



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AMANDA LUÍSA PASSOS DE SOUSA

**A CONSULTA TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA DO
CONTRIBUINTE**

FORTALEZA
2016

AMANDA LUÍSA PASSOS DE SOUSA

**A CONSULTA TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA DO
CONTRIBUINTE**

TCC apresentado à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof Dr José Mariano Neto.

FORTALEZA
2016

A CONSULTA TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DA SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE

Amanda Luísa Passos de Sousa¹
José Mariano Neto²

RESUMO

A consulta tributária é um instrumento processual que busca sanar possíveis dúvidas do particular diante das normas tributárias que lhe são aplicadas. Esse instrumento, derivado do direito de petição previsto na Constituição Federal em vigor, confere ao contribuinte a possibilidade de sanar dúvidas e incertezas advindas da complexidade da legislação tributária, que, por vezes, dificulta a atuação correta do administrado. Assim, fica estabelecida uma relação de colaboração recíproca entre Estado e particular, em que o Fisco pretende efetivar a arrecadação tributária e o contribuinte busca atuar conforme os ditames legais, antecipando seu planejamento tributário. No entanto, esse procedimento é balizado por normas, em que a Administração e o consultante estão, em regra, permanentemente vinculados. Portanto, o objetivo geral do estudo é analisar a influência da resposta de consulta tributária na esfera jurídica do contribuinte, seja por meio das decisões emanadas, ou em possíveis alterações de critérios jurídicos dessas decisões. Além disso, explora-se a possibilidade de propositura de ação de reparação de danos contra o Estado, por parte do contribuinte, diante de alguma irregularidade ou inobservância de direitos consolidados em resposta de consulta. A partir da análise de resultados, no âmbito da doutrina e da jurisprudência, infere-se que a tendência atual é de que haja uma maior proteção ao contribuinte em situações pertinentes à consulta, em que este, por agir espontaneamente e por conferir ao Estado a função de lhe auxiliar diante dos fatos cobertos pela legislação, deve ter seus direitos e garantias resguardados.

Palavras-chave: Consulta tributária. Segurança jurídica. Contribuinte. Boa-fé.

ABSTRACT

The tax consultation is a procedural instrument that seeks to remedy possible doubts of the contributor regarding the tax rules applied to it. This instrument, which derives from the right of petition provided for in the Federal Constitution, gives the taxpayer the possibility to resolve doubts and uncertainties arising from the complexity of tax legislation, which sometimes hinders the correct performance of the taxpayer. Thus, a relationship of mutual collaboration between state and private is established, in which the Treasury intends to effect the tax collection and the taxpayer seeks to act according to the legal dictates, anticipating its tax planning. However, this procedure is marked by rules, in which the Administration and the consultant are, as a rule, permanently linked. Therefore, the overall objective of the study is to analyze the influence of the tax query response in the legal sphere of the taxpayer, either through the decisions made, or possible changes in legal criteria for such decisions. In addition, it explores the possibility of bringing an action to repair damage against the State, by the taxpayer, before any irregularity or violation of rights consolidated in query response. From the analysis results within the doctrine and jurisprudence, it appears that the current trend is that there is greater protection to the taxpayer in relevant situations to consultation, in which this taxpayer, by acting spontaneously and by giving the State the function of assisting him in the face of the facts covered by the legislation, must have his rights and guarantees protected.

Keywords: Tax consultation. Legal certainty. Taxpayer. Good faith.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis na Universidade Federal do Ceará.

² Orientador do Trabalho de Conclusão de Curso, Professor do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988, baseada em vários princípios referentes à relação Estado e particular, além de restringir a atuação estatal enquanto coator, enalteceu a figura do Estado garantidor, capaz de promover políticas públicas e de manter relações harmoniosas com os administrados. Além disso, o Poder Público passou a figurar em parceria com a população, estabelecendo uma relação de confiança e boa-fé para com o povo. Em face dessa nova alçada do Estado, é importante que o cidadão, na pessoa do contribuinte, mantenha com o Fisco relações mútuas de cooperação, dentro dos limites legais, com o fito de gerar segurança jurídica e estabilidade nas relações tributárias.

Quando o desempenho das atividades estatais estiver revestido pelo atributo da imperatividade (nesta análise, o fenômeno da tributação), tem-se uma contrapartida imediata, que é possibilitar ao particular sua manifestação diante do fato - seja ele causador de dúvida, incerteza ou arbitrariedade. Dessa forma, o Fisco, embora detenha poderes para atuar de ofício - especialmente em atividades de caráter plenamente vinculado - tem suas prerrogativas relativizadas em detrimento de um direito do administrado. Surge, nesse prisma, o instituto da consulta tributária, que possui rito e formalidades próprios, processados em âmbito administrativo.

Portanto, esta pesquisa, no campo da consulta tributária - uma das fases do chamado contencioso administrativo - destaca que tal procedimento não configura apenas uma mera garantia cidadã, mas um instrumento capaz de gerar decisões, as quais, quando dotadas de caráter vinculativo, afetam a esfera jurídica do contribuinte.

Assim, embora a Administração Pública, na figura do Fisco, exerça atividades de caráter predominantemente vinculado, seria possível à esta alterar seu entendimento diante do fato exposto na consulta? Qual o nível de sopesamento entre o princípio da legalidade estrita e a boa fé objetiva do contribuinte? Seria possível optar por uma solução mais protetiva ao particular, embora *contra legem*?

Por último, caso o particular se sinta lesado diante de possíveis arbitrariedades causadas pelo entendimento do Fisco - seja por uma resposta restritiva de direitos, seja por uma alteração do entendimento de resposta anterior - caberia a propositura de ação cível por reparação de danos contra o Estado? A indagação surge, eis que confiando ao Estado seu planejamento tributário e sua conduta diante das leis, o contribuinte deposita segurança e convicção de que o Fisco adotará posição benéfica diante de sua dúvida. Portanto, é também oportuno explorar esta discussão.

O vertente estudo tem, pois, o escopo de analisar os questionamentos supramencionados, à luz da legislação pertinente e da doutrina dominante, com as consequentes implicações na prática, sem descuidar das percepções jurisprudenciais acerca da problemática, o que reflete a compreensão dos Tribunais, em especial da Suprema Corte, acerca do tema em comento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Processo Tributário

2.1.1 Processo e Procedimento: Conceito

A doutrina processualista trata, historicamente, da diferença conceitual entre os termos aludidos e sua aplicabilidade. O processo, enquanto sequência de atos ordenados para a consecução de um objetivo, busca efetivar o direito pleiteado pelo administrado. Segue o entendimento de Machado Segundo (2008, p. 5),

Impõe-se a adoção de um mecanismo próprio para garantir a efetividade, no caso concreto, de direito previsto mas não observado. Esse mecanismo, composto de uma série de atos que culminam, se necessário, for, na aplicação forçada do direito violado, é o denominado processo.

Já o procedimento, em sua essência, constitui a própria atuação diante da problemática, é o rito correspondente à situação fática. O procedimento baliza o desempenho do agente competente diante de um dado processo. Consoante os ensinamentos de Cabral (1993, p. 4),

Procedimento, conforme o próprio nome indica, é a maneira de agir, a maneira pela qual se prossegue, a maneira de se atuar no processo. Procedimento é ainda a própria atuação, é a ação desenvolvida para a obtenção de uma finalidade, de acordo com uma sucessão de atos, de forma preestabelecida.

Diante do exposto, é permitido concluir que o processo e o procedimento diferem quanto à conceituação e aplicabilidade nos ritos processuais. Além disso, Machado Segundo (2008) aponta outra diferença quanto aos termos citados, que é participação dos interessados. Para ele, os meros procedimentos não asseguram participação das partes, pois não buscam a produção de um efeito jurídico final – diverso do que ocorre nos processos, em que os interessados participam ativamente no instituto.

2.1.2 O Contencioso Administrativo

No que tange aos sistemas de juridicidade, a doutrina evidencia que há dois tipos, tais quais o francês e o inglês. O sistema francês trata as decisões advindas da Administração e as do Poder Judiciário de forma igualitária, impossibilitando que a lide decidida na via administrativa provoque a atuação da parte na via judiciária. Assim, esses órgãos administrativos emanam decisões com força de coisa julgada. Em sua obra, Costa (2005, p. 50) indica que,

[..] o processo administrativo contencioso desenvolve-se frente a um órgão independente e imparcial, com competência para proferir decisões com força de coisa julgada, nos processos litigiosos entre a Administração e os administrados. Esse sistema é típico dos países que adotaram o contencioso administrativo, a França e parcialmente a Itália, mas é completamente estranho ao Brasil.

O sistema inglês, no entanto, preconiza o princípio da jurisdição una, em que nele, embora a Administração possua independência na resolução de determinadas lides, tal decisão sempre será passível de apreciação jurisdicional, caso haja provocação por parte do interessado. Na lição de Meirelles (2008, p. 58),

Toda controvérsia, litígio ou questão entre particular e a Administração resolve-se perante o poder judiciário, que é o único competente para proferir decisões com autoridade final e conclusiva, a que Freund denomina *final enforcing power* e que equivale à *coisa julgada judicial*.

No Brasil, o sistema inglês é amplamente adotado, razão por que a Carta Magna traz, em seu texto, o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário. Dessa forma, qualquer cidadão pode provocar a via judiciária para resolução de determinado conflito, ou até na possibilidade de ameaça de seu direito. Segue o texto constitucional,

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
XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

Entretanto, tal sistema vigente no Brasil não impede que a Administração emita decisões de cunho vinculativo; pelo contrário, o princípio da separação dos Poderes garante a esta plena independência na resolução de assuntos afetos à sua competência.

2.1.3 A Coisa Julgada Administrativa

A coisa julgada possui previsão no Texto Maior e, junto ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, constitui um dos pilares da segurança jurídica. Conforme preceitua a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XXXIII: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

A coisa julgada, em seu sentido *lato*, constitui uma decisão que não admite recurso, proporcionando o desfecho da relação jurídica determinada, sendo esta imutável. Para esclarecer,

A coisa julgada é decisão judicial irrecorrível, contra a qual não mais caiba recurso. Ocorre no âmbito de um processo judicial, quando a decisão não mais for passível de impugnação, tornando-se imutável. A coisa julgada nem sempre é proveniente de decisão dos tribunais superiores do Poder Judiciário. (ALEXANDRINO; PAULO, 2015, p. 167).

Não obstante, o instituto da coisa julgada também ocorre no âmbito administrativo, quando o Poder Executivo atua em uma de suas funções atípicas - no caso, a de julgar (típica do Poder Judiciário). Nela, o objeto discutido não é passível de recurso na esfera administrativa. No entanto, em decorrência do sistema jurídico a que o Brasil está submetido (jurisdição una), tais decisões, embora não sejam passíveis de recurso na via administrativa, podem ser provocadas pelo administrado na via jurisdicional. Na cátedra de Meirelles (2008, p. 689),

Realmente, o que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou a irretratabilidade do ato perante a própria Administração. É sua imodificabilidade na via administrativa, para estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge nem afeta situações ou direitos de terceiros, mas permanece imodificável entre a Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público.

Diante do exposto, depreende-se que a resposta proferida pela Administração em um dado processo - embora possua o atributo da compulsoriedade e proporcione decisões com força de coisa julgada administrativa - são sempre passíveis de rediscussão no Poder Judiciário, caso o administrado provoque sua atuação.

2.2 Consulta Tributária

2.2.1 Consulta Tributária: Conceito

A consulta tributária traz, em diversos autores, conceitos relevantes que devem ser estudados pormenorizadamente. A princípio, vale ressaltar o conceito de Meirelles (1991, p. 594) que afirma que “processo de consulta é aquele em que o interessado indaga o Fisco sobre a sua situação legal, diante de fato determinado, de duvidoso enquadramento tributário”. Esse entendimento traduz o que a doutrina majoritária defende, como também Machado Segundo (2008, p. 208) esclarece que, “o processo de consulta tem por finalidade sanar um estado de incerteza do administrado quanto à conduta que a Administração Pública entende deva ser adotada em face de determinada situação de fato”.

Depreende-se que o processo de consulta deriva de situações de fato em que há animosidade e incerteza jurídica quanto à atuação do particular diante da lei. Assim, o Fisco apresenta seu entendimento quanto a matéria e orienta o administrado - orientação esta que

vinculará o processo tributário. Importante conceito é também trazido por Rocha (1996, p. 27),

A consulta fiscal é modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao Fisco-Administração, para obter deste decisão vinculante a respeito. A resposta à consulta fiscal é decisão do Fisco-Administração que a ela fica vinculada.

Reforçando esse entendimento, Hugo de Brito Machado explana que a situação de fato objeto da consulta abrange também hipóteses formuladas pelo contribuinte que demonstre interesse jurídico legítimo na relação tributária. Segue o entendimento de Machado (2006, p. 462),

O processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da lei tributária. Em face de dúvida, formula consulta ao fisco. A consulta pode ser formulada tanto diante de um fato concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.

No entanto, posição controversa apresenta Cabral (1993, p. 485), que afirma que, “O instituto da consulta visa a proporcionar ao contribuinte a correta interpretação da norma aplicável a um caso concreto”.

Diante do conflito, entendemos o instituto da consulta como afeto ao direito de petição e, por isso, não restrita a uma situação concreta, mas com ampla finalidades, constituindo um rol exemplificativo (*numerus apertus*). Ao abranger também situações hipotéticas, seu caráter preventivo é acentuado, o que previne o contribuinte de possíveis arbitrariedades executadas pelo Fisco (em seu amplo poder de tributação); e também, antecipa o posicionamento da Administração Tributária diante de enquadramentos tributários duvidosos. Assim, em seu conceito, a consulta constitui situações de fato, sejam elas precisas ou presumidas.

2.2.2 Aspectos Constitucionais da Consulta Tributária

A Constituição Federal de 1988 teve, dentre seus objetivos, o de romper parcialmente com as ideias liberais do século XIX e o de introduzir uma social-democracia, assumindo o Estado prestações positivas perante a população. O liberalismo, em seu cerne, buscava o respeito às liberdades individuais e a não-intervenção do Estado na economia e na esfera particular dos indivíduos. Trouxe, portanto, os direitos de primeira geração, em um contexto pós Revolução Francesa, em que a burguesia deteve o controle político em face de um Estado extremamente enfraquecido. Segundo Bonavides (1993, p. 475),

Os direitos da primeira geração são os direitos da liberdade, os primeiros a constarem do instrumento normativo constitucional, a saber, os direitos civis e políticos, que em grande parte correspondem, por um prisma histórico, àquela fase inaugural do constitucionalismo do Ocidente..

Já o Estado Social Democrático, em sua essência, traz obrigações para o Poder Público, em que este atua como um Estado garantidor, promovendo políticas públicas e serviços de qualidade. São os chamados direitos de segunda geração - sociais, econômicos e culturais. Apesar de serem normas programáticas, são de reprodução obrigatória e constituem direitos subjetivos. Portanto, reitera,

Os direitos sociais constituem as liberdades positivas de observância obrigatória em um Estado Social de Direito, tendo por objetivo a melhoria das condições de vida

dos hipossuficientes, visando à concretização da igualdade social. (ALEXANDRINO; PAULO, 2015, p. 247).

O núcleo da social-democracia não era apenas as liberdades individuais, mas reduzir as disparidades sociais - geradas por uma economia eminentemente capitalista, em que a propriedade privada se apoderava dos meios de produção - e promover o chamado bem estar social. Por isso chamada de Constituição Cidadã. Consoante afirma Silva (1994, p. 83), “É um texto moderno, com inovações de relevante importância para o constitucionalismo brasileiro e até mundial.”

Nessa esteira, traz a Carta Magna o direito à informação como essencialmente coletivo, em que os cidadãos podem requerer ao poder público informações de cunho coletivo ou geral. Um exemplo é o direito de petição, positivado em seu artigo 5º, inciso XXXIV, “a”, que traz, sobretudo, hipóteses em que o particular busca sanar situações em que o Poder Público age com ilegalidade ou abuso de poder. Segue o texto constitucional,

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;

Trata-se de um instituto em que o cidadão provoca a atuação do Estado sobre uma lide, evitada por arbitrariedade, incerteza jurídica ou conflito de interesses. Eis o fundamento constitucional do processo de consulta tributária, conforme afirma o autor,

Fundado diretamente no direito de petição (CF/88, art. 5º, XXXIV, a), o processo de consulta fiscal tem por finalidade sanar um estado de incerteza do administrado quanto à conduta que a Administração Pública entende deva ser adotada em face de determinada situação de fato. (MACHADO SEGUNDO, 2008, p. 208).

Portanto, por decorrer expressamente do texto constitucional, a consulta tributária não depende de norma infraconstitucional para sua aplicação de efeitos. Dessa forma, na lição de Machado Segundo (2008), o consulente pode se valer de tal garantia, independentemente de previsão legal no ordenamento jurídico da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. Trata-se, por conseguinte, na cátedra de Silva (1994) de uma norma de eficácia contida, pois, apesar de sua aplicação imediata, está sujeita a normas regulamentadoras supervenientes (a exemplo: Decreto Federal 70.235/1972 e Lei 9430/1996) que devem apresentar conformidade com o texto constitucional e que são de observância obrigatória.

2.2.3 O Consulente

O Decreto 70.235/1972 trata do processo de consulta tributária no âmbito federal e dos legitimados para sua proposição. Conforme a literalidade do artigo 46,

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

Não obstante, vários autores criticam a restrição dos legitimados apenas à expressão “sujeito passivo”, visto que qualquer interessado ou possível afetado pela decisão pode ter seu direito comprometido pelo posicionamento do Fisco. Consoante o entendimento de Machado Segundo (2008, p. 212),

Insista-se, porém, que o direito à consulta tem fundamento constitucional, e assiste a todo e qualquer cidadão que esteja em situação de incerteza diante da interpretação da legislação tributária pertinente a determinada situação de fato. O artigo 46 do Decreto 70.235/72 é mera explicitação desse direito.

Ainda no tocante ao rol de legitimados, é importante salientar que, segundo Machado Segundo (2008), por constituir corolário do direito constitucional de petição, a consulta fiscal deve ter abrangência ampla e ser, de fato, garantia do cidadão que sinta sua esfera jurídica lesada.

Portanto, por constituir um rol exemplificativo, vários poderão ser sujeitos do pólo ativo da consulta. Conforme assevera Costa (2005, p. 235),

É facultada a consulta ao sujeito passivo da obrigação, contribuinte ou qualquer pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação, principal ou acessória, por responsabilidade, sucessão ou solidariedade; às entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, categorias que constituam em sujeitos passivos da relação jurídico-tributária ou que tenham algum interesse a ela vinculado; e aos órgãos da Administração Pública em geral.

Dessa forma, conforme a doutrina majoritária, o conteúdo do Decreto 70.235/72, no que tange aos habilitados para a apresentação da consulta, torna-se insuficiente para expor os verdadeiros titulares desse direito. Destarte,

A legitimação tem como substrato, portanto, a existência de interesse na solução de dúvida, de cujo deslinde pode resultar patenteado que o consulente não tem a obrigação tributária questionada, e, por conseguinte, não é sujeito passivo dessa obrigação. Vê-se, pois, que a noção de sujeito passivo é insuficiente para a definição da *legitimatío ad causam*: cumpre haver interesse para que o sujeito passivo - ou quem discuta sua figura como tal - possa validamente consultar. (PRADE; CARVALHO, 1975, p. 89).

2.2.4 Objetivo da consulta tributária

O instituto da consulta tributária advém, sobretudo, de uma legislação tributária complexa e repleta de conceitos não inteligíveis - o que não constitui, necessariamente, uma característica negativa. Seria mais vantajoso para o Estado instituir impostos em legislações simples e de fácil entendimento, porém o princípio da isonomia seria comprometido, pois a Administração tributária deve se atentar para as diferentes circunstâncias socioeconômicas a que os contribuintes estão submetidos. Segue o entendimento de Alves (2013),

Faz-se a ressalva de que a complexidade da legislação tributária não é necessariamente ruim, dado que a crescente complexidade das relações econômicas e sociais requer um sistema tributário igualmente complexo, para que possam ser captadas todas as suas sutilezas e melhor repartir os ônus tributários pelos diversos setores da sociedade.

Dessa forma, nessa nova acepção da atuação do Estado, especialmente na figura do Fisco, cresce a importância de um canal de comunicação entre este e administrado, o que enseja uma maior harmonização nesta relação fortemente vertical que é a tributação. Assim, o Estado, enquanto instituidor de obrigações tributárias, deve também abarcar a implementação de medidas protetivas ao contribuinte lesado. Nos ensinamentos de Nogueira (1990, p. 256),

[...] encontrando-se o contribuinte perante o quadro legal de obrigações que lhe impõe a legislação tributária e cujo cumprimento lhe é exigido pelo fisco desde a via administrativa, deve, nessa mesma via, o fisco, que é afinal órgão do Estado,

garantir-lhe também certeza administrativa de como deva agir nos casos em que tenha dúvida.

Portanto, o procedimento de consulta constitui relevância para a Administração tributária, que historicamente encontra óbice em suas políticas de tributação (como sonegações); e também para o contribuinte que, quando confia ao Estado a função de auxiliar no seu planejamento tributário e de sanar suas possíveis incertezas, adere voluntariamente às diversas regras de tributação. Portanto, o Estado, como maior interessado na eficácia do sistema de arrecadação tributária, deve fortalecer esse diálogo constante e fornecer mecanismos de proteção aos cidadãos. Para argumentar,

Tendo em consideração a multiplicidade de interpretações a que estão sujeitas as normas tributárias, ressalta-se a relevância e a utilidade da consulta fiscal por ser instrumento através do qual se obtém a interpretação adotada pelo Fisco, o autêntico hermeneuta da norma tributária e, destarte, a mais apta a fornecer segurança jurídica ao contribuinte. (ALVES, 2013).

Assim, o ordenamento jurídico, na sua busca por amplo alcance, justiça fiscal e eficácia social de suas normas, quando se vale de termos complexos e, por vezes, de difícil compreensão, dá margem a vários questionamentos por parte do administrado - seja por conceitos vagos na lei, ou por dúbia interpretação desta. Eis o intento do instituto da consulta tributária. Para Costa (2005, p. 234).

[...] havendo dúvida em relação à aplicabilidade da legislação, o contribuinte consulta a Administração para se informar sobre como deve ser entendido aquele comando, a quem especificamente se destina, qual a sua amplitude, seu alcance, fato gerador [...].

Diante do exposto, infere-se que o núcleo da consulta está na incerteza jurídica que norteia a atuação do particular diante da Administração Pública, mormente em virtude da complexidade do ordenamento jurídico tributário. Para Cabral (1977), a consulta é o instrumento que o contribuinte se utiliza para obter a certeza do direito aplicável ao caso concreto.

Além de obter certeza sobre o conteúdo de determinada norma, o administrado almeja, através da consulta, a segurança jurídica em suas relações com o Fisco. Tutelado por esta, o contribuinte se protege de possíveis arbitrariedades por parte do Poder Público - o que é comum na relação de tributação, eminentemente vertical. Na cátedra de Rocha (1996, p. 63-64),

O objetivo da consulta é, portanto, a obtenção de certeza quanto ao entendimento da Administração em relação a situação de fato, posto em decisão. Decorrente dessa certeza, ter-se-á a segurança jurídica do consulente, enquanto observador da decisão dada como resposta, de que a Administração a ela estará vinculada. Essa segurança jurídica, por sua vez, também é garantia de que a decisão será dada de conformidade com todos os direitos e garantias conferidos ao consulente, e não como ordália.

2.2.5 Efeitos da consulta

A consulta tributária, para sua efetiva produção de efeitos deve, a princípio, ser considerada eficaz. Conforme os ensinamentos de Rocha (1996, p. 87),

Dada por eficaz a consulta, segue-se que é considerada apta a produzir efeitos. Produz efeitos a consulta fundada em dúvida séria, demonstradora do legítimo interesse do consulente. A eficácia da consulta fiscal apresentada resultará de declaração expressa ou simplesmente resultará da não-declaração de sua ineficácia.

Assim, dentre o rol de efeitos decorrentes da propositura de consulta, na literalidade do Código Tributário Nacional, frisa-se o dispositivo,

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.

Essa proteção dada ao contribuinte deriva de uma presunção de boa-fé deste que, ao se deparar com uma dúvida, provoca o Estado para que seja solucionada a controvérsia. Assim, para Rocha (1996), o primeiro efeito da consulta eficaz é colocar o contribuinte a salvo de penalidades. Elucida,

O caráter preventivo da consulta fiscal deve servir a por o consulente em estado de certeza jurídica, conferidora da segurança. Seria gritante contradição o consulente ter à sua disposição o direito de petição de resposta, como é a consulta fiscal, “em defesa de direitos”, e ser alvo de autuações. Admitir autuação de consulente que espera decisão, seria ignorar o princípio da moralidade administrativa. (ROCHA, 1996, p. 88).

Portanto, tutelado por essas garantias, fica o contribuinte amparado diante de qualquer procedimento fiscal, juros de mora ou outras penalidades no período em que resta pendente a consulta apresentada.

3 METODOLOGIA

Este é um estudo descritivo, qualitativo e bibliográfico. Descritivo porque, segundo a classificação com base nos objetivos, Gil (2009) divide as pesquisas em exploratórias, descritivas e explicativas. Esta, por se ater à exposição de um dado procedimento, caracteriza-se como descritiva. Ainda segundo Gil (2009), as pesquisas descritivas são aquelas mais preocupadas com a prática, em que conceitos são interpretados e aplicados em atuações concretas.

Nesse contexto, vale também salientar o conceito de pesquisa descritiva segundo Andrade (2010, p. 112), “[...] nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles”.

A pesquisa, por ser qualitativa, envolve um estudo sobre a significação de dados, seus conceitos e possíveis inferências acerca do que foi pesquisado. O uso da descrição qualitativa, segundo Triviños (1987), busca caracterizar não só a aparência do instituto como também suas essências, procurando explicar sua origem, e relações. Conforme o entendimento de Minayo (2003), as pesquisas qualitativas se valem de crenças, orientações, valores que não podem ser quantificados, o que busca uma análise mais subjetiva.

Já quanto ao objeto, é considerada bibliográfica porque parte da análise de vários documentos e que deles são extraídos posicionamentos e dada uma nova roupagem à problemática. Para Markoni e Lakatos (2010), a pesquisa bibliográfica se utiliza de todos os documentos que já foram escritos sobre determinado assunto, como livros, pesquisas, revistas, monografias, entre outros.

No que tange aos métodos de abordagem, estes consistem, segundo Andrade (2010) em um conjunto de procedimentos com o objetivo de, através do estudo, chegar-se à verdade. Na lição de Cervo e Bervian (1983, p. 23),

Em seu sentido mais geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos que o espírito humano deve empregar na investigação e demonstração de verdade.

Na pesquisa ora apresentada, foi utilizado o método dedutivo que, consoante afirma Andrade (2010), parte de aspectos gerais para a compreensão de uma possível situação particular. Para Andrade (2010, p 119), “segundo esse método, partindo-se de teorias e leis gerais, pode-se chegar à determinação ou previsão de fenômenos particulares”.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Natureza jurídica da consulta tributária

Diante do exposto, conforme entendimento da doutrina majoritária, tem-se que o instituto da consulta tributária, partindo da análise de sua natureza jurídica, não é uma mera resposta do Poder Público diante de dúvida formulada pelo contribuinte, mas constitui um ato administrativo, composto por todos os seus elementos (competência, finalidade, forma, motivo e objeto). Além disso, deve obedecer aos princípios basilares da Administração Pública, além daqueles expressamente previstos no art. 37 da Constituição Federal: “legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”; além do princípio da motivação, embora não positivado na Carta Maior, é também imprescindível à expedição de atos administrativos. Portanto, embora haja algumas divergências, a consulta - por nortear a relação entre Fisco e contribuinte e regulamentar as omissões advindas da legislação - trata-se de um ato normativo regulamentar, conforme assevera o autor,

Dado que a resposta da consulta introduz um mandamento de justaposição revelador do conteúdo do enunciado do consultado, permitindo ao consulente a compreensão da norma tributária, bem como orientando o órgão aplicador quando do lançamento, podemos classificar a resposta à consulta como um ato normativo regulamentar expedido por autoridade administrativa, que introduz norma complementar à legislação tributária (art. 100, I, CTN). (ALVES, 2013).

Dessa forma, a consulta tributária se diferencia das demais consultas formuladas à Administração pública porque, além de possuir requisitos de propositura e de legitimidade, proporciona uma resposta por parte do Fisco - resposta esta que conduz sua demanda com o particular.

4.2 Efeitos da resposta da consulta tributária

4.2.1 Esfera do consulente

Ao iniciar a propositura do processo de consulta, o contribuinte suscita entendimento do poder tributante acerca de determinado fato concreto. Embora configure no pólo ativo da demanda, a resposta emanada constitui apenas coisa julgada no âmbito administrativo, ou seja, será sempre passível de apreciação na via judiciária. Portanto, o consulente que se sinta agravado com a decisão poderá sempre discutir a demanda no Poder Judiciário, não estando vinculado a resposta da consulta tributária. Na lição de Sousa (1956, p. 616),

Mesmo dada resposta a consulta fiscal, o interessado não fica vinculado à interpretação da Administração, podendo adotar sua própria, sob o encargo de defendê-la pelas vias processuais cabíveis ao se apresentar um caso concreto em que o procedimento do contribuinte seja impugnado pelo fisco.

Outrossim, na hipótese de, no procedimento de consulta, não seja observado o devido trâmite legal e as garantias afetas ao contribuinte durante o processo, este poderá, por óbvio,

suscitar a resolução da lide na via judiciária. No entanto, nesse caso específico, caberá a propositura de mandado de segurança, visto que o consulente possui direito líquido e certo ao devido processo administrativo. Conforme assevera Rocha (1996, p. 116),

O que se disse em relação à desconformidade do consulente com a declaração de ineficácia da consulta, aplica-se, guardadas as devidas proporções, à resposta dada arbitrariamente. Se dada a resposta com inobservância do devido processo administrativo atinente à consulta fiscal, pode-se buscar segurança, via mandado, para restaurá-lo.

Ainda na análise de cabimento de mandado de segurança, poderá o consulente também impetrá-lo em situação que a resposta ocasionar cobrança de tributo e penalidades, o que, sem dúvidas, lesará seu direito. Portanto,

O cidadão tem o direito de não ser molestado por cobranças indevidas, mesmo administrativas. Tem o direito de não ser considerado devedor, quando em verdade devedor não é. Tem, assim, o direito de impedir que se faça contra ele um lançamento tributário, se tal lançamento é indevido. Assim, a cobrança que lhe é feita, administrativamente, de tributo que não deve, é lesiva de seu direito, e enseja a impetração de mandado de segurança. A resposta a consulta formulada em face de situação concreta, pode significar uma cobrança de tributo, feita administrativamente, inclusive sob a ameaça das sanções legalmente previstas para o inadimplente da obrigação tributária. E sendo assim, enseja, indubitavelmente, a impetração de mandado de segurança. (MACHADO, 1993).

Dessa forma, o contribuinte que propõe consulta ao Fisco nunca se encontra vinculado a esta, cabendo, sempre que julgar necessária, a possibilidade de provocação ao Poder Judiciário.

4.2.2 Esfera da Administração Tributária

Em análise preponderante da doutrina, na esfera do Fisco, no entanto, diferentemente do que ocorre para o administrado, a resposta emanada por aquele vincula toda sua atuação diante da situação de fato. Ao emitir seu entendimento diante de dúvida intentada pelo particular, a Administração - no exercício atípico de sua função judicante - fornece decisão e a ela se torna permanentemente vinculada. Essa vinculação ao critério observado na resposta da consulta confere a chamada irretratabilidade, ou seja, não pode a Administração alterar seu entendimento livremente, afetando garantias dos consulentes. Consoante afirma Rocha (1996, p. 118),

A Administração fica vinculada a observar a decisão dada à consulta apresentada pelo administrado, mas o administrado não fica obrigado a observá-la, porque se entender que a resposta dada lesa ou ameaça seu direito sempre poderá ver sua posição apreciada pelo Poder Judiciário.

Essa irretratabilidade por parte da Administração Tributária proporciona maior efetividade ao instituto da consulta, visto que, caso a Administração operasse com total discricionariedade e não procurasse salvaguardar direitos dos administrados, a consulta tributária não seria, de forma alguma, vantajosa para o particular. Quando o contribuinte, diante do caso concreto, suscita dúvida perante o Fisco, confia a este sua atuação e até mesmo seu planejamento tributário. Portanto essa resposta emanada, segundo Rocha (1996), nunca é mera interpretação, opinião ou informação, mas constitui decisão, que, por ser vinculante, garante segurança jurídica ao contribuinte. Essas imodificabilidades de decisões, para Ataliba

(1988, p. 128), “[..] criam direito subjetivo para o contribuinte, de tal maneira a inibir o fisco de modificar - com relação aos atos já modificados - a orientação oficial sobre a matéria.”

4.3 Anulabilidade da decisão proferida em Consulta Tributária

Eis o cerne do presente estudo. A Administração, em amplo exercício do seu poder de autotutela, é livre para proferir atos, decisões e modificá-los por razões de legalidade e de mérito. Quando motivados por razões de legalidade, tais decisões operam efeitos *ex tunc*, retroagindo até a data do fato. No entanto, no caso específico da consulta tributária, em que o contribuinte deposita total confiança e boa-fé na decisão proferida pelo Fisco, a modificação do entendimento da Administração poderia acometer sua segurança jurídica e afetar possíveis direitos já adquiridos pelo contribuinte.

4.3.1 Irretratabilidade versus modificabilidade da resposta da consulta

Embora a irretratabilidade da Administração seja instituto importante na consolidação dos direitos do administrado perante a consulta, ela não pressupõe aplicação absoluta, visto que a modificabilidade é instrumento importante para a eficácia social das normas tributárias. Quando as percepções acerca de determinado preceito se tornam engessadas, o Estado não consegue acompanhar as transformações sociais constantes e a dinâmica das relações contemporâneas - o que prejudica até mesmo na promoção da justiça fiscal. Segundo Alves (2013),

Não se prega que a Administração esteja ad aeternum adstrita a uma orientação emitida em resposta. O Direito é por sua natureza mutável, sendo inclusive saudável que a interpretação das normas se altere, em especial quando orientada à consecução de um maior grau de justiça material. Ademais, a manutenção da aplicação de um critério jurídico para aquele que formulasse consulta, quando este já não mais representasse o entendimento do Fisco, poderia colocar tal contribuinte em situação de vantagem em relação aos demais submetidos a nova orientação [...].

Dessa forma, a irretratabilidade da Administração Tributária diante de matérias consideradas coisa julgada administrativa não é regra absoluta no processo tributário em geral, visto que as relações tributárias sofrem modificações, podendo o Fisco alterar seu posicionamento quando necessário, resguardados os direitos dos particulares.

4.3.2 Consequências da modificação do critério jurídico da resposta

A doutrina majoritária ratifica que a mudança de critério jurídico da resposta por parte da Administração aplica-se ao consulente apenas com relação aos fatos futuros. Dessa forma, a retroatividade seria mitigada em detrimento da segurança jurídica do contribuinte. Esses autores embasam tal entendimento na literalidade do art. 146 do CTN

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.

No entanto, conforme já mencionado, a resposta advinda de consulta tributária assume forma de atos normativos, portanto normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, na lição do artigo 100 do CTN. Seu parágrafo único reza o seguinte,

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.

Logo, o disposto no art. 100 do CTN protege o contribuinte apenas quanto a penalidades, juros de mora e atualização monetária da base de cálculo do tributo. Caso, no período referente ao fato gerador praticado no passado, o contribuinte tenha exercido atividades geradoras de cobrança de tributo, tal crédito tributário poderá ser constituído, visto que este não é protegido pelo CTN. Além disso, o Fisco, regido pelo princípio da legalidade estrita, não disporia de discricionariedade para decidir constituir ou não o crédito tributário - atividade essencialmente vinculada. Dessa forma, acreditamos ser o art. 100 aplicável a esse caso concreto, não sendo possível a analogia com o art. 146. Portanto, estaria o contribuinte desprotegido diante de tal fato?

Diante de um conflito principiológico quase que inconciliável, admite-se um entendimento que melhor ampare o contribuinte, que como parte em uma relação fortemente hierarquizada, merece tratamento protetivo, conforme explicitado no tópico de conclusões.

4.4 Ação judicial e possibilidade de reparação de danos por parte da Administração

Em virtude do sobredito princípio - inafastabilidade do Poder Judiciário - poderá sempre o particular dispor de meios cabíveis diante do Judiciário, para que este solucione determinada lide. No caso específico, trata-se de contribuinte que adotou o posicionamento do Fisco em relação à consulta fiscal e, posteriormente, por consequência de alteração deste posicionamento, tal contribuinte teve sua situação agravada, não respeitando sua confiança depositada na resposta prévia da consulta. No entanto, poderá o consulente que, diante desse caso específico, pleitear ação de reparação de danos diante do Estado?

Com base no atual entendimento da Corte Suprema e na forte tendência da doutrina em enfatizar os princípios da segurança jurídica e boa-fé objetiva, reiteramos que o contribuinte, por se encontrar em uma relação fortemente verticalizada, poderá sim ser ressarcido em face de abusos proferidos pelo Poder Público, inclusive na modificação de resposta da consulta tributária.

No que tange ao papel de responsabilização estatal, a teoria hoje adotada pela Constituição Federal admite como regra a Teoria do Risco Administrativo (ou Responsabilidade Objetiva do Estado) que profere que o particular, diante de determinada situação de fato que lhe causar possível agravo, deverá demonstrar apenas três elementos na ação de ressarcimento: conduta, dano e o nexo de causalidade entre a resposta proferida e o prejuízo causado. Portanto, a prova de culpa ou dolo por parte da Administração é irrelevante na propositura da ação. No que concerne à Carta Magna, em seu art. 37, § 6º,

As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Dessa forma, segundo entendimento cediço da doutrina e da jurisprudência, é plenamente possível a ação judicial, tanto com o intuito de anular os efeitos retroativos da resposta à consulta, como para pleitear possível indenização. Vale salientar que a ação deverá ser cobrada diretamente contra a pessoa jurídica de Direito Público que proferiu a consulta, e não contra o agente público causador do dano; diferentemente entende Machado (2003), que afirma que “[...] se a vítima do dano está convencida de que o agente público agiu com dolo ou culpa, deve promover ação contra ele e contra o Estado.” No entanto, entendemos ser incabível a denúncia à lide, visto que, nos moldes da teoria da imputação volitiva, o agente público, na qualidade de agente, apenas exprime a vontade da Administração e com ela se confunde. Assim, em virtude do princípio da impessoalidade, deve o Estado ser responsabilizado de imediato, e caso se configure dolo ou culpa do agente público, caberá ao

Estado promover ação regressiva contra este. Conforme importante decisão proferida pela Corte Maior no Recurso Extraordinário nº. 327.904,

O § 6º do artigo 37 da Magna Carta autoriza a proposição de que somente as pessoas jurídicas de direito público, ou as pessoas jurídicas de direito privado que prestem serviços públicos, é que poderão responder, objetivamente, pela reparação de danos a terceiros. Isto por ato ou omissão dos respectivos agentes, agindo estes na qualidade de agentes públicos, e não como pessoas comuns. Esse mesmo dispositivo constitucional consagra, ainda, dupla garantia: uma, em favor do particular, possibilitando-lhe ação indenizatória contra a pessoa jurídica de direito público, ou de direito privado que preste serviço público, dado que bem maior, praticamente certa, a possibilidade de pagamento do dano objetivamente sofrido. Outra garantia, no entanto, em prol do servidor estatal, que somente responde administrativa e civilmente perante a pessoa jurídica a cujo quadro funcional se vincular.

No ano de 1996 houve também decisão importante por parte do Supremo Tribunal Federal acerca de reparação de danos por parte do Estado diante de alteração em resposta emanada em face de consulta tributária. Uma destilaria no estado de São Paulo impetrou consulta com o fito conhecer qual o exato momento da ocorrência do fato gerador do ICMS: na saída de mercadorias ou na emissão da nota fiscal. O Fisco proferiu resposta no sentido de que o fato gerador ocorreria no momento em que a nota fiscal fosse emitida, tendo a empresa adotado essa postura em suas atividades. No entanto, ao tomar ciência de que seus concorrentes, frente à situação semelhante, adotavam postura diferente e que o Fisco havia proferido respostas em sentido divergente, formulou consulta novamente. Em nova resposta, a Administração tributária alterou seu entendimento, afirmando que o fato gerador diz respeito à saída de mercadorias, e não mais na emissão da nota fiscal. À época, o índice de inflação era altíssimo, o que causou fortes prejuízos à destilaria, que ao antecipar o pagamento do tributo com base na primeira resposta à consulta, arcou com um altíssimo ônus financeiro. Dessa forma, entrou com ação de reparação de danos contra o Estado. Segue o acórdão proferido pela Corte Suprema em sede de Recurso Extraordinário nº, 131.741,

TRIBUTÁRIO - CONSULTA - INDENIZAÇÃO POR DANOS CAUSADOS. Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela observância do primitivo enfoque.

Portanto, a possibilidade de ação judicial de reparação de danos contra o Poder Público em virtude de consulta tributária lesiva ao contribuinte já é amplamente consolidada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o que é também a tendência nos demais Tribunais.

5 CONCLUSÃO

Nesse tópico serão discorridas algumas conclusões e inferências acerca do instituto da consulta tributária. Através da análise doutrinária e jurisprudencial sobre o tema, é possível estabelecer os objetivos principais da consulta, sua relação com os mecanismos de segurança jurídica do consulente e as principais tendências com relação à atuação do Estado diante da solução de possíveis interesses conflitantes entre Fisco e contribuinte.

No que tange ao cerne da consulta tributária, infere-se que esta constitui um instrumento dotado de eficácia significativa, em que o particular não só solicita meras respostas ao Fisco, mas busca, através delas, consolidar sua relação jurídica com o Poder Público. Portanto, inquestionavelmente, tais respostas têm caráter vinculativo e decisório, o que fortalece o contencioso administrativo em geral.

Dessa forma, pode a Administração Pública - em sua função atípica ou judicante - proferir decisões em sede de resolução de conflitos em que seja parte. Embora vigore no Brasil o sistema inglês (ou de jurisdição una), pode o Poder Executivo emanar decisões com caráter de coisa julgada administrativa, o que gera a irretratabilidade com relação ao seu entendimento explicitado na consulta.

Vale salientar, no entanto, que essa irretratabilidade da Administração, consequência imediata da chamada coisa julgada administrativa, não significa que tal entendimento deve ser mantido perpetuamente. A modificabilidade constitui característica essencial das normas jurídicas e de suas interpretações, razão pela qual a Administração poderá rever e alterar sua compreensão acerca de determinada matéria.

De maneira diversa, tais decisões são vinculativas apenas para a Administração Pública, pois para o consulente sempre restará a via judiciária, em caso de lesão ou ameaça de direito, por força do princípio da inafastabilidade de jurisdição (art. 5º, XXXV, CF). Dentre os mecanismos que dispõe o contribuinte na esfera judiciária, estão o mandado de segurança - cabível quando não observadas as garantias do processo administrativo ou quando o Fisco age com arbitrariedade -, a ação comum, em que o consulente pleiteia a anulação da resposta e a ação de ressarcimento de danos, pormenorizada posteriormente.

Depreende-se, pois, que dispõe o contribuinte de diversos institutos jurídicos para atuar diante de excessos praticados pelo Estado, em sua mais ampla acepção. Esses direitos constituem, sem dúvidas, importantes instrumentos na harmonização da relação Fisco e contribuinte, que, por ser extremamente verticalizada, demanda mecanismos ágeis e eficientes para sanar possíveis discrepâncias entre seus direitos, sem afetar a indisponibilidade do interesse público e a autoexecutoriedade da Administração.

Na esfera da Administração Pública, como já elucidado, a resposta emanada em sede de consulta tributária gera irretratabilidade por parte da Administração. No entanto, por não ser essa irretratabilidade uma garantia plena, poderá o Fisco alterar seu entendimento com base na legislação ou no próprio interesse público, o que garante a modificabilidade. Todavia, não obstante a modificabilidade seja elemento importante na atuação administrativa, deve o mesmo Fisco salvaguardar direitos dos particulares e protegê-los em face de possíveis arbitrariedades decorrentes da mudança de posicionamento da Administração.

Dessa forma, tratamos de um caso em que a Administração Pública altera o critério jurídico emanado em primeira consulta, em face de razões de legalidade. Por ora, não seria possível a aplicação retroativa do novo critério jurídico, por afetar diretamente a esfera jurídica do contribuinte, o que mitiga o efeito *ex tunc* da anulação. Embora no período compreendido entre a primeira e a segunda resposta da consulta tenha havido possível fato ensejador de cobrança de tributo, o Fisco, ao constituir tal crédito tributário, agravaria fortemente o consulente. O particular, ao formular consulta à Administração Tributária, utiliza da confiança e da boa-fé objetiva para que proceda em consonância com a legislação em vigor e com o entendimento do órgão arrecadador. Penalizá-lo, seria ignorar os preceitos do Estado Democrático de Direito.

Acredita-se que, no caso concreto, seja pertinente o sopesamento entre o princípio da legalidade estrita e o da segurança jurídica, com prevalência deste último. Caso o princípio da legalidade seja sempre tratado com preponderância em relação aos demais, negligencia-se o interesse público e a atuação estatal se torna auto-referida, sem atenção aos direitos dos administrados, sobretudo aqueles que agem com boa-fé. Não é outro o entendimento de Mendes (2010, p. 261),

[...] o princípio da legalidade da Administração é apenas um dentre os vários elementos do Estado de Direito, disso resultando que uma solução adequada para o caso concreto depende de um juízo de ponderação que leve em conta todas as circunstâncias que caracterizam a situação singular.

Assim, o cidadão, ao formular consulta perante a Administração, incumbe a esta sua legítima atuação enquanto contribuinte, cabendo à mesma Administração também proporcionar instrumentos de segurança e de proteção em suas relações. Ao ter sua expectativa fortemente frustrada, o particular se vê desmotivado a formular nova consulta, visto que sua propositura espontânea, movida pela intenção de agir nos ditames da lei, não lhe causou benefício - pelo contrário. Apesar de ter agido com extrema boa fé, teve por ineficaz um instrumento que, teoricamente, garante-lhe direitos e justiça material.

No entanto, em que pese o sistema de juridicidade brasileiro, não cabe à Administração Pública promover esse sopesamento entre os dois aludidos princípios - legalidade estrita e segurança jurídica - visto que além de vigorar a jurisdição una (em que somente o Poder Judiciário emite decisões com força de coisa julgada), a Administração constitui pólo nessa demanda, cabendo a esta apenas reconhecer a ocorrência do fato gerador e constituir o crédito tributário - atribuições que lhe são conferidas por lei. Neste caso específico, portanto, inexistindo disposição legal expressa, não pode o administrador público se abster de cobrar o tributo levando em conta a boa-fé objetiva do contribuinte. Por conseguinte, cabe ao contribuinte que se sinta lesado, recorrer à via judiciária para resolução da controvérsia.

Na esfera judiciária, poderá o contribuinte valer-se de instrumentos cabíveis para sanar possíveis conflitos perante a Administração, inclusive propositura de ação de reparação de danos contra o Estado. O ressarcimento pode ocorrer quando o particular obtém resposta da primeira consulta formulada e, diante de alteração posterior de segunda resposta, sofre prejuízos significativos. Nas sobreditas decisões do Supremo, o Tribunal Maior acolheu o pedido dos consulentes e frisou que, com base na teoria objetiva de responsabilidade civil, cabe ao particular comprovar a conduta ensejadora do dano, o dano em si e o nexo de causalidade entre estes.

Ademais, repisa-se a importância da boa-fé objetiva do consulente e da garantia da consulta tributária como meio de propiciar a segurança jurídica do contribuinte. Além disso, embora haja diversos princípios norteadores da atuação da Administração Pública - como legalidade estrita, exigibilidade e indisponibilidade do interesse público - é válido salientar que esses mesmos princípios podem encontrar limites ante os direitos e garantias fundamentais dos particulares. Portanto, cabe ao Poder Público e seus órgãos judicantes - seja a Administração em sua função atípica, seja o Judiciário - harmonizar esses princípios e utilizar meios legais que garantam proteção aos direitos do contribuinte e confirmem eficácia às normas tributárias.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M.; PAULO, V. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14ª edição. São Paulo: Editora Método, 2015.

ALVES, I. H. F. Consulta Fiscal: possibilidade e consequências da alteração do critério jurídico da resposta. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13355>. Acesso em: 21 de jun. 2016.

ANDRADE, M. M. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 10ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

ATALIBA, G. Recurso em Matéria Tributária. **Revista de Informação Legislativa nº 97**, Brasília, v. 25, p. 128-129, jan./mar. 1988.

BALEERO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981.

BONAVIDES, P. **Curso de Direito Constitucional**. 4ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 1993.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 92, de 12 de julho de 2016. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

_____. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm>. Acesso em: 21 de jun. 2016.

_____. Parecer Normativo CST nº 67, de 30 de setembro de 1977.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 327.904 - SP (02246-03). Agravante: Associação de Caridade da Santa Casa de Misericórdia de Assis, Advogados: José Leite Saraiva Filho e outros. Agravado: José Santilli Sobrinho. Advogados: Juvenal Tedesque da Cunha e outros. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF, 15 de agosto de 2006. **Lex**: Jurisprudência do STF. Brasília, v. 8, n. 86, 2007, p. 75-78

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 131.741 - SP (01829-02). Agravante: Destilaria UNIVALEM S/A. Advogados: Marcia Regina Machado Melare e outros. Agravado: Estado de São Paulo. Advogados: Patrícia de Oliveira Garcia e outros. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 09 de abril de 1996. **Lex**: Jurisprudência do STF. Brasília.

CABRAL, A. S. **Introdução ao estudo da informação em matéria fiscal**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977.

CABRAL, A.S. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Editora Saraiva, 1993.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. 3ª edição. São Paulo: Editora McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COSTA, N. N. **Processo Administrativo e suas espécies**. 4ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

GIL, A C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 27ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

MACHADO, H. B. Mandado de Segurança e Consulta Fiscal. **Revista dos tribunais**, São Paulo, v. 694, p. 50-54, ago. 1993.

MACHADO, H. B. Responsabilidade Pessoal do Agente Público por Danos ao Contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 95, p. 89-94, 2003.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Processo Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 16ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

MENDES, G. F. **Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

MINAYO, M. C. S. **Pesquisa Social**. 13ª edição. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2003.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito tributário**. 10ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1990.

PRADE, P.; CARVALHO, C. **Do Processo de Consulta**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

ROCHA, V.O. **A Consulta Fiscal**. São Paulo: Editora Dialética, 1996.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 1994.

SOUSA, R. G. Efeito Vinculatório das Decisões de Consultas. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 246, p. 616, 1956.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

TROIANELLI, G. L. Consulta fiscal como causa de suspensão de exigibilidade do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 246, p. 35-47, nov. 2007.