

A efetivação do princípio da cooperação tributária por meio das soluções de consulta fiscal

The enforcement of the principle of tax cooperation through tax rulings

La efectividad del principio de cooperación tributaria a través de las soluciones de consulta fiscal

Fernanda Raquel Ramos Coelho¹
Nayane Stephane Antunes da Costa²
Elisberg Francisco Bessa Lima³

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v8n2.108>

Resumo

O presente artigo visa responder ao seguinte problema de pesquisa: de que maneira as soluções de consulta fiscal contribuem para a efetivação do princípio da cooperação tributária nas relações entre Fisco e contribuinte? O modelo tradicional da relação tributária brasileira é pautado por forte assimetria entre a autoridade estatal e o contribuinte. A previsão expressa do princípio da cooperação tributária pela Emenda Constitucional nº 132/2023 demonstra a necessidade de um sistema baseado na reciprocidade, no diálogo e na confiança mútua. Nesse cenário, as soluções de consulta fiscal são instrumentos centrais para a construção de uma relação mais previsível, orientadora e eficiente, ao oferecerem interpretações vinculantes da legislação tributária. A pesquisa adota abordagem qualitativa, bibliográfica e documental, pura quanto aos resultados. No que diz respeito aos fins, a pesquisa é descritiva e exploratória. Conclui-se que as soluções de consulta representam um

¹ Mestranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Especialista em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Graduada em Direito pela Universidade de Fortaleza. Advogada. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9109-6535>. E-mail: fernandaraquelcoelho@gmail.com.

² Especialista em Direito e Processo Constitucional e Mestranda em Direito Constitucional/Universidade de Fortaleza/Unifor. ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-6706-2863>. E-mail: nayaneantunesac@gmail.com

³ Doutor e mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza - UNIFOR. Docente da Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Docente convidado da Escola Superior do Ministério Público e da Escola Superior de Advocacia. Advogado. Membro diretor da Comissão de Direito Tributário da OAB/CE, triênio 2025/2027. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2927-3507>. E-mail: elisberg@unifor.br.

importante instrumento de concretização da cooperação tributária e da segurança jurídica, ao explicitarem uma orientação oficial e vinculante da legislação tributária, promovendo maior previsibilidade nas relações entre Fisco e contribuinte. Contudo, sua efetividade ainda é limitada por entraves normativos e procedimentais, como a possibilidade de declaração de ineficácia com base em juízos discricionários, a ausência de mecanismos recursais e a fragilidade das motivações das decisões.

Palavras-chave: Soluções de consulta fiscal. Cooperação tributária. Segurança jurídica. Confiança legítima.

Abstract

This article aims to answer the following research question: how do tax rulings contribute to the enforcement of the principle of tax cooperation in the relationship between the Tax Authority and the taxpayer? The traditional model of the Brazilian tax relationship is characterized by a strong asymmetry between state authority and the taxpayer. The express inclusion of the principle of tax cooperation by Constitutional Amendment No. 132/2023 reveals the need for a system based on reciprocity, dialogue, and mutual trust. In this context, tax rulings are central instruments for building a more predictable, guiding, and efficient relationship, as they provide binding interpretations of tax legislation. The research adopts a qualitative, bibliographic, and documentary approach, and is classified as basic research in terms of its results. Regarding its purposes, the study is both descriptive and exploratory. It concludes that tax rulings represent an important instrument for the realization of tax cooperation and legal certainty, as they offer an official and binding interpretation of tax law, promoting greater predictability in the relationship between the Tax Authority and the taxpayer. However, their effectiveness remains limited due to normative and procedural obstacles, such as the possibility of declarations of ineffectiveness based on discretionary judgments, the absence of appeal mechanisms, and the insufficient justification of administrative decisions.

Keywords: Tax rulings. Tax cooperation. Legal certainty. Legitimate expectation.

Resumen

El presente artículo tiene como objetivo responder a la siguiente pregunta de investigación: ¿de qué manera las soluciones de consulta fiscal contribuyen a la efectividad del principio de cooperación tributaria en las relaciones entre el Fisco y el contribuyente? El modelo tradicional de la relación tributaria brasileña se caracteriza por una fuerte asimetría entre la autoridad estatal y el contribuyente. La previsión expresa del principio de cooperación tributaria por la Enmienda Constitucional n.º 132/2023 demuestra la necesidad de un sistema basado en la reciprocidad, el diálogo y la confianza mutua. En este escenario, las soluciones de consulta fiscal se configuran como instrumentos centrales para la construcción de una relación más previsible, orientadora y eficiente, al ofrecer interpretaciones vinculantes de la legislación tributaria. La investigación adopta un enfoque cualitativo, bibliográfico y documental,

siendo pura en cuanto a los resultados. En cuanto a los fines, se trata de una investigación descriptiva y exploratoria. Se concluye que las soluciones de consulta representan un instrumento importante para la concreción de la cooperación tributaria y de la seguridad jurídica, al explicitar una orientación oficial y vinculante de la legislación tributaria, promoviendo mayor previsibilidad en las relaciones entre Fisco y contribuyente. No obstante, su efectividad aún se ve limitada por obstáculos normativos y procedimentales, como la posibilidad de declaración de ineficacia basada en juicios discrecionales, la ausencia de mecanismos de recurso y la fragilidad de las motivaciones de las decisiones.

Palabras clave: Soluciones de consulta fiscal. Cooperación tributaria. Seguridad jurídica. Confianza legítima.

Introdução

A relação entre Fisco e contribuinte, tradicionalmente caracterizada por um desequilíbrio estrutural, desenvolveu-se sob uma lógica impositiva e adversarial, marcada pela desconfiança mútua e pela litigiosidade excessiva. Nesse contexto, mostra-se necessário o fortalecimento de práticas orientadas pela boa-fé, pela transparência e pela cooperação, em consonância com os valores constitucionais que regem o Estado Democrático de Direito.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao introduzir o princípio da cooperação tributária no texto constitucional de maneira expressa, sinaliza um movimento de progresso ao prezar por um dever recíproco de colaboração entre Fisco e contribuinte. Trata-se de um avanço normativo que requer a reformulação das práticas dos dois sujeitos da relação jurídica tributária e a valorização de instrumentos não contenciosos. Entre esses instrumentos, destacam-se as soluções de consulta emitidas pelo fisco, que, ao oferecerem uma manifestação oficial e vinculante sobre o alcance de normas tributárias em casos concretos, apresentam-se como mecanismo central para a promoção da previsibilidade, da confiança legítima e da segurança jurídica nas relações tributárias.

O objetivo do presente estudo é responder ao seguinte problema de pesquisa: de que maneira as soluções de consulta fiscal contribuem para a efetivação do princípio da cooperação tributária nas relações entre Fisco e contribuinte? Parte-se da

hipótese de que as soluções de consulta, ao proporcionarem estabilidade interpretativa e clareza normativa, constituem instrumento relevante para a construção de um modelo relacional mais dialógico e eficiente.

A justificativa da pesquisa reside na importância dos mecanismos extrajudiciais de resolução de incertezas tributárias, capazes de reduzir o contencioso fiscal, elevar a confiança no sistema e assegurar a racionalidade da atuação estatal. Compreender os fundamentos, os efeitos e os desafios associados à consulta fiscal permite avaliar sua compatibilidade com os princípios constitucionais contemporâneos e identificar possíveis caminhos para seu aperfeiçoamento institucional.

O objetivo geral é analisar a efetividade das soluções de consulta fiscal como instrumento de concretização do princípio da cooperação tributária. Para tanto, adotam-se os seguintes objetivos específicos: verificar os fundamentos da segurança jurídica, da confiança legítima e do princípio da cooperação tributária; examinar a natureza jurídica, a estrutura normativa e os efeitos das soluções de consulta fiscal no ordenamento jurídico brasileiro; investigar de que modo as soluções de consulta contribuem para a efetivação da cooperação e da segurança jurídica, identificando os principais entraves normativos e procedimentais à sua efetividade.

Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa qualitativa, de natureza teórico-dogmática, fundamentada em revisão bibliográfica e análise documental, especialmente normativa e jurisprudencial. Quanto à utilização dos resultados, a pesquisa é classificada como pura. Em relação aos fins, a pesquisa é descritiva e exploratória, à medida que se propõe a examinar os fundamentos constitucionais e legais do instituto, esclarecer seus efeitos sobre a segurança jurídica e a confiança legítima e identificar entraves normativos e procedimentais que comprometem sua efetividade.

O artigo organiza-se em três seções principais: a primeira examina os fundamentos teóricos da segurança jurídica, da confiança legítima e da cooperação tributária; a segunda aborda a natureza jurídica, os efeitos normativos e os limites da solução de consulta fiscal; e a terceira discute de que modo esse instituto contribui para a concretização do princípio da cooperação tributária, destacando os entraves que comprometem sua efetividade prática.

1. Segurança jurídica e proteção da confiança na relação tributária

A relação tributária no Brasil desenvolveu-se historicamente sob um desequilíbrio estrutural entre as prerrogativas do Estado e a posição de vulnerabilidade atribuída ao contribuinte. O Fisco dispõe de amplos poderes para fiscalizar, interpretar e exigir o cumprimento das obrigações tributárias, enquanto o contribuinte necessita de previsibilidade e estabilidade jurídica para organizar suas atividades econômicas e cumprir, com segurança, suas obrigações tributárias. Nesse cenário, a segurança jurídica e a proteção da confiança assumem papel central na construção de uma relação fiscal menos assimétrica e mais cooperativa.

Observa-se, com frequência, um uso excessivo das prerrogativas atribuídas ao Estado no exercício de sua função fiscal, tanto em relação à onerosidade excessiva da carga tributária quanto no tocante à extrapolação no exercício da função regulamentar, fatores que provocam um evidente desgaste na dinâmica entre o ente e o contribuinte. A crescente judicialização das demandas tributárias é a manifestação mais visível desse impasse (Santos, 2024).

Nesse sentido, a segurança jurídica possui importância inquestionável, considerando sua participação indispensável na garantia de estabilidade das relações jurídico-tributárias, essencial para que o cidadão possa pautar sua conduta com base em normas claras e previsíveis (Landi, 2020; Silva, 2014). Essa perspectiva é reforçada por Ávila (2012), que identifica três pilares da segurança jurídica: cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, ou seja, as normas devem ser compreensíveis, estáveis no tempo e previsíveis em seus efeitos.

Enquanto norma implícita no ordenamento jurídico, concretiza-se por meio da atuação de princípios, como o da legalidade; anterioridade; igualdade; irretroatividade, entre outros, emergindo, portanto, mediante o reconhecimento de outras normas que, ao possuir a qualidade de princípios, pelo conteúdo axiológico presente, eleva-a, por excelência, à categoria de sobreprincípio (Carvalho, 2003).

No campo tributário, esses fundamentos adquirem maior relevo em razão da elevada complexidade, tecnicidade e mutabilidade das normas fiscais. Carvalho (2019)

sustenta que o Direito Tributário não pode ser um instrumento de surpresa, devendo-se limitar o poder estatal com base em princípios que garantam previsibilidade e racionalidade na aplicação da norma tributária. A legalidade estrita é, nesse contexto, a primeira garantia da segurança jurídica, ao impedir que tributos sejam exigidos sem previsão normativa. Já a anterioridade e a irretroatividade funcionam como limites temporais ao poder de tributar, reforçando a estabilidade jurídica.

Além desses princípios clássicos, deve-se considerar a vedação ao comportamento contraditório, que impede o Estado de frustrar expectativas legítimas criadas por suas próprias manifestações. Torres (2019) enfatiza que a Administração Tributária, ao emitir atos normativos, soluções de consulta ou pareceres, assume o compromisso jurídico de respeitar o conteúdo dessas orientações, vinculando-se a elas sob pena de violação à boa-fé objetiva e à confiança legítima do contribuinte. Essa confiança, enquanto projeção prática da segurança jurídica, constitui elemento vital da estabilidade do sistema tributário.

1.2. O princípio constitucional da cooperação tributária: implicações práticas

O princípio constitucional da cooperação tributária propõe uma transformação da lógica relacional entre Fisco e contribuinte. Schoueri (1995) defende que o modelo clássico, adversarial e autoritário, é gradualmente substituído por uma estrutura dialógica e procedimentalizada, na qual o contribuinte é concebido como sujeito de direitos e partícipe das decisões fiscais.

Essa mudança está alinhada ao art. 145, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), que vincula a tributação a critérios de justiça social e econômica, e ao seu art. 5º, inciso LV, que garante o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos. O princípio da cooperação exige, da Administração Fiscal e do contribuinte, o exercício de um dever recíproco de transparência, diálogo e previsibilidade.

Assim, impõe-se ao ente tributante o dever de agir com lealdade desde a constituição da obrigação até a exigência e quitação do crédito, mas essa obrigatoriedade de colaboração não se resume aos atos praticados pelos órgãos ou

agentes estatais, visto que o contribuinte também deve cooperar desde o momento em que há a ocorrência do fato gerador (Santos, 2024).

Conforme Landi (2020), as experiências internacionais evidenciam que a redução do contencioso fiscal e o fortalecimento da confiança mútua entre Fisco e contribuinte passam por mecanismos cooperativos, como acordos prévios, programas de conformidade e soluções de consulta vinculantes, que promovem um ambiente menos litigioso e mais eficiente. Tais instrumentos, ao anteciparem esclarecimentos e fixarem interpretações, concretizam a função comunicacional e preventiva da Administração Tributária.

A confiança legítima é, em última instância, o elo que conecta a segurança jurídica ao princípio da cooperação. Quando o contribuinte adere a condutas orientadas por manifestações oficiais do Fisco, como soluções de consulta, pareceres ou instruções normativas, estabelece-se uma relação de dependência legítima, cuja frustração enseja violação à boa-fé.

Consoante Misabel Derzi (2019), a consolidação do Estado de Direito requer a efetividade concreta de garantias fundamentais como a segurança jurídica, o respeito pleno à legalidade e ao devido processo legal, a tutela da confiança legítima e a observância da presunção de inocência. Sem a reconstituição de vínculos institucionais pautados pela confiança, qualquer tentativa de reestruturação, seja no campo econômico ou tributário, torna-se insuficiente.

Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal (STF) demonstram o fortalecimento da confiança legítima como elemento fundamental nas interações entre o contribuinte e a Administração Tributária. Exemplo expressivo dessa tendência é a decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 7370, na qual o STF determinou a reinclusão de contribuintes no Programa de Recuperação Fiscal (Refis), anteriormente excluídos com base na tese das “parcelas ínfimas ou impagáveis”.

O relator, ministro Cristiano Zanin, sustentou que tal prática violava os princípios da legalidade, da segurança jurídica e, especialmente, da confiança legítima, ao permitir que a Administração Tributária revogasse, de forma discricionária e sem fundamento normativo, os efeitos de parcelamentos firmados há mais de uma década (Brasil, 2024). Esse entendimento sinaliza que o contribuinte tem o direito de confiar

na estabilidade e continuidade das condições pactuadas, o que revela uma dimensão cooperativa e protetiva no exercício da atividade arrecadatória estatal.

Outro exemplo da valorização da confiança legítima nas relações tributárias é consubstanciado no referendo da medida cautelar proferida na Ação Cível Originária (ACO) 3660⁴. A decisão ressalta que a adoção de práticas punitivas em desconformidade com diretrizes administrativas previamente emitidas compromete a previsibilidade e a estabilidade nas relações entre Fisco e sujeito passivo, elementos essenciais para a consolidação de uma cultura fiscal cooperativa, caracterizando comportamento contraditório e violação da confiança legítima.

Sob essa perspectiva, o rompimento da confiança compromete não apenas a boa-fé, mas a própria legitimidade do sistema tributário. É imprescindível que os indivíduos possam prever, com razoável grau de certeza, as consequências jurídicas de seus comportamentos. Assim, cabe aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário garantirem estabilidade normativa, previsibilidade decisória e vedação a posturas arbitrárias. Esse cenário de previsibilidade normativa e atuação estatal coerente está diretamente associado à noção de segurança jurídica (Joner; Casser, 2021).

A solução de consulta fiscal é exemplo emblemático de instrumento que materializa a confiança. Por sua natureza vinculante, obriga o Fisco a respeitar a interpretação consolidada, promovendo previsibilidade e proteção contra autuações arbitrárias. Assim, fortalece-se um ambiente de segurança, reduzindo custos de conformidade e incentivando o cumprimento espontâneo.

Dessa maneira, esse instrumento opera como catalisador da cooperação tributária, pois permite ao contribuinte antecipar riscos; ao Estado, possibilita que atue de modo mais racional e eficiente. Quando as soluções de consulta fiscal são

⁴ [...] 1. Em juízo de cognição sumária, surge razoável reconhecer a necessidade de a União se abster de registrar a ausência de entrega de DCTFWeb como pendência fiscal, enquanto válidas as orientações da Nota Corat/Cobrat/Diorb n. 146/2023. 2. A existência de consequências negativas em virtude do exercício regular de orientação firmada pela Administração aos contribuintes se caracteriza como comportamento contraditório, apto a violar a confiança legítima. Plausibilidade jurídica da postulação que justifica o implemento da medida cautelar. 3. Caracteriza situação de perigo na demora o potencial impacto negativo nas políticas públicas decorrente do registro da ausência de entrega de DCTFWeb como pendência fiscal. 4. Medida cautelar referendada. (ACO 3660 MC-Ref, Relator: Nunes Marques, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2024).

valorizadas, produzem efeitos sistêmicos: reduzem litigiosidade, reforçam a legitimidade da Administração e consolidam a confiança institucional (Landi, 2020).

2. Soluções de consulta fiscal no ordenamento jurídico brasileiro

A consulta fiscal pode ser definida como o mecanismo em que o contribuinte, a partir de uma dúvida acerca de dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado, solicita, formalmente, esclarecimentos ao órgão encarregado da Administração tributária (Schoueri, 1995). Sob essa perspectiva, apresenta-se a natureza jurídica, os fundamentos legais das soluções de consulta, os regramentos emitidos pela RFB e os pressupostos necessários, bem como sua eficácia e seus efeitos na segurança jurídica.

2.1. Natureza jurídica da consulta fiscal

As posições doutrinárias sobre a natureza jurídica das consultas fiscais são no sentido de as classificarem como atos administrativos. Para Schoueri (1995), as soluções de consulta são verdadeiros atos administrativos, uma vez que são oriundas da Administração tributária, além de gerar direitos ao contribuinte. O ato administrativo representa a manifestação de vontade unilateral da Administração Pública que, ao agir nessa qualidade, possui como objetivo a aquisição, preservação, modificação, transferência, extinção e declaração de direitos, bem como a imposição de deveres aos administrados ou a si própria (Meirelles, 2009).

Na percepção de Amaro (1975), a consulta fiscal é um “processo” de natureza cautelar, por intermédio do qual o contribuinte adianta o debate, na esfera administrativa, de uma controvérsia eventual e futura. Portanto, a dúvida, que surge com a aplicação da legislação tributária a uma situação fática, é apresentada pelo consulente, constituindo a consulta em um ato administrativo decorrente de uma relação processual triangular, na qual há partes (consulente e administração tributária), e será apreciada por um “órgão julgador” (configurado na própria administração tributária).

Contudo, um processo litigioso possui a finalidade de resolver uma controvérsia. Situação distinta ocorre na consulta, visto que o consulente, objetiva solucionar apenas uma dúvida no que concerne à interpretação da legislação tributária (Samaha, 2019). A controvérsia envolve, desde logo, uma discordância, enquanto a dúvida se refere à falta de certeza ou insegurança (Paoli, 1998).

Assim, de acordo com Samaha (2019), se a consulta fosse originada a partir de uma controvérsia, seria possível concluir que o consulente detinha convicção sobre a correta interpretação de determinado dispositivo legal, e essa certeza seria a causa da controvérsia. Todavia, a consulta é formulada exatamente em razão da incerteza relativa ao conteúdo do dispositivo legal. No que concerne ao tema, a autora assevera:

[...] poder-se-ia concluir que a administração tributária, ao responder uma consulta, teria uma tendência a interpretar a legislação de modo a garantir a máxima arrecadação. Não obstante, ainda que tal afirmação seja verdadeira, a existência de dicotomia entre os interesses do fisco e do contribuinte não seria suficiente para atribuir natureza processual ao instituto da consulta, dada a ausência de litígio (Samaha, 2019, p. 54).

Ademais, no procedimento de consulta, não há partes ou interesses antagônicos, sendo a Administração apenas julgadora, diferente do que ocorre em processo administrativo, no qual, antes de ser órgão julgador, ela é parte. Dessa forma, o procedimento de consulta é linear, sendo composto por dois polos: consulente e Administração (Maltez, 2021).

Segundo Faleiro (2005), a consulta fiscal é um ato administrativo emitido em razão de competência regulamentar, sendo ato autovinculado e unilateral da Administração Pública. A solução de consulta não cria, modifica ou extingue direitos, pois o propósito é somente definir a forma de aplicação da legislação tributária, sendo, conforme art. 100, I, do Código Tributário Nacional, um ato normativo expedido por autoridade administrativa.

Não obstante, os atos normativos são editados pelas autoridades fiscais e destinados, de forma geral, aos seus próprios funcionários, pretendendo garantir a precisa e fiel execução das leis, quando a própria Administração Tributária entende ser necessário o esclarecimento da interpretação de um dispositivo, enquanto as soluções de consulta dependem de formulação expressa do contribuinte. Em suma, os atos

normativos denotam uma declaração abstrata acerca do alcance e do sentido da norma tributária, enquanto as soluções de consulta transmitem a interpretação da autoridade fiscal referente à norma tributária aplicável a situações determinadas (Samaha, 2019).

A RFB, por meio do art. 4º da Portaria RFB nº 20/2021, categoriza explicitamente a consulta fiscal como um ato administrativo decisório:

Art. 4º Os atos administrativos que têm por objetivo a interpretação e aplicação de normas ao caso concreto, visando a deferir ou a indeferir uma solicitação, autorizar providências, aferir a determinação e a exigência tributária e solucionar dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária são denominados atos decisórios.

§ 1º São considerados atos administrativos decisórios no âmbito da RFB, a Solução de Consulta (SC), a Solução de Divergência (SD), o Despacho Decisório (DD), a Resolução emitida por turma de julgamento da DRJ, o Auto de Infração (AI), a Notificação de Lançamento (NL), o Acórdão e o Ato Declaratório Executivo (ADE), observado quanto a este último o disposto no art. 5º (RFB, 2021a).

Schoueri (1995) preceitua que as soluções de consulta estão incluídas nas normas tributárias complementares, previstas no art. 100, II, CTN. Nesse sentido, o contribuinte que as observar não terá, para si, cobrança de juros moratórios, atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, ou a imposição de penalidades (Brasil, 1966).

2.2. Fundamento constitucional e legal da consulta fiscal

O direito do contribuinte de formular consultas ao Fisco e de receber respostas para as incertezas apresentadas possuem respaldo na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), em seu art. 5º, XXXIII, o qual explicita:

[...] XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; (Brasil, 1988).

Dessa forma, o direito de receber assistência e obter informações de seu interesse, prestadas pelos órgãos fiscais, é garantia fundamental e representa o argumento constitucional que norteia as soluções de consulta.

Contudo, há vertente doutrinária com entendimento diverso, o qual explicita que o fundamento constitucional da consulta fiscal se consubstancia no direito de petição, expresso no art. 5º, XXXIV, “a”, da CRFB/1988: “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” (Brasil, 1988).

Nessa corrente, Rocha (1996) destaca que o direito ao processo administrativo reside no direito de petição. A consulta fiscal, enquanto modalidade do processo administrativo, consubstancia um pedido de decisão da Administração, antes de qualquer atitude desta em relação ao administrado/peticionário, em que a resposta é obrigatória e vinculante para o Fisco-Administração.

Contribuindo com esse posicionamento, Machado Segundo (2023) explicita que a consulta fiscal é diretamente fundada no direito de petição, sendo um processo, não um mero procedimento, pois ao consulente cabe não somente provocar uma resposta da administração, mas também intervir na formação da decisão, com o seu entendimento sobre a temática; além disso, não há mera sequência de atos, unilateral e inquisitória, como em procedimento de fiscalização; e, embora não se desenvolva sempre de maneira efetivamente contenciosa, em muitos casos, há efetivo conflito a ser dirimido, podendo o contribuinte questionar a resposta dada pela autoridade fiscal, com a garantia do contraditório e o direito de interpor recurso.

Em posição contrária, Faleiro (2005) assevera que o propósito da consulta fiscal é a informação do entendimento da Administração em relação à forma de aplicação da legislação tributária a um fato. Assim, a informação é o objeto do direito. O interessado, para obtê-la, precisará se dirigir à Administração. No entanto, o direito de petição não constitui o fundamento da consulta fiscal, mas apenas está contido no direito à informação, visto que, para ser informado, o contribuinte, anteriormente, possui o direito de pedir a informação.

Na mesma vertente, Martinez (2000) afirma que não há argumento para defender que as consultas constituem manifestação do direito de petição, visto que o

direito de petição trata de um direito de pedir, mas não de obter o que se pede. A consulta fiscal, diferentemente, é um instrumento de assistência e informação aos cidadãos no cumprimento das suas obrigações tributárias.

O direito de petição, na consulta fiscal, traduz-se somente em um meio pelo qual o contribuinte receberá a informação acerca da decisão vinculante da Administração Pública (Machado, 2018). Portanto, entende-se que as soluções de consulta são decorrências diretas do direito de informação e assistência, previsto no art. 5º, XXXIII, da CRFB/1988.

Ademais, por meio de Lei Complementar, compete à União “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, consoante disposto nos artigos 24, I, §1º, e 146, III, ambos da CRFB/1988 (Brasil, 1988). O Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado pela CRFB/1988 como lei complementar, o qual institui as normas gerais de Direito Tributário, possui somente uma menção à consulta tributária, presente no art. 161, §2º, CTN, sem delimitação de conceito, características, requisitos e demais regramentos para sua formulação:

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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito (Brasil, 1966).

Assim, a consulta tributária, devido à existência, somente, de uma previsão incidental no Código Tributário Nacional, é normatizada nas três esferas da federação de maneira autônoma (Samaha, 2019).

3. A efetivação da cooperação e da segurança jurídica por meio das soluções de consulta

A consulta fiscal, além de instrumento procedimental de resposta a dúvidas, oferece potencial para promover estabilidade interpretativa e reduzir a assimetria de

informações entre o fisco e o administrado, revelando-se uma ferramenta estratégica para o fortalecimento da confiança, por expressar um modelo de interação marcado pela colaboração.

No entanto, apesar de sua natureza dialógica e preventiva, a efetividade da consulta depende de diversos fatores: o comprometimento da administração com a coerência e a motivação de suas decisões, a boa-fé do consulente e a limitação de espaços para arbitrariedades. Sob essa perspectiva, esta seção analisa de que modo a consulta fiscal concretiza o princípio da cooperação, a segurança jurídica e a confiança legítima, além de investigar os limites e desafios que comprometem sua função.

3.1. Eficácia e estabilidade das soluções de consulta: garantias e limites

O artigo 52 do Decreto nº 70.235/1972, em conjunto com o art. 27 da Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 2.058/2021, preveem requisitos, sem os quais a consulta não será eficaz. Os requisitos impostos à consulta fiscal possuem a finalidade de impedir a sua utilização para postergar o cumprimento da obrigação tributária por sujeitos que não ajam de boa-fé (Gonçalves, 2001).

Dessa forma, a consulta fiscal não deve ser utilizada como um método de contornar a atuação da fiscalização ou de obter vantagens indevidas, como protelar o cumprimento de obrigação tributária ou evitar penalidades. Nesse sentido, resta caracterizada a finalidade de alcançar uma vantagem ilícita, por exemplo, na hipótese de o consulente apresentar novamente a mesma dúvida já sanada por consulta anterior, visto que não objetiva mais sanar uma incerteza no que tange ao sentido de determinada disposição da legislação tributária, pois esta já havia sido esclarecida com a primeira solução de consulta (Faleiro, 2005).

Configura abuso do contribuinte a solicitação de novo pronunciamento oficial para conferir se a solução de consulta coincidiria com a resposta fornecida anteriormente. Apenas uma consulta e uma única solução proferida pela administração são permitidas para a mesma dúvida, pois, uma vez decidida a consulta fiscal, a incerteza do interessado é esclarecida, e este não terá mais dúvidas em

relação à interpretação da administração sobre a situação de fato. A renovação da consulta fiscal, nesse caso, seria uma violação ao requisito da boa-fé (Rocha, 1996).

Uma das previsões normativas que determinam a ineficácia da consulta fiscal é quando ela se trata de dúvida referente à situação que esteja definida ou declarada em disposição literal de lei, ou disciplinada em ato normativo publicado antes da formulação da consulta. Sobre essa previsão, Hugo de Brito Machado (2018) salienta que, em razão da linguagem utilizada nos textos de Direito positivo, ainda que o legislador aplique cuidado e precisão, é inevitável a existência de dúvidas e incertezas, pela ambiguidade e falta de clareza inerentes aos textos legais. Portanto, a clareza de um dispositivo legal não pode ser automaticamente presumida, devendo ser observada a partir das circunstâncias fáticas apresentadas pelo consulente (Faleiro, 2005).

A maioria das razões de ineficácia de consulta fiscal previstas são de natureza subjetiva, além de dependerem de uma valoração feita pela autoridade administrativa. Este é um fator que abre margem para discricionariedades (Samaha, 2019), visto que há espaço para que as autoridades fiscais recorram à declaração de ineficácia da consulta de maneira defensiva, respaldadas pela própria legislação, como meio de evitar responder certas consultas (Machado, 2018).

O art. 48, §3º, da Lei nº 9.430/1996, preceitua que “não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia” (Brasil, 1996). Nesse cenário, é evidente a vulnerabilidade a qual o consulente é submetido, considerando que permanecem dúvidas sobre a legislação tributária e a autoridade fiscal adquire conhecimento completo dos fatos efetivamente ou potencialmente realizados pelo consulente e, sendo assim, este fica exposto à possível fiscalização e autuação (Samaha, 2019).

Em consonância com o princípio da motivação dos atos administrativos, a declaração de ineficácia da consulta deve indicar de maneira expressa o requisito não cumprido pelo consulente e as circunstâncias que comprovam a sua inobservância, permitindo, dessa maneira, o controle do ato administrativo de resposta (Faleiro, 2005).

Cabe ressaltar que as causas de ineficácia limitam os efeitos produzidos pela consulta, devendo, assim, haver a sua utilização de maneira restrita pela administração tributária, com a finalidade de preservar o direito à informação (Giardino, 1987). Por essa razão, a administração tributária não pode manipular livremente as causas de exclusão de eficácia da consulta fiscal (Samaha, 2019).

Sob essa perspectiva, a consulta que respeita os pressupostos e requisitos legais é eficaz e produz diversos efeitos para as partes e, inclusive, para terceiros. A partir da data de sua publicação, as soluções de consulta emitidas pela Cosit possuem efeito vinculante para a RFB e respaldam o contribuinte que as adotar, mesmo que não tenha sido ele a realizar a consulta, desde que esteja enquadrado na hipótese abordada por ela, sem prejuízo da avaliação da adequação efetiva desse contribuinte, feita pela autoridade em procedimento de fiscalização, consoante preceitua o art. 33 da IN RFB nº 2.058/2021.

A vinculação da administração à resposta dada é efeito normativo da consulta e se aplica apenas em relação à Administração, considerando que a consulta não impõe obrigação ao contribuinte, podendo este levar a questão para apreciação do Judiciário (Nogueira, 1961).

A consulta possui efeitos preventivos, intrinsecamente relacionados à sua finalidade, pois a falta de cumprimento de suas diretrizes a tornaria inócua (Faleiro, 2005). Os efeitos preventivos são a impossibilidade de instauração de procedimento fiscal contra o sujeito passivo, em relação à matéria consultada, até o trigésimo dia subsequente ao da ciência da solução de consulta pelo consulente (art. 48 do Decreto nº 70.235/72), a impossibilidade de incidência de juros moratórios, enquanto estiver pendente a consulta apresentada pelo devedor dentro do prazo legal de pagamento do crédito (art. 161, §2º, CTN). Também é efeito preventivo, decorrente do art. 50 do Decreto nº 70.235/72, a inexigibilidade do próprio tributo, assim como dos encargos, quando o contribuinte adere à orientação proferida em decisão de primeira instância, reformada em momento posterior (Schoueri, 1995).

Conforme art. 48, §12, da Lei nº 9.430/1996, em consonância com o art. 26 da IN RFB nº 2.058/2021, caso o entendimento da solução de consulta seja alterado, a nova orientação aplicar-se-á somente aos fatos geradores que ocorrerem após a data

da sua publicação ou a data da ciência do consulente acerca da solução, salvo se o novo entendimento lhe for mais benéfico (Brasil, 1996). A resposta fornecida em solução de consulta só será válida enquanto a norma legal que ela interpretar estiver em vigor, e até a publicação de ato normativo que regulamente a situação consultada (RFB, 2021b).

As soluções de consulta, ao refletirem o posicionamento oficial da Administração Tributária sobre a interpretação de normas fiscais, promovem a segurança jurídica e a estabilidade das relações tributárias. A coerência e a previsibilidade das decisões administrativas são reforçadas pela vinculação da própria autoridade ao entendimento externado, o que permite ao contribuinte adotar condutas respaldadas por parâmetros objetivos e confiáveis.

No entanto, ainda que o ordenamento estabeleça garantias formais, a possibilidade de declarações de ineficácia baseadas em critérios subjetivos e juízos discricionários, somados à ausência de mecanismos recursais, fragilizam a confiança do contribuinte e dificultam a formação de uma colaboração efetiva na relação tributária.

Assim, ao mesmo tempo em que a norma impõe garantias e restrições para proteger o contribuinte, ela também permite margens interpretativas que podem comprometer a função da consulta enquanto mecanismo de previsibilidade, transparência e segurança jurídica, pois, embora esta deva ser formulada com observância aos pressupostos legais e à boa-fé, a interpretação dessas condições pode ser instrumentalizada pela Administração como meio de esquivar-se do dever de prestar orientação jurídica clara e efetiva.

3.2. Soluções de consulta como expressão prática da confiança e da cooperação

Cooperar denota exercer direitos e deveres com a atenção necessária ao auxílio da realização da atividade do outro. No âmbito tributário, o princípio da cooperação, previsto expressamente na CRFB/1988 a partir da EC nº 132/2023, deve promover orientação e incentivo para que todas as ações (particulares ou públicas) sejam direcionadas no sentido de facilitar o desempenho da relação tributária com máxima eficiência e mínimo conflito (Goldschmidt e Andrade, 2023).

A consulta fiscal é um dos mecanismos que mais precisamente refletem a lógica da cooperação tributária. Sua finalidade essencial é permitir que a Administração Tributária esclareça, de forma oficial, a interpretação mais adequada de normas aplicáveis a um fato específico, superando eventuais ambiguidades e proporcionando segurança jurídica ao contribuinte (Santos, 2024). Ao acionar voluntariamente esse mecanismo, o sujeito passivo manifesta conduta colaborativa, pautada pela boa-fé e pelo compromisso com a conformidade ao ordenamento jurídico.

O dever de boa-fé recai sobre ambos os sujeitos da relação tributária: o consulente deve apresentar informações completas e verídicas, com o propósito genuíno de esclarecer dúvida; por sua vez, a Administração Tributária tem o dever de responder de forma clara, fundamentada e coerente, promovendo informação e orientação segura sobre o cumprimento das obrigações fiscais.

A partir da manifestação administrativa, o sujeito passivo deixa a condição de incerteza jurídica, passando a dispor de parâmetros interpretativos claros e vinculantes, capazes de orientar sua conduta em conformidade com o ordenamento, além de garantir proteção frente a eventuais autuações decorrentes da complexidade normativa (Santos, 2024).

A relação jurídico-tributária entre contribuinte e fisco é permeada pela sensação de competição e antagonismo, considerando a desconfiança mútua existente entre os dois sujeitos da relação (Almeida, 2022). Nesse contexto, o procedimento de consulta fiscal apresenta-se como instrumento capaz de mitigar potenciais controvérsias e reduzir essa visão de disputa, ao favorecer a consolidação de uma lógica cooperativa nas interações tributárias.

No entanto, há óbices para a concretização da cooperação, como a vedação expressa de recurso ou pedido de reconsideração contra a solução da consulta ou contra o despacho que declarar sua ineficácia, conforme previsto no art. 48, §3º, da Lei nº 9.430/1996.

Enquanto o consulente expõe os elementos de sua atividade, confiando na atuação orientadora do Fisco, vê-se privado de qualquer instrumento processual para questionar eventuais respostas equivocadas, incompletas ou arbitrárias por parte da autoridade fiscal. Essa assimetria fragiliza a efetividade do instituto da consulta como

mecanismo de cooperação e segurança jurídica, pois transforma um procedimento que deveria promover orientação e previsibilidade em um potencial fator de exposição e risco fiscal.

Portanto, para que a consulta fiscal se consolide como mecanismo pleno de cooperação tributária, há necessidade de modernização do processo de consulta fiscal, de modo a alinhá-lo aos parâmetros contemporâneos da cooperação tributária. Tal aperfeiçoamento deve contemplar simultaneamente os interesses da Fazenda Pública e dos contribuintes, considerando que a definição clara e objetiva da interpretação normativa contribui para a eficiência da atuação fiscal e para a segurança jurídica do sujeito passivo (Santos, 2024).

Faz-se imprescindível, dessa maneira, a limitação das discricionariedades administrativas, a ampliação das garantias procedimentais e a reafirmação do compromisso da Administração com uma atuação orientadora, clara e vinculante, em consonância com a boa-fé, a segurança jurídica e a confiança essencial à relação tributária.

Conclusão

A presente pesquisa teve como objetivo investigar de que maneira as soluções de consulta fiscal contribuem para a efetivação do princípio da cooperação tributária e para a proteção da confiança legítima nas relações entre Fisco e contribuinte. Conclui-se que as soluções de consulta, enquanto manifestações oficiais e vinculantes da interpretação da legislação tributária, possuem elevado potencial para promover previsibilidade jurídica, estabilidade normativa e redução da litigiosidade, elementos essenciais para a consolidação de uma relação tributária mais equilibrada e cooperativa.

Contudo, seu potencial encontra limitações relevantes que comprometem a efetividade do instrumento, especialmente no que se refere à discricionariedade administrativa na declaração de ineficácia, baseada em critérios amplos e pouco objetivos, e à ausência de mecanismos recursais contra respostas eventualmente arbitrárias, as quais revelam traços incompatíveis com o princípio da cooperação.

Essas falhas estruturais mantêm o contribuinte em posição de vulnerabilidade, situação que prejudica a confiança legítima, podendo, ainda, desestimular o uso do mecanismo por parte dos contribuintes. Assim, depreende-se que, embora a consulta fiscal represente um avanço institucional no contexto tributário, seu desenho atual ainda conserva marcas do modelo autoritário que historicamente pautou a atuação da Administração Tributária.

A relevância do tema se intensifica a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que positivou expressamente o princípio da cooperação tributária no texto constitucional. Essa mudança normativa impõe, de maneira explícita, à Administração Tributária e ao contribuinte o dever de alinhar suas práticas a valores constitucionais como o diálogo, a lealdade, a transparência e a previsibilidade.

Nesse sentido, a consulta fiscal significa não apenas um mecanismo de esclarecimento normativo, mas verdadeiro instrumento de construção da confiança e colaboração entre as partes da relação tributária. No entanto, ainda que o ordenamento reconheça garantias formais ao consulente, a manutenção de lacunas interpretativas e o exercício excessivamente discricionário da autoridade fiscal acabam por esvaziar a função cooperativa do instituto.

A vedação expressa a qualquer recurso ou pedido de reconsideração contra a solução da consulta ou contra o despacho que declarar sua ineficácia, conforme disposto no art. 48, §3º, da Lei nº 9.430/1996, evidencia uma assimetria que enfraquece o princípio do contraditório, gerando, ao contribuinte, uma situação de vulnerabilidade.

É imprescindível a fixação de critérios legais objetivos para a declaração de ineficácia da consulta, de modo a limitar a margem de discricionariedade administrativa e assegurar previsibilidade ao consulente. A previsão normativa atual permite que determinados aspectos invalidem consultas com conteúdo substancial relevante, o que compromete a efetividade do instrumento como garantidor da cooperação.

Além disso, os atos administrativos de resposta à consulta devem ser acompanhados de motivação qualificada, com fundamentação técnico-jurídica densa,

clara e contextualizada. Respostas genéricas, baseadas apenas em transcrição normativa, não contribuem para a redução da litigiosidade nem para a estabilização do entendimento fiscal.

Quando a autoridade fazendária exerce suas competências de modo discricionário e unilateral, em vez de promover segurança jurídica, a consulta pode se converter em fator de risco fiscal. O funcionamento do sistema de consultas fiscais dentro de um modelo relacional verticalizado fragiliza sua credibilidade e desestimula sua utilização pelos contribuintes.

Portanto, a consolidação de um sistema tributário baseado na cooperação exige não apenas reformas normativas, mas uma mudança de cultura institucional, em que o Estado assuma, de forma ética e transparente, a responsabilidade de respeitar as expectativas legítimas que ele próprio ajuda a construir. Isso implica compromisso com a estabilidade das interpretações fiscais, com a motivação de suas decisões e com a construção de uma relação em que o contribuinte deixe de ser visto como adversário e passe a ser reconhecido como partícipe do sistema tributário.

Referências

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Compliance Cooperativo: uma Nova Realidade entre Administração Tributária e Contribuintes. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, p. 65–89, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1820>. Acesso em: 3 maio 2025.

AMARO, Luciano da Silva, *Do processo de consulta*. In: PRADE, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de. *Novo processo tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 80-137.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência e mudança e realização no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. *Lei n. 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*. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 12 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Cível Originária n. 3660 MC-Ref/DF*. Relator: Min. Nunes Marques. Julgado em: 06 fev. 2024. Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur496249/false>. Acesso em: 18 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 574.706/PR*. Relator: Min. Cármen Lúcia. Julgado em: 15 mar. 2017. Tribunal Pleno. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1985271049>. Acesso em: 30 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 851.108/SP*. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 26 fev. 2021. Tribunal Pleno. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur444598/false>. Acesso em: 30 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Supremo confirma inclusão de contribuintes considerados inadimplentes no Refis*. Disponível em: <https://noticias.stf.jus.br/postsnoticias/supremo-confirma-inclusao-de-contribuintes-considerados-inadimplentes-no-refis/>. Acesso em: 18 jun. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 98, p. 159-180. 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Proteção da confiança e incentivos fiscais para o desenvolvimento*. (Os problemas centrais que os projetos de reforma tributária propostos não resolvem). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.);

SOUZA, Priscila de. (Org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019.

FALEIRO, Kelly Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005.

GIARDINO, Cléber. *Consulta em matéria tributária – declaração de ineficácia*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 39, 1987.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 53, p. 215–243, 2023. DOI: 10.46801/2595-6280.53.9.2023.2289. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>. Acesso em: 6 maio 2025.

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

JONER, Gabriel; CASSER, Antonielli Pietra de. A modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado no âmbito do direito tributário: análise de casos concretos. *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 62–93, 2021.

LANDI, Roberta Bordini Prado. *Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal: inspiração no direito internacional*. 2020. 185p. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. *Consulta fiscal*. São Paulo: Malheiros, 2018.

MALTEZ, Maria das Graças Brito. *A consulta fiscal como instrumento de prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte: uma proposta para alteração no atual regime do instituto no âmbito do estado do Ceará*. 2021. 106p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2021.

MARTINEZ, Francisco D. Adame. *La consulta tributaria*. Granada: Editorial Comares, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Aspectos do direito tributário na profissão do contabilista e exame de alguns problemas tributários da atualidade*. *Revista dos Tribunais*, ano 50, v. 313, p. 20-32, 1961.

PAOLI, Fúlvia Helena de Gioia. *O procedimento administrativo de consulta tributária*. 1998. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Regulamenta o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal

do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 13. dez. 2021b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=122079#:~:text=IN%20RFB%20n%C2%BA%202058%2F2021&text=Regulamenta%20o%20processo%20de%20consulta,da%20Receita%20Federal%20do%20Brasil>. Acesso em: 10 maio 2025.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria RFB n. 20, de 05 de abril de 2021. Dispõe sobre atos administrativos no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 12 abr. 2021a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=116700>. Acesso em: 18 maio 2025.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

SAMAHA, Stéphanie. *Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte*. 2019. 212p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O Princípio Constitucional da Cooperação Tributária Introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 523–545, 2024. DOI: 10.46801/2595-6280.56.24.2024.2501. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2501>. Acesso em: 29 maio. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3, n. 10, p. 119-140, 1995.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

Recebido em: 19/06/2025

Aprovado em: 04/08/2025