentro de um prazo que ainda seja útil ao contribuinte para organização de suas atividades, trazendo maior segurança jurídica³¹¹.

A análise dos países estudados nos mostra que, assim como no Brasil, os prazos de emissão das soluções de consulta também são alvo de críticas e, na maior parte das vezes, extrapolam esse prazo estipulado.

Como boa prática adotada, cabe destacar o exemplo australiano. A autoridade tributária australiana costuma proferir solução às consultas fiscais dentro do prazo de vinte e oito dias após o recebimento de todas as informações necessárias. O prazo em questão poderá ser prorrogado caso a administração entenda que a demanda trate de questões particularmente complexas que exigirem mais tempo para serem resolvidas. Neste caso, a autoridade deverá contatar o contribuinte dentro de catorze dias para negociar uma data para divulgação da resposta.³¹²

Caso não seja proferida uma resposta pela autoridade fiscal dentro de 60 (sessenta) dias do recebimento de todas as informações necessárias, o consulente poderá enviar uma solicitação por escrito, exigindo que a solução seja elaborada. Após o recebimento da solicitação por escrito, a administração tributária terá 30 (trinta) dias para fornecer a resposta ou informar que se recusa a decidir sobre o assunto.³¹³

³¹⁰ FMI, *Ibid.*, 2016, p. 4.

³¹¹ FMI, *Ibid.*, 2016, p. 7.

³¹² AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE*. *Ibid.*

³¹³ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE*. *Ibid.*

A legislação alemã não determina qualquer prazo para que as consultas fiscais sejam respondidas, não tendo sido possível identificar o prazo médio adotado no referido país para solução das consultas formuladas.³¹⁴

Nos Estados Unidos, a regulamentação sobre as consultas fiscais não estabelece qualquer prazo para que sejam respondidas e costumam, de modo geral, serem respondidas na ordem em que foram apresentadas. No entanto, o consulente possui a faculdade de apresentar à administração tributária um pedido de apreciação antecipada da consulta, se verificada a urgência da demanda.³¹⁵

O prazo geral para a solução de consulta apresentada à administração tributária mexicana é de três meses, podendo ser ampliando em decorrência da complexidade da demanda.³¹⁶

A legislação sueca não prevê um prazo máximo de resposta³¹⁷, contudo, segundo dados levantados, o Conselho de Consultas Fiscais demora, em média, de seis a oito meses para solucionar uma consulta. O referido prazo tem sido, inclusive, alvo de críticas pelos tributaristas suecos, sob o argumento de ser muito extenso, acarretando insegurança aos administrados acerca da aplicação da norma jurídica questionada ao caso concreto e eventual incidência tributária.³¹⁸

5.2.6. Possibilidade de recurso

CHRISTOPHE J. WAERZEGGERS e CORY HILLIER relatam que a possibilidade de recurso sobre uma solução de consulta fiscal é algo sobre o que não há consenso nos países. Como regra geral, o mencionado estudo do FMI relata que seria apropriado que, nos casos que a solução de consulta produza efeitos vinculativos à administração tributária mas não aos contribuintes, não houvesse possibilidade de apresentação de recurso.³¹⁹

³¹⁴ Cf. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN (Federal Central Tax Office). Advance rulings*. Disponível em <https://www.bzst.de/EN/Businesses/Advance_rulings/advance_rulings_node.html>. Acesso em março de 2020.

³¹⁵ USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)*. Ibid., *Section 7*.

³¹⁶ MÉXICO. *GOBIERNO DE MÉXICO*. Ibid.; e FMI; OCDE, Ibid., 2017, p. 10.

³¹⁷ SUÉCIA. *SVERIGES RIKSDAG (Parlamento Sueco)*. Ibid.

³¹⁸ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN GOVERNMENT*. Ibid.

³¹⁹ FMI. Ibid., 2016, P. 9

Já para a OCDE, a recorribilidade de qualquer decisão proferida pelas autoridades fiscais, inclusive as soluções de consulta fiscais, é um direito fundamental dos contribuintes.³²⁰

Na Austrália, o consulente pode recorrer da consulta na esfera administrativa. A consulta poderá ser revisada pela ATO a qualquer momento quando estiver relacionada a imposto indireto ou de consumo. Nos demais casos, se a orientação tributária já tiver sido aplicada pelo contribuinte, a consulta somente poderá ser revista no período de apuração subsequente.³²¹

Caso a administração tributária não responda ao questionamento do consulente, é facultado a este proceder com: (i) a notificação do ATO para o fornecimento de uma declaração explicando os motivos que impediram o atendimento da consulta; e (ii) a apresentação de pedido de reconsideração ao Judiciário australiano, o qual deverá ser apresentado dentro do prazo de vinte e oito dias a contar da data em que a decisão da ATO foi proferida e poderá estar sujeito à várias taxas judiciárias.³²²

Na Alemanha, a solução de consulta é considerada ato administrativo e pode ser contestada mediante a apresentação de pedido de reconsideração a ser apresentado à própria autoridade administrativa.³²³

Tal como ocorre na Alemanha, nos Estados Unidos a legislação permite que o consulente que não concordar com o entendimento expresso na solução da consulta apresente um pedido de reconsideração, descrevendo com especificidades os erros que entendem ter sido cometidos nas análises e conclusões da autoridade fiscal.³²⁴

No México, as consultas fiscais são passíveis de recurso na esfera administrativa apenas pelos contribuintes. As soluções de consulta que favorecem o contribuinte são

³²⁰ OCDE. **Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note.** p. 4. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf>>. Acesso em março de 2020.

³²¹ AUSTRÁLIA. *Australian Taxation Office. ATO advice and guidance: we may revise a private ruling.* Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/We-may-revise-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/We-may-revise-a-private-ruling/)>. Acesso em março de 2020.

³²² AUSTRÁLIA. *Australian Taxation Office. ATO advice and guidance: when we have not given you a private ruling, your review rights.* Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/When-we-have-not-given-you-a-private-ruling---your-review-rights/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/When-we-have-not-given-you-a-private-ruling---your-review-rights/)>. Acesso em março de 2020.

³²³ ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN (Federal Central Tax Office).Ibid.*

³²⁴ USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS). Ibid., Section 9.*

definitivas na esfera administrativa, mas podem ser modificadas ou revogadas pelos tribunais judiciais mexicanos, se acionados pelas autoridades fiscais.³²⁵

A legislação sueca admite recurso dos consulentes, sejam eles contribuintes ou a administração tributária. Os recursos são direcionados ao Conselho de Consultas Fiscais, que os encaminha ao Supremo Tribunal Administrativo (no original, Högsta förvaltningsdomstolen), órgão administrativo responsável por decidir, em última instância, as questões tributárias do país.³²⁶

5.2.7. Efeitos da solução de consulta

Conforme já mencionado anteriormente, o objetivo da consulta fiscal é a promoção da certeza sobre a aplicação da legislação tributária na atividade do contribuinte. Para que essa finalidade, o instituto da consulta fiscal deve apresentar algumas garantias aos contribuintes. Não há segurança jurídica se o fisco emite uma solução de consulta com um entendimento em determinado momento e possa alterá-lo no dia seguinte.

Por essa razão, uma das características principais da consulta fiscal se materializa nos efeitos que elas são capazes de produzir em cada país.

Estudo do FMI considera como boa prática a adoção de efeito vinculativo às soluções de consultas fiscais, desde que vinculem a administração tributária apenas no que se refere ao consulente.³²⁷

Neste sentido, na Austrália, o entendimento fixado na consulta é vinculativo para a administração tributária desde que o contribuinte concorde com a solução proposta. A vinculação da solução de consulta apenas não produz efeitos sobre os atos da autoridade tributária se for constatado que: (i) o contribuinte não seguiu a orientação tributária; (ii) os fatos foram declarados de maneira enganosa ou imprecisa; ou (iii) houve omissão de fatos.³²⁸

No aspecto dos contribuintes, a consulta, via de regra, produz efeitos apenas para o consulente. No entanto, as consultas fiscais australianas são todas publicadas no banco de dados jurídicos do ATO, preservando-se os dados do consulente e as informações

³²⁵ LEX MUNDI PUBLICATION. *Tax Ruling – Mexico. 2011*. Disponível em < <http://www.lexmundi.com/document.asp?docid=3280> >. Acesso em março de 2020.

³²⁶ SUÉCIA. *SKATTERÄTTSNÄMNDEN (Conselho de Consultas Fiscais)*. Ibid.

³²⁷ FMI. Ibid. 2016, p. 13.

³²⁸ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. ATO advice and guidance: can you rely on a private ruling*. Disponível em: [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/Can-you-rely-on-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/Can-you-rely-on-a-private-ruling/). Acesso em março de 2020.

confidenciais, como forma de privilegiar a transparência da administração pública e assegurar o tratamento isonômico dos contribuintes.³²⁹

Na Austrália, a solução da consulta não possui prazo de validade. Se nenhum período for especificado no ato de resposta à consulta, o entendimento será aplicado enquanto a lei a que se refere estiver em vigor. No caso de o ATO alterar o posicionamento em consultas posteriores, a nova orientação deverá ser aplicada apenas aos fatos ocorridos após tal mudança.³³⁰

Na Alemanha, por sua vez, a solução de consulta é vinculativa, desde que o consulente siga suas orientações, à administração tributária federal. No caso de consultas relacionadas a consulentes que ainda não operam no território alemão, a solução de consulta vincula a administração local responsável por administrar e fiscalizar o imposto do consulente posteriormente.

Se a solução de consulta for apresentada por uma autoridade fiscal não competente para a situação fática do contribuinte, referida solução não produzirá qualquer efeito vinculativo.

Já nos Estados Unidos, a autoridade tributária está vinculada ao entendimento manifestado na solução da consulta, desde que o consulente siga o que foi determinado na solução apresentada e tenha descrito a situação fática de maneira precisa e completa.³³¹

As consultas são publicadas pelo *Internal Revenue Service* (Receita Fiscal Federal, em tradução livre), omitindo as informações que permitam a identificação do contribuinte, e produzem efeitos apenas para os consulentes, não podendo ser invocadas como precedentes por outros contribuintes ou pela administração tributária.³³²

No mesmo sentido, as consultas fiscais mexicanas são vinculativas à administração tributária, caso o consulente siga as orientações expressas na solução de consulta.³³³

Na Suécia, caso o consulente sueco opte por seguir o entendimento expresso na consulta, a autoridade fiscal ficará vinculada a ele, desde que o contribuinte siga

³²⁹ AUSTRÁLIA. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *Publishing of private rulings*. Disponível em <[https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/Publishing-of-private-rulings/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/Publishing-of-private-rulings/)>. Acesso em março de 2020.

³³⁰ AUSTRÁLIA. AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. *Taxation ruling – TR 2006/11, Private Rulings*. Ibid.

³³¹ USA. INTERNAL REVENUE SERVICE. *Understanding IRS Guidance – a brief primer*. Disponível em <<https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer>>. Acesso em março de 2020.

³³² USA. INTERNAL REVENUE SERVICE. Ibid.

³³³ VERA, Maria Raquel Coronado. *La consulta fiscal y su relacion com la seguridad jurídica del administrado*. Facultad de Derecho y Criminología. Universidad Autonoma de Nuevo Leon. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal). 2005. P. 154.

corretamente as orientações do Conselho de Consulta Fiscal e os fatos descritos na consulta pelo consulente condizam com a realidade da situação.³³⁴

A consulta produz efeito apenas para a relação entre o consulente e a administração tributária, pelo período de tempo definido na solução de consulta, que, geralmente, corresponde a dois anos.³³⁵

Em razão de a consulta ser respondida por um órgão ligado ao poder judiciário sueco, as consultas, embora não produzam efeitos para terceiros, podem ser usadas por eles como precedente nas disputas tributárias que o Supremo Tribunal Administrativo é responsável por julgar.³³⁶

³³⁴ SUÉCIA. *SKATTERÄTTSNÄMNDEN* (Conselho de Consultas Fiscais). Ibid.

³³⁵ SUÉCIA. *SKATTERÄTTSNÄMNDEN* (Conselho de Consultas Fiscais). Ibid.

³³⁶ SUÉCIA. *SKATTERÄTTSNÄMNDEN* (Conselho de Consultas Fiscais). Ibid.

6. REFLEXÕES SOBRE O PROCESSO DE CONSULTA BRASILEIRO À LUZ DO DIREITO COMPARADO

Conforme abordado nos tópicos anteriores, o instituto brasileiro de consulta fiscal possui diversas características que o aproxima a institutos semelhantes existentes em outros países. Contudo, há um vasto campo de aprimoramento do referido instituto como forma de diminuição de controvérsias fiscais que tramitam na esfera administrativa e judicial.

Como destacado em relatórios da OCDE³³⁷, a pressão por maior eficiência e efetividade na atividade da administração tributária enseja a busca de novos meios de solução de controvérsias, bem como a implementação de melhorias naqueles já existentes, na tentativa de se instituir programas de cooperação mútua baseados especialmente em confiança, transparência e criação de incentivos positivos para a adequação dos administrados à legislação tributária, com maior grau de certeza e segurança e, conseqüentemente, redução do contencioso.

Nestes termos, à luz da experiência internacional, passa-se a analisar as possibilidades de melhoria no atual processo de consulta fiscal brasileiro, como forma de se alcançar maior aproximação entre fisco e contribuinte, garantindo segurança jurídica aos contribuintes e confiabilidade no processo de consulta fiscal e, sob o ponto de vista da administração tributária, proporcionar maior eficiência na cobrança do crédito tributário, evitando-se a morosidade do processo de cobrança na esfera administrativa e judicial.

6.1. NATUREZA DO PROCESSO DE CONSULTA: FUNÇÃO INSTRUMENTAL OU INSTAURAÇÃO DE CONTROVÉRSIA. NECESSIDADE DE MAIOR TRANSPARÊNCIA E DIÁLOGO NO PROCESSO

Analisou-se no tópico 4.2.1 a natureza da atual solução de consulta proferida. Trata-se de ato administrativo em sentido estrito³³⁸, por meio do qual a administração tributária, de forma unilateral, manifesta seu entendimento acerca do enquadramento de determinado ato ou negócio jurídico concreto à regra-matriz de incidência tributária, em virtude da provocação pelo sujeito passivo da relação jurídica (efetivo ou potencial), por outro órgão da administração pública, ou, ainda, por entidade representativa de categoria econômica ou

³³⁷ OCDE. **Experiences and Practices of Eight OECD Countries**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>. Acesso em março de 2020.

³³⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ibid.*, 2002, p. 341.

profissional.

Nos termos das disposições normativas aplicáveis ao referido processo de consulta fiscal atualmente não há a instauração de litígio ou de contencioso, estando a administração pública adstrita à análise da dúvida razoável apresentada pelo consulente, não cabendo, a este, qualquer esclarecimento de fato ou de direito após o protocolo da consulta, bem como não lhe sendo cabível a apresentação de eventual recurso em caso de discordância do entendimento proferido pela administração fazendária.

Contudo, conforme se verifica, o atual modelo existente não atende ao consagrado sobreprincípio da segurança jurídica e dos princípios norteadores da administração pública, insculpidos no *caput* do artigo 37 da CF, em especial o princípio da eficiência.

De fato, a inexistência de instauração de um litígio ou de uma controvérsia no processo de consulta não se mostra como medida efetiva e eficaz com o fim maior de se evitar a instauração de um moroso e oneroso contencioso fiscal administrativo ou judicial. Isto porque, só é permitido ao contribuinte (ou quem possui interesse na correta interpretação da legislação fiscal) a provocação e instauração do processo, não lhe sendo permitida qualquer participação em momento posterior ou questionamento do entendimento proferido pela autoridade administrativa.³³⁹

Ao longo do processo não é permitida qualquer participação do contribuinte ou esclarecimentos adicionais, mesmo se houver dúvidas pelo órgão julgador ou interpretação incorreta dos dados e dos fatos apresentados pelo consulente.

O modelo adotado em outros países representa verdadeiro contrato fiscal, isto é, ato administrativo em sentido amplo, por meio do qual as partes discutem a melhor aplicação do entendimento normativo à situação concreta apresentada, expondo pontos de vista diferentes e chegando a um consenso.

Cite-se, neste sentido, o modelo norte americano trazido anteriormente. No referido modelo o contribuinte é envolvido no andamento do processo, sendo chamado para eventuais esclarecimentos de fato e de direito, sempre na busca de maior diálogo entre fisco e contribuinte e atribuição de transparência ao processo como um todo.

Outro exemplo interessante é o caso da Suécia. De fato, na Suécia o contribuinte e a administração tributária assumem pólos opostos no processo de consulta, a qual é

³³⁹ Da mesma forma, a autoridade administrativa, que também é responsável pela cobrança e arrecadação do crédito tributário, é competente para proferir a resposta. Esse ponto será melhor analisado no tópico a seguir.

solucionada por uma autoridade independente vinculada ao poder judiciário. Há, assim, uma relação tríplice: administração fiscal, contribuinte e autoridade julgadora.

Nesta hipótese, ambas as partes apresentam seu entendimento e suas razões, ficando a cargo de um órgão isento e independente a solução da controvérsia instaurada. Trata-se, assim, de um pré-contencioso, mais célere, em que há a discussão de uma controvérsia, sendo decidida por um órgão isento. Essa análise será retomada no item 6.2.3.

Neste sentido, defende-se a migração do atual modelo para a adoção de um modelo de contrato fiscal (contratos bilaterais entre fisco e contribuintes)³⁴⁰, diferenciando-os do modelo atual, estruturado em atos administrativos unilaterais.

Conforme destaca VICTOR BORGES POLIZELLI, os contratos fiscais possuem como principais atributos: (i) envolvem uma situação de incerteza; (ii) atendem ao requisito de conformidade legal, seja por serem firmados em razão de procedimento previsto em lei, seja por adotarem forma e conteúdo lícitos; (iii) resultam de acordo recíproco de vontades voltado à eliminação da incerteza e afastamento de litígio potencial ou já instaurado; (iv) resultam na criação de um vínculo jurídico entre as partes que provoca limitação aos seus direitos de questionamento; e (v) atendem ao requisito de publicidade, permitindo o livre acesso ao mesmo instrumento e à mesma solução por contribuinte que estejam em situação igual.³⁴¹

Assim, a adoção de um modelo de contrato bilateral, entre fisco e contribuinte, por meio do qual as partes expõem seu entendimento e chegam em um consenso acerca do entendimento mais razoável, no atendimento do interesse de ambas as partes e adistritos aos limites constitucionais e legais impostos, se mostra como medida efetiva na busca de maior segurança jurídica, minimizando o risco de eventuais controvérsias e disputas na esfera administrativa e judicial.

Exemplos interessantes de boas práticas sobre contratos bilaterais entre fisco e contribuinte são os chamados regimes fiscais³⁴², práticas usuais no direito brasileiro há muitos anos, amplamente utilizados nas esferas estaduais.

³⁴⁰ POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em [doi:10.11606/T.2.2017.tde-09082017-102447](https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-09082017-102447). Acesso em março de 2020.

³⁴¹ POLIZELLI, Victor Borges. *Ibid.* 2013.

³⁴² Estabelece o artigo 179 do CTN: “Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.”

É o caso dos regimes especiais firmados entre fisco e contribuinte na concessão de benefícios fiscais de ICMS. Deixando de lado as inúmeras controvérsias sobre a concessão dos referidos incentivos à luz dos ditames constitucionais³⁴³, os referidos regimes especiais são medidas que atendem as boas práticas de governança fiscal e contribuem para uma aproximação entre fisco e contribuinte, propiciando maior diálogo e transparência no processo.

De fato, nos referidos regimes especiais há o diálogo aberto entre fisco e contribuinte, por meio do qual ambos fazem requisições e concessões, na tentativa de se buscar o melhor entendimento que se amolde à situação concreta analisada.

Extrapolando essa prática atualmente adotada aos processos de consulta, na medida em que a legislação tributária implica, inúmeras vezes, em mais de um entendimento, bem como considerando que o contribuinte, por vezes, possui certa flexibilidade na organização de sua atividade e de seu negócio, de modo a buscar a alternativa mais segura, do ponto de vista jurídico, e mais eficiente, do ponto de vista econômico, acredita-se ser plenamente possível caminhar-se para um modelo de consulta fiscal nesses moldes.

Para tanto, importante a existência de um texto normativo que permita a estrutura do processo dessa forma, com maior participação dos contribuintes no diálogo com o fisco, partindo-se para um processo aberto e transparente, trazendo maior celeridade, segurança jurídica e eficiência.

Não se olvida a necessidade de as negociações e os entendimentos firmados estarem adstritos aos estritos limites legais e, neste sentido, é interessante a avaliação do acordo firmado por uma instituição isenta, conforme será melhor explorado no tópico a seguir. Não havendo consenso ou, ainda, como medida para garantia da igualdade e da legalidade, a homologação final da decisão aplicável ao caso concreto para desfecho da controvérsia deve ser feita por um órgão isento.

Caminhando para uma convergência em sentido similar, cite-se, a título exemplificativo, a recente Medida Provisória nº 899/2019³⁴⁴, que estabelece hipóteses e

³⁴³ Isto é, se os referidos incentivos foram concedidos mediante aprovação dos demais Estados da federação, conforme disposições da alínea g, inciso XII, §2º do artigo 155 da CF, combinado com §2º do artigo 2º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

³⁴⁴ O mencionado dispositivo legal veio regulamentar os artigos 156, inciso III, e 171, ambos do Código Tributário Nacional. Apesar das críticas surgidas sob os argumentos da possibilidade de estímulo à sonegação e da indisponibilidade do interesse público, segundo o Superior Tribunal de Justiça (REsp. nº 929121/MT), tais questionamentos restariam afastados desde que a transação esteja prevista em lei. Cabe destacar que até a conclusão e publicação do presente estudo a Medida Provisória nº 899/2019 ainda não foi convertida em lei.

requisitos para a adoção da transação em matéria tributária. Não obstante a existência de inúmeros pontos de melhoria no referido instrumento legal³⁴⁵, os quais não serão objeto de análise do presente estudo por fugir ao tema proposto, certamente a edição do mencionado diploma normativo representa uma porta de entrada para busca de formas alternativas para solução de conflitos e uma tendência futura de novos meios que visem maior diálogo entre fisco e contribuinte como forma de solução das controvérsias jurídicas existentes.

Outra movimentação legislativa interessante neste sentido pode ser identificada com o Projeto de Lei nº 5.082, de 20 de abril de 2009, em trâmite na Câmara dos Deputados³⁴⁶, que, de igual forma, se propõe a regulamentar o instituto da *transação*. O mencionado projeto original continha inovadoras previsões para a adoção de formas consensuais de solução de conflitos³⁴⁷, quais sejam, a *transação preventiva*³⁴⁸, a qual previa a estipulação

³⁴⁵ Cite-se, como exemplo, alguns pontos de melhoria ao referido instrumento legal: (i) necessidade de expressa previsão de que o valor do tributo (e não apenas seus encargos) pode ser objeto de transação; (ii) deixar expressa a possibilidade de transação sobre os efeitos fiscais de condutas futuras a serem adotadas (a fatos geradores vindouros ocorridos nas mesmas circunstâncias daqueles abrangidos pelo acordo, evitando emprego de analogia e eventuais discussões a respeito), na tentativa de trazer maior previsibilidade e segurança jurídica; (iii) definição e conceito do que se entende por *relevante e disseminada controvérsia jurídica*, tal como mencionado em seu artigo 11, visto que da forma como estabelecido deixa considerável margem de poder discricionário ao Ministério da Economia (nesse sentido, o texto normativo deveria prever parâmetros indicativos de quais controvérsias devem ser consideradas *relevantes* - como, por exemplo, pelo valor envolvido e/ou em virtude da possibilidade de afetar diversos interessados-, e *disseminadas* - pela quantidade de litígios existentes sobre a matéria, por exemplo-; (iv) da forma como estabelecido pela referida Medida Provisória, a transação depende de oferta do Ministério Público e não há previsão de proposta individual pelo particular (neste sentido, seria interessante que a lei previsse os termos e condições para que haja a provocação pela iniciativa privada, inclusive prevendo que deve haver sigilo até a publicação do edital em determinadas circunstâncias, como, por exemplo, em caso de temas sensíveis no âmbito concorrencial).

Cabe destacar que a discricionariedade é característica inerente ao conceito do próprio instituto, contudo, a delimitação de alguns termos são relevantes para minimizar vícios de interpretação em virtude da vagueza e ambiguidade dos termos (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ibid.*, 2018).

³⁴⁶ Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em março de 2020.

³⁴⁷ Tais medidas parecem ter sido temporariamente abandonadas, pois não constam da versão do projeto que atualmente tramita no Congresso Nacional.

³⁴⁸ Dispunha o art. 45 do projeto original:

“Da transação preventiva

Art. 45. Nos casos de potencial litigiosidade ou incerteza claramente determinada em texto legal, a CGCFN, após manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá autorizar a realização de transação preventiva, mediante resolução que conterá todos os elementos necessários à exata compreensão da identificação do litígio e as condições admitidas para sua extinção.

§ 1º A transação preventiva poderá ser provocada pelo contribuinte ou representante do setor afetado por alguma medida que tenha inequívoco potencial de litígio futuro, caso em que o termo de transação terá efeitos erga omnes.

§ 2º O contribuinte poderá provocar a transação preventiva antes ou após a expedição do ato administrativo concessivo de direito, do cumprimento de obrigação acessória, lançamento tributário ou auto de infração, sempre que tenha fundadas razões e desde que aceite os efeitos de confissão irretroatável da dívida declarada, especialmente quando da aplicação de conceitos jurídicos claramente indeterminados e a apuração dependa de estimativas, medições ou quantificação fundadas em presunções.

de prazos como meta para alcance do consenso em torno do tema controverso, e a *interpelação preventiva elusiva*³⁴⁹, que consiste em instrumento bastante similar à consulta fiscal, pois permite que o contribuinte provoque a administração pública para análise de questão controvertida.

Diferencia-se do modelo atual de soluções de consulta na medida em que: (i) prevê no âmbito das consultas fiscais temas considerados *ordinários*, reservando, portanto, à

§ 3º O termo de transação preventiva conterà, ademais do disposto nos arts. 20 e 22 desta Lei, os seguintes elementos:

I - o fundamento jurídico da indeterminação do texto normativo em face da situação fática à qual se reporta, em seu estrito contexto;

II - as propostas de regularização e acerto das situações de fato, segundo critérios de quantificação compatíveis e aferidos tecnicamente, por perícia ou outros meios de prova; e

III - manifestação expressa de aceitação da decisão prevista no termo de transação.

§ 4º A decisão deverá ser tomada dentro de sessenta dias, prorrogável por igual período, a partir da aceitação da habilitação da transação, com concordância das partes envolvidas”.

³⁴⁹ Vide redação do texto legal sugerida pelo referido projeto:

“Da interpelação preventiva antielusiva

Art. 47. Para os efeitos de cumprimento do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o contribuinte poderá apresentar interpelação preventiva antielusiva, com pedido circunstanciado, com qualificação dos envolvidos, descrição de operação, ato ou negócio jurídico que pretenda realizar, em todos os seus aspectos e conseqüências, acompanhada dos documentos pertinentes e seguida da indicação do regime legal tributário que entenda aplicável ao caso e da interpretação ou solução jurídica que se proponha a adotar, para confirmação prévia perante a Administração Tributária.

§ 1º A interpelação preventiva antielusiva aplica-se aos casos de objetiva condição de incerteza sobre o regime jurídico aplicável e que possa motivar entendimento sobre simulação, interposição fictícia de pessoas, desconsideração de personalidade jurídica, controle de preços de transferência, requalificação de operações, atos ou negócios jurídicos, a exemplo de transformações, fusões, cisões ou incorporações societárias, liquidação e extinção de pessoas jurídicas, formação de lucros e receitas, aproveitamento de créditos, qualificação de despesas dedutíveis no período, operações no exterior ou pagamentos para o exterior e outros.

§ 2º A interpelação preventiva deverá ser encaminhada à CCFN ou, nos casos de delegação, à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio do contribuinte, que a remeterá ao Comitê Consultivo antielusivo da PGFN, após efetuar o juízo de admissibilidade quanto aos seus pressupostos.

§ 3º O Comitê Consultivo deverá promover a adequada resposta ao contribuinte dentro de noventa dias.

§ 4º A Comissão Consultiva buscará a melhor compreensão sobre atos, atividades negociais ou estruturas societárias planejadas e a interpretação das normas jurídicas que se pretenda aplicar.

§ 5º Caso a CCFN pronuncie-se contrariamente após o prazo legal ou retifique o seu entendimento sobre a operação, ato ou negócio jurídico apresentados, e quando tenha sido praticado nos termos indicados na interpelação preventiva, os tributos serão devidos em sua integralidade, mas excluída a multa aplicável.

§ 6º Em qualquer hipótese de modificação das condições apresentadas na interpelação, o contribuinte sujeitar-se-á à cobrança do tributo, multa e juros.

§ 7º A Câmara de Conciliação deverá, periodicamente, publicar ementas com o entendimento adotado sobre questões semelhantes, quando tenham sido fornecidas mais de cinco respostas individuais equivalentes, as quais, após aprovação do Ministro de Estado da Fazenda, passará a ser vinculante para todos os demais casos análogos. § 8º A resposta do Comitê Consultivo terá eficácia limitada ao contribuinte e as operações ou atos e negócios jurídicos apresentados, salvo casos de consolidação de interpelações equivalentes, quando o Comitê poderá adotar decisão com efeitos erga omnes.

§ 9º Ao contribuinte que obtiver resposta negativa à sua pretensão não lhe será defeso implementar as operações ou realizar os atos ou negócios jurídicos pretendidos.

§ 10. Responsáveis e substitutos tributários não poderão usar da interpelação preventiva antielusiva.

§ 11. Não caberá recurso nem pedido de reconsideração da solução da interpelação ou do despacho que declarar sua inadmissibilidade.

§ 12. O procedimento de que trata este artigo não poderá ser utilizado para solução de consultas ordinárias”.

interpelação preventiva elusiva pior grau de especialização na análise a ser realizada; (ii) traz maior aproximação entre o fisco e o contribuinte, tendo em vista a exigência de que (ii.a) o órgão consultado deve buscar a melhor compreensão sobre atos, atividades negociais ou estruturas societárias planejadas e a interpretação das normas jurídicas que se pretenda aplicar, e (ii.b) o representante do contribuinte pode participar presencialmente das discussões.

São medidas como essa que, acredita-se, tornarão o processo de consulta fiscal atual mais eficiente e que trarão maior confiabilidade aos contribuintes para utilização dessa ferramenta processual.

6.2. COMPETÊNCIA PARA RESPOSTA À CONSULTA FISCAL FORMULADA: PONTOS DE MELHORIA NA GOVERNANÇA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Uma das características mais marcantes do processo de consulta atual e que contribui para a desconfiança acerca da segurança do referido instituto pelos contribuintes está relacionada ao órgão competente para análise e resposta dos questionamentos formulados.

De fato, conforme visto no Capítulo 5, na maior parte dos países analisados a solução de consulta fica a cargo da administração pública, tal como ocorre no Brasil, mas com uma diferença significativa: há maior diálogo e transparência no processo, sendo o contribuinte mais envolvido e ouvido, o que não ocorre no Brasil.

Mas não é só, conforme analisado, na Suécia a solução do processo de consulta fica a cargo de um ente federativo diferente e independente, não estando vinculado ao órgão responsável pela fiscalização e cobrança de eventuais créditos tributários.

Tal prática encontra-se em linha com as boas práticas de governança e trazem maior efetividade na solução do controvérsia instaurada, eis que o órgão julgador se mostra isento de vinculação com qualquer uma das partes que integram a relação jurídica-tributária (fisco ou contribuinte), trazendo, por outro lado, maior confiabilidade aos contribuintes na solução apresentada e, conseqüentemente, maior segurança jurídica.

6.2.1. A atual estrutura dos órgãos administrativos que respondem as soluções de consulta formuladas

Conforme visto, o órgão responsável pelo julgamento e análise das soluções de consulta em caso de dúvida acerca da interpretação da legislação fiscal é a RFB, de forma centralizada (por meio da COSIT) ou de forma descentralizada (por meio das SRRF).

A RFB encontra-se hoje subordinada ao atual Ministério da Economia³⁵⁰, nos termos do artigo 2º do Decreto nº 9.745, de 8 de abril de 2019. Além da RFB, também compõem a estrutura organizacional do referido Ministério a PGFN o CARF, a CSRF, dentre outros.

Ocorre que, conforme determina a Portaria do Ministério da Fazenda nº 430, de 09 de outubro de 2017 (Portaria MF nº 430/2107), que aprova o Regimento Interno da RFB, uma das finalidades da RFB, além de interpretar a legislação tributária, é desempenhar as atividades de fiscalização, lançamento, cobrança e arrecadação do crédito tributário:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade:

[...]

III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, e editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;

IV - estabelecer obrigações tributárias acessórias;

[...]

VIII - planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e das demais receitas da União sob sua administração; [...].

Especificamente em relação ao órgão centralizado da RFB responsável pela consolidação do entendimento relativo às consultas fiscais, a COSIT, determina o artigo 94 da referida Portaria que é também a ele atribuída a competência para colaborar com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e com a Advocacia-Geral da União (AGU) na defesa dos interesses da Fazenda Nacional:

Art. 94. À Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) compete gerenciar as atividades relativas:

I - à elaboração, ao aperfeiçoamento, à modificação, à regulamentação, à consolidação, à uniformização, à simplificação e à disseminação da legislação tributária, aduaneira e correlata;

[...]

III - à colaboração com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Advocacia-Geral da União (AGU) na defesa dos interesses da Fazenda Nacional, ressalvada a competência das demais unidades quanto ao caso concreto;

³⁵⁰ Registre-se que até a edição da Medida Provisória nº 870/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.844/2019, o referido Ministério denominava-se Ministério da Economia.

[...]

X - à atuação e à manifestação como órgão consultivo nas demandas externas e internas nas diversas áreas de interesse da RFB; e

XI - à revisão de normas elaboradas no âmbito da RFB.

Por sua vez, compete à PGFN, órgão igualmente subordinado ao Ministério da Economia, (i) apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial, bem como (ii) representar privativamente a União, na execução de sua dívida ativa de caráter tributário³⁵¹.

Além dos órgãos de cobrança e fiscalização do crédito tributário (RFB e PGFN) e de interpretação da legislação tributária (RFB) encontram-se, ainda, subordinados ao Ministério da Fazenda os órgãos administrativos colegiados responsáveis pela análise e julgamento dos processos administrativos relativos a controvérsias fiscais (o CARF e a CSRF³⁵²).

Verifica-se, assim, que se encontram subordinados ao mesmo Ministério os órgãos responsáveis pela interpretação da legislação tributária, fiscalização, cobrança e julgamento dos processos administrativos.

E, mais do que isso, a RFB, órgão responsável pela arrecadação, fiscalização, lançamento e cobrança do crédito tributário é o próprio órgão responsável pela resposta à consulta formulada, o que representa um vício de governança na gestão da administração pública em matérias fiscais.

6.2.2. Visão Geral de Governança e Princípios Norteadores

A discussão e análise sobre a relevância e a importância de atendimento às boas práticas de governança encontra-se hoje em relevante crescimento no mundo corporativo, mas ainda tem sido pouco debatido na avaliação de estruturas dos órgãos e entidades governamentais.

Segundo BRAINARD GUY PETERS

o termo governança passou a ser usado comumente tanto em discurso acadêmico quanto em discussões ordinárias sobre como o setor público e outras instituições gerenciam a si mesmos bem como suas relações com a sociedade mais ampla. A ênfase em governança reflete de muitas formas, as preocupações públicas com

³⁵¹ Artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

³⁵² Nos termos do inciso II do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972.

relação à capacidade de seus sistemas políticos de agirem de forma efetiva e decisiva no sentido de resolver problemas públicos.³⁵³

O termo *governança*, segundo dicionário da língua portuguesa MICHAELIS³⁵⁴, significa “ato ou processo de governar”. Sua origem etimológica vem do francês antigo *governance*, que significa “regra de governação, administração (regra de), conduta, a partir de Governador”.³⁵⁵

Assim, governança, em termos econômicos e sociais, significa dirigir a economia e a sociedade visando objetivos coletivos.

A necessidade de atendimento de boas práticas de governança surge no mundo moderno, como necessidade de atendimento de diversos princípios e regras que busquem a melhor gestão e administração de determinada sociedade.

O termo acaba sendo empregado em maior escala no mundo corporativo, com a chamada *governança corporativa*. LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR, ao analisar o referido vernáculo, conclui:

No mundo contemporâneo, o termo Governança corporativa por vezes é entendido como sinônimo de melhores práticas de gestão. Contudo, gestão é um dos aspectos inseridos na governança, consistente no ato de gerir, administrar.³⁵⁶

Sustenta a referida autora que a governança, sob o viés corporativo, vai muito além da adoção de boas práticas de gestão, representando o atendimento de diversas práticas e procedimentos que tem por finalidade otimizar o desempenho de determinada companhia e proteger o interesse das diversas partes³⁵⁷.

Tal entendimento encontra-se em linha com o disposto na cartilha elaborada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em junho de 2002, a qual contém recomendações relativas a boas práticas de governança corporativa. O referido documento define governança corporativa como

[...] o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.

³⁵³ PETERS, Brainard Guy. **O que é Governança?** Revista do TCU nº 127, maio/Agosto 2013, p. 33.

³⁵⁴ MICHAELIS, Editora Melhoramentos: 2020. Disponível em <http://michaelis.uol.com.br/busca?id=XXPe>. Acesso em março de 2020.

³⁵⁵ ONLINE ETYMOLOGY DICTIONARY. Disponível em <https://www.etymonline.com/search?q=governance>. Acesso em março de 2020. No original: “‘act or manner of governing’, from Old French *governance* ‘government, rule, administration; (rule of) conduc’ (Modern French *gouvernance*), from *governer* ‘to govern, rule, command’ (see *govern*). Fowler writes that the word “has now the dignity of incipient archaism,” but it might continue useful in its original sense as *government* comes to mean primarily “the governing power in a state.”

³⁵⁶ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança Corporativa Tributária – Aspectos Essenciais**. Coleção Academia-Empresa 18. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 50.

³⁵⁷ *Ibid.*, 2016, p. 50.

A análise das práticas de governança corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamento dos acionistas e prestação de contas.

[...]

Companhias com um sistema de governança que proteja todos os seus investidores tendem a ser mais valorizadas, porque os investidores reconhecem que o retorno dos investimentos será usufruído igualmente por todos.³⁵⁸

Conforme se observa, as boas práticas de governança, quando analisadas sob o enfoque do ambiente corporativo, buscam melhorar a relação das partes interessadas, em virtude do uso de práticas que visam dar maior transparência sobre os negócios da companhia, equidade de tratamento, trazendo, por consequência, maior segurança e confiabilidade por parte dos investidores e, em última instância, contribuem para a valorização das companhias.

No mesmo sentido, segundo o IBGC, governança corporativa é

o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

As boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum.³⁵⁹

Um paralelo aqui pode ser feito às vantagens da busca de maior governança também na gestão da administração pública. Nenhum desses conceitos é novo no ordeamento jurídico brasileiro e parece ser essa a grande chave para o atendimento da melhoria da relação fisco-contribuinte, uma das principais causas, se não a principal, para o alcance de um ambiente de maior segurança jurídica e certeza, por parte dos contribuintes (a exemplo do que ocorre com os investidores), atraindo novos negócios e melhorando a competitividade brasileira frente a outros países (a exemplo da valorização que se observa nas companhias de capital aberto frente à adoção das boas práticas de governança).

Ao abordar as boas práticas da governança dos entes governamentais, BRAINARD GUY PETERS³⁶⁰ destaca a importância de se observar quatro funções fundamentais: (i) estabelecimento de metas a serem atingidas (as metas perseguidas têm que ser coletivas, assim é extremamente relevante o estabelecimento de um critério para seleção das mesmas, em nome de um bem público maior); (ii) coordenação das metas (tornar as atividades do

³⁵⁸ Cartilha CVM, disponível em <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/deciso/es/anexos/0001/3935.pdf>. Acesso em março de 2020.

³⁵⁹ Disponível em <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>. Acesso em março de 2020.

³⁶⁰ PETERS, Brainard Guy. *Ibid.*, p. 29.

setor público, e de seus pares no setor privado, mais coordenadas); (iii) implementação (desenvolvimento da capacidade do setor público, com o envolvimento de seus colaboradores do setor privado, de implementar programas que visam as metas já selecionadas para o setor público); e (iv) avaliação do impacto e reações (a responsabilização dos agentes públicos é especialmente importante em regimes democráticos, sendo crucial avaliar as ações anteriores, de maneira que os agentes envolvidos possam aprender e tentar desenvolver soluções superiores para aquelas ações já implementadas).

Nessa mesma ordem de idéias, ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÊGO MONTEIRO³⁶¹, citando as lições de GUSTAVO JUSTINO DE OLIVEIRA³⁶², conclui a importância de uma governança pública com a elaboração de parcerias público-privadas, como forma de se obter um Governo mais eficaz em um marco de economia globalizada, garantindo e respeitando as normas e valores próprios de uma sociedade democrática.

Ademais, conforme visto anteriormente, a adoção de boas práticas de governança, por parte da administração pública, encontra-se em consonância com os princípios constitucionais que a regem, quais sejam: segurança jurídica, celeridade e eficiência.

Assim, a exemplo do que ocorre na Suécia, a aplicação das melhores práticas de governança no processo de consulta fiscal, à luz dos ditames da própria Constituição Federal, implicam em segregação do órgão julgador da atual estrutura do Ministério da Economia³⁶³, isto é, sua desvinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, instituição esta responsável pela fiscalização e procedimento de cobrança do crédito tributário federal³⁶⁴.

ALEXANDRE DI MICELI DA SILVEIRA, analisando a importância de adoção da governança, conclui que “um bom sistema de governança pode levar a melhores decisões,

³⁶¹ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Administração pública consensual e arbitragem**. Trabalho Final da Disciplina Consensualidade na Administração Pública/USP: São Paulo, 2011. Artigo publicado na Revista de Arbitragem e Mediação vol. 35, ano 2012, p. 107. Disponível em https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/301811/mod_resource/content/0/ADMINISTRA%C3%87%C3%83O%20P%C3%A9BLICA%20CONSENSUAL%20E%20A%20ARBITRAGEM%20-%20Alexandre%20Luiz%20Moraes%20do%20Rego%20Monteiro.pdf. Acesso em março de 2020.

³⁶² OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **A administração consensual como a nova face da Administração Pública no Séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação**. Revista de Direito do Estado, ano 3, vol. 10. Rio de Janeiro: Renovar, abril-junho/2008, p. 275.

³⁶³ Antigo Ministério da Fazenda (antes da edição da Medida Provisória nº 870/2019).

³⁶⁴ Faz-se aqui uma reflexão importante: o mesmo entendimento é aplicável à necessidade de segregação dos tribunais administrativos que julgam controvérsias em matéria fiscal, tal como ocorre, na esfera federal, com o CARF e a CSRF (artigo 48 e seguintes da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009). Contudo, por não ser objeto de escopo do presente estudo, em razão do corte metodológico aplicado, abstem-se de maiores digressões sobre o assunto.

por meio de um processo decisório estruturado, embasado e menos sujeito a conflitos de interesses e vieses cognitivos dos indivíduos”.³⁶⁵

Ora, a desvinculação da entidade administrativa responsável pela solução da consulta formulada é medida que se impõe justamente neste sentido: leva à melhores decisões, tomadas de forma isenta, por meio de um processo decisório estruturado, sujeito em menor grau e escala a conflitos de interesses.

Cite-se, neste sentido, o exemplo da Suécia trazido. Até o ano de 1991 a administração tributária sueca era responsável por responder às questões de seus contribuintes, tal como ocorre no Brasil. Contudo, depois de diversas críticas foi criado um conselho independente, ligado ao poder judiciário do país, para assumir referida função. A experiência do país tem sido positiva, especialmente em razão da qualidade técnica das orientações proferidas.³⁶⁶

Ao analisar as boas práticas de governança na gestão da atividade administrativa, a OCDE destaca a importância de acordos entre fisco e contribuintes, analisados por um tribunal independente, como forma de trazer maior equilíbrio na relação entre fisco e contribuinte, minimizando discussões e incertezas.³⁶⁷

Neste sentido, não corresponde às boas práticas de governança a solução de consulta proferida pela própria Receita Federal do Brasil, eis que a ela compete também a fiscalização, arrecadação e cobrança do crédito tributário, razão pela qual deve ser instituído órgão independente, tal como ocorre na Suécia, vinculado ao Ministério da Justiça, para análise da consulta formulada.

Mas não é apenas a experiência internacional bem sucedida que pode ser utilizada como boas práticas para justificar a criação de um órgão independente para julgamento das

³⁶⁵ SILVEIRA, Alexandre Di Miceli Da. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 3.

³⁶⁶ No original: “In Sweden private binding rulings are given by a tax law commission (the Council for Advance Tax Rulings) independent of the revenue collection agency (the National Tax Board). As a result of criticisms that the revenue collector was not objective and independent, from 1991 rulings have been issued by the Council. The Council acts as a national tax court and is part of the Swedish court system. It comprises around 25 members and deputies who are all Government appointees.” (Australian Government. **Appendix 4: private ruling in other countries**. Disponível em <<https://igt.gov.au/publications/reports-of-reviews/potential-revenue-bias-in-private-binding-rulings/appendix-4-private-rulings-in-other-countries/>>. Acesso em março de 2020).

³⁶⁷ No original: “Good Governance in Revenue Administration. [...]. Legal framework provides appropriate balance between the rights of taxpayers and powers of revenue administration, supported by effective dispute settlement procedures (for example, independent tribunal/court or a tax ombudsman) and legal safeguards against the improper exercise of powers by revenue administration (for example, opportunity for taxpayers to pay overdue taxes before forced sale of property seized through distraint).” (IMF/OECD. **2019 Progress Report on Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors**. Disponível em <https://www.oecd.org/g20/summits/osaka/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>. Acesso em março de 2020).

soluções de consulta. De fato, no próprio Direito brasileiro há experiências interessantes, a exemplo do CADE.

6.2.3. Sugestão de criação de uma autarquia: inspiração no sucedido modelo do CADE

Um bom exemplo de autarquia que exerce o papel de auxílio dos órgãos governamentais no poder decisório e na solução de controvérsias é o chamado Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

O CADE é uma autarquia federal, vinculada ao Ministério da Justiça, a qual exerce, em todo o território nacional, as funções atribuídas pela Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011.

Nos termos do mencionado dispositivo normativo, em linhas gerais, o CADE possui competência para autorizar ou não os atos de concentração, e a investigar, apurar e punir administrativamente as práticas abusivas nas relações econômicas. Tais competências foram ampliadas a partir da edição da Lei nº 12.529/2011.

O CADE foi criado pela Lei nº 4.137, de 10 de setembro de 1962³⁶⁸, e, em seus primórdios, tratava-se de órgão vinculado ao Poder Executivo. O órgão era então composto de um presidente e mais quatro membros nomeados pelo Presidente da República, após aprovação pelo Senado Federal. Competia ao CADE a fiscalização da gestão econômica e do regime de contabilidade das empresas.

Somente com a edição da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 2004, o CADE foi transformado em autarquia federal, vinculada ao Ministério da Justiça, passando a ter autonomia administrativa e orçamento próprio.

O mencionado diploma normativo definia as atribuições da Secretaria de Direito Econômico (SDE), vinculada ao Ministério da Justiça; da Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE), vinculada ao antigo Ministério da Fazenda³⁶⁹, além do próprio CADE.

Esses três órgãos formavam o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC) e eram encarregados da política de defesa da livre concorrência no Brasil.

³⁶⁸ Lei criada por regulamentação do disposto no artigo 148, da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, vigente à época: “A lei reprimirá a toda e qualquer forma de abuso do poder econômico - co, inclusive as uniões ou agrupamentos de empresas individuais ou sociais, seja qual for a natureza, que tenham por fim dominar os mercados nacionais, eliminar a concorrência e aumentar arbitrariamente os lucros”.

³⁶⁹ Atualmente, desde a edição da Medida Provisória nº 870/2019, Ministério da Economia.

Nessa estrutura, o CADE passou a ser responsável por julgar os processos administrativos relativos a condutas anticompetitivas e apreciar os atos de concentração (fusão, aquisição, dentre outros) submetidos à sua aprovação. Os processos eram instruídos pela SDE e pela SEAE, que emitiam pareceres técnicos não vinculativos, e julgados posteriormente pelo CADE.

O plenário do Conselho, composto a partir de agora por seis conselheiros e um presidente – e não mais quatro, como constava na lei anterior e na Lei nº 4.137/1962 –, passou a ter a palavra final nos julgamentos de atos de concentração e de condutas anticompetitivas.

Após muito debate e discussões, tendo sido objeto de análise em ação direta e inconstitucionalidade, ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal, os membros do CADE passaram a ser eleitos por meio de concurso público.³⁷⁰

A desvinculação do CADE do Poder Executivo ficou evidente na medida em que o artigo 50 da Lei nº 8.884/2004 determinava expressamente que as decisões do CADE passariam a ser definitivas, não comportando revisão pelo Poder Executivo.³⁷¹

A transformação do CADE em uma autarquia federal visou combater, em especial, três problemas indetificados na estrutura de combate à abusividade dos preços praticados e de práticas concorrenciais desleais, a saber: a falta de quadros especializados.³⁷²

Nesse mesmo sentido, seguindo o bem sucedido exemplo do CADE, seria vantajosa a criação de uma autarquia para fins de análise e resposta às consultas formuladas, preferencialmente desvinculadas do Ministério da Economia e vinculadas ao Ministério da Justiça, como medida de boa prática de governança.³⁷³

³⁷⁰ A instituição de concurso público para contratações temporárias no CADE foi instituída pela Lei nº 10.843, de 27 de fevereiro de 2004, produto da conversão da Medida Provisória nº 136, de 18 de novembro de 2003, tendo sido questionada perante o Supremo Tribunal Federal pela ADI nº 3068, distribuída em 27 de novembro de 2003.

³⁷¹ “Art. 50. As decisões do CADE não comportam revisão no âmbito do Poder Executivo, promovendo-se, de imediato, sua execução e comunicando-se, em seguida, ao Ministério Público, para as demais medidas legais cabíveis no âmbito de suas atribuições.”

³⁷² Conforme exposição de motivos nº 184, de 24 de abril de 1993, que acompanhou o Projeto de Lei nº 3.712-A, publicado no Diário do Congresso Nacional de 13 de maio de 1993. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD13MAI1993.pdf#page=7>. Acesso em março de 2020.

³⁷³ Cabe aqui uma pequena reflexão no sentido de essa mesma autarquia ser utilizada para julgamento dos processos administrativos em andamento (em substituição ao CARF e à CSRF). Trata-se de medida que traria maior independência e especialização ao tribunal administrativo, com o intuito de trazer mais agilidade e segurança jurídica. Esse órgão poderia, inclusive, ser responsável pela validação prévia de estruturas de planejamento fiscal, a exemplo do que ocorre com o CADE em discussões de atos de concentração.

A vantagem de ser uma autarquia atribui ao referido órgão maior liberdade, não estando subordinadas ao órgão que as criou.

Neste sentido, são os ensinamentos de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, no sentido de que a autarquia representa pessoa jurídica distinta do Estado e, portanto, não está subordinada ao Ministério que a criou, sendo por este apenas controlada, no sentido de supervisão acerca do fiel cumprimento dos objetivos para os quais foi criada:

Sendo, como são, pessoas jurídicas, as autarquias gozam de liberdade administrativa nos limites da lei que as criou; *não são subordinadas* a órgão algum do Estado, mas apenas *controladas*, [...].

6.O *controle* – O *controle das autarquias*, às vezes designado, sobretudo na doutrina estrangeira, como *tutela*, é o *poder que assiste à Administração Central de influir sobre elas com o propósito de conformá-las ao cumprimento dos objetivos públicos em vista dos quais foram criadas, harmonizando-as com a atuação administrativa global do Estado.*³⁷⁴ (destaques do original)

Conforme se verifica, ao contrário dos demais órgãos da administração pública centralizada, as autarquias possuem certa independência, sem deixar de serem titulares de interesses públicos. Estabelece o inciso I do artigo 5º do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada; [...].

Cabe destacar, ainda, que a referida autarquia deveria, a exemplo do CADE, estar vinculada ao Ministério da Justiça (tal como ocorre no exemplo trazido do direito comparado, no caso da Suécia).

Neste sentido, o inciso I do artigo 1º do Decreto nº 9.662, de 1º de janeiro de 2019, estabelece ser competência do Ministério da Justiça a “defesa da ordem jurídica, dos direitos políticos e das garantias constitucionais”. Ora, a correta interpretação da legislação tributária e o estabelecimento de um processo de consulta fiscal de forma célere e que implique maior confiabilidade e segurança aos contribuintes estão estritamente relacionados à área de atuação do referido Ministério.

Assim, tal como ocorreu no CADE, a criação de uma autarquia para análise e resposta das consultas fiscais sobre a aplicação da legislação fiscal a determinado evento concreto tem como pontos positivos (i) a criação de um órgão técnico e especializado e, principalmente, (ii) um órgão independente dos demais órgãos de fiscalização e cobrança do crédito tributário (atualmente RFB e PGFN). Isso trará ao processo maior confiabilidade,

³⁷⁴ Ibid., 2002, p. 140.

por parte dos administrados, e maior eficiência, sob o ponto de vista da administração pública.

De forma semelhante, cabe destacar que alguns juristas já defenderam a ideia de os Tribunais Administrativos (atualmente CARF e a CSRF), em virtude da especificidade de suas competências, natureza de suas atividades e a peculiaridade de sua composição, serem qualificados como agências autônomas e independentes.³⁷⁵

Desta forma, em atendimento às boas práticas de governança, defende-se a mudança da competência de análise e decisão do atual processo de consulta fiscal por órgão desvinculado da RFB, eis que compete à ela a fiscalização, a arrecadação e a cobrança do crédito tributário. Tal competência deve ser atribuída a órgão independente, tal como ocorre na Suécia e a exemplo do CADE, vinculado ao Ministério da Justiça, à luz dos princípios constitucionais que regem a matéria.

6.2.4. Demais alterações no processo de consulta à luz do direito comparado

Além das mudanças estruturais no processo de consulta, mencionadas anteriormente, em especial no que concerne (i) à natureza do referido processo com a possibilidade de maior participação dos contribuintes no processo como um todo (a exemplo do que ocorre nos regimes especiais), bem como (ii) à criação de um órgão independente para sua análise e solução; sugere-se, ainda, outras alterações pontuais ao atual processo de consulta, em linha com os modelos internacionais analisados, buscando maior eficiência e segurança jurídica.

6.2.4.1. O princípio da publicidade e a transparência das sessões de julgamento

Conforme mencionado no item 3.4, um dos princípios que rege o processo de consulta fiscal, como todo e qualquer ato administrativo, é o princípio da publicidade dos

³⁷⁵ Neste sentido, verifique-se MARÇAL JUSTEN FILHO que, ao analisar o antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF), destacou o seu caráter peculiar: “A especialidade das competências, a natureza das atividades e a peculiaridade na composição também permitem qualificar o Conselho de Contribuintes como uma espécie de agência independente. Aqui também não se configura uma entidade de cunho regulatório. O Conselho de Contribuintes desempenha funções de fiscalização na formação da vontade estatal, num setor em que a Constituição exclui a discricionariedade e exige a estrita vinculação, que é dos atos administrativos de aplicação das normas tributárias. Também nesse caso há maior proximidade com a concepção das autoridades independentes européias.” (JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito das agências reguladoras independentes**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 332).

atos praticados, em linha com as disposições contidas no inciso LX do artigo 5º e *caput* do artigo 37, ambos do texto constitucional.

O atendimento ao referido princípio pressupõe publicação e disponibilização das decisões proferidas para toda a sociedade, bem como ciência ao consultente. Mas, além disso, exige também que o consultente seja previamente cientificado da data e hora em que será proferida a decisão da consulta formulada, devendo ser disponibilizado a ele a possibilidade de eventualmente assistir ou, até mesmo, realizar sustentação oral para esclarecimento de fato e de direito.

Tal medida representa não apenas atenção ao princípio da publicidade, como também representa atendimento ao princípio da eficiência e da celeridade, na medida em que garante uma solução de consulta proferida levando-se em consideração a correta interpretação dos atos praticados e melhor definição da relação jurídica instaurada.

Neste sentido o STJ proferiu decisão, ao apreciar o Mandado de Segurança nº 6.169/Roraima, julgado pela Primeira Seção, sob a relatoria da Ministra NANCY ANDRIGHI, nos autos do qual decidiu pela nulidade de decisão administrativa do Conselho de Previdência em razão da ausência de publicidade prévia ao consultente da pauta de sessão de julgamento:

[...]

II - Há previsão expressa na Constituição do Estado de Roraima (art. 101, *caput*) da representação do Estado e suas autarquias pela Procuradoria-Geral do Estado. Muito embora, a Constituição Federal tenha conferido autonomia administrativa e financeira às autarquias, que possuem personalidade jurídica de direito público própria, diversa da pessoa jurídica que lhes deu origem, certo é que nenhuma inconstitucionalidade pode ser atribuída a essa representação se não existem interesses colidentes do Estado e sua Autarquia, daí que se deixa de pronunciar a nulidade da norma constitucional estadual.

III - Embora possa se cogitar do excesso de formalismo, em processo administrativo, que prima pela informalidade, quanto à exigência de publicidade do julgamento por órgão Colegiado representante do poder revisor da Administração Pública, fato é que a intimação pelo Diário Oficial, cientificando o recorrente da data próxima de julgamento de seu recurso administrativo, se faz necessária, para cumprir os anseios da Carta Magna, desde que haja circulação do periódico no local do julgamento, considerando-se, ainda, o fato de que o impetrante é pessoa jurídica com sede no Estado de Roraima.

IV - Na ausência de codificação legal para publicar a forma de divulgação das pautas de julgamento de recursos administrativos – se por órgão da imprensa oficial ou por afixação de pautas na repartição pública –, tem-se como imprescindível a publicação dessas pautas, no órgão da imprensa oficial, para que seja cumprido o postulado constitucional da publicidade dos atos administrativos (art. 37, *caput*, CF-88), porque, em Brasília, local do julgamento da CRPS, há circulação do Diário Oficial da União, dispondo a Administração Pública de meio eficaz ao seu alcance para cientificar o contribuinte do processamento de recurso de seu interesse.

Muito próximo do que ocorre no processo de consulta, nos quais a análise e tomada de decisão pela SRRF e pela COSIT não são abertos ao público, são as decisões proferidas em primeira instância administrativa pelas Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ).

Não obstante as decisões sejam proferidas de forma fechada, não sendo abertas à participação dos contribuintes ou da sociedade, decisão interessante foi proferida em 29 de janeiro de 2014, pela 5ª Vara da Justiça Federal da Comarca do Rio de Janeiro, pelo juiz federal FIRLY NASCIMENTO FILHO, em ação ajuizada pela Ordem dos Advogados do Brasil da Seção do Rio de Janeiro³⁷⁶, nos autos do que restou decidida a necessidade de divulgação do dia, hora e local dos julgamentos agendados em primeira instância administrativa, intimando-se as partes para eventual comparecimento e, havendo necessidade, “ofertar questões de ordem sobre aspectos de fato da causa”.

Trata-se de precedente interessante, igualmente aplicável ao processo de consulta fiscal.

Um bom exemplo de transparência e publicidade dos julgamentos realizados são as sessões de julgamento do CADE. Em meados dos anos 2000, as reuniões de julgamentos do CADE, que já eram públicas, ganharam ainda mais transparência, ao serem também transmitidas ao vivo, via internet, em áudio. Foi uma ação inédita entre as agências reguladoras no país. A primeira transmissão realizada em 19 de janeiro de 2005 e até hoje os julgamentos do CADE podem ser acompanhados em tempo real pelo site da autarquia na internet.³⁷⁷

Assim, em linha com o princípio da publicidade e da transparência, o atual processo de consulta fiscal, além das melhorias anteriormente sugeridas, deveria ter sessões de julgamento abertas ao público, com a possibilidade de participação do próprio consulente, para eventuais esclarecimentos de fato e de direito necessários para o deslinde da questão.

³⁷⁶ Mandado de Segurança nº 2014.51.01.000113-7 (decisão disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/liminar-concedida-5a-vara-federal-rj.pdf>. Acesso em março de 2020).

³⁷⁷ Na época, a presidente do CADE ELIZABETH FARINA destacou a iniciativa como uma das maiores “inovações” no Conselho: “Qualquer pessoa, em qualquer lugar, pode acompanhar todos os debates. Isso aumenta a transparência porque expõe os pontos importantes das discussões, sejam econômicos, sejam jurídicos” (CADE. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Defesa da concorrência no Brasil: 50 anos**. Coordenação de Vinícius Marques de Carvalho e Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo. Brasília, 2013, p. 67. Disponível em http://www.cade.gov.br/aceso-a-informacao/publicacoes-institucionais/cade_-_defesa_da_concorrencia_no_brasil_50_anos.pdf. Acesso em março de 2020).

6.2.4.2. Prazo para a solução de consulta

Outra necessidade de melhoria, conforme mencionado anteriormente, é a revisão do atual prazo de consulta.

Foi visto no item 4.2.2.5 que o prazo prescrito para as autoridades responsáveis responderem à consulta formulada é de 360 (trezentos e sessenta) dias. Há, contudo, duas críticas importantes que podem ser feitas em relação a este prazo: (i) a exemplo dos países analisados o prazo de resposta às consultas formuladas é infinitamente mais curto e (ii) a inobservância do referido prazo pela autoridade administrativa não tem um efeito imediato.

De fato, nos temos do estudo elaborado pelo FMI, realizado por CHRISTOPHE J. WAERZEGGERS e CORY HILLIER, que consolida as melhores práticas no âmbito das consultas fiscais, o estabelecimento de um prazo máximo para a solução das consultas é uma ferramenta essencial para a confiabilidade no instrumento e vai além: não basta a existência de um prazo máximo, havendo a necessidade, ainda, que o prazo máximo estabelecido seja útil ao contribuinte para organização de suas atividades, trazendo maior segurança jurídica. Segundo o referido estudo, no cenário ideal, as consultas devem ser respondidas no prazo de trinta a quarenta dias.³⁷⁸

Não há dúvidas que o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias é muito extenso e não parece ser útil ao contribuinte.

Verificou-se, inclusive, que o prazo médio real de resposta tem sido muito próximo do prazo máximo estabelecido. De fato, em consulta formulada ao Ministério da Economia para análise empírica do cumprimento do prazo legal imposto para a solução de consulta, nos termos da Lei nº 12.527/2011³⁷⁹, verificou-se que o tempo médio atual de resposta às consultas fiscais formuladas tem sido de 322 (trezentos e vinte e dois dias).³⁸⁰

³⁷⁸ FMI. Ibid. 2016, p. 7.

³⁷⁹ Íntegra da resposta ao pedido formulado constante no Anexo I.

³⁸⁰ Cabe destacar que, não obstante essa tenha sido a resposta oficial fornecida pelo Ministério da Economia, em levantamento realizado pelo TCU, no acórdão nº 1105-16/19, processo nº TC 015.289/2018-4, proferido em 15 de maio de 2019, apresentam conclusões diferentes: “Em um primeiro momento, com base em informações fornecidas pela RFB, identificou-se que haveria pelo menos 100 processos de consulta com mais de 4 anos sem resposta e o tempo médio de resposta de consultas à legislação tributária estaria em 403 dias. Em momento posterior, a RFB informou que tais informações estariam equivocadas, havendo apenas 25 consultas com mais de 4 anos sem resposta e sendo o tempo médio de resposta tão somente de 350 dias” (disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/015.289%252F2018-4/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/1/%2520?uuid=886e1440-6315-11ea-bdd7-75892566ef87>. Acesso em março de 2020).

De todos os países analisados, o país que possui o maior prazo médio na solução de consultas formuladas é a Suécia, com prazo de seis a oito meses, isto é, cerca de metade do prazo brasileiro. E, mesmo nesta situação, o referido modelo tem sido alvo de críticas pelos tributaristas suecos, sob o argumento de que ser muito extenso, acarretando insegurança aos administrados sobre a aplicação da norma jurídica questionada ao caso concreto e eventual incidência tributária.³⁸¹

Nos demais países esse prazo chega a ser de 28 (vinte e oito) dias, no caso da Austrália, chegando a até três meses, no caso do México. Prazos significativamente menores do que no Brasil.

Outra necessidade de alteração é o estabelecimento, na legislação, de um efeito prático em caso de não atendimento do prazo previsto, o que traria maior segurança aos contribuintes e maior eficácia à medida. Assim, os textos normativos que regem o processo de consulta deveriam ser expressos no sentido de que, ultrapassado o prazo estabelecido, considera-se homologado o entendimento sugerido pelo consulente.

Em linha com o disposto acima, cabe destacar a existência de alguns projetos de lei que estabelecem prazos mais razoáveis para análise da consulta formulada, bem como que, em caso de não cumprimento de prazo estabelecido, impõe-se, à autoridade administrativa, a aceitação da interpretação do tratamento normativo atribuído pelo contribuinte.³⁸²

³⁸¹ AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN GOVERNMENT. Appendix 4: private ruling in other countries.* Ibid.

³⁸² Cite-se, neste sentido, os seguintes projetos de lei em trâmite na Câmara dos Deputados: (i) Projeto de Lei Complementar nº 231/2005 (estabelece uma série de normas gerais relativas a direitos e garantias do contribuinte. Dentre essas, pode-se apontar o instituto da consulta fiscal cuja pendência de resposta implicará no impedimento de autuação por fato que seja objeto da consulta. Ademais, na ausência de resposta no prazo previsto para lançamento do tributo objeto da consulta, implica-se aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte. Por fim, o projeto estabelece a responsabilidade civil e administrativa da Administração por dano que a conduta de acordo com a resposta à consulta imponha ao contribuinte); (ii) Projeto de Lei Complementar nº 27/2007 (estabelece o prazo de 90 dias, prorrogável uma única vez, por igual período, para a resposta da consulta fiscal formulada e cuja pendência de resposta implicará no impedimento de autuação por fato que seja objeto da consulta. Ademais, na ausência de resposta no prazo previsto para lançamento do tributo objeto da consulta, implica-se aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte); (iii) Projeto de Lei Complementar nº 70/2013 (estabelece o prazo de 45 dias, prorrogável uma única vez, por igual período, para a resposta da consulta fiscal formulada e cuja pendência de resposta implicará no impedimento de autuação por fato que seja objeto da consulta. Ademais, na ausência de resposta no prazo previsto para lançamento do tributo objeto da consulta, implica-se aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte. Ademais, garante que as respostas sejam divulgadas e que diante da diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas há a permissão do contribuinte a de adotar o entendimento que lhe seja mais favorável). De igual forma, estão em Trâmite no Senado federal os seguintes projetos (i) Projeto de Lei Complementar do Senado nº 298/2011 (estabelece o prazo de 120 dias, prorrogável uma única vez, por igual período, para a resposta da consulta fiscal formulada e cuja pendência de resposta implicará no impedimento de autuação por fato que seja objeto da consulta. Ademais, a ausência de resposta no prazo previsto para lançamento do tributo objeto da consulta, acarreta a responsabilização funcional da autoridade competente para a resposta. Ademais, garante que as

6.2.4.3. Possibilidade de interposição de recurso

Conforme mencionado anteriormente, na análise do direito comparado não há consenso nos países sobre a possibilidade de recurso da solução de consulta fiscal.³⁸³

No presente estudo, na medida em que se propõe que a resposta à solução de consulta seja feita por um órgão colegiado vinculado ao poder judiciário, sendo garantido maior diálogo entre as partes durante o processo, com a exposição de todas as razões de fato e de direito necessários ao poder decisório, entende-se que, em princípio, não haveria necessidade de previsão de recurso para ambas as partes.

Contudo, à luz da garantia insculpida no inciso XXXV do artigo 5º da CF³⁸⁴, bem como em atenção ao devido processo legal e ao direito à ampla defesa, caso o contribuinte discorde da decisão proferida deve ser a ele atribuída a hipótese de ajuizamento de ação de conhecimento discutindo o enquadramento do caso concreto à hipótese de incidência normativa, tal como existente atualmente.

Nesta hipótese, tendo em vista o fim maior de garantir estabilidade nas decisões proferidas e confiabilidade ao sistema tributário como um todo, evitando-se discussões infundadas na esfera administrativa e judicial, o conhecimento de ações ajuizadas nesses termos deve ser analisado com restrições e cautela, com a exigência de garantia do débito em discussão, na medida em que a matéria já passou pela análise prévia de um órgão vinculado ao poder judiciário.

respostas sejam divulgadas e que diante da diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas, a Administração Fazendária, provocada por recurso de divergência, dirima a controvérsia); (ii) Projeto de Lei Complementar do Senado nº 319/2011 (estabelece o prazo de 120 dias, prorrogável uma única vez, por igual período, para a resposta da consulta fiscal formulada e cuja pendência de resposta implicará no impedimento de autuação por fato que seja objeto da consulta. Ademais, a ausência de resposta no prazo previsto para lançamento do tributo objeto da consulta, acarreta a responsabilização funcional da autoridade competente para a resposta. Ademais, garante que as respostas sejam divulgadas e que diante da diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas, a Administração Fazendária, provocada por recurso de divergência, dirima a controvérsia); (iii) Projeto de Lei do Senado nº 610/2015 (estabelece prazo de 30 dias para a resposta da Administração, prorrogável, por igual período, uma única vez. O silêncio da Administração implicará na concordância ao entendimento do contribuinte).

³⁸³ FMI. *Ibid.*, 2016, P. 9.

³⁸⁴ “Artigo 5º. [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]”

6.2.4.4. Efeitos da solução de consulta

Analisou-se, no tópico 5.2.7, os efeitos da consulta fiscal, tanto em relação aos consultentes quanto em relação aos demais contribuintes que adotaram o referido posicionamento.

Neste sentido, identificou-se a necessidade de melhoria dos efeitos da solução de consulta em dois pontos específicos (i) alteração dos efeitos imediatos para os associados e filiados de entidade representativa de categoria econômica e profissional; e (ii) alteração dos efeitos mediatos em caso de alteração do posicionamento, no que se refere aos demais contribuintes que seguiram o entendimento manifestado na solução de consulta, quando há a alteração do posicionamento adotado.

No que se refere ao item (i) acima, nos termos do §1º do artigo 89 do Decreto nº 7.574/2011³⁸⁵, os associados e/ou filiados de associação consulente não estão protegidos pela impossibilidade de sofrerem eventual procedimento de fiscalização, o que representa um desestímulo à utilização do referido instituto por associação, em virtude da insegurança jurídica.

A associação, na qualidade de representante de seus associados, expõe todas as razões de fato e de direito relacionadas à determinado evento, delimitando suas características. Sem a proteção da impossibilidade de sofrerem procedimento fiscalizatório é difícil sustentar que os associados e/ou filiados de determinada associação não sintam receio de abrir as portas para o fisco e, eventualmente, expor um possível evento, passível de tributação, sem as garantias de suspensão de sua cobrança, bem como dos encargos legais.

Ademais, em relação aos demais contribuintes que aplicam em suas atividades o entendimento manifestado nas soluções de consulta proferidas, enquanto normas abstratas e gerais, encontram-se acobertados pelas disposições do artigo 76 da Lei nº 4.502/1964 e parágrafo único do artigo 100 do CTN, os quais os eximem da imposição de penalidades e acréscimos caso o contribuinte tenha deixado de pagar seus tributos em virtude de ter aplicado o entendimento estabelecido em solução de consulta.

³⁸⁵ “Art. 89. Nenhum procedimento fiscal será instaurado, relativamente à espécie consultada, contra o sujeito passivo alcançado pela consulta, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão que lhe der solução definitiva.

[...]

§ 2º No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no caput só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificada a entidade consulente da decisão.”

Ocorre que, à luz do princípio da segurança jurídica, garantido de forma explícita pelo princípio da irretroatividade insculpido nos artigos 105 e 106 do CTN³⁸⁶, eventual alteração de entendimento acerca da aplicação da legislação tributária, enquanto normas abstratas e gerais, não pode surtir efeitos retroativos, salvo nas hipóteses de ser mais benéfico ao contribuinte.

Assim, à luz dos mencionados princípios, mister se faz que eventual alteração de entendimento proferido nas soluções de consulta somente possa repercutir efeitos sobre fatos geradores futuros, seja para o consulente, seja para os demais sujeitos passivos atingidos pela referida norma.

Mas não é só, conforme visto anteriormente, havendo alteração de entendimento proferido nas soluções de consulta deve ser garantido ao contribuinte prazo razoável para organizar suas atividades e se antecipar ao novo arcabouço jurídico e respectivas incidências.

³⁸⁶ “Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

CONCLUSÕES

A análise aprofundada do direito tributário brasileiro e dados relativos ao contencioso fiscal demonstram que o atual modelo em que esta estruturado o processo fiscal se mostra ineficiente, seja sob o ponto de vista da administração pública, seja sob a ótica do atendimento aos princípios constitucionais estabelecidos, em especial do princípio da segurança jurídica.

Destacou-se, no presente estudo, a necessidade de reformulação do processo de consulta fiscal a partir da análise empírica de dados relativos às soluções de consulta proferidas nos últimos anos bem como à luz direito comparado, identificando-se, assim, diversos pontos de melhoria.

De fato, verificou-se que o atual processo de consulta necessita de reformulações estruturantes de forma a atingir os princípios que regem o direito tributário, dentre os quais destaca-se o princípio da segurança jurídica, bem como o princípio da celeridade e eficiência da administração pública.

O que se evidencia é que o modelo, tal como estruturado e aplicado pelos órgãos competentes, se mostra ineficaz e não atinge o fim almejado.

Inicialmente porque há um prazo muito extenso para a autoridade administrativa proferir decisão. Neste sentido, o que ocorre na prática é que o contribuinte, ao formular a consulta, não tem a garantia de que receberá uma resposta em curto espaço de tempo. Pelo contrário, o que se observa pela análise empírica são soluções de consulta que demoram cerca de um ano para serem solucionadas.

Outra característica do processo atual de consulta é o problema de governança da administração fiscal, na medida em que a autoridade administrativa responsável pela interpretação da legislação tributária é a mesma autoridade responsável pela arrecadação, fiscalização e cobrança do crédito tributário.

Ainda, identificou-se a necessidade de melhoria da participação dos contribuintes no decorrer do processo de consulta, em atenção ao princípio da transparência e publicidade, tal como a possibilidade de apresentarem esclarecimentos de fato e de direito como garantia do deslinde da controvérsia jurídica de forma mais eficiente, bem como a necessidade de julgamento da consulta formulada em audiências abertas ao público.

Neste sentido, buscou-se no direito comparado estruturas similares às atualmente existentes no modelo brasileiro, identificando-se possibilidades de melhorias no atual

sistema como forma de solução prévia de conflitos em matéria tributária, com o fim maior de evitar que as disputas em matéria fiscal sejam levadas ao Poder Judiciário.

As melhorias propostas, inspiradas não apenas no direito comparado, como também experiências nacionais que se mostraram bem sucedidas, visam a busca de maior (i) eficiência da cobrança do crédito tributário, (ii) segurança jurídica aos contribuintes com base nas decisões proferidas e (iii) transparência e diálogo nas relações entre fisco e contribuinte.

Dentre as mudanças sugeridas destacam-se mudanças de ordem estrutural e alterações pontuais.

Dentre as alterações chamadas estruturantes, destaca-se a necessidade de reavaliação da própria natureza das soluções de consulta proferidas, permitindo-se a adoção de verdadeiros acordos formulados entre fisco e contribuinte, em linha com o que ocorre em outros países, bem como tal como os Regimes Especiais Estaduais, amplamente adotados no Brasil.

Além disso, sugere-se a reformulação do atual processo de consulta, passando a atribuir a competência para julgamento das soluções de consulta a uma autarquia, órgão colegiado vinculado ao Ministério da Justiça, desvinculando o atual processo da RFB, como medida de melhores práticas em termos de Governança Tributária (a exemplo do modelo sueco, assim como seguindo a experiência bem sucedida brasileira com a criação do CADE).

Por fim, sugere-se mudanças pontuais no atual processo, dentre as quais se destaca (i) a necessidade de atribuição de maior transparência ao processo e participação dos contribuintes, como medida de eficiência e busca da segurança jurídica; (ii) a redução do prazo para julgamento, que atualmente é de trezentos e sessenta dias, para um prazo mais célere, em linha com os princípios constitucionais estabelecidos no artigo 37 da CF, na tentativa de atribuir maior confiabilidade e celeridade ao processo, a exemplo do que ocorre em outros países (tal como na Austrália, em que o prazo é de vinte e oito dias ou, ainda, no México, onde o prazo é de três meses); (iii) a necessidade de estabelecimento, pela legislação, que em caso de não atendimento do prazo proposto tem-se como efeito a homologação, pela autoridade julgadora, do entendimento aplicado pelo contribuinte; e, por fim, (iv) a necessidade de alteração dos efeitos da consulta fiscal, isto é, os efeitos imediatos, no caso dos associados e filiados de entidade representativa de categoria econômica e profissional (de modo a impedir que a administração fiscal instaure medidas de fiscalização), bem como os efeitos mediatos em caso de alteração do posicionamento adotado por meio das soluções de consulta em relação aos demais contribuintes (que não tenham assumido a

condição de consultante), nesses casos a legislação fiscal, em atenção ao princípio da segurança jurídica, deve lhes garantir a impossibilidade de o novo posicionamento ser aplicado de forma retroativa, de modo a impedir eventual cobrança do crédito tributário.

Acredita-se, assim, que a adoção das alterações aqui sugeridas são necessárias e suficientes para atribuir maior eficiência ao processo de consulta fiscal, como medida que se propõe a evitar a instauração de eventuais controvérsias jurídicas e, portanto, diminuição do contencioso fiscal federal, tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial, propiciando ao Brasil um ambiente de negócios mais competitivo frente ao mercado internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança Corporativa Tributária – Aspectos Essenciais**. Coleção Academia-Empresa 18. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ALEMANHA. *BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN (Federal Central Tax Office)*. **Advance rulings**. Disponível em https://www.bzst.de/EN/Businesses/Advance_rulings/advance_rulings_node.html. Acesso em março de 2020.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Do processo de consulta**. In PRADO, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). **O novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **A Consensualidade no Direito Administrativo: Acordos Regulatórios e Contratos Administrativos**. Revista de Direito do Estado. Ano 1, vol. 1. Rio de Janeiro: Renovar, janeiro-março/2006.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AUSTRÁLIA. *AUSTRALIAN TAXATION OFFICE*. **ATO advice and guidance: what private ruling can cover**. Disponível em [https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-\(rulings\)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/](https://www.ato.gov.au/General/ato-advice-and-guidance/ato-advice-products-(rulings)/private-rulings/what-private-rulings-can-cover/). Acesso em março de 2020.

_____. **Taxation ruling – TR 2006/11, Private Rulings**. Disponível em <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR200611/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>. Acesso em março de 2020.

_____. **ATO advice and guidance: applying for a private ruling**. Disponível em [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/Applying-for-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/Applying-for-a-private-ruling/). Acesso em março de 2020.

_____. **ATO advice and guidance: when consider applying for a private ruling**. Disponível em [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Private-rulings/When-to-consider-applying-for-a-private-ruling/](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Private-rulings/When-to-consider-applying-for-a-private-ruling/). Acesso em março de 2020.

_____. *Australian Government*. **Appendix 4: private ruling in other countries**. Disponível em <https://igt.gov.au/publications/reports-of-reviews/potential-revenue-bias-in-private-binding-rulings/appendix-4-private-rulings-in-other-countries/>. Acesso em março de 2020

_____. *Australian Taxation Office*. **ATO advice and guidance: when we have not given you a private ruling, your review rights**. Disponível em <https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products->

([rulings](#))/Private-rulings/When-we-have-not-given-you-a-private-ruling---your-review-rights/>. Acesso em março de 2020.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria da Segurança Jurídica.** 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *in* MELLO, Fernando Figueiredo. **Tributação e Segurança Jurídica. A importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção.** São Paulo: ETCO, 2019.

BANCO MUNDIAL. **Sistema tributário - Pontos fracos e recomendações de políticas.** Agosto, 2018. Disponível em <http://pubdocs.worldbank.org/en/619811534874323767/2-sistema-tribut%C3%A1rio.pdf>. Acesso em março de 2020.

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.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário limites normativos.** São Paulo: Noeses, 2016.

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.

BRASIL. CNJ (2018). **Justiça em números 2018.** Publicação CNJ, Brasília. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>. Acesso em março de 2020.

BRASIL. CNJ (2019). **Justiça em números 2019.** Publicação CNJ, Brasília. Disponível em https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em março de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Situação do Atual estoque do CARF.** Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>. Acesso em março de 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. 2017. **Relatório de Gestão.** Disponível em http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao_mf_.pdf. Acesso em março de 2020.

BRITTO, Lucas Galvão de. **Sobre o Uso de Definições e Classificações na Construção do Conhecimento e na Prescrição de Condutas.** *In:* CARVALHO, P. B. (Coord.); BRITTO, L. G. (Org.). **Lógica e Direito.** São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Tributar na Era da Técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias.** São Paulo: Noeses, 2018.

BUIJZE, Renate. *The Categorisation of Tax Jurisdictions in Comparative Tax Law Research.* *Erasmus Law Review*, 4, (2016):189-198. Disponível em <https://www.elevenjournals.com/tijdschrift/ELR/2016/4/ELR_2016_09_04_004>. Acesso em março de 2020.

CADE. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. **Defesa da concorrência no Brasil: 50 anos.** Coordenação de Vinícius Marques de Carvalho e Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo. Brasília, 2013. Disponível em http://www.cade.gov.br/aceso-a-informacao/publicacoes-institucionais/cade_-_defesa_da_concorrencia_no_brasil_50_anos.pdf. Acesso em março de 2020.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O construtivismo lógico-semântico.** São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **O Conflito entre Contribuintes e o Estado na Busca do Crédito Tributário: Uma visão pela Análise Econômica do Direito.** In Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015 - Contributos Práticos para Ressignificar o Processo Administrativo e Judicial. São Paulo: Almedina, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. CARVALHO, Paulo de Barros. **Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária.** Revista Diálogo Jurídico. Salvador: DP, nº 16, maio-agosto, 2007.

CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. **Processo administrativo de consulta tributária.** São Paulo: MP Editora, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional.** 4. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED (EY); ETCO (2019). **Desafios do contencioso tributário brasileiro.** Disponível em <https://www.etc.org.br/11/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em março de 2020.

FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal.** São Paulo: Noeses, 2005.

FGV. Faculdade Getúlio Vargas. Escola de Direito de São Paulo. **Relatório do Índice de Confiança na Justiça Brasileira**. 1º Semestre de 2017. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/6618>. Acesso em março de 2020.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.

FMI. Fundo Monetário Internacional; OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Tax Certainty: Report for the G20 Finance Ministers**. Paris: março de 2017. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>>. Acesso em março de 2020.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2019.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros.

GUIBOURG, R. A.; GHIGLIANI, A. M.; GUARINONI, R. V. **Introducción al Conocimiento Jurídico**. 1. reimpresión. Buenos Aires: Astrea, 1984.

HOPPE, SCHANZ, STURM, SURETH-SLOANE PADERBORN UNIVERSITY E LMU MUNICH. **Tax Complexity**. Disponível em <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em março de 2020.

HUSSERL, Edmund. **Investigações lógicas – Sexta investigação. Elementos de uma elucidação fenomenológica do conhecimento**. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 6ª edição. São Paulo: Dialética, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 6ª ed., Belo Horizonte: Fórum, 2010.

_____. JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito das agências reguladoras independentes**. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Porto Alegre: Fabris, 1986.

LEX MUNDI PUBLICATION. **Tax Ruling – Mexico. 2011**. Disponível em <<http://www.lexmundi.com/document.asp?docid=3280>>. Acesso em março de 2020.

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Consulta Fiscal**. São Paulo: Malheiros, 2018.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo, A resolução dos conflitos e a função judicial no contemporâneo Estado de Direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

MARINS, Leandro. **Parcerias entre a Administração Pública e o Terceiro Setor: sistematização e regulação**. Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de

São Paulo como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito do Estado. São Paulo, FADUSP, 2010.

MARTÍNEZ, Francisco D. Adame. *La Consulta Tributaria*. Granada, 2000.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Paradoxos do ambiente institucional tributário brasileiro: texto legal versus sua aplicação no campo das execuções fiscais**. Revista da Faculdade de Direito da USP, vol. 109, jan/dez de 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14^a ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo: federal, estadual e municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MESSIAS, Lorreine Silva; LONGO, Larissa Luzia e VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. **Brasil, campeão mundial de litúgio tributários**. Disponível em <https://valor.globo.com/opiniao/coluna/brasil-campeao-mundial-de-litigios-tributarios.ghtml>. Acesso em março de 2020.

MÉXICO. *LEX MUNDI PUBLICATION*. **Tax Ruling – Mexico. 2011**. Disponível em <<http://www.lexmundi.com/document.asp?docid=3280>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO*. **Consulta tus aclaraciones como contribuyente**. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/66288/consulta-tus-aclaraciones-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO*. **Utiliza nuestros servicios electrónicos y realiza consultas de información**. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/66288/consulta-tus-aclaraciones-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO*. **Presenta tu consulta de clasificación arancelaria**. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/tramites/71719/presenta-tu-consulta-de-clasificacion-arancelaria>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO*. **Presenta tu aclaración como contribuyente**. Disponível em <<https://www.sat.gob.mx/aplicacion/32846/presenta-tu-aclaracion-como-contribuyente>>. Acesso em março de 2020.

_____. *GOBIERNO DE MÉXICO*. **Consulta presentada por los contribuyentes**. Disponível em <<https://www.gob.mx/prodecon/acciones-y-programas/consulta-presentada-por-los-contr>>. Acesso em março de 2020.

MICHAELIS, Editora Melhoramentos: 2020. Disponível em <http://michaelis.uol.com.br/busca?id=XxPe>. Acesso em março de 2020.

MÖSSNER, Jörg Manfred. *Why and how to compare tax law*. In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco. *Introduction to comparative tax law*. Calabria: Rubbetino Editore, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 24^a edição. São Paulo: Atlas, 2009.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *El derecho como texto: Cuatro estudios de teoria comunicacional del derecho*. Madrid: Ed. Civitas, 1998.

MOTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego. **Direito Tributário Internacional: a arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil**. IBDT Serie Doutrina Tributária Vol. XX. Quartier Latin. São Paulo, 2016.

Consensualidade na Administração Pública/USP: São Paulo, 2011. Artigo publicado na Revista de Arbitragem e Mediação vol. 35, ano 2012. Disponível em https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/301811/mod_resource/content/0/ADMINISTRACAO%20CONSENSUAL%20E%20ARBITRAGEM%20-%20Alexandre%20Luiz%20Moraes%20do%20Rego%20Monteiro.pdf. Acesso em março de 2020.

MOUSSALEM, Tárek. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Sobre as Definições**. In: CARVALHO, P. B. (Coord.); BRITTO, L. G. (Org.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez López. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 3^a Edição. São Paulo: Dialética. 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1965 (reimpressão de 1973).

OCDE. *Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>. Acesso em março de 2020.

_____. *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. Washington, D. C.: OECD, 1st Feb. 2011.

_____. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, Paris. Disponível em https://doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en. Acesso em março de 2020.

_____. *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing, Paris. Disponível em <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>. Acesso em março de 2020.

_____. **Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration. Centre for Tax Policy and Administration. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note.** Disponível em: [https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers' Rights and Obligations-Practice Note.pdf](https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf). Acesso em março de 2020.

_____. **Experiences and Practices of Eight OECD Countries.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>. Acesso em março de 2020.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **A administração consensual como a nova face da Administração Pública no Séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação.** Revista de Direito do Estado, ano 3, vol. 10. Rio de Janeiro: Renovar, abril-junho/2008.

PEÑA, Basanta de la. **Consulta Previa a las Autoridades Fiscales por los Contribuyentes.** In Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 10º Congreso Tributario – Directivas generales para la Apresentação de Trabajos, Buenos Aires, dezembro de 2002.

PEREIRA, Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva. **Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada.** Disponível em http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet. Acesso em março de 2020.

PERES, Jesús Gonzáles. **El principio general de la buena de en el derecho administrativo.** Madri, 1983.

PETERS, Brainard Guy. **O que é Governança?** Revista do TCU nº 127, maio/Agosto 2013.

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 Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em [doi:10.11606/T.2.2017.tde-09082017-102447](https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-09082017-102447). Acesso em março de 2020.

PONTES, Helenilson Cunha. **A reforma Tributária Necessária.** Artigo publicado em Consultor Jurídico, em 28 de agosto de 2019. <https://www.conjur.com.br/2019-ago-28/reforma-tributaria-necessaria>. Acesso em março de 2020.

PRADO, Roberta Bordini. **Amortização do ágio e imposto sobre a renda – Incorporação, fusão e cisão.** Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

REAL, Alberto Ramón. **La fundamentación del acto administrativo.** RDP 6/17.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **A consulta fiscal.** São Paulo: Dialética, 1996.

SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. 2019. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário (e-book)**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SILVA, Almiro do Couto. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n.º 9.784/99)**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 237, p. 273-274, jul/set. 2004.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli Da. **Governança Corporativa no Brasil e no Mundo: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

SUÉCIA. SKATTERÄTTSNÄMNDEN (Conselho de Consultas Fiscais). *Skatterättsnämndens förhandsbesked överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen*. Det krävs inte prövningstillstånd. Disponível em <<https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked/attoverklaga.4.7f2824581614cb166514a8.html>>. Acesso em março de 2020.

_____. *SVERIGES RIKSDAG (Parlamento Sueco). Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor*. Disponível em <https://riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-1998189-om-forhandsbesked-i-skattefragor_sfs-1998-189>. Acesso em março de 2020.

SYMON, Helen. *Practical protection of Taxpayers' Rights (National Report: Australia)*. Cahiers de droit fiscal international. V. 100b. Netherlands: Kluwer Law, 2015

TESOURO NACIONAL (2018). Relatório Contábil. **Uma Análise dos Ativos, Passivos e Fluxos Financeiros da União**. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/RCTN+2019/6a4d3889-2630-47f8-8a37-1c679169f5a4>. Acesso em março de 2020.

TORRES, Heleno Taveira Torres. **Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes simplificação e eficiência administrativa**. In Revista Fórum de Direito Tributário, ano 1, n. 2, p. 91-126, mar./abr. 2003.

_____. **A segurança jurídica do sistema de tributação**. Artigo publicado no Consultpr Jurídico, disponível em <https://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>. Acesso em março de 2020.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. 2ª Ed.

UNIÃO EUROPÉIA. FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS. *Survey on advance tax rulings*. Disponível em < https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Advance_tax_rulings.pdf >. Acesso em março de 2020.

USA. *INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS)*. *Internal Revenue Bulletin 2020-01*. Jan. 2020. Disponível em < https://www.irs.gov/irb/2020-01_IRB#REV-PROC-2020-1INTERNA >. Acesso em março de 2020.

_____. *Understanding IRS Guidance – a brief primer*. Disponível em < <https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer> >. Acesso em março de 2020.

UTUMI, Alessandra. **As convenções para evitar dupla tributação e elisão fiscal e os meios de solução de controvérsia**. In *Direito Tributário Internacional Aplicado Volume IV*. Coord. Heleno Taveira Torres, Quartier Latin, 2008.

VERA, Maria Raquel Coronado. *La consulta fiscal y su relacion com la seguridad jurídica del administrado*. *Facultad de Derecho y Criminologia*. Universidad Autonoma de Nuevo Leon. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal). 2005.

VILANOVA, Lourival. **A teoria do direito em Pontes de Miranda**. Escritos jurídicos filosóficos, vol. 1, São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

WAERZEGGERS, Christophe J.; HILLIER, Cory (FMI). *Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime*. Maio de 2016. Disponível em <file:///C:/Users/99801359/Documents/tltn1602.pdf>. Acesso em março de 2020.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Tradução Luiz Henrique Lopes dos Santos. São Paulo: Editora USP, 2001.

WORLD BANK GROUP (2019). *Doing business 2019 training for reform*. Disponível em https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf. Acesso em março de 2020.

ANEXO I – INFORMAÇÕES OBTIDAS JUNTO AO MINISTÉRIO DA ECONOMIA POR MEIO DA LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO

Dados do Pedido	
Protocolo	03006008828201962
Solicitante	ROBERTA BORDINI PRADO LANDI
Data de Abertura	14/10/2019 17:08
Orgão Superior Destinatário	ME - Ministério da Economia
Orgão Vinculado Destinatário	
Prazo de Atendimento	04/11/2019
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	Dados Processo de Consulta Fiscal
Detalhamento	<ol style="list-style-type: none"> 1. Quantas consultas sobre a interpretação da lei tributária (excluindo-se a aduaneira) foram elaboradas nos últimos 6 anos? (fornecer números totais por ano, desde a edição da IN 1396) 2. Quantas soluções de consulta interna foram editadas? 3. Dessas consultas (resposta ao item 1), quantas foram consideradas ineficazes e quantas foram consideradas eficazes? 4. Das consultas fiscais eficazes, quantas foram decididas de forma a confirmar a interpretação dada pelo contribuinte? 5. Peço que a informação relativa ao item 3 e 4 seja aberto por tipo de tributo (IRPJ/CSL/IPI/PIS/COFINS/outros) 6. Qual foi o tempo médio de resposta das consultas fiscais elaboradas? 7. Quantas foram submetidas a recurso (recurso especial)? 8. Qual tempo médio de análise dos recursos? 9. Quantos recursos foram procedentes e quantos foram improcedentes? 10. Qual é a composição atual (em número de pessoas e cargos envolvidos) da DISIT e da COSIT (número de pessoas responsáveis pela condução e julgamento dos processos de consulta)?

Dados da Resposta

Data de Resposta 29/10/2019 13:41
 Tipo de Resposta Acesso Concedido
 Classificação do Tipo de Resposta Resposta solicitada inserida no e-SIC

Resposta

Senhora,

O Serviço de Informações ao Cidadão do Ministério da Economia agradece o seu contato.

Em atenção à sua solicitação, informamos que a resposta ao seu pedido, segue, em anexo.

Atenciosamente,

Responsável pela Resposta Coordenação-Geral de Tributação.
 Destinatário do Recurso de Primeira Instância: Subsecretário-Geral da Receita Federal do Brasil.
 Prazo Limite para Recurso 08/11/2019

Classificação do Pedido

Categoria do Pedido Governo e Política
 Subcategoria do Pedido Administração pública

Número de Perguntas 10

Histórico do Pedido

Data do evento	Descrição do evento	Responsável
14/10/2019 17:08	Pedido Registrado para para o Órgão ME - Ministério da Economia	SOLICITANTE
29/10/2019 13:41	Pedido Respondido	ME - Ministério da Economia

Resposta fornecida

DF COSIT RFB

Fl. 5

1. Quantas consultas sobre a interpretação da lei tributária (excluindo-se a aduaneira) foram elaboradas nos últimos 6 anos? (fornecer números totais por ano, desde a edição da IN 1396)

Resposta:

2014	1027
2015	1221
2016	1109
2017	1529
2018	1219
2019	1073

2. Quantas soluções de consulta interna foram editadas?

Resposta: 122

3. Dessas consultas (resposta ao item 1), quantas foram consideradas ineficazes e quantas foram consideradas eficazes?

	Despacho Decisório de Ineficácia	Solução de Consulta
COFINS	767	874
Contribuições Previdenciárias	748	623
IRPJ e CSLL	690	664
IPI	233	89
IRPF	456	313
IRRF	225	208
SIMPLES	303	211
NORMAS GERAIS	554	157
OUTROS	322	126

Obs: Como várias consultas apresentam mais de um tributo, as quantidades de soluções de consulta e as de despacho decisório por tema podem ser maiores que as quantidades de processos.

4. Das consultas fiscais eficazes, quantas foram decididas de forma a confirmar a interpretação dada pelo contribuinte?

Resposta: A RFB não gerencia esse tipo de informação.

5. Peça que a informação relativa ao item 3 e 4 seja aberto por tipo de tributo (IRPJ/CSL/IPI/PIS/COFINS/outros)

Resposta: Conforme o quadro

6. Qual foi o tempo médio de resposta das consultas fiscais elaboradas?

Resposta: 322 dias

7. Quantas foram submetidas a recurso (recurso especial)?

Resposta: 106

8. Qual tempo médio de análise dos recursos?

Resposta: O tempo médio total desde o protocolo da consulta até a análise do recurso foi de 479 dias

9. Quantos recursos foram procedentes e quantos foram improcedentes?

Resposta: Procedentes = 66

Improcedentes: 40

10. Qual é a composição atual (em número de pessoas e cargos envolvidos) da DISIT e da COSIT (número de pessoas responsáveis pela condução e julgamento dos processos de consulta)?

Resposta:

Cosit: Cargos – 1 Coordenador-Geral, 4 Coordenadores e 10 Chefes de divisão

Auditores: 61

Disit: Cargos – 10 Chefes de divisão

Auditores: 77

Obs: As pessoas realizam outras atividades além da solução de consulta.

Responsável pela resposta: José Márcio Andriotti – Chefe da Dileg
Destinatário do recurso de primeira instância: Fernando Mombelli –
Coordenador-Geral da Cosit



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por JOSE MARCIO ANDRIOTTI em 25/10/2019 16:41:00.

Documento autenticado digitalmente por JOSE MARCIO ANDRIOTTI em 25/10/2019.

Esta cópia / Impressão foi realizada por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA em 25/10/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP25.1019.17533.ASEY

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
341F455001E26035ECB60ACC683E87E639DAD4C1C79B030E3C13003D7D1000F7