

ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE A CONSULTA EM MATÉRIA FISCAL*

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

*Doutor em Direito pela Faculdade de Direito
da Universidade de São Paulo, Mestre em Direito pela
Universidade de Munique - Alemanha, Advogado em S. Paulo*

1. Há seis décadas, o Ministro Costa Manso foi relator, no Supremo Tribunal Federal, de um Agravo de Petição¹ versando sobre caso em que um contribuinte calculara o imposto de consumo à alíquota aplicável aos “tecidos tintos de algodão”, enquanto a Fazenda Federal exigia que o imposto fosse aplicado à alíquota específica dos “tapetes e passadeiras”, sujeitos, então, a alíquota superior. O procedimento do contribuinte baseara-se em manifestação anterior da Delegacia Fiscal então existente, que, depois de examinar seu produto, concluía pela aplicação da alíquota menor. Assim decidiu Costa Manso:

“(…) A resposta (à consulta) é, pois, um ato oficial e não meramente oficioso; obriga a Fazenda Pública. Do contrário, a parte ficaria sujeita a verdadeiras ciladas, para gáudio dos fiscais, interessados nas multas (…)

Elementaríssimos princípios de moral impedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto, que não cobrou dos seus clientes, e, sobretudo, uma forte multa por sonegação, que pressupõe ato fraudulento do contribuinte.”

2. O instituto da consulta evoluiu, em nosso Direito, destacando-se a Instrução Normativa (SRF) nº 09/69 (revogando todas as respostas anteriores a consultas), a Instrução Normativa (SRF) nº 26/70 e, finalmente, o Decreto nº 70.235/72, que lhe dedicou seus artigos 46 a 58, consolidando,

* O presente estudo é dedicado à memória do Ministro Costa Manso; o autor agradece ao Dr. Brandão Machado pelo fornecimento de valioso material de pesquisa bibliográfica

1. Agravo de Petição nº 6.108, de 13.06.1934, in *Arquivo Judiciário*, vol. XXXIII (1935), pgs. 253 a 255

em boa parte, o entendimento que então já expressavam a doutrina e a jurisprudência.

3. O presente estudo apresenta algumas reflexões sobre a consulta fiscal, tal como regulada pelo Decreto nº 70.235/72, e abstraindo eventuais disciplinas do assunto, incluídas nas legislações aplicáveis aos impostos em espécie, já que, afinal, não fogem, em regra, do que dispõe o Decreto federal.

1) Consulta Prévia e Consulta-Lançamento

4. Para fins deste estudo, a consulta pode ser definida como o meio através do qual o sujeito passivo, efetivo ou potencial (a consulta pode, justamente, questionar se o consulente é, em determinado caso, sujeito passivo da obrigação tributária), ou entidade que o represente, ou, ainda, um órgão da administração pública, indaga, formalmente (em contraposição às “consultas informais”, formuladas verbalmente perante os “plantões fiscais”) ao órgão encarregado da Administração tributária, sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

5. Do ponto de vista formal, o ato administrativo é definido como o ato da Administração; materialmente, aquele que cria uma situação jurídica em benefício ou encargo do administrado, ou que determina a aparição de semelhante situação.² Nestes termos, podemos afirmar que a resposta da autoridade à consulta é verdadeiro ato administrativo, material e formal, posto que oriundo da Administração tributária e gerador de direitos ao contribuinte³; não é, outrossim, um contrato administrativo, já que vincula apenas a administração pública⁴. A doutrina alemã identifica, dentre os atos administrativos, uma espécie que necessita de colaboração do administrado (“mitwirkungsbedürftige Verwaltungsakte”), tal como, por exemplo, a licença para construir, que só é concedida quando o administrado assim requer.⁵

2. Cf. Louis Rolland, *Précis de Droit Administratif*, 6º ed., Paris, Librairie Dalloz, 1937, p. 56

3. Cf. Klaus Tipke e Heinrich W. Kruse, *Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung*, (folhas soltas), Colônia, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Vor §204, Tz.13; Heinrich W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. 1, Munique, C.H.Beck, 1991, p. 247; Klaus Tipke, “Bindung an Zusagen und Auskünfte (Zum Thema des 44. Deutschen Juristentages)”, in *Steuer und Wirtschaft*, ano XXXIX, nº 12, dezembro/1962, pp. 697 a 716 (704-705); Seeliger, “Die nachträgliche Zusage (Zusicherung) über die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts als Steuerbescheid?”, in *Deutsches Steuerrecht*, 2º ano, 1964, pp. 216 a 220 (217)

4. Cf. Klaus Tipke, *Bindung an Zusagen und Auskünfte* (op. cit. nota 3), p. 705

5. Cf. ERICHSEN, H.U. e MARTENS, W, *Das Verwaltungshandeln, in Allgemeines Verwaltungsrecht*, Hans Uwe Erichsen e Wolfgang Martens (coords.), Berlim e Nova Iorque, Walter de Gruyter, 1975, pp.

Neste sentido, a resposta à consulta, por depender de ato praticado pelo contribuinte, também pode ser considerada um ato administrativo necessitado de colaboração do contribuinte.

6. Sustenta Seeliger⁶ que a resposta à consulta formal (“compromisso”, ou “Zusage”), quando formulada **após a ocorrência do fato gerador**, é um lançamento parcial. Para o autor, o lançamento é o resultado final de uma seqüência de decisões individuais. Cada uma destas decisões poderia ser vista como um ato administrativo. Assim, aplicar-se-ia o mesmo regime jurídico ao resultado daquelas decisões (lançamento) e a cada decisão individual. A resposta à consulta seria uma destas decisões individuais, desde que, é claro, observasse os requisitos legais do lançamento, tais como a forma escrita.

7. Por outro lado, o raciocínio de Seeliger é limitado pelo próprio autor: em consequência de seu entendimento de que cada decisão individual do lançamento deve conter todas as características deste, Seeliger afirma que se não há lançamento sem que tenha antes ocorrido o fato gerador; então, somente a resposta à consulta formal dada após aquela ocorrência é que seria parte do lançamento; a resposta à consulta, antes da ocorrência do fato gerador, seria um mero parecer.

8. Parece-nos acertado o entendimento de Seeliger, quanto à natureza jurídica da resposta dada a consulta sobre fato já ocorrido. Já não se põe dúvida acerca de ser o lançamento um procedimento, consistindo, pois, em vários atos jurídicos sucessivos, dirigidos à mesma finalidade⁷. Na consulta sobre fato já ocorrido, o Fisco não está manifestando qualquer entendimento sobre fato a ocorrer, ou, em outras palavras, não está prometendo decidir, no futuro, de determinada maneira. Ao contrário, o Fisco está decidindo, presentemente, sobre hipótese já ocorrida. Há subsunção de normas a fatos concretos, na apuração do crédito tributário. Trata-se, pois, de lançamento, na verdadeira acepção do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

9. Podemos, assim, concluir, usando a expressão feliz de Ruy Barbosa Nogueira, que o contribuinte se “**auto-fiscalizou**”⁸, ao propor consulta

115-232 (160-161); FORSTHOFF, Ernst, *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, 7ª edição, revista, Munique e Berlim, C.H.Beck, 1958, pp. 194-195

6. Op. cit. (nota 3)

7. Cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Teoria do Lançamento Tributário*, reprodução eletrofotostática do original impresso em 1965, SP, Ed. Resenha Tributária, 1973, p. 33

8. Cf. Ruy Barbosa Nogueira, “Consulta e Direito Autorizado”, in *Direito Tributário Atual*, vol. 6, 1986, pp. 1545 a 1583 (1567)

aplicável a fato já ocorrido, promovendo verdadeira antecipação do lançamento⁹, no todo ou em parte, conforme o escopo da consulta.

10. Denominaremos esta hipótese de “**consulta-lançamento**”.

11. Resta examinar a natureza jurídica da resposta a consulta, no caso de o consulente descrever hipótese não concretizada até o momento da resposta (que denominaremos “**consulta prévia**”). De início, já nos parece acertada a afirmação de Seeliger, de que não se trata de lançamento, já que seria absurda a idéia de o lançamento se iniciar antes da ocorrência de um fato gerador. O absurdo se revela ainda maior, tendo em vista que, em geral, o contribuinte poderá até deixar de praticar o ato, dependendo do teor da resposta do Fisco.

12. Ao mesmo tempo, não é verdade que se trate de mero parecer. Já nos posicionamos no sentido de que a resposta à consulta (lançamento ou prévia) reveste-se de todos os requisitos de um ato administrativo, que produz consequências, a principal delas decorrendo do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, i.e., a exclusão de penalidades, juros de mora e atualização monetária, no caso de sua observância (vide parágrafo 47 deste estudo). Se tal dispositivo se aplica à consulta prévia, esta deve ser considerada como uma declaração unilateral de vontade, por parte do Fisco, com efeitos jurídicos, ou como um **ato administrativo unilateral**.

13. Finalmente, mencionamos que no caso de consulta formulada antes da prática do fato objeto da consulta (**consulta prévia**), cuja resposta somente seja formulada depois de sua concretização, a resposta terá os mesmos efeitos daquela dada a uma **consulta-lançamento**, com relação aos atos praticados antes da resposta do Fisco.

14. Na Espanha, a Lei Geral Tributária apenas admite a consulta prévia, excluindo, em regra, a consulta sobre fatos já ocorridos, com base em que a consulta visa a eliminar dúvidas sobre o encargo fiscal de determinada operação, e esta informação apenas influi naquelas operações não ocorridas. Admite-se, entretanto, a consulta sobre fatos já ocorridos, desde que formulada no prazo para a entrega da declaração. Com relação àqueles fatos ocorridos e não declarados, não se admite a consulta, já que esta é vista como um instrumento de colaboração entre fisco e contribuinte, não como um benefício a este¹⁰.

9. Diz Rubens Gomes de Souza que a resposta à consulta antecipa o lançamento em seu aspecto jurídico (Cf. “Efeito Vinculatório das Decisões de Consultas”, in *Revista dos Tribunais*, nº 246 (1956), pp. 615 a 618 (618)).

10. Cf. Miguel Cerezo Fernández, “Perspectivas de la Informacion Tributaria”, in *Memoria 1967*, Tomo I, Madri, Asociacion Española de Derecho Financiero, 1968, pp. 193 a 220 (215).

15. No direito brasileiro, Antonio da Silva Cabral afirma que o instituto da consulta suporia sempre um fato concreto, que estaria por acontecer¹¹, descartando, pois, a consulta-lançamento. Discordamos deste autor: não há, no artigo 52 do Decreto nº 70.235/72, qualquer dispositivo que torne inválida a consulta sobre fato ocorrido. Além do mais, fosse a consulta aplicável apenas a fatos futuros, não teria sentido o artigo 49 do Decreto nº. 70.235/72, que fala em tributo que deixou de ser retido ou autolancado antes da apresentação da consulta.

II) Consulta sobre matérias de fato

16. Segundo classificação de La Peña¹², a consulta fiscal pode versar exclusivamente sobre questões jurídicas (teóricas), i.e., aquelas em que se procura dilucidar, "in abstracto", o conteúdo e alcance de uma norma tributária, ou, alternativamente, estender-se às matérias de fato, nas quais o consulente deseja conhecer o ponto de vista do fisco acerca dos efeitos tributários de uma situação concreta.

17. No direito norte-americano, por exemplo, a legislação exclui expressamente do âmbito das consultas, aquelas que envolvam matérias de fato, tais como, por exemplo, a determinação do valor de mercado de um bem, sobre a razoabilidade de determinada remuneração¹³, ou se um bem foi adquirido com a finalidade de escapar da incidência tributária¹⁴.

18. No direito espanhol, ao contrário, diversos atos administrativos admitiram consultas sobre questões de fato, tais como se dada despesa, que o consulente pretende efetuar, está entre as permitidas pela lei fiscal, ou sobre o regime ou classificação tributária em que o consulente está incluído¹⁵.

19. Na França, o artigo L.64B do Livro de Procedimentos Fiscais expressamente considera o caso de o contribuinte questionar sobre

11. Cf. *Processo Administrativo Fiscal*, S. Paulo, Saraiva, 1993, p.487

12. Jaime B. de la Peña, "Consulta Previa a las Autoridades Fiscales por los Contribuyentes", in *Memoria 1965*, Madrid, Asociacion Española de Dececho Financiero, 1966, pp. 75 a 125 (101)

13. Cf. Mortimer M. Caplin, "Taxpayer Rulings Policy of the Internal Revenue Service: A Statement of Principles", in *Proceedings of the Twentieth Annual Institute on Federal Taxation*, New York University, Nova Iorque, Matthew Bender & Company, 1962, pgs. 1 a 33 (14)

14. Cf. Albert B. Ellentuck, "How and when to get an advanced ruling under the new revised procedures", in *The Journal of Taxation*, abril de 1969, pp. 214 a 221 (215)

15. Cf. Jaime B. de la Peña, op. cit. (nota12), p. 102; Miguel C. Fernández, "Perspectivas de la Informacion Tributaria", in *Memoria 1967*, Madrid, Asociacion Española de Derecho Financiero, 1968, pp. 193 a 220 (216)

matéria de fato, ao consultar se determinado contrato implica abuso de direitos.

20. Na Alemanha, a consulta tributária não é tratada, de modo geral, em seu Código Tributário (“*Abgabenordnung*” - AO)¹⁶, embora a “confirmação” (*Zusage*), por parte das autoridades fiscais, de um entendimento, seja prevista em lei, em três casos específicos: (i) a confirmação, dada pelo auditor tributário, no término de uma fiscalização, sobre o modo como o contribuinte deve agir dali para diante (§§ 204-207 da AO); (ii) na determinação da classificação de um produto para fins de tributos aduaneiros (§§ 28-31 da ordenança geral da alfândega - “*Allgemeine Zollordnung*” - AZO) e (iii) no caso da tributação na fonte sobre salários (§ 42e da lei do imposto de renda - “*Einkommensteuergesetz*” - EStG)¹⁷.

20.1. A falta de disciplina legal não implica a inexistência do processo de consulta em outros casos. Em sua posição dominante, a doutrina de fala alemã sustenta ser permitido ao fisco responder a consultas¹⁸. Ao mesmo tempo, da falta de previsão legal decorre não estar o fisco obrigado a respondê-las, ficando a seu critério, igualmente, decidir se a resposta será um mero esclarecimento não-vinculante (“*Auskunft*”), ou se a resposta será verdadeira “confirmação”, do acerto do procedimento, com caráter vinculante.

21. No Brasil, a resposta exige raciocínios diversos, conforme a natureza da consulta examinada.

22. No caso de consulta-lançamento, é imediato que nada impede que esta verse sobre matéria de fato, posto que a atividade de lançamento inclui, expressamente, o “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” (CTN, art. 142).

23. Sendo caso de consulta prévia, entretanto, a questão merece melhor estudo. O artigo 46 do Decreto nº 70.235/72 limita o escopo da consulta a “*dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado*”.

16. Cf. Klaus Tipke e Joachim Lang, *Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß*, 13ª edição, revisada, Colônia, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1991, pp. 39 e 40; 2Peter Hellwig, “*Zusage*” (verbete), in *Handwoerterbuch des Steuerrechts und der Steuerwirtschaft*, 2ª ed., Georg Strickrodt et al., Munique, C.H.Beck, 1981

17. Cf. Klaus Tipke e Joachim Lang, op. cit. (nota 16), p. 682

18. Cf. Klaus Tipke, “*Bindung an Zusagen und Auskünfte* (Zum Thema des 44. Deutschen Juristentages)”, in *Steuer und Wirtschaft*, ano XXXIX, nº 12, dezembro/1962, pp. 697 a 716 (701)

24. Num primeiro entendimento, poder-se-ia acreditar que somente as questões de direito é que seriam objeto da consulta, posta a exigência de um “fato determinado”.

25. Nossa interpretação é diversa: “fato determinado” não é aquele inquestionável. É, sim, o fato certo, que não deixa dúvidas relevantes sobre seu alcance. É certo que qualquer descrição de um fato gera certo nível de abstração, de dúvidas, decorrentes das próprias falhas da linguagem. Portanto, não se pode entender por “fato determinado” algo insuscetível de incertezas. Será determinado o fato quando da abstração da linguagem não decorrerem questionamentos acerca dos aspectos tributários relevantes para o caso. Em outras palavras, o “fato determinado” é aquele cuja descrição permite sua subsunção à lei, sem pontos relevantes em branco. Utilizando a expressão de Gerd W. Rothmann, norma e fato devem ser colocados numa posição “subsumível”, i.e., a descrição da situação de fato deve conter “dados sobre todos aqueles fatos que são relevantes para a norma tomada em consideração”¹⁹

25.1. Deste ponto de vista, não deixa de ser determinado o fato relatado pelo consulente, se este não se considera capaz de valorá-lo, por exemplo, dizendo se dada despesa constitui liberalidade, ou não. A determinação decorrerá da descrição minuciosa do pagamento efetuado, sua motivação, valor e destino, com o que o fato estará colocado em posição “subsumível”, podendo a autoridade encontrar elementos suficientes para aplicar a lei.

25.2. Esta noção de “fato determinado”, que não se confunde com “fato concreto”, é que permite que se admita, no Brasil, a formulação de consultas por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais (art. 47 do Decreto nº 70.235/72): obviamente, tais entidades não relatam um fato concreto, de interesse de um único contribuinte, mas uma hipótese geralmente aplicável a seus associados (vide parágrafos 33 e seguintes deste estudo). Tal hipótese abstrata será um “fato determinado” se descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, mencionando (pelo menos) todos os elementos necessários a sua solução (art. 52, VIII, do Decreto nº 70.235/72).

III) Legitimidade Ativa Individual (Sujeito Passivo)

19. Cf. *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*, tese de doutoramento da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, s.d., p.91

26. Nos termos do “caput” do artigo 46 do Decreto nº 70.235/72, quem tem legitimidade para formular consultas é, em primeiro lugar, o sujeito passivo.

27. Diante do texto legal, o jurista pode entender, à primeira vista, haver uma limitação imposta pelo próprio legislador à consulta: esta não poderia versar sobre a sujeição passiva do tributo, i.e., o consulente não poderia, individualmente, indagar se ele é o sujeito passivo de determinado tributo, sob o risco de a consulta ser anulada, já que a condição de sujeito passivo seria pré-requisito para a validade da consulta individual. Do mesmo modo, não poderiam formular consulta as pessoas que não tivessem, ainda, praticado qualquer fato gerador e cuja decisão para praticá-lo estaria, justamente, na dependência da resposta positiva ou negativa do fisco. Evidentemente, tal interpretação é inaceitável, por excluir qualquer possibilidade de consulta prévia, formulada individualmente, cuja possibilidade pode ser extraída do artigo 50 do Decreto nº 70.235/72, que cogita de tributos devidos ou autolançados apenas depois da decisão de primeira instância.

28. Vale mencionar que na Espanha, relata Jaime Basanta de la Peña²⁰, enquanto a lei de 26.07.22 concedia o direito de formular consultas a “toda persona que esté sujeta al pago de cualquier contribución o impuesto, o que pueda estarlo”, aludindo a última expressão àqueles meramente interessados, a Lei Geral Tributária de 28.12.63 restringiu o direito de formular consultas unicamente aos sujeitos passivos.

29. Podem consultar, pois, os sujeitos passivos em potencial, i.e., os interessados (no caso de consulta prévia), ou, no dizer de Luciano da Silva Amaro, a pessoa física ou jurídica “enquadrável” como sujeito passivo, em virtude da possibilidade de o consulente ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária²¹. Resta examinar quem ali se inclui.

30. Negando que o direito brasileiro restrinja o acesso à consulta aos sujeitos passivos da obrigação principal, encontramos Wagner Balera²², que levanta o caso daquele que, embora não sendo contribuinte ou responsável, tem dúvida acerca do cumprimento de obrigação acessória

20. Op. cit. (nota 12), p. 87

21. Cf. Luciano da Silva Amaro, “Do Processo de Consulta”, in *Novo Processo Tributário*, Péricles Luiz Medeiro Prade e Célio Benevides de Carvalho (coords.), S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975, pp. 81 a 137 (89)

22. “Consulta em Matéria Tributária”, in *Revista de Direito Tributário*, ano 12, nº 45, pp. 218 a 228 (219-220)

(“dever instrumental”) de sua competência. Para Balera, tais pessoas também teriam o direito de formular consultas, por estarem equiparadas ao contribuinte, no que concerne ao cumprimento da sanção pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória (CTN, art. 113, § 3º). Em nosso entender, a qualidade de sujeito passivo daquele que cumpra obrigação acessória não se extrai do citado § 3º do art. 113, mas do artigo 122 do mesmo CTN, que expressamente se refere a “sujeito passivo da obrigação acessória.”²³

31. Por outro lado, o uso da expressão “sujeito passivo” exclui a possibilidade de formularem consultas aqueles que não se revistam de tais condições. É por isso que o Fisco vem se negando a prestar esclarecimentos sobre as possíveis implicações nas pessoas físicas, nos casos em que o problema foi apresentado por pessoa jurídica²⁴

32. Concluimos, pois, que podem formular consulta individual aqueles que revelem interesse pessoal, decorrente de sua condição efetiva, ou potencial, de sujeito passivo de obrigação principal ou acessória.

IV) Legitimidade Ativa Coletiva

33. Também podem formular consulta as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais (artigo 46, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72). Trata-se de verdadeiro avanço do direito pátrio, que não encontramos no direito comparado em tal extensão. Na Alemanha, por exemplo, embora se admita a resposta a associações, é pacífico que tais respostas não criam qualquer compromisso ao Fisco²⁵

34. No passado, a matéria provocava algumas dúvidas, quando as autoridades fiscais disputavam o direito às associações de classe e aos sindicatos, de fazerem consultas no interesse de seus associados ou representados, porque não eram contribuintes, nem atuavam na qualidade de seus mandatários ou representantes legais. Tais dúvidas foram sanadas pelo Ministro da Fazenda, por meio de sua Circular nº 4, de 31.5.45, determinando fossem elas respondidas, mas sem que fosse disciplinado seu efeito, levando parte da doutrina a sustentar que a resposta à consulta coletiva deveria ter o mesmo efeito que deflui daquelas dadas a terceiros (i.e., efeito de

23. No mesmo sentido, v. Antonio da Silva Cabral, *Introdução ao Estudo da Informação em Matéria Fiscal: Pareceres Normativos e Consultas*, SP, IBDT e Res. Tributária, 1977, p.13

24. Exemplo dado por Antonio da Silva Cabral (nota 23, supra)

25. Cf. Ludwig Hessdoerfer, *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenrecht*, Basileia, Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland, 1961, p. 17

jurisprudência, sem caráter de pronunciamento vinculatório), posto inexistir representação, em sentido jurídico²⁶. Assim, foi de se saudar a publicação do Decreto nº 70.235/72, sanando tais dúvidas. Hoje, a legitimidade ativa coletiva já não pode ser vista como excepcional, posto que a Constituição de 1988 dispõe sobre a possibilidade de as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, representarem seus filiados, judicial ou extrajudicialmente (art. 5º, XXI), o mesmo princípio sendo repisado e especializado no caso de sindicatos (art. 8º, III).

35. Pela sua própria natureza, não é próprio falar-se em consulta-lançamento, no caso da legitimidade ativa coletiva: sendo o lançamento a atividade visando a individualizar o “quantum” devido por um contribuinte ou responsável, identificando o sujeito passivo (art. 142 do Código Tributário Nacional), é evidente que tal atividade não poderia ser feita coletivamente. Se a consulta-lançamento é parte do lançamento, também esta deve ser feita pessoalmente. Inexistindo obrigação tributária coletiva, não há, tampouco, consulta-lançamento coletiva.

36. Por outro lado, não se encontra no Decreto nº 70.235/72 qualquer limitação quanto ao objeto da consulta coletiva, ou ao alcance dos efeitos de sua resposta, nada impedindo aplicar-se, também, a fatos já ocorridos. Neste caso, entretanto, não se tratará de lançamento, mas unicamente de ato administrativo unilateral, não se estendendo, pois, aos afiliados da entidade consulente, as garantias decorrentes de um lançamento notificado.

36.1. Evidentemente, o objeto da consulta coletiva não é ilimitado. A entidade associativa somente pode consultar a respeito de fatos em que seus filiados poderiam se enquadrar, como sujeitos passivos de obrigação principal ou acessória. “Questão que não poderia ser proposta pelos associados ou filiados da entidade, por falta de legitimidade, também não pode ser apresentada por ela”²⁷.

37. Resta examinar se, por analogia, é possível aplicarem-se as garantias de um lançamento notificado a um contribuinte que já tenha incorrido no fato objeto da consulta, quando da resposta à consulta coletiva.

37.1. A hipótese não é disciplinada por lei. Entretanto, o recurso à analogia é expressamente admitido em matéria tributária, quando não resultar em

26 . Cf. Gilberto de Ulhoa Canto, “Consulta (ao fisco)” (verbete), in *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, J.M. de Carvalho Santos (org.), vol. XII, Rio de Janeiro, Ed. Borsoi, 1955, pp. 94 a 100 (97)

27 . Cf. Luciano da Silva Amaro, op. cit. (nota 21), p. 93

exigência de tributo não previsto em lei (artigo 108, inc. I, do Código Tributário Nacional).

37.2. Deste modo, nada impede que, por emprego de analogia, se estendam aos afiliados ou associados de entidades coletivas, as garantias de um lançamento notificado, no caso de a resposta à consulta ser posterior à prática do ato objeto da consulta. O raciocínio parece-nos ainda mais válido, tendo em vista o que já dissemos sobre a necessidade de o objeto da consulta ser um “fato determinado”.

V) Efeitos da Consulta

38. Em artigo datado de 1952, Francisco de Souza Mattos²⁸ divide os efeitos da consulta em **mediatos** e **imediatos**, figurando entre estes o **instrutivo**, ou informativo e o **preventivo**, e entre os primeiros, o efeito **normativo** da decisão de última instância, bem como a criação de situação jurídica para o consulente.

39. O efeito **imediato preventivo**, que consiste na impossibilidade de se instaurar qualquer procedimento fiscal contra o sujeito passivo, relativamente à espécie consultada, até o 30º dia subsequente à decisão final (art. 48 do Decreto nº. 70.235/72) só se dá no caso de consulta individual. Tratando-se de consulta formulada por consulente dotado de legitimidade ativa coletiva, o efeito preventivo tem menor duração, posto que seu início se dá, com relação aos filiados ou associados da consulente, depois de cientificada esta da decisão (artigo 51 do mesmo Decreto). O efeito preventivo não se estende ao prazo para o recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois da apresentação da consulta, nem o prazo para apresentação da declaração de rendimentos (artigo 49 do Decreto nº 70.235/72).

39.1. Diante do que já expusemos acima (parágrafo 34 deste estudo), sobre a garantia constitucional da representatividade coletiva (artigos 5º, inc. XXI e 8º, inc. III, da Constituição Federal), parece-nos duvidoso que a restrição imposta pelo artigo 51 do Decreto nº 70.235/72 tenha sido recepcionada pela Constituição em vigor. De nossa parte, entendemos que o constituinte foi explícito, ao conferir entre os direitos e garantias individuais, o da representação coletiva, que não poderia ser limitado pelo legislador ordinário. Por esta razão, manifestamo-nos no sentido de que o efeito imediato preventivo, a que se refere o artigo 48 do Decreto nº 70.235/72, aplica-se a todos os associados ou filiados à

28. “A Consulta Fiscal”, in *Revista dos Tribunais*, ano 41, vol. 205, novembro de 1952, pp. 33 a 37 (35)

entidade consulente, desde que esta tenha sido devidamente autorizada a formular a consulta.

40. Outro efeito **imediate preventivo** da consulta é o do § 2º do artigo 161 do Código Tributário Nacional, que exclui a incidência de juros de mora, na pendência de consulta formulada pelo devedor, dentro do prazo legal para o pagamento do crédito. O Código não esclarece se este efeito se aplica somente às consultas individuais, ou se é estendido às consultas coletivas. Pelas mesmas razões acima expostas, de ordem constitucional, entendemos estenderem-se os efeitos a todos os filiados ou associados do consulente. Ademais, vale ressaltar que não pode o intérprete distinguir, onde o legislador não diferenciou: inexistindo qualquer limitação na lei, não há porque qualquer dos contribuintes representados pelo consulente deixar de gozar dos benefícios legais.

40.1. Outrossim, vale ressaltar que, na letra do § 2º do artigo 161 do Código Tributário Nacional, o efeito **imediate preventivo** acima exposto é condicionado a que a consulta seja formulada “dentro do prazo legal para pagamento do crédito” (RTJ 61/225-227).

41. Merece nota, aqui, que os efeitos imediatos da consulta, decorrentes dos textos legais citados, aplicam-se a partir do ato do contribuinte, sem qualquer intervenção da autoridade; em outras palavras, trata-se de caso em que um ato do administrado (portanto, ainda sem a ocorrência de ato administrativo) gera uma obrigação (de não fazer) para a administração.

42. Efeito **preventivo mediate**, de que não cogitava Mattos, é o que decorre do artigo 50 do Decreto nº 70.235/72, que exclui a exigibilidade do próprio tributo, além dos encargos, na hipótese de o contribuinte seguir a orientação da decisão de primeira instância, posteriormente reformada. Na verdade, tal dispositivo decorre dos reclamos da doutrina, que apontava para a injustiça que poderia ocorrer, principalmente nos casos dos impostos indiretos, em que o contribuinte, segundo a mesma doutrina, agiria como coletor do imposto, se este tivesse que arcar com o ônus do imposto não repassado em decorrência de ter o “solvens” seguido a orientação do Fisco²⁹.

43. Os efeitos **imediate preventivos** aplicam-se somente às consultas-lançamento, estendendo-se, entretanto, às consultas-prévias, com relação aos atos praticados antes da resposta da autoridade (vide parágrafo

29. Cf. Ruy Barbosa Nogueira, “Aspectos do Direito Tributário na Profissão do Contabilista e Exame de Alguns Problemas Tributários da Atualidade”, in *Revista dos Tribunais*, ano 50, vo. 313, 1961, pp. 20 a 32 (26-27)

12 deste estudo). Não haveria sentido em se falar nos efeitos imediatos preventivos, quando a hipótese descrita na consulta não se concretizou.

44. Diverso do efeito preventivo é o **normativo**, que surge com a resposta à consulta, e cuja disciplina não se encontra no Decreto nº. 70.235/72. Por efeito normativo, entende-se a vinculação da administração a sua resposta.

45. Evidentemente, o efeito **normativo** somente se dá com relação à Administração, posto que a resposta à consulta não obriga, de modo algum, o contribuinte, que sempre poderá invocar a ajuda do Poder Judiciário³⁰.

46. No caso de **consulta-lançamento**, o **efeito mediato normativo** pode ser extraído dos artigos 145 e 146 do Código Tributário Nacional. Sendo a consulta-lançamento uma auto-fiscalização, ou uma antecipação do lançamento (parágrafo 9 deste estudo), em que são dadas à Administração todas as ferramentas para a cognição da matéria de fato e a apuração do “an” e “quantum debeat”, não há porque não se aplicar a regra do referido artigo 146, protegendo-se, pois, o fato ocorrido no passado, que já fora objeto de lançamento, de eventual mudança nos critérios jurídicos adotados pela Autoridade por ocasião da resposta à consulta. Obviamente, também aqui será possível a revisão da resposta à **consulta-lançamento**, nos casos elencados pelo artigo 149 do Código Tributário Nacional (por exemplo, em caso de fraude ou falta funcional da autoridade que a pronunciou). Excluídos tais casos, pode-se afirmar que o **efeito normativo** da resposta à **consulta-lançamento é definitivo**.

47. Tratando-se de **consulta prévia**, o **efeito normativo** da resposta, com relação a fatos futuros é mais limitado: Não podendo o intérprete valer-se da disciplina legal do lançamento, restar-lhe-á incluir a resposta à consulta entre as normas tributárias complementares, a que se refere o artigo 100, inciso II, do Código Tributário Nacional. Neste caso, o contribuinte que a observar estará a salvo da imposição de penalidades, da cobrança de juros de mora e da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos do parágrafo único do mesmo dispositivo.

30. Cf. Ruy Barbosa Nogueira, “Aspectos do Direito Tributário na Profissão do Contabilista e Exame de Alguns Problemas Tributários da Atualidade”, in *Revista dos Tribunais*, ano 50, vo. 313, 1961, pp. 20 a 32 (25); Antonio da Silva Cabral, *Introdução ao Estudo da Informação em Matéria Fiscal* (op. cit. nota 23), p. 14

48. Ao mesmo tempo, o **efeito normativo** da resposta à **consulta prévia** não é definitivo. As respostas à consulta vinculam os órgãos subordinados hierarquicamente à autoridade que respondeu à consulta, mas não impedem que a própria autoridade consultada mude de orientação³¹, inclusive por ocasião do lançamento. Obviamente, descartam-se aqui os casos em que o Fisco, agindo de má-fé, induz o contribuinte em erro, para depois exigir tributo que já sabia devido. Tal seria o caso, por exemplo, em que se verificasse que para hipóteses semelhantes, o Fisco emitisse respostas variadas, conforme sua conveniência. Neste caso, o próprio princípio da boa-fé trataria de impedir semelhante abuso.

49. Em decisão de 1.985, decidiu o extinto Tribunal Federal de Recursos, em acórdão relatado por Carlos Velloso, que o artigo 58 do Decreto nº 70.235/72 geraria uma “preclusão administrativa”, que impediria o Fisco de modificar uma resposta à consulta, depois de definitiva, já que isto significaria criar uma nova instância no processo administrativo de consulta, vedada pelo mencionado artigo 58³².

49.1. Não podemos concordar, *data venia*, com a interpretação dada pela Corte ao mencionado artigo 58 do Decreto nº 70.235/72, visto implicar a impossibilidade de a autoridade administrativa rever seus próprios atos, ou, o que é ainda mais grave, impede que o superior hierárquico corrija os excessos de seu subordinado.

49.2. Segundo o que compreendemos, o texto do artigo 58 é claro ao vedar o “pedido de reconsideração de decisão proferida em processo de consulta, inclusive da que declarar a sua ineficácia”. Ora, quem pede reconsideração é o contribuinte, e tal ato é vedado. Diferente do pedido de reconsideração é a decisão da autoridade de rever seu próprio ato. A revisão do ato administrativo é prerrogativa da autoridade, que dispensa o “pedido de reconsideração” vedado no artigo 58 do Decreto nº 70.235/72. A revisão do ato administrativo não está vedada pelo Decreto nº 70.235/72.

50. Na doutrina, muito se debateu acerca da possibilidade de se modificarem entendimentos manifestados em consultas, seja revogando a resposta anterior, seja por ocasião do lançamento. Evidentemente, o tema toma maior

31 . Cf. Tullio Ascarelli, “Imposto de Renda”, in *Revista Forense*, ano XLIII, fasc. 511, janeiro de 1946, pp. 17 a 22 (21)

32 . Decisão na AMS 102.496-BA (5559618), em 9.10.85 (DJU 07.11.85, Rel. Min. Carlos Velloso), *apud* Antonio da Silva Cabral, *Processo Administrativo Fiscal* (cit. nota 11), pp. 516-517, desconhecendo decisão do coordenador do Sistema de Tributação que, com fulcro no Parecer CST 171, revogou decisão proferida em 2ª instância em processo de consulta.

relevância jurídica quando, entre a data da resposta à consulta prévia e a de sua revisão ou do lançamento, o contribuinte incorreu no fato descrito em sua consulta.

51. Sobre este assunto, é fundamental a contribuição de Klaus Tipke, que propôs fosse a questão da possibilidade de se modificar uma resposta vinculada ("Zusage") do Fisco dividida em dois casos, conforme se tratasse de uma resposta válida, ou não.

52. São nulas as resposta dadas por autoridade incompetente, ou cujo procedimento não seguiu os requisitos legais; a resposta à consulta, enquanto ato administrativo, não é nula porque seu conteúdo não está baseado na lei, i.e., porque não se limita a reproduzir ou explicitar textos legais (resposta infundada); diferente seria o caso em que há notória contradição entre a resposta à consulta e o texto legal, o que, obviamente, teria de ser comprovado no caso concreto³³. Obviamente, no caso de uma resposta nula, não cabe cogitar-se de sua definitividade (mesmo administrativa), já que ela não pode produzir qualquer efeito.

53. Diferente é o caso em que a resposta não é nula, mas errada, aos olhos do Fisco, que decide não a seguir, por ocasião do lançamento.

54. Nos Estados Unidos, a lei tributária confere ao Comissário o direito de decidir se uma nova orientação adotada deve ser aplicada retroativamente. Na verdade, até 1921, tal poder discricionário inexistia, com relação à aplicação retroativa de mudanças de opinião. Em 1921, foi criado este poder, mas restrito ao próprio Secretário, descabendo a aplicação retroativa, quando a mudança da decisão não foi espontânea, mas decorrente de uma decisão judicial. Em 1934, o poder discricionário passou ao Comissário. Este deve, entretanto, usar seu poder "sabiamente", examinando, caso a caso, se há razões suficientes para impedir a aplicação retroativa do novo entendimento³⁴. Não obstante, em regra, uma orientação administrativa não é revogada retroativamente, com relação ao contribuinte a quem foi dirigida, se (i) não houve omissão de fatos materiais na consulta; (ii) os fatos que se concretizaram não forem materialmente diversos daqueles nos quais se baseou a orientação administrativa; (iii) não houve mudanças legislativas; (iv) a orientação foi elaborada tendo em vista um fato futuro; e (v) o contribuinte

33 . Cf. Klaus Tipke, "Bindung an Zusagen und Auskünfte" (op. cit. nota 3), pp. 705-706.

34 . cf. Mortimer M. Caplin, "Taxpayer Rulings Policy of the Internal Revenue Service: A Statement of Principles", op. cit. (nota 13), p. 17

de boa-fé agiu confiando na orientação administrativa³⁵. Ocupando então o cargo de Comissário, Caplin examina a questão da retroatividade da resposta à consulta fiscal, deixando claro que, se por um lado, não há intenção em o Fisco abrir mão de tal prerrogativa, seu uso, na realidade, é extremamente raro, reconhecendo mesmo ter dificuldades em imaginar um caso que exigiria um tratamento retroativo, apesar de cumpridas as condições acima³⁶ j

54.1. Na verdade, nos Estados Unidos, o contribuinte tem no “*closing agreement*” um instrumento que lhe confere “certeza fiscal absoluta” do resultado fiscal de uma transação, mesmo que posteriormente venha a ocorrer mudanças na própria legislação fiscal. Vale notar que o “*closing agreement*” obriga tanto o Tesouro quanto o contribuinte a observar uma dada interpretação, que resultar do acordo das partes³⁷. Segundo Caplin, o “*closing agreement*” é o único método administrativo que existe nos Estados Unidos para obrigar a ambas as partes. Caplin ressalta, entretanto, que nem este acordo é absoluto, já que pode deixar de ser observado, em caso de fraude ou não sendo completa a descrição dos fatos relevantes para o caso³⁸. Por outro lado, em razão de sua virtual imutabilidade, é muito difícil que a Administração concorde em celebrar um “*closing agreement*”, sendo necessário haver uma razão bastante forte para sua conclusão e a Administração deve acreditar que não terá desvantagens em sua concordância³⁹.

55. Na França, a Lei nº 87-502, de 08.07.87, introduziu, por seus artigos 18 e 19, mudanças no Livro de Procedimentos Fiscais, ali inserindo os artigos L.64B e L.80B, que versam especificamente sobre garantias ao contribuinte que tenha formulado consulta às autoridades fiscais.

55.1. O artigo L.64 versa sobre hipóteses de abuso de direito por parte do contribuinte, quando as autoridades fiscais são autorizadas a desconsiderar os contratos e demais instrumentos eventualmente celebrados. A garantia do artigo L.64B versa sobre o caso em que tais contratos são submetidos à prévia apreciação do Fisco, não se obtendo resposta no prazo de seis meses.

35. Cf. M.H.Levy, “The Ins and Outs of Obtaining Advance Rulings and Determination Letters”, in *The Journal of Taxation*, março de 1967, pp. 174 a 178 (177); Albert B. Ellentuck, “How and When to Get an Advanced Ruling under the New Revised Procedures”, op. cit. (nota 14), p. 219

36. Cf. Mortimer Caplin, “Taxpayer Rulings Policy of the Internal Revenue Service: A Statement of Principles”, op. cit. (nota 13), p. 21

37. Cf. Marvin A. Chirelstein, *Taxation in the United States*, parte II, *World Tax Series*, Chicago, Commerce Clearing House, 1963, p. 1270

38. Cf. Mortimer Caplin, “Taxpayer Rulings Policy of the Internal Revenue Service: A Statement of Principles”, op. cit. (nota 13), p. 18

39. Cf. Albert B. Ellentuck, “How and When to get an Advanced Ruling under the New Revised Procedures”, op. cit. (nota 14), p. 214

Neste caso, o legislador presume uma concordância tácita, proibindo, pois, o Fisco de se valer do artigo L.64 para desconsiderar a transação celebrada.

55.2. O artigo L.80B proíbe a instauração de qualquer procedimento contra contribuinte que tenha seguido orientação formalmente manifestada pela autoridade fiscal. Nos termos do item 32 da Instrução de 16.12.88, este artigo não impede a Administração de mudar sua posição acerca de uma situação de fato; entretanto, tal mudança só se aplica para casos futuros, não sendo admitido à Administração aplicar a nova orientação retroativamente a casos em que o contribuinte já obteve uma posição anterior do Fisco.

56. Na Espanha, onde a Lei Geral Tributária anterior a 1975 expressamente excluía a **definitividade** da resposta à **consulta prévia**, a doutrina procurava extrair do princípio da boa-fé, as garantias do contribuinte, concluindo que aquele que seguir o critério apresentado na resposta à **consulta prévia** não estará sujeito às penalidades (“responsabilidad”)40.

56.1. Posteriormente, a Lei Geral Tributária foi modificada, por meio do Decreto Lei de Ordenação Econômica, de 17.11.75, que deu nova redação ao artigo 107 da Lei Geral Tributária. Pelo texto de 1975, os órgãos da Administração passaram a ficar obrigados a aplicar os critérios descritos na resposta à consulta, exceto quando (i) os termos da consulta não coincidissem com a realidade; ou (ii) quando houvesse mudança na legislação aplicável. Ao mesmo tempo, o texto de 1975 condicionou a consulta a que esta (i) compreendesse todos os antecedentes e circunstâncias necessários para a formação do juízo da Administração; (ii) que aqueles não se modificassem posteriormente; e (iii) que a consulta fosse formulada antes de produzir-se o fato gerador ou dentro do prazo para sua declaração. Conforme esclarece Jose Antonio Pueyo Maso41, este dispositivo não implicava imutabilidade da resposta da Autoridade, já que esta não é um ato declaratório de direitos, mas um simples “ato-trámite consultivo, que vincula al órgano decisorio, pero no declara derechos ni obligaciones respecto al administrado”.

56.2. Finalmente, por meio da Lei nº 10/1985, deu-se nova modificação na Lei Geral Tributária, pela qual o artigo 107 voltou a declarar que “la contestación tendrá carácter de mera información y no de acto administrativo, no vinculando a la Administración, salvo que: (a) Por Ley se disponga lo contrario. (b) Se trate de consultas formuladas en la forma que

40. Cf. Miguel Cerezo Fernández, “Perspectivas de la Información Tributaria”, op. cit. (nota 10), p.214

41. “Consultas Tributarias Vinculantes para la Administración, in *Derechos y Garantías del Contribuyente*, César Albiñana et al., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, pp. 409 a 431 (429)

reglamentariamente se establezca, por quienes deseen invertir capital procedente del extranjero en España". Pelo novo texto, pois, as consultas somente são vinculantes em matéria de investimentos estrangeiros na Espanha. Como alerta Juan José Zornoza Pérez⁴², o outro caso de consulta vinculante carece de conteúdo normativo (não é necessário que uma lei autorize outra lei a lhe contrariar). Mesmo no caso de consultas de caráter informativo, entretanto, o legislador de 1985 não deixou de oferecer garantias ao contribuinte que seguisse a orientação fiscal (exclusão de penalidades; desta vez, entretanto, a proteção do contribuinte não está condicionada, apenas, a que não haja modificações nos fatos descritos pelo contribuinte ("rebus sic stantibus"), mas a isenção de penalidades cessará, também, quando se modifique a legislação aplicável ("legibus sic stantibus"), correspondendo ao princípio de que não está protegida a confiança dos cidadãos na imutabilidade das leis⁴³.

57. Na Alemanha, a Corte Fiscal firmou uma série de princípios acerca dos requisitos para que uma resposta a consulta vincule a Administração: (i) o contribuinte deve descrever um fato determinado, pedindo uma resposta vinculada; são nulas as respostas que contrariem claramente a lei, especialmente se o contribuinte conhecia a ilegalidade, ou se deveria conhecê-la; (ii) embora não se exija que a resposta se dê na forma escrita, uma resposta oral é um indício de que a Administração não se quis vincular por sua resposta; (iii) a resposta deve ser dada por autoridade competente; (iv) a autoridade deve ter pretendido vincular-se pela resposta dada; no caso de a resposta ser feita com ressalvas, não há vinculação da autoridade; a resposta à consulta deve ter sido dada antes de ser concluído um negócio e a resposta deve ter motivado a decisão de concluir-se o negócio; em tais condições, a Administração só se pode desviar de sua resposta se surgirem novas situações de fato, além das descritas na consulta; (v) a decisão sobre responder, ou não, a uma consulta encontra-se na esfera discricionária da autoridade; (vi) sendo a resposta dada para uma hipótese contínua, então a Administração pode voltar atrás, mas a mudança na orientação só vale para o futuro; (vii) o ônus da prova da ocorrência de uma resposta vinculada cabe ao contribuinte⁴⁴.

42. Juan José Zornoza Pérez, "Las Consultas a la Administración en la Ley General Tributaria", in *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma - Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Economía y Hacienda, 1991, pp. 1385 a 1410 (1398-1399)

43. Cf. Juan José Zornoza Pérez, op. cit. (nota 42), pp. 1402-1403.

44. Cf. Hans Spanner, "Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht", in *Deutsches Steuerrecht*, 29 ano, 1964, pp. 699 a 702 (699-700); Gerhard Mattern, *Treu und Glauben im Steuerrecht - ein Beitrag zur Lehre von der Besteuerungsmoral*, Estugarda, Schaefer & Co GmbH, 1958, p. 40; H. Vogel, *Treu und Glauben im Steuer- und Zollrecht*, Friburgo, Rudolf Haufe Verlag, 1960, pp. 12-24

57.1. Além das respostas à consulta, o direito alemão oferece ao contribuinte outra alternativa para proteger-se dos efeitos decorrentes de uma tributação não prevista: as cláusulas fiscais ("*Steuerklauseln*"), assim entendido o acordo inserido em qualquer negócio jurídico que admita a inserção de condições, segundo o qual o negócio ficará desfeito, ou será considerado como não celebrado, se as autoridades fiscais ou judiciárias decidirem produzir ele conseqüências fiscais mais gravosas que aquelas que as partes tomaram em conta quando da celebração do negócio⁴⁵.

57.2. Conforme Hellmuth, a existência das cláusulas fiscais se justifica em virtude de o Fisco não estar obrigado - exceto em raros casos - a responder a consultas formuladas, estando em sua esfera discricionária decidir se a resposta vinculará a Administração, ou não⁴⁶, sendo raros os casos em que a Administração se obriga por sua resposta⁴⁷. Além disso, em certos casos em que tipicamente caberiam cláusulas fiscais, como, por exemplo, o de transações entre companhias e seus acionistas, a Administração recusa-se, sistematicamente, a responder a consultas prévias, sob o argumento de que uma resposta depende de um exame mais completo, que só seria possível através de um procedimento de fiscalização⁴⁸.

58. Na doutrina e jurisprudência da Alemanha, verifica-se que o recurso ao princípio da boa-fé implica que nem toda resposta a consulta protege o contribuinte; cabe a ele comprovar que, confiando na opinião legal da autoridade, efetuou negócios ou incorreu em outros fatos econômicos, e que as medidas tomadas não teriam sentido, se não fosse aquela resposta⁴⁹. Este requisito também exclui dos efeitos da consulta, aqueles casos em que o contribuinte, antes mesmo da resposta à consulta, já tomou parte das medidas econômicas ali relatadas, tornando irreversível seu resultado. Neste caso, não há como dizer que o contribuinte "confiou" no Fisco para agir⁵⁰. Ainda sob o mesmo ângulo, descaracteriza-se a boa-fé quando se constata que o contribuinte tinha condições

45. Cf. Eckhard Hellmuth, *Die Zulaessigkeit und die Wirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln*, tese de doutorado apresentada junto à Universidade de Münster, Alemanha, 1972, pp. 7-8

46. Cf. *Die Zulaessigkeit und die Wirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln*, op. cit. (nota 45), p. 106

47. Cf. Hans Flick, "Verbindliche Auskünfte des Finanzamtes", *Steuer und Wirtschaft* 1961, pp. 249 a 254 (251)

48. Cf. *Die Zulaessigkeit und die Wirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln*, op. cit. (nota 45), p. 106

49. Cf. Ludwig Hessdoerfer, *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenrecht*, op. cit. (nota 25), p. 25

50. Cf. H. Vogel, *Treu und Glauben im Steuer- und Zollrecht*, op. cit. (nota 44), p. 17

de saber que a resposta estava errada. Esta circunstância deve ser determinada caso a caso, conforme a obviedade do erro da Administração e o grau de vivência do contribuinte⁵¹.

59. Examinando relatórios nacionais de catorze países, por ocasião do 16º Congresso Internacional de Direito Financeiro e Tributário, da Associação Internacional de direito Financeiro e Fiscal (*International Fiscal Association*), realizado em 1965, o relator geral, Dr. Edward Andersson, constata que, na maioria dos países examinados, as autoridades fiscais nacionais mantêm opiniões exaradas em consultas prévias formais formuladas pelos contribuintes, desde que tais consultas relatem completamente o fato; tal segurança, entretanto, é apontada como relativa, se os tribunais não forem obrigados a aplicar o entendimento previamente manifestado pelo Fisco, quando favorável ao contribuinte. No direito finlandês e sueco, por exemplo, a resposta à consulta vincula o Judiciário, mas apenas o contribuinte é que pode invocar a existência da resposta prévia; assim, se o contribuinte não concorda com seu teor, ou se, depois de proferida a resposta, a jurisprudência caminhar em sentido mais favorável ao contribuinte, este simplesmente desconsidera a resposta à consulta prévia e reinicia a discussão no Judiciário. Finalmente, o relator esclarece que, em geral, uma resposta à consulta não pode produzir efeitos vinculantes, no caso de mudança na legislação, posterior a sua pronúncia, já que isto implicaria a autoridade administrativa poder “amarrar as mãos” do legislador⁵²

60. No direito brasileiro, o princípio da boa-fé também inspirou nossa jurisprudência, para proteger da incidência das penalidades ao contribuinte que agiu de acordo com a orientação do Fisco⁵³ e, hoje, “*legem habemus*”: a exclusão de penalidades e encargos está assegurada pelo artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Referido dispositivo não exclui, entretanto, a exigência do próprio tributo. Curiosamente, diferente da Alemanha, nosso legislador optou por uma exclusão objetiva de responsabilidade, não necessitando o contribuinte de comprovar que sua atuação baseou-se na confiança na resposta do Fisco, nem que ele não tinha

51. Cf. H. Vogel, *Treu und Glauben im Steuer- und Zollrecht*, op. cit. (nota 44), p. 19

52. Cf. Edward Andersson, “Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer - General Report”, in *Studies on International Fiscal law - Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume Lb, Londres, Association Internationale de Droit Financier et Fiscal - International Fiscal Association, 1965, pp. 7 a 26 (21-22)

53. Entre outros, vejam-se o já citado Afravo de Petição nº 6.108/34 - relator Min. Costa Manso e o Mandado de Segurança nº 286/36 - relator Min. Octavio Kelly (in *Archivo Judiciario*, col. XLI, 1937, pp. 398 a 401); v. tb. Tullio Ascarelli, op. cit. (nota 31), p. 20

outros meios para descobrir que a resposta estava errada. A nosso ver, agiu bem o legislador pátrio ao dispensar a prova de que o contribuinte confiou na Administração, já que a imposição de condições subjetivas de difícil comprovação poderia restringir drasticamente as garantias do contribuinte; ademais, é razoável supor que, em geral, o contribuinte que formula consulta prévia e depois age de acordo com o consultado, tomou sua decisão com base e em confiança no entendimento da autoridade fiscal.

61. Tipke⁵⁴ propõe solução que descarta a necessidade de se socorrer do princípio da boa-fé, que protegeria o contribuinte somente até o momento em que ele tivesse notícia da mudança do critério da Administração (cujo momento seria de difícil determinação no caso concreto). Tipke reconhece que o caso não foi disciplinado pelo legislador alemão. Entretanto, considerando ser a resposta à consulta um ato administrativo tributário, Tipke defende ser razoável, no caso, o emprego das regras válidas para o lançamento tributário, para as consultas prévias. Transportando o raciocínio para o direito brasileiro, concluiríamos que a regra do artigo 146 seria aplicada, analogicamente, admitindo-se, pois, a modificação no entendimento manifestado em resposta a consulta-prévia, valendo tal modificação, entretanto, apenas para os fatos que ocorressem posteriormente a sua introdução.

62. Não nos parece válida a conclusão acima, no direito brasileiro. Embora tenhamos aceito, acima, o emprego da analogia, para estendermos à consulta coletiva os efeitos da consulta-lançamento, com relação a fatos ocorridos antes da pronúncia da resposta (parágrafo 37 deste estudo), não nos parece que a analogia pode ser aplicada na inexistência de lacuna legal. Diferentemente do direito alemão, o Código Tributário Nacional, no citado artigo 100, parágrafo único, disciplinou o alcance do efeito normativo da consulta prévia. Não tendo o legislador excluído a exigência do tributo devido, não pode o aplicador da lei fazê-lo.

63. A questão do conflito decorrente da possibilidade de se mudarem os critérios adotados pelo Fisco, de um lado, e o princípio da segurança jurídica, de outro, é bem examinada por Juan José Zornoza Perez. Para o autor, embora passível de alteração, a resposta à consulta representa a garantia de que os critérios ali adotados não serão modificados de forma injustificada, conforme o órgão aplicador, as necessidades arrecadatórias do momento etc. Assim, a vinculação da Administração à consulta não tem um

54 . Cf. Klaus Tipke, "Bindung an Zusagen und Auskünfte" (op. cit. nota 3), pp. 708-710

caráter absoluto, nem supõe irremovibilidade das situações jurídicas, subjetivas, posto que a Administração dispõe de remédios jurídicos suficientes para garantir o submetimento à legalidade de suas atuações nesta matéria. Citando Sanchez Serrano, Perez sustenta que a segurança jurídica não pode configurar-se como um valor absoluto, independente da efetiva vigência de outros princípios básicos do ordenamento tributário. Assim, não haveria qualquer contradição entre o interesse público pela manutenção da legalidade e o interesse do particular em sua segurança; tal contradição estaria fundada na falácia decorrente da confusão entre segurança jurídica e estabilidade, esquecendo que a segurança fora dos parâmetros da legalidade se converteria em seu oposto, i.e., em um instrumento a serviço da arbitrariedade na aplicação da lei. Ao mesmo tempo, a segurança jurídica não poderia figurar como um critério antagônico ao da justiça tributária, de modo que a satisfação dos postulados daquela implique a vulneração ou desconhecimento das exigências implícitas desta.⁵⁵

64. Já para Rubens Gomes de Sousa, os atos administrativos têm o efeito de definitividade. Este autor, escrevendo antes da edição do Código Tributário Nacional, negava a existência de conflito entre o direito subjetivo do particular e o interesse público defendido pelo Fisco, mas, diferentemente de Perez, Sousa entendia ocorrer fusão entre o direito subjetivo com o próprio interesse público, expresso na norma constitucional de estabilidade de situações jurídicas individuais⁵⁶.

64.1. Igual era a opinião de Francisco de Souza Mattos, que defendia que só é lícito à administração pública revogar ou modificar seus próprios atos, enquanto não ferir situação jurídica individual definitivamente instituída”, citando jurisprudência e até manifestações do fisco a respeito⁵⁷. Mattos baseava sua argumentação em que a possibilidade de a Administração rever seus atos somente se estenderia aos atos discricionários, i.e., atos insuscetíveis de revisão por outro poder, que não o que o praticou; sendo a obrigação tributária “ex-lege”, os atos sobre esta matéria criariam uma situação jurídica subjetiva, que não poderia ser modificada.

64.2. Reportando-se à lição de Mattos, Rubens Gomes de Sousa afirmava que “a situação jurídica subjetiva se concretiza com a subordinação do contribuinte à orientação que lhe foi indicada pelo fisco ao responder à

55 . “Consulta y Administración Tributaria en España, in *Revista de Direito Tributário*, ano 8, nº29-30, 1984, pp. 11 a 27 (18)

56 . Cf. “Efeito Vinculatório ...” (cit. nota 9), p. 615

57 . op. cit. (nota 20, 28), p. 37

consulta, porquanto, por esse ato de 'adesão ativa' o contribuinte terá incorporado, ao complexo das garantias que lhe assegura o regime legal positivo, o elemento de certeza jurídica decorrente do pronunciamento fiscal. (...) De fato, ao submeter-se à interpretação adotada pelo fisco, o contribuinte terá renunciado à sua própria liberdade de apreciação e terá aceito a solução fiscal como vinculatória, formalizando-se, assim, por antecipação, o elemento jurídico das relações tributárias que posteriormente se verifiquem na matéria objetivada pela consulta."⁵⁸

65. No caso da consulta tributária, Rubens Gomes de Sousa acrescentava o argumento de que a Administração, "ao responder consultas, está tutelando o seu próprio interesse e não controlando a legalidade de seus atos", para daí concluir, citando jurisprudência e doutrina, pela "sua vinculação à resposta proferida"⁵⁹.

66. A nosso ver, este raciocínio já não se aplica após a edição do Código Tributário Nacional que, como mostrado, disciplinou diferentemente a matéria, não cogitando da criação de "situação jurídica subjetiva" àqueles que observem as normas tributárias complementares a que se refere o artigo 100 daquele Código.

67. Não obstante, deve-se citar o entendimento de Luciano da Silva Amaro, em artigo datado de 1975⁶⁰, que entende que, diferentemente do contribuinte que se oriente por decisão normativa geral (pareceres normativos, por exemplo), aquele amparado por consulta não estará obrigado ao recolhimento sequer do valor do principal, na hipótese de mudança do entendimento do fisco. Lamentavelmente, Amaro não se aprofunda na discussão, não permitindo que se compreenda o embasamento legal de seu entendimento. De todo o modo, o mesmo Amaro, em seguida, reconhece que caso a resposta a uma consulta se transforme em parecer normativo, o entendimento de Amaro provocaria certa desigualdade, já que o primeiro contribuinte a formular consulta sobre determinada matéria estaria protegido de futuras mudanças da orientação fiscal, enquanto a outros contribuintes estaria vedada tal proteção, já que eles não poderiam formular consulta sobre matéria já versada em parecer normativo⁶¹.

58 . Cf. "Efeito Vinculatório ..." (cit. nota 9), p. 616

59 . Cf. "Efeito Vinculatório ..." (cit. nota 9), p. 616

60 . op. cit. (nota 21), p. 120 e 121

61 . op. cit. (nota 21), p. 135

68. Tratando-se de impostos indiretos, entretanto, o jurista se vê diante de uma possível incompatibilidade decorrente de nosso entendimento, ao examinar como fica a situação do contribuinte “de jure” que, depois de formular consulta prévia, deixa de exigir tributo do contribuinte “de fato”, com base em entendimento do Fisco, posteriormente modificado.

69. Tal hipótese não está abrigada pela garantia do artigo 50, do Decreto nº 70.235/72, que apenas cogita de mudança de opinião do Fisco no mesmo processo.

70. Num primeiro entendimento, poder-se-ia sustentar que os mesmos princípios que nortearam o legislador de 1972 para o caso de mudança de entendimento entre duas fases de um processo, deveriam ser aplicados, na hipótese nova opinião jurídica do Fisco, depois de emitida a resposta à consulta.

70.1. Neste sentido, as ponderações de Nogueira⁶² (escrevendo, insista-se, antes da edição do Código Tributário Nacional), principalmente quando ele cita a decisão do Tribunal Federal de Recursos, na Apelação Cível nº 1.008 (in DJU de 13.09.1950), onde se declarou que “*não é possível que as autoridades fiscais orientem a parte de certo modo, para o pagamento do tributo e que posteriormente variando a orientação fiscal venha a parte a responder pelo recolhimento de tributos indiretos, relativos a mercadorias já vendidas a consumidor na base da primeira orientação fiscal, ficando assim sem cobertura.*”

71. Tal conclusão, entretanto, pode ser rebatida, à luz da legislação posterior ao Código Tributário Nacional. Como ensina Brandão Machado⁶³, é falso o argumento segundo o qual no caso dos impostos ditos indiretos, o *solvens*, quando repassa o imposto ao Fisco, exerce função de simples coletor de impostos, transferindo o valor ao Estado por conta e à custa de terceiro. Conforme sustenta Brandão Machado, o terceiro não é devedor de nenhum tributo; devedor é exclusivamente o contribuinte. Para demonstrar a precariedade da tese da figura do “coletor” de impostos, Brandão Machado mostra a incoerência, já que o argumento levaria a classificar o contribuinte ora como sujeito passivo, ora como coletor de imposto. No caso da consulta tributária, ademais, não é possível considerar o “*solvens*” como mero coletor do imposto: não fosse ele o verdadeiro

62 . Cf. nota 29, *supra*

63 . Cf. “Repetição do Indébito no Direito Tributário”, in *Direito Tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Brandão Machado (coord.), S.Paulo, Saraiva, 1984, pp. 59 a 106 (90)

sujeito passivo, não teria ele sequer legitimidade para formular consulta, nos termos do artigo 46 do Decreto nº 70.235/72.

71.1. Também nós já tivemos a oportunidade de examinar a questão da translação dos impostos ditos indiretos, procurando mostrar a falsidade do argumento, inclusive do ponto de vista econômico, onde fica claro que contribuinte do imposto dito indireto é o *solvens*.⁶⁴

72. Finalmente, resta ver se é possível a remissão do crédito tributário, *aequitatis causa*. Este fundamento foi levantado por Ascarelli (antes da edição do Código Tributário Nacional), para impedir que, em virtude de mudança de orientação, o Fisco exija imposto superior ao decorrente da interpretação inicialmente adotada⁶⁵. Semelhante argumento foi apresentado, na Alemanha, por Mattern, que se baseou no §2, Abs. 2 da Lei de Adaptação Tributária ("*Steueranpassungsgesetz*"), para defender, com base na equidade ("*Recht und Billigkeit*"), o direito de o contribuinte seguir a posição manifestada pelas autoridades fiscais, ainda que estas tenham incorrido em erro⁶⁶.

72.1. A primeira dificuldade de tal entendimento estaria, hoje, no artigo 172, IV, do Código Tributário Nacional, que exigiria a autorização por lei, para que se desse a remissão.

72.2. O problema foi bem enfrentado por Rubens Gomes de Sousa, para quem, no momento em que a consulta é respondida, semelhantemente ao momento em que o lançamento é efetuado, não existe ainda débito tributário constituído, que o pronunciamento administrativo pudesse remir⁶⁷.

72.3. Embora atraente o argumento, sua aplicação não deixa o intérprete livre de dúvidas. Com efeito, sendo correto que inocorre remissão do crédito, posto ser a resposta anterior a sua constituição, não há como negar, por outro lado, a ocorrência do fato gerador. Ora, ocorrendo este, está igualmente nascida a obrigação tributária, devendo o fisco, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, proceder ao lançamento. Dando-se este, ainda que posteriormente à resposta à consulta, é inegável que seu eventual perdão constituirá remissão. Alternativamente, caso se pretenda

64. Cf. nosso "A Restituição de Impostos Indiretos no Sistema Jurídico-Tributário Brasileiro", in *LTr - Suplemento Tributário* nº 76/86

65. Cf. "Imposto de Renda", op. cit. (nota 31), p. 21

66. Cf. Gerhard Mattern, *Treu und Glauben im Steuerrecht - ein Beitrag zur Lehre von der Besteuerungsmoral*, op. et loc. cit. (nota 44)

67. Cf. "Efeito Vinculatório ..." (cit. nota 9), p. 618

sustentar que incurrerá o nascimento da própria obrigação tributária (único caso em que ficaria dispensado o lançamento - mero ato declaratório), então estaremos diante do que o Código Tributário Nacional denomina hipóteses de "exclusão"⁶⁸ de crédito tributário, taxativamente elencadas no artigo 175 do Código Tributário Nacional e onde não se inclui a resposta à consulta.

73. Deste modo, entendemos que, à luz do Código Tributário Nacional, não é possível sustentar a ocorrência de remissão, ainda que o contribuinte tenha seguido a orientação que lhe foi dada pela autoridade tributária. É dado ao Fisco o direito de rever sua posição, no momento do lançamento. Não serão exigidos do contribuinte, entretanto, à luz do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a correção monetária, juros e multa.

74. Finalmente, lembramos, com Tipke⁶⁸, ser possível ao contribuinte prejudicado por erro na resposta à consulta, pleitear perdas e danos, nos termos e com fundamento no § 6º do artigo 37 da Constituição Federal. Em tal demanda, o juiz, à vista do caso concreto, sopesará o efetivo prejuízo do contribuinte, ali considerando, de um lado, o tributo em que incorreu e, de outro, as vantagens econômicas eventualmente auferidas pelo contribuinte, somente cabendo cogitar de indenização depois de comprovado o dano causado ao contribuinte.

VI) Concorrência de Consultas

75. Questão que merece ser examinada é aquela em que uma mesma consulta é formulada por um contribuinte e por entidade que o represente.

76. Dando-se a consulta do contribuinte depois de ter sido proferida a resposta à consulta coletiva que lhe aproveitaria, a consulta individual não produzirá efeitos, nos termos do artigo 52 do Decreto nº 70.235/72. Embora seja verdade que o contribuinte não foi parte, no processo de consulta coletiva (inciso IV), tratar-se-á de fato disciplinado "em ato normativo publicado" antes da apresentação da consulta individual (inciso V).

77. Sendo a hipótese inversa, i.e., se a entidade formulou a consulta depois de ter o contribuinte recebido sua resposta individual, a consulta não deixará de produzir efeitos, posto que a consulente (a entidade coletiva) não foi parte da consulta individual. Resta ver se a resposta à consulta coletiva se estende ao contribuinte.

68 . Cf. "Bindung an Zusagen und Auskünfte", op. cit. (nota 3), p. 711

78. Segundo o que compreendemos, há pelo menos três soluções possíveis, prevalecendo, conforme for o caso: (i) a resposta consulta individual; (ii) a resposta mais benéfica; e (iii) a resposta à consulta coletiva.

78.1. Para fundamentar a permanência da resposta à consulta individual, ainda que contrária à resposta à consulta coletiva, posterior, o jurista poderia procurar fundamenta-se na regra de hermenêutica segundo a qual a norma especial deve prevalecer sobre a geral. A falsidade deste raciocínio, entretanto, torna-se evidente, quando se pondera que, em princípio, só se pode falar em conflito entre a resposta à consulta individual e aquela aplicada à consulta coletiva, se ambas trataram de um **mesmo fato determinado**. Se na consulta individual há algum elemento relevante, que possa torná-la “norma especial”, então esta se aplica, independente da resposta à consulta coletiva, já que a consulta individual tratará de um **fato determinado** que, por alguma especificidade, é diferente do **fato determinado** relatado na consulta coletiva. A este respeito, não é demais lembrar o que acima dissemos, sobre o conceito de fato determinado e sobre o que se consideram aspectos tributários relevantes para um dado caso (vide parágrafo 25 deste estudo). O caso relatado na consulta individual só será diverso daquele da consulta coletiva, quando contiver algum aspecto tributário relevante que o distinga.

78.2. Para sustentar a aplicação da resposta mais benéfica, o jurista precisaria buscar os fundamentos porque uma resposta à consulta poderia vincular o fisco. Conforme já mostramos acima, com a análise da jurisprudência nacional e do direito comparado, a vinculação à resposta à consulta origina-se da idéia de boa-fé, repugnando ao senso jurídico que um contribuinte que confiou na orientação fiscal se veja punido. O mesmo princípio, entretanto, não pode amparar o contribuinte que tenha sido regularmente informado de resposta a consulta feita por sua entidade, que contrarie aquela obtida individualmente. Se o contribuinte autorizou sua associação ou sindicato a formular consulta, deve arcar com os ônus dali decorrentes. Vale lembrar que a regra do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, ao excluir as penalidades do contribuinte que seguiu orientação fiscal, é uma exceção aos princípios da legalidade e igualdade, justificada enquanto garantia do princípio da segurança jurídica. Este, entretanto, não estará abalado quando o contribuinte está informado da nova posição do Fisco, não havendo porque a Autoridade deixar de aplicar a lei conforme a interpreta.

78.3. Por tais motivos, entendemos aplicar-se, no caso, a regra “lex posterior”, implicando a prevalência da resposta à consulta coletiva,

desde que devidamente justificada a consulente da decisão (art. 51 do Decreto nº 70.235/72).

79. Resta ao contribuinte que tenha obtido uma resposta a consulta individual, o direito de desautorizar a entidade a que seja associado ou filiado, de formular consulta semelhante, devendo a entidade expressamente excluir aquele contribuinte da consulta. Obviamente, neste caso, se a entidade obtiver resposta mais benéfica que a da consulta individual, aquela não aproveitará ao contribuinte excluído.

80. O mesmo raciocínio aplica-se, “mutatis mutandis”, se uma mesma consulta foi formulada por duas entidades a que está filiado o contribuinte, valendo, para o contribuinte, a última resposta a consulta por ele autorizada.

VII - Conclusão

81. Em conclusão, podemos avaliar positivamente a disciplina legal da consulta fiscal no direito brasileiro. Algumas inovações, como a consulta coletiva, não encontram similares relevantes no direito comparado e oferecem certas dificuldades adicionais ao intérprete, acima apresentadas. Por outro lado, não deixa de ser motivo de orgulho para o jurista pátrio, verificar que há mais de vinte anos preocupava-se nosso legislador com a agilização da Administração tributária, estendendo os efeitos de uma consulta aos afiliados e/ou associados da consulente. As limitações ali apresentadas se explicam pela época em que foram positivadas, não se excluindo a possibilidade de serem derrubadas as dificuldades por nossos tribunais, à luz da Constituição em vigor.

82. Do mesmo modo, não merece censura a solução do legislador pátrio, de não abrir mão do tributo, no caso de ser errada a resposta à consulta. É certo que não seria certo impor ao contribuinte zeloso e de boa-fé qualquer punição; ao mesmo tempo, o arrepriaria ao princípio da igualdade, admitir que dois contribuintes com igual capacidade contributiva e incorrendo em mesmo fato gerador, fossem onerados com tributos diferentes, conforme tivessem ou não consultado antes o Fisco. Note-se que tal problema somente surgiria no caso de respostas a consultas, não se estendendo a outras orientações do Fisco que, por sua generalidade, servem de guarida a todos os contribuintes.

82.1. Na prática, até o passado recente, os contribuintes já se consideraram suficientemente protegidos pelos efeitos do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional: em vista de uma inflação gigantesca, a mera exclusão da exigência da correção moentária do contribuinte protegido pela

consulta já é suficiente para que o risco de eventual exigência do tributo, em caso de resposta errada, não cause maiores discussões.

82.2. Com a eventual estabilização da moeda, não é improvável que o contribuinte passe a compreender os limites da proteção que lhe é hoje conferida pela consulta, passando a buscar outros meios para sua defesa. Nesta hora, será conveniente o recurso ao direito comparado, onde encontraremos as “cláusulas fiscais” (parágrafo 57.1 deste estudo) e os “*closing agreements*” (parágrafo 54.1 deste estudo), cuja experiência e resultados poderão inspirar eventuais progressos legislativos que se fizerem necessários.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano da Silva, "Do Processo de Consulta", in *Novo Processo Tributário*, Péricles Luiz Medeiro Prade e Célio Benevides de Carvalho (coords.), S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975, pp. 81 a 137
- ANDERSSON, Edward, "Advance Rulings by the Tax Authorities at the Request of a Taxpayer - General Report", in *Studies on International Fiscal law - Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume Lb, Londres, Association Internationale de Droit Financier et Fiscal - International Fiscal Association, 1965, pp. 7 a 26
- ASCARELLI, Tullio, "Imposto de Renda", in *Revista Forense*, ano XLIII, fasc. 511, janeiro de 1946, pp. 17 a 22
- BALERA, Wagner, "Consulta em Matéria Tributária", in *Revista de Direito Tributário*, ano 12, nº 45, pp. 218 a 228
- BRANDÃO MACHADO, "Repetição do Indébito no Direito Tributário", in *Direito Tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Brandão Machado coord.), S. Paulo, Saraiva, 1984, pp. 59 a 106
- CABRAL, Antonio S., *Introdução ao Estudo da Informação em Matéria Fiscal: Pareceres Normativos e Consultas*, SP, IBDT e Res. Tributária, 1977
- idem, *Processo Administrativo Fiscal*, S. Paulo, Saraiva, 1993
- CANTO, Gilberto de Ulhoa, "Consulta (ao fisco)" (verbete), in *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, J.M. de Carvalho Santos (org.), vol. XII, Rio de Janeiro, Ed. Borsoi, 1955, pp. 94 a 100
- CAPLIN, Mortimer M., "Taxpayer Rulings Policy of the Internal Revenue Service: A Statement of Principles", in *Proceedings of the Twentieth Annual Institute on Federal Taxation*, New York University, Nova Iorque, Matthew Bender & Company, 1962, pgs. 1 a 33

- CHIRELSTEIN, Marvin A., *Taxation in the United States*, parte II, *World Tax Series*, Chicago, Commerce Clearing House, 1963
- ELLENTUCK, Albert B., "How and when to get an Advanced Ruling under the New Revised Procedures", in *The Journal of Taxation*, abril de 1969, pp. 214 a 221
- ERICHSEN, H.U. e MARTENS, W., "Das Verwaltungshandeln, in *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Hans Uwe Erichsen e Wolfgang Martens (coords.), Berlim e Nova Iorque, Walter de Gruyter, 1975, pp. 115-232
- FLICK, Hans, "Verbindliche Auskünfte des Finanzamtes", *Steuer und Wirtschaft* 1961, pp. 249 a 254
- FORSTHOFF, Ernst, *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, 7ª edição, revista, Munique e Berlim, C.H.Beck, 1958
- FERNÁNDEZ, Miguel C., "Perspectivas de la Informacion Tributaria", in *Memoria 1967*, Madri, Asociacion Española de Derecho Financiero, 1968, pp. 193 a 220
- HELLWIG, Peter, "Zusage" (verbete), in *Handwoerterbuch des Steuerrechts und der Steuerwirtschaft*, 2ª ed., Georg Strickrodt et al., Munique, C.H.Beck, 1981
- HELLMUTH, Eckhard, *Die Zulaessigkeit und die Wirkungen von Steuerklauseln und Satzungsklauseln*, tese de doutorado apresentada junto à Universidade de Münster, Alemanha, 1972
- HESSDOERFER, Ludwig, *Der Grundsatz von Treu und Glauben im Abgebenrecht*, Basileia, Vereinigung Schweizerischer Unternehmen in Deutschland, 1961
- KRUSE, Heinrich W., *Lehrbuch des Steuerrechts*, vol. 1, Munique, C.H.Beck, 1991,
- LEVY, M.H., "The Ins and Outs of Obtaining Advance Rulings and Determination Letters", in *The Journal of Taxation*, março de 1967, pp. 174 a 178
- MASO, Jose A. P., "Consultas Tributarias Vinculantes para la Administracion, in *Derechos y Garantias del Contribuyente*, César Albiñana et al., Madri, Instituto de Estudios Fiscales, 1983, pp. 409 a 431

- MATTERN, Gerhard, *Treu und Glauben im Steuerrecht - ein Beitrag zur Lehre von der Besteuerungsmoral*, Estugarda, Schaefer & Co GmbH, 1958
- MATTOS, Francisco de S., "A Consulta Fiscal", in *Revista dos Tribunais*, ano 41, vol. 205, novembro de 1952, pp. 33 a 37
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa, "Aspectos do Direito Tributário na Profissão do Contabilista e Exame de Alguns Problemas Tributários da Atualidade", in *Revista dos Tribunais*, ano 50, vo. 313, 1961, pp. 20 a 32
- idem, *Teoria do Lançamento Tributário*, reprodução eletrofotostática do original impresso em 1965, SP, Ed. Resenha Tributária, 1973, p. 33
- idem, "Consulta e Direito Autorizado", in *Direito Tributário Atual*, vol. 6, 1986, pp. 1545 a 1583
- PEÑA, Jaime B. de la, "Consulta Previa a las Autoridades Fiscales por los Contribuyentes", in *Memoria 1965*, Madri, Asociacion Española de Dececho Financiero, 1966, pp. 75 a 125
- PEREZ, Juan J. Z., "Consulta y Administración Tributaria en España, in *Revista de Direito Tributário*, ano 8, nº29-30, 1984, pp. 11 a 27
- idem, "Las Consultas a la Administracion en la Ley General Tributaria", in *Comentarios a la Ley General Tributaria y Lineas para su Reforma - Libro-homenaje al Professor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, vol. II, Madri, Instituto de Estudios Fiscales - Ministerio de Economia y Hacienda, 1991, pp. 1385 a 1410
- ROLLAND, Louis, *Précis de Droit Administratif*, 6ª ed., Paris, Librairie Dalloz, 1937
- ROTHMANN, Gerd W., *Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação*, tese de doutoramento da Faculdade de Direito da Univresidade de São Paulo, s.d.
- SCHOUERI, Luís Eduardo, "A Restituição de Impostos Indiretos no Sistema Jurídico-Tributário Brasileiro", in *LTr - Suplemento Tributário* nº 76/86

- SEELIGER, “Die nachtraegliche Zusage (Zusicherung) über die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts als Steuerbescheid?”, in *Deutsches Steuerrecht*, 2º ano, 1964, pp. 216 a 220
- SOUSA, Rubens G. de, “Efeito Vinculatório das Decisões de Consultas”, in *Revista dos Tribunais*, nº 246 (1956), pp. 615 a 618
- SPANNER, Hans, “Die verbindliche Auskunft im Steuerrecht”, in *Deutsches Steuerrecht*, 2º ano, 1964, pp. 699 a 702
- TIPKE, Klaus, “Bindung an Zusagen und Auskünfte (Zum Thema des 44. Deutschen Juristentages)”, in *Steuer und Wirtschaft*, ano XXXIX, nº 12, dezembro/1962, pp. 697 a 716
- TIPKE, Klaus e LANG, Joachim, *Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß*, 13ª edição, revisada, Colônia, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1991
- TIPKE, Klaus e KRUSE, Heinrich, *Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung*, (folhas soltas), Colônia, Verlag Dr. Otto Schmidt KG
- VOGEL, H., *Treu und Glauben im Steuer- und Zollrecht*, Friburgo, Rudolf Haufe Verlag, 1960.