

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GUILHERME VILLAS BÔAS E SILVA

**ANÁLISE CRÍTICA DA REGRA DISCIPLINADORA DO NÃO CONHECIMENTO
DA CONSULTA TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Rio de Janeiro, 03 junho de 2013

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

GUILHERME VILLAS BÔAS E SILVA

**ANÁLISE CRÍTICA DA REGRA DISCIPLINADORA DO NÃO CONHECIMENTO
DA CONSULTA TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso sob orientação do Professor Leonardo de Andrade Costa apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito parcial para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Rio de Janeiro, 03 junho de 2013



**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ANÁLISE CRÍTICA DA REGRA DISCIPLINADORA DO NÃO CONHECIMENTO DA
CONSULTA TRIBUTÁRIA NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Elaborado por GUILHERME VILLAS BÔAS E SILVA

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à FGV DIREITO RIO
como requisito parcial para
obtenção de grau de bacharel em
Direito.

Comissão Examinadora:

Nome do Orientador: Leonardo de Andrade Costa

Nome do Examinador 1:

Nome do Examinador 2:

Assinaturas:

Leonardo de Andrade Costa

Nota Final: _____

Rio de Janeiro, ____ de junho de 2013

RESUMO

Esta monografia analisa as características da consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro, abordando suas principais características e efeitos, com enfoque na interpretação das hipóteses em que o Estado do Rio de Janeiro não conhece a consulta tributária, em especial no artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979. Antes de analisar como o referido dispositivo legal deve ser interpretado, foi defendido que o artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979 foi recepcionado como lei pela Constituição Federal de 1988, com base em decisões do Supremo Tribunal Federal que entenderam (i) que uma mesma lei poderia ter dupla natureza jurídica e que (ii) um decreto anterior à Constituição Federal de 1988 foi recepcionado como lei pela atual Constituição. Além disso, foi defendido que a legislação tributária, incluindo o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, não pode ser interpretada exclusivamente de acordo com o silogismo jurídico, razão pela qual as normas jurídicas, sempre que tiverem mais de uma interpretação e/ou limitarem e/ou violarem direitos fundamentais, devem ser interpretadas de acordo com o pós-positivismo jurídico. A conclusão deste estudo é a de que o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 deve ser interpretado conforme a Constituição, de forma que a consulta tributária só não será conhecida nos casos em que a situação descrita em ato normativo for flagrantemente impossível de gerar quaisquer dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária.

PALAVRAS CHAVE: Consulta tributária. Silogismo. Pós-positivismo. Interpretação conforme a Constituição.

ABSTRACT

This dissertation analyzes the characteristics of the tax consultation in the State of Rio de Janeiro, discussing its main features and effects, and focusing on the hypothesis in which the Public Administration does not accept the consultation, specially based on article 165, III of Decree-Law 2.473/1979. Article 165 was accepted by the 1988 Constitution based on prior Supreme Court decisions which considered that (i) a law could have double legal basis (ii) a previous Decree was accepted by the new Constitution. Furthermore, it was also discussed that the tax legislation, including article 165, III, could no longer be interpreted only by the legal syllogism, and for this reason, if it has more than one interpretation or restricts the fundamental rights, the rule must be interpreted according to the juridical positivism. The main conclusion of this study is that article 165, III of Decree-Law 2.473/1979 must be interpreted in conformity with the Constitution, so that the tax consultation will not be known only when the situation described in the normative act is patently impossible to create any doubts about the interpretation of tax legislation.

KEY TERMS: Tax Consultation. Syllogism. Positivism. Interpretation in conformity with the Constitution.

ÍNDICE

Introdução.....	1
1. A Consulta Tributária.....	4
1.1 Do conceito da Consulta Tributária.....	4
1.2 Os requisitos mínimos necessários para o recebimento da consulta tributária.....	9
1.3 Os efeitos da consulta tributária no Código Tributário Nacional.....	11
2. A consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro e sua natureza jurídica.....	13
2.1 A consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro.....	13
2.2 A natureza jurídica do Decreto Estadual nº 2.473/1979.....	20
2.3 Comparação entre o Decreto Estadual nº 2.473/1979 e o Decreto nº 70.235/1972...	25
3. Do silogismo jurídico ao pós-positivismo jurídico.....	30
3.1 O silogismo jurídico.....	30
3.2 O pós-positivismo jurídico.....	32
3.3 Análise da recepção do artigo 165, inciso III do Decreto estadual nº 2.473/1979 pela CF/1988.....	37
Conclusão.....	41
Bibliografia.....	42

Introdução

Os Poderes Legislativo e Executivo da República Federativa do Brasil, por descuido ou por não saberem que algumas palavras, apesar de parecerem semelhantes, possuem sentidos e alcances completamente distintos ou, ainda, múltiplos significados, acabam por elaborar leis, decretos e resoluções que geram muitas dúvidas aos contribuintes. Nesse cenário surge a consulta tributária como um meio ideal para solucionar tais dúvidas interpretativas.

No entanto, apesar de muitas normas jurídicas terem sido elaboradas com a ajuda de doutrinadores renomados da área tributária, como o Código Tributário Nacional que foi elaborado com a ajuda dos professores Gilberto de Ulhôa Canto e Rubens Gomes de Souza¹, ainda assim diversos artigos podem ser interpretados de múltiplas formas, sem mencionar as alterações ocorridas no país e no mundo desde a década de sessenta, cenário em que foi editada a Lei nº 5.172/66².

Sendo assim, a complexidade é uma característica permanente da legislação tributária, devendo o Estado criar meios para tentar diminuir a equivocidade de sentidos e evitar que diversos contribuintes tenham que se socorrer ao Poder Judiciário apenas para discutir o cabimento ou não da apresentação de dúvida sobre a interpretação das normas jurídicas.

Nesse contexto de dúvida interpretativa, conforme já destacado, é que nasce a consulta tributária, criada com o objetivo de aproximar o contribuinte da Administração Pública e demonstrar ao sujeito passivo qual a interpretação a ser seguida.

Quando o contribuinte tiver dúvida sobre uma norma tributária que possa gerar, na pior das interpretações, uma ação fiscal do Estado para exigir determinado tributo, ele pode utilizar-se da consulta tributária, antes de praticar qualquer ato duvidoso, para saber se a Administração Pública concorda com a sua interpretação.

¹ "Importante sob todos os aspectos o trabalho desenvolvido pelo IBDF quanto à elaboração e estudo do Ante-Projeto do Código Tributário Nacional, objeto que foi do volume acima referido 'Codificação do Direito Tributário', não se podendo olvidar que o Ante-Projeto final foi elaborado por três sócios do Instituto: Rubens Gomes de Souza, Gerson Augusto da Silva e Gilberto de Ulhôa Canto." TORRES, Heleno Taveira (coordenação). **Direito Tributário e Ordem Econômica**, 1ª Ed., São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2010, p. 31.

² Lei nº 5.172/1966, de 25 de Outubro de 1966.

Com base nesse contexto, o presente trabalho pretende analisar o instituto da consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro, abordando suas principais características e efeitos, com enfoque na interpretação das hipóteses, explicitadas na legislação estadual, em que o Estado do Rio de Janeiro não conhece a consulta tributária, em especial no artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979.

Dependendo da interpretação conferida ao disposto no artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979³ diferentes conclusões serão alcançadas acerca da recepção ou não deste dispositivo pela Constituição de 1988. De fato, o dispositivo do Decreto estadual pode ser interpretado no sentido de que (i) qualquer consulta tributária formulada que já tiver sua situação descrita em ato normativo, não será conhecida; ou (ii) a consulta tributária só não será conhecida em hipóteses excepcionais, em que o sentido e alcance do ato normativo anterior é inequívoco, não sendo possível gerar qualquer dúvida aos contribuintes, devendo a consulta tributária ser conhecida caso haja qualquer sinal de equivocidade ou múltiplas possibilidades de interpretação da legislação tributária.

Sendo assim, prejuízos enormes podem ser gerados aos contribuintes que, de boa-fé, apresentaram consulta objetivando solucionar uma dúvida sobre a interpretação da legislação tributária.

Para esse fim, além das considerações finais, o presente trabalho será dividido em três capítulos: (i) A consulta tributária, (ii) A consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro e sua natureza jurídica e (iii) Do silogismo ao pós-positivismo jurídico.

O primeiro capítulo abordará o conceito da consulta tributária, suas principais características, seus efeitos positivos e negativos, com o objetivo de demonstrar quais são os benefícios se a consulta tributária for conhecida e quais os prejuízos caso a consulta tributária do contribuinte não for conhecida.

O segundo capítulo, por sua vez, objetiva descrever o processo da consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro, analisando a natureza jurídica da legislação que dispõe sobre a consulta tributária e as hipóteses em que a mesma não for conhecida pela Administração Pública.

³ Dispõe o inciso III do artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979: "Art. 165. A consulta não será conhecida e deixará de produzir os efeitos que lhe são próprios, quando: III - a situação estiver disciplinada em ato normativo, publicado antes de sua apresentação."

O terceiro e último capítulo analisará a interpretação das normas tributárias, com o objetivo de demonstrar que a aplicação do silogismo jurídico como instrumento exclusivo é insuficiente e que as normas tributárias, em especial o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, devem ser interpretadas, se for possível, de acordo com o pós-positivismo jurídico.

Além disso, o trabalho será concluído com a análise da recepção ou não do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), momento em que será defendida a tese de que tal dispositivo só deve ser considerado como recepcionado pela atual Carta Magna caso seja interpretado de acordo com as premissas do pós-positivismo jurídico.

1. A Consulta Tributária

Este capítulo subdivide-se em três tópicos, designados, respectivamente, “Do conceito da Consulta”, “Os requisitos mínimos necessários para o recebimento da Consulta Tributária” e “Os efeitos da Consulta Tributária no Código Tributário Nacional”.

Na primeira parte objetiva-se discorrer acerca do conceito da consulta tributária, demonstrando suas principais características e objetivos. O segundo tópico, por sua vez, analisa quais são os requisitos mínimos necessários para que uma consulta tributária seja conhecida e analisada pela Administração Pública. Por fim, o terceiro e último tópico visa abordar os efeitos da consulta tributária, sejam eles positivos, quando a consulta tributária for conhecida, ou negativos, nas hipóteses de não conhecimento da consulta tributária.

Sendo assim, antes que se teça qualquer consideração a respeito da consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro, é importante que se defina o conceito de consulta tributária.

1.1. Do conceito da Consulta Tributária

Primeiramente, cabe ressaltar que o objeto do presente trabalho não é abordar o contexto histórico da consulta tributária na legislação brasileira e sim os motivos pelos quais ela foi instituída no ordenamento jurídico brasileiro.

A legislação tributária brasileira é extremamente complexa, o que enseja muitas dúvidas, a exigir intensa atividade interpretativa. O Poder Legislativo brasileiro, muitas vezes, por não conhecer os significados técnicos das palavras utilizadas no âmbito tributário, elabora diversas leis que trazem elevado grau de incerteza, cabendo ao Poder Judiciário, à Administração e aos contribuintes interpretar os conceitos instituídos, de forma genérica, na lei.

No entanto, tal interpretação, na maioria dos casos, é pacificada apenas após anos de discussão e debates nos Tribunais, o que torna a população brasileira em geral e os agentes econômicos, em especial, completamente inseguros sobre o significado, amplitude e alcance da legislação tributária.

Nesse contexto, de insegurança e incerteza, é que surge a consulta tributária, para amenizar e pacificar as múltiplas interpretações possíveis que nem mesmo o Poder Legislativo pôde evitar.

Lígia Maria Lopes Rodrigues Ribas dispõe sobre o tema, nos seguintes termos:

A harmonização Fisco/contribuinte é um aspecto particular da política que vem reestruturando as relações entre o Estado e a sociedade. Para aprimorar esse relacionamento é indispensável que a Fazenda Pública preste ao contribuinte os esclarecimentos necessários para evitar que o desconhecimento das questões tributárias resulte em evasão fiscal e aplicação de multas pesadas. É um dever de assistência tem para com os cidadãos, derivado, em matéria fiscal, das especiais relações de confiança jurídico-pública existentes na relação jurídico-tributária.⁴

No entendimento da eminente autora, a consulta tributária surge como um dever de assistência do Estado com os contribuintes.

O próprio Estado, ao perceber o cenário de alto grau de incerteza na interpretação das leis tributárias, criou o instituto jurídico da consulta tributária, que seria uma forma de demonstrar aos contribuintes qual seria a interpretação do Estado sobre a legislação tributária.

Com a entrada em vigor da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988) foi reforçado o papel da consulta tributária como instrumento de garantia da efetividade do princípio da segurança jurídica.

Acerca da relação entre a consulta tributária e o princípio da segurança jurídica, Fernando Lemme Weiss ensina que:

A consulta é uma garantia do princípio da segurança jurídica, na medida em que define um ou mais aspectos da relação jurídico-tributária entre o consulente e a Fazenda Pública. Ela é muito importante para tranquilização do contribuinte que pretende tomar decisões de grande relevância econômica cuja conveniência ou adequação dependam da interpretação da lei tributária, como investimento em áreas onde há incentivo fiscal dependente do preenchimento de condições com alguma complexidade. O direito à obtenção de uma resposta clara e rápida às consultas também decorre dos princípios da livre iniciativa, pois a atividade econômica precisa de segurança para desenvolver-se, e da moralidade, uma vez que cabe à Fazenda Pública balizar sua conduta de forma clara e previsível, evitando induzir o contribuinte a erro para mais tarde cobrar tributos que ele

⁴ RIBAS, Lígia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**, 2ª Ed., São Paulo: Ed. Malheiros, 2003, p. 91.

razoavelmente não esperaria ter de pagar.⁵

Da citação acima, podemos claramente perceber que a resposta da consulta tributária, necessariamente, precisa ser (i) célere e (ii) clara.

A celeridade da consulta tributária é extremamente importante para o contribuinte e um dever de agir do Estado, pois de nada adiantaria uma resposta ao contribuinte anos após a pergunta formulada, pois o cenário econômico será outro.

Sendo assim, a celeridade está relacionada à necessidade do Estado acompanhar as transações e os investimentos econômicos em seu território. Por melhor que seja a resposta, se ela for entregue ao contribuinte muito tempo após o momento em que foi formulada, não terá qualquer efeito prático e pode gerar até mesmo a desistência do investimento econômico, caso a consulta tenha sido realizada com o objetivo de avaliar os custos associados à determinada forma de operação ou o exercício da atividade empresarial.

Obviamente que questões complexas demandam maior análise por parte do Estado sobre a interpretação da legislação. No entanto, essa análise mais aprofundada deve ter um limite temporal razoável, que deve ter como parâmetro, na hipótese de a resposta ser necessária para análise de realização ou não de determinado investimento pelo contribuinte.

Por ser um procedimento prévio em muitas circunstâncias, isto é, pelo fato do contribuinte perguntar ao Estado a sua interpretação legal antes mesmo de agir, espera-se que a resposta do Estado anteceda a decisão quanto à realização ou não do próprio investimento econômico, objetivando reduzir a insegurança jurídica dos investidores, ante a possibilidade de sua conduta resultar, por exemplo, em uma multa extremamente alta.

Cabe ressaltar que se espera boa-fé do contribuinte e um prazo razoável para resposta do Estado à consulta, pois de nada adianta o contribuinte apresentar sua dúvida sobre a interpretação legal em data muito próxima à decisão de realização ou não do investimento, pois, conforme já destacado, é necessária a concessão de prazo razoável para o Estado responder ao contribuinte.

⁵ WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros**, Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2006, p. 223.

Apesar de a legislação sobre o tema não abordar um limite temporal mínimo, o presente trabalho propõe que essa diferença temporal entre a apresentação da consulta e a realização do investimento deve respeitar o limite de, no mínimo, 15 dias.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 1.091.042/SC⁶, entendeu que é viável a utilização da analogia quando não há uma norma jurídica fixando um prazo para a razoável duração do processo administrativo.

Sendo assim, como não há uma norma específica fixando um prazo mínimo para que a consulta tributária seja apresentada, deve ser aplicado, por analogia, um prazo genérico e previsto na legislação tributária do Estado do Rio de Janeiro.

O Decreto-lei nº 5/1975 (Código Tributário Estadual), em seu artigo 209, §3⁷, estipula um prazo genérico, de 10 dias, enquanto o artigo o artigo 25, parágrafo único, do Decreto Estadual nº 2.473/1979⁸, determina um prazo de 15 dias.

Como o prazo previsto no Código Tributário Estadual é para praticar atos processuais, não cabe aqui aplicar esse prazo, pois é um prazo anterior à apresentação da consulta tributária, em que ainda não foi formado qualquer processo administrativo tributário.

Assim sendo, o prazo mais apropriado que o contribuinte dispõe entre a apresentação da consulta e a realização do seu investimento econômico é de 15 dias, com base no artigo 25,

⁶ "TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - PRAZO PARA ENCERRAMENTO - ANALOGIA - APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99 - POSSIBILIDADE - NORMA GERAL - DEMORA INJUSTIFICADA. 1. A conclusão de processo administrativo fiscal em prazo razoável é corolário do princípio da eficiência, da moralidade e da razoabilidade da Administração pública. 2. Viável o recurso à analogia quando a inexistência de norma jurídica válida fixando prazo razoável para a conclusão de processo administrativo impede a concretização do princípio da eficiência administrativa, com reflexos inarredáveis na livre disponibilidade do patrimônio. 3. A fixação de prazo razoável para a conclusão de processo administrativo fiscal não implica em ofensa ao princípio da separação dos Poderes, pois não está o Poder Judiciário apreciando o mérito administrativo, nem criando direito novo, apenas interpretando sistematicamente o ordenamento jurídico. 4. Mora injustificada porque os pedidos administrativos de ressarcimento de créditos foram protocolados entre 10-12-2004 e 10-08-2006, há mais de 3 (três) anos, sem solução ou indicação de motivação razoável. 5. Recurso especial não provido. (grifos nossos)". STJ, Recurso Especial nº 1.091.042/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe: 21.8.2009. Disponível em <http://www.stj.gov.br>, acessado em 13 de março de 2013.

⁷ "Art. 209. A autoridade competente pode prorrogar os prazos ou reabri-los, levantando a preempção, atendendo à complexidade da matéria, caso fortuito ou força maior. § 3.º Não havendo prazo fixado na legislação tributária para a prática dos atos processuais, será este de 10 (dez) dias para a parte e de 5 (cinco) dias para o servidor."

⁸ "Art. 25. Os prazos serão: (...) Parágrafo único - Não havendo prazo fixado na legislação tributária, será este de 15 (quinze) dias, para a realização de ato a cargo da parte."

parágrafo único, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, que apenas fixa um prazo geral, sem qualquer referência sobre o prazo ser processual ou pré-processual.

Sobre a celeridade da resposta, Juan Zornoza Perez expõe que ela

deve desenvolver-se com certa celeridade, dando satisfação à exigência de solução tempestiva da consulta, que resulta essencial para o cumprimento de sua finalidade de facilitar aos obrigados tributários o fiel cumprimento das normas fiscais, eliminando as incertezas que podem frear o normal andamento de suas atividades.⁹

A clareza, por sua vez, também é extremamente importante no âmbito da consulta tributária.

A ambiguidade na resposta de consulta tributária pode gerar ainda mais dúvidas acerca da correta interpretação da lei, ocasionando um cenário de incerteza jurídica ainda maior.

O Estado, ao responder uma consulta tributária, deve afirmar se a conduta do contribuinte está de acordo com o seu entendimento ou não, de forma clara e inequívoca. Caso não esteja de acordo com o entendimento apresentado pelo contribuinte, deve, expressamente, afirmar que a conduta é contrária à posição do Estado e passível de penalidades, se for praticada.

O que não pode ocorrer, em nenhuma hipótese, é a resposta genérica ou ambígua, que permita ao contribuinte uma interpretação e outra diversa por parte do Estado. A resposta genérica ou ambígua, portanto, cria um cenário ainda pior do que o anterior à consulta, pois o contribuinte pode agir acreditando que sua conduta está de acordo com o entendimento do Estado, enquanto o Estado entende que pode penalizar o contribuinte, por não ter o consulente seguido a resposta que acredita ter sido produzida em face da consulta formulada.

Sendo assim, podemos afirmar, conforme ensina Alexandre Barros Castro, que: "A consulta é verdadeiro procedimento administrativo preventivo, em que o contribuinte se antecipa a provável atuação do Fisco, indagando-lhe qual sua real situação diante de um fato concreto".¹⁰

⁹ PEREZ, Juan Zornoza. "Consulta y Administración Tributaria en España", RDT 29-30/69.

¹⁰ CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e Prática do Direito Processual Tributário**, São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p. 147.

1.2. Os requisitos mínimos necessários para o recebimento da consulta tributária

Após a análise do conceito da consulta tributária, demonstrando suas principais características e objetivos, devem ser analisados os requisitos mínimos necessários para o recebimento da Consulta Tributária.

Primeiramente, cabe expor que tais requisitos que serão abordados abaixo são os requisitos mínimos necessários, de acordo com a doutrina, para que uma consulta tributária seja recebida pela Administração Tributária.

É necessário fazer a ressalva de que tais requisitos trazidos pela doutrina são mínimos, pois, cada ente federativo, no exercício de sua competência tributária, pode estipular outros requisitos necessários para que a consulta tributária seja recebida, obviamente com razoabilidade, para que tais requisitos não violem princípios constitucionais que garantem o processo administrativo justo.

Como o objetivo do presente trabalho não é a análise dos limites que cada ente federativo possui para criar novos requisitos ao recebimento das consultas tributárias, cabe apenas apresentar breve informação sobre o tema.

Sendo assim, Alexandre Barros Castro¹¹ dispõe acerca de 4 (quatro) requisitos imprescindíveis para que a consulta tributária seja recebida pelo Estado, são eles:

- I. Deve ser formulada nos limites das competências tributárias constitucionalmente fixadas;
- II. Poderá versar unicamente sobre a interpretação e aplicação da lei tributária;
- III. Deve existir real interesse do consulente, haja vista sua direta ligação com a possível exação fiscal; e
- IV. Não pode ter sido iniciado procedimento administrativo tributário ou processo judicial sobre o fato ou situação.

Tais requisitos são extremamente importantes para que o instituto da consulta tributária não seja utilizado de qualquer forma.

¹¹ CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e Prática do Direito Processual Tributário**, São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p. 147.

O primeiro requisito diz respeito à competência tributária. Podemos extrair deste elemento que a consulta tributária só pode ser formulada ao ente federativo que tem a competência constitucional para cobrar o tributo, objeto da consulta.

Deste modo, não é cabível, por exemplo, a consulta tributária para o Estado do Rio de Janeiro sobre a interpretação da legislação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), tendo em vista que a CF/1988, em seu artigo 156, I, ¹²afirma que compete aos Municípios instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Por certo, quem tem a competência para cobrar um tributo é quem deve interpretar a legislação, entre outros aspectos, sobre as hipóteses de cobrança e aplicação das multas relacionadas aquele tributo.

O segundo requisito decorre do próprio nome do instituto, que é a consulta tributária.

Se o nome do instituto jurídico traz a palavra “tributária”, o pressuposto é que a consulta tributária deve ser formulada apenas sobre a interpretação e aplicação das leis tributárias.

Ressalte-se, por oportuno, que a consulta tributária não é o único tipo do gênero “consulta” no âmbito da Administração Pública. No entanto, a consulta tributária, obviamente, só pode tratar de matéria tributária.

O terceiro requisito, por sua vez, está relacionado ao interesse e escopo da consulta. Não caberia, por exemplo, uma consulta formulada por uma empresa de construção civil sobre a interpretação da legislação tributária do setor farmacêutico, porquanto os interesses são claramente diversos.

O quarto e último requisito está relacionado ao caráter preventivo da consulta tributária, considerando que esta não é um procedimento padrão que pode ser feito a qualquer tempo. Sendo assim, não pode ter sido iniciado um procedimento administrativo tributário ou um processo judicial¹³ sobre o fato ou situação.

¹² "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana."

¹³ Como em muitas circunstâncias a Administração Pública não sabe se já há um contencioso judicial, deve ao menos ser realizada uma busca nos sítios dos Tribunais Superiores e nos Tribunais Estaduais e Federais onde foi apresentada a consulta, para que o consulente que já está discutindo o tema no Judiciário não possa se beneficiar dos efeitos positivos da consulta tributária.

Se já foi iniciado um procedimento administrativo ou judicial sobre o fato, o Estado já se manifestou sobre o tema, deixando clara a sua interpretação da legislação tributária. Deste modo, não caberia uma consulta para que a resposta fosse exatamente o que está estipulado no procedimento administrativo ou judicial sobre o fato.

1.3. Os efeitos da consulta tributária no Código Tributário Nacional

Preenchidos tais requisitos mínimos necessários para o conhecimento da consulta tributária, é necessário analisar os seus efeitos no Código Tributário Nacional (CTN).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 161, §2º, dispõe sobre os efeitos da consulta tributária:

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.

Ao interpretar tal dispositivo legal, Dejalma de Campos ensina que:

O Código Tributário Nacional, em seu art. 161 e parágrafos, ressalta três dos seus efeitos, declarando que, quando formulada dentro do prazo legal para o recolhimento do tributo, impede: (i) a cobrança de juros moratórios; (ii) a imposição de penalidades, ou (iii) a aplicação de medidas de garantia.¹⁴

Em outras palavras, de acordo com a interpretação doutrinária sobre o artigo 161 do CTN, caso o contribuinte, de boa-fé, tenha formulado uma consulta tributária sobre determinado tributo, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, não pode haver (i) a cobrança de juros moratórios, (ii) a imposição de penalidades e a (iii) aplicação de quaisquer medidas de garantia.

Tais garantias se mostram plenamente razoáveis, pois muitas consultas não são tão simples, ou seja, necessitam de um estudo mais aprofundado sobre o tema e/ou o Estado

¹⁴ CAMPOS, Dejalma de. **Processo Administrativo Tributário**, São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil, 2007, p. 124.

demora muito tempo para apresentar uma resposta, razão pela qual o contribuinte não poderia ser penalizado por um lapso temporal do Estado na elaboração da resposta.

De forma diversa, caso a consulta tributária não seja conhecida pelo ente federativo, o consulente sofrerá a cobrança de juros moratórios, das penalidades cabíveis e de quaisquer medidas de garantia.

A doutrina, sobre o tema, não especifica taxativamente as hipóteses em que a consulta tributária não será conhecida, pela possibilidade de existirem algumas diferenças nas legislações de cada ente federativo.

No entanto, a hipótese de não conhecimento da consulta tributária por cada ente federativo competente está sempre relacionada às consultas tributárias formuladas com o objetivo claramente protelatório, de má-fé, que visam pagar o tributo “em atraso”, ou seja, após a resposta da consulta, sem a incidência de juros moratórios.

Nesse sentido, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas dispõe que:

Estarão afastados os efeitos da consulta quando houver decisão de sua ineficácia, operando como terminativa do processo, ficando trancada a consulta, sem haver solução da dúvida. Tal obstáculo dirige-se ao uso indiscriminado da consulta, principalmente quando meramente protelatória ou com o objetivo de impedir o exato cumprimento da lei.¹⁵

Portanto, o não conhecimento da consulta tributária ocorreria apenas em hipóteses extremas, em que o objetivo principal do contribuinte não é de dirimir dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, mas sim atrasar o pagamento de determinado tributo ou até mesmo cometer um crime financeiro. Dessa forma, o consulente utilizando-se de má-fé distorce os objetivos de um instituto jurídico criado para os contribuintes que, de boa-fé, formulam perguntas sobre a interpretação da legislação tributária.

¹⁵ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*, 2ª Ed., São Paulo: Ed. Malheiros, 2003, p. 102.

2. A consulta tributária no Estado do Rio De Janeiro e sua natureza jurídica

O segundo capítulo do presente trabalho se subdivide em três tópicos, sendo eles “Do processo de consulta no Estado do Rio de Janeiro”, “A Natureza Jurídica do Decreto Estadual nº 2.473/1979” e “Comparação entre o Decreto Estadual nº 2.473/1979 e o Decreto nº 70.235/1972”.

O primeiro tópico descreverá como é, atualmente, o processo de consulta no Estado do Rio de Janeiro, abordando suas principais características e efeitos. O segundo tópico, por sua vez, visa analisar a natureza jurídica do Decreto Estadual nº 2.473/1979 à luz da Constituição Federal de 1988, tendo em vista o referido decreto ter sido elaborado sob a égide da Constituição de 1967, já sob os efeitos da Emenda Constitucional de 1969. Por fim, o terceiro tópico fará uma comparação entre o Decreto Estadual nº 2.473/1979 e o Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal no âmbito da União, pois ambos foram editados antes da CF/1988.

Antes de analisar a natureza jurídica da legislação que dispõe sobre a consulta tributária fluminense, é necessário saber como é o processo de consulta no Estado do Rio de Janeiro, com especial atenção para as hipóteses de não conhecimento da consulta tributária.

2.1. Do processo de consulta no Estado do Rio de Janeiro

O Decreto-Lei nº 5, de 15 de Março de 1975 (Código Tributário Estadual), dispõe, no Título IV, nos artigos 273 ao 282, o processo de consulta no Estado do Rio de Janeiro, nos seguintes termos:

TÍTULO IV - DA CONSULTA

Art. 273. A consulta a ser apresentada, por escrito, sobre a matéria tributária, é facultada ao sujeito passivo da obrigação tributária e a outras pessoas, nas condições a serem determinadas pelo Poder Executivo.

Art. 274. A petição deverá ser apresentada, no domicílio tributário do consulente, ao órgão incumbido de administrar o tributo sobre que versa.

Art. 275. A consulta deverá focalizar somente dúvidas ou circunstâncias atinentes à situação do consulente e será formulada objetiva e claramente, formalizando, de modo preciso, a matéria cuja elucidação se fizer necessária e indicará:

I - o fato objeto da consulta;

II - se versa sobre hipóteses em relação à qual já ocorreu o fato gerador da obrigação tributária e, em caso positivo, a sua data; e

III - as razões supostamente aplicáveis à hipótese, inclusive a interpretação dada pelo consulente.

Art. 276. As decisões no processo de consulta, em primeira instância e em grau de recurso, serão proferidas pelo órgão competente da Secretaria de Estado de Economia e Finanças, com observância da orientação normativa fixada pelo respectivo Secretário. *{Redação do Artigo 276, alterado pelo Decreto-lei n.º 310, de 05.07.76}*

Art. 277. A consulta não produzirá qualquer efeito e será indeferida, de plano, quando:

I - vier a ser feita depois de iniciado procedimento fiscal contra a consulente;

II - não observar os requisitos do artigo 275;

III - o fato constituir, de acordo com a lei, crime ou contravenção penal; e

IV - manifestamente protelatória.

Art. 278. Os prazos de recurso da resposta contrária, total ou parcialmente, aos contribuintes, bem como para que estes passem a adotar o entendimento da solução dada à consulta ou cumpram a exigência de pagamento de tributos, serão, no mínimo, de 15 (quinze) dias.

Art. 279. Não cabe pedido de reconsideração da decisão de consulta em primeira e segunda instâncias. *{Redação do Artigo 279, alterado pelo Decreto-lei n.º 310, de 05.07.76}*

Art. 280. Enquanto não solucionada a consulta, nenhum procedimento fiscal será promovido contra o consulente, em relação à matéria consultada.

Art. 281. A resposta proferida nos processos de consulta será dada ampla divulgação através da Imprensa Oficial, convênio com entidades de classe, editoras especializadas e de outros meios de comunicação ao alcance da repartição.

Art. 282. No processo que versar sobre o reconhecimento de isenção ou de imunidade, deve ser observado, no que couber, o estabelecido neste Título IV.

Além disso, a consulta tributária também está prevista e disciplinada no Capítulo VI do Decreto Estadual nº 2.473/1979, nos artigos 150 a 165.

Antes de adentrarmos ao processo em si, já é possível notar que um processo extremamente importante para a Administração Pública deveria possuir mais artigos e ser mais detalhado, tendo em vista as importantes e graves consequências que podem ser geradas a partir de uma consulta tributária.

O Código Tributário Estadual, apesar de dispor sobre a consulta tributária em seu Título IV, nos artigos 273 a 282, não será abordado de forma específica no presente trabalho, tendo em vista que tais artigos são reproduzidos, de forma semelhante, no Decreto Estadual nº 2.473/1979, com a única diferença da introdução, nesse último diploma normativo, das hipóteses de não conhecimento da consulta tributária, matéria que será abordada e detalhada neste tópico, quando do exame do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual.

Além dos requisitos mínimos necessários que já foram explorados no tópico 1.2, o Decreto Estadual nº 2.473/1979, em seu artigo 151, dispõe sobre o seguinte requisito adicional:

Art. 151. A consulta deverá ser formulada por escrito, observado o disposto na seção III do Capítulo I, e apresentada na repartição fiscal a que estiver jurisdicionado o consulente, devidamente acompanhada do comprovante de recolhimento da taxa a que se refere o item 12 do inciso III do Art. 107, do Decreto Lei nº 5/75, com as alterações trazidas pela Lei nº 2.879/97, quando for o caso.

Pela análise do dispositivo, percebe-se que a consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro deve ser escrita. Tal requisito mostra-se plenamente coerente e plausível para que a Administração Pública saiba exatamente qual é a dúvida do contribuinte.

Além da característica explicitada no tópico 1.1, no sentido de que a resposta da consulta tributária deve ser clara e objetiva, o artigo 152 do referido decreto estipula que a pergunta formulada pelo contribuinte também deve ser clara, objetiva e precisa, devendo, ainda, ser indicado (i) o fato sobre o qual versa a questão, (ii) se já ocorreu o fato gerador da obrigação tributária e (iii) a interpretação dada pelo consulente às disposições legais ou regulamentares invocadas, nos seguintes termos:

Art. 152. A consulta deverá versar, apenas, sobre dúvidas ou circunstâncias atinentes à situação do consulente e focalizar a matéria de forma objetiva, clara e precisa, indicando obrigatoriamente:

I - o fato sobre o qual versa;

II - se, em relação à questão a ser elucidada, já ocorreu o fato gerador da obrigação tributária e, em caso afirmativo, a data de sua ocorrência;

III - a interpretação dada pelo consulente às disposições legais ou regulamentares invocadas.

Tais requisitos se mostram extremamente importantes para que a resposta de consulta também seja clara, tendo em vista que um exame abstrato dificilmente poderá ter uma resposta clara e objetiva.

A competência para formular as respostas de consulta, nos termos do artigo 153 do referido decreto e do Decreto nº 40.613/2007 é da Coordenação de Consulta Jurídica-Tributária, cabendo ainda, caso a resposta de consulta seja desfavorável aos interesses do contribuinte, a interposição de recurso voluntário com efeito suspensivo para o

Superintendente de Administração Tributária¹⁶, que definirá o entendimento da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro sobre o tema.

No que tange aos efeitos da consulta tributária, assim como já foi abordado no tópico 1.3, o Decreto Estadual nº 2.473/1979, em seu artigo 162, afirma que a consulta regularmente formulada suspende o curso da mora até que seja dada uma resposta, sendo claramente plausível a incidência dos juros de mora após a resposta da consulta, tendo em vista que o consulente já sabe como deve agir.

Além dos efeitos já abordados, o Decreto Estadual nº 2.473/1979 ainda inovou e previu um novo efeito em seu artigo Art. 163, que prevê que "Enquanto não solucionada definitivamente a consulta, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o consulente, em relação à matéria consultada."

Pela análise do dispositivo citado, é possível notar que nenhum procedimento fiscal poderá ser instaurado contra o consulente enquanto a consulta estiver pendente de resposta. Obviamente que esse impedimento se refere apenas em relação à matéria consultada, sem qualquer óbice para ser instaurado procedimento fiscal sobre outra matéria que não seja objeto da consulta.

Como o presente trabalho tem como objetivo a análise dos efeitos do não conhecimento da consulta tributária no Estado do Rio de Janeiro, é necessário saber quais são as hipóteses previstas no Decreto Estadual nº 2.473/1979 que ensejarão o não conhecimento da consulta:

Art. 165. A consulta não será conhecida e deixará de produzir os efeitos que lhe são próprios, quando:

I - for apresentada à repartição após o início de qualquer procedimento fiscal contra o consulente;

II - estiver em desacordo com o disposto nos artigos 151 e 152;

III - a situação estiver disciplinada em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

IV - for manifestamente protelatória;

V - o fato constituir, de acordo com a lei, crime ou contravenção penal.

VI - desacompanhada do comprovante de recolhimento da taxa a que se refere o item 12, do inciso III do Art. 107 do Decreto Lei n.º 5/75, com as alterações trazidas pela Lei n.º 2879/97.

¹⁶ Competência conferida pelo Decreto nº 40.613/2007, de 15.2.2007.

O inciso I do artigo 165 está relacionado ao próprio instituto sob exame, pois sendo um procedimento prévio para dirimir dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, não cabe formular uma consulta após o início de procedimento fiscal, em que o contribuinte sabe que há chances de ser penalizado após a conclusão da ação do Fisco.

O inciso II, por sua vez, está relacionado com a forma da consulta tributária. Consultas tributárias que (i) não sejam formuladas por escrito e (ii) não sejam elaboradas de forma objetiva, clara e precisa, não serão conhecidas. Tal requisito mostra-se completamente plausível, tendo em vista que a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro precisa saber exatamente o que está sendo indagado para poder formular uma resposta objetiva e clara.

Se fossem aceitas quaisquer formas, as respostas das consultas tributárias não poderiam ser cumpridas, tendo em vista que provavelmente também seriam abstratas e poderia até piorar o cenário anterior ao procedimento da consulta, ensejando diversas interpretações distintas sobre as respostas das consultas tributárias.

Por sua vez, o inciso IV visa banir quaisquer consultas tributárias que não sejam formuladas com boa-fé e com o simples objetivo de solucionar dúvida na interpretação da legislação tributária. Obviamente que os efeitos favoráveis da consulta tributária não podem ser aproveitados por quem não faz jus a tais benefícios e utilizou-se de um instituto jurídico que pressupõe a boa-fé apenas para atrasar o pagamento de determinado tributo sem a incidência de juros de mora.

A seu turno, o inciso V do artigo 165 nem precisa de maiores comentários, pois, se o fato indagado constituir crime ou contravenção penal, não há que se falar em conhecimento da consulta tributária, podendo ainda o consulente ser penalizado de acordo com a legislação penal, caso já tenha praticado qualquer crime ou contravenção.

Por fim, o inciso VI do artigo 165 também se mostra plenamente cabível ao estipular a cobrança de uma taxa para elaboração de uma resposta. Normalmente, as consultas tributárias demandam um custo para a Administração Pública, que precisará designar uma pessoa específica para analisar os fatos e formular uma resposta, que muitas vezes ultrapassa o valor da taxa, razão pela qual a taxa é plenamente cabível.

Tal taxa, espécie tributária inserida dentro do conceito de tributo, está relacionada à prestação efetiva de um serviço público por parte da Administração Pública, por estar designando um profissional específico para solucionar a dúvida do contribuinte, nos termos do artigo 77 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Sendo assim, pode-se concluir que as hipóteses de não conhecimento da consulta tributária até o momento analisadas estão relacionadas com a má-fé do contribuinte, que tenta utilizar-se de um instituto jurídico benéfico para obter alguma vantagem indevida, inserindo nesse gênero os incisos I, IV e V do artigo 165.

Além dessas hipóteses que estão relacionadas com a má-fé, restam as situações vinculadas com a falta de requisitos formais mínimos. Nesses casos, em que o contribuinte, ora consulente, não consegue preencher requisitos essenciais, o Estado do Rio de Janeiro está desobrigado a apresentar resposta, pois se o próprio consulente não soube perguntar exatamente qual era a sua dúvida, não cabe ao Estado responder tal consulta, devendo o contribuinte formular outra consulta que preencha os requisitos formais necessários para que a mesma seja conhecida.

Dentro deste gênero, de hipóteses caracterizadas pela falta de requisitos mínimos, podem ser inseridos os incisos II e VI, em que o consulente não terá sua consulta conhecida pela falta de requisitos que impossibilitam a Administração de Pública de formular uma resposta aplicável ao fato descrito e clara.

No entanto, na simples análise do artigo 165, inciso III, Decreto Estadual nº 2.473/1979, é possível notar que tal hipótese não está relacionada com qualquer um dos dois gêneros abordados até o momento. Vale citar novamente o referido dispositivo legal:

Art. 165. A consulta não será conhecida e deixará de produzir os efeitos que lhe são próprios, quando:
III - a situação estiver disciplinada em ato normativo, publicado antes de sua apresentação

Sendo assim, de plano, é possível concluir que tal hipótese é uma situação específica e distinta das demais.

Reside aí o núcleo essencial do presente trabalho, o qual tem como principal objetivo analisar de forma crítica e buscar a verdadeira regra contida no artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, visando esclarecer como tal dispositivo deve ser interpretado à luz da CF/1988.

O Código Tributário Estadual, ao dispor sobre o tema, assim dispõe:

Art. 277. A consulta não produzirá qualquer efeito e será indeferida, de plano, quando:

- I - vier a ser feita depois de iniciado procedimento fiscal contra a consulente;
- II - não observar os requisitos do artigo 275;
- III - o fato constituir, de acordo com a lei, crime ou contravenção penal; e
- IV - manifestamente protelatória.

A simples leitura do dispositivo citado demonstra que o Decreto-lei nº 5/1975 não prevê a hipótese de não conhecimento da consulta tributária quando a situação apresentada pelo contribuinte estivesse descrita em ato normativo.

Em outras palavras, o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 incluiu novas hipóteses de não conhecimento da consulta tributária na legislação do Estado do Rio de Janeiro.

Portanto, pode ser percebido que o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 inovou no ordenamento jurídico do Estado do Rio de Janeiro, razão pela qual é necessário analisar a sua natureza jurídica, conforme será explorado no Capítulo II do presente trabalho.

Além disso, o presente trabalho, em seu Capítulo III, abordará como as normas jurídicas devem ser interpretadas para que os seus objetivos sejam alcançados.

O simples fato de a situação consultada estar disciplinada em ato normativo não pode ensejar, de plano, o não conhecimento da consulta tributária, como dispõe o transcrito artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, tendo em vista que a dúvida do contribuinte pode ter sido gerada exatamente pelo ato normativo publicado, razão pela qual tal direito fundamental dos contribuintes não pode ser limitado pelo simples fato de existir um ato normativo anterior que trate da situação consultada.

Portanto, o objetivo principal do presente trabalho é interpretar, à luz da CF/1988, o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, conforme será explicitado no Capítulo III do presente trabalho, tentando sempre preservar o direito fundamental do contribuinte de se consultar com a Administração Pública.

2.2. A natureza jurídica do Decreto Estadual nº 2.473/1979

Antes de analisarmos a interpretação do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 à luz da CF/1988, deve ser examinada a natureza jurídica do próprio Decreto Estadual nº 2.473/1979, tendo em vista que o mesmo foi promulgado antes da CF/1988.

O Decreto Estadual nº 2.473/1979, em linhas gerais, dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário no Estado do Rio de Janeiro.

Sendo assim, diversos dispositivos de natureza procedimental¹⁷ são tratados no referido decreto, como, por exemplo, os prazos administrativos e as competências para julgar impugnações e/ou recursos administrativos.

Tais previsões mostram-se plenamente cabíveis de terem sido feitas por meio de decreto, tendo em vista que compete ao ente federativo dispor sobre como será todo o procedimento administrativo no âmbito da sua competência, vide artigo 24, XI da CF/88.

No entanto, ao dispor sobre as hipóteses de não conhecimento da consulta tributária, em seu artigo 165, o Decreto Estadual nº 2.473/1979 está disciplinando sobre o devido processo legal, sobre o contraditório e a ampla defesa, previstos no artigo 5º, LIV e LV¹⁸, que devem ser dispostas exclusivamente por lei, conforme será abaixo demonstrado.

Sobre o devido processo legal, Flavia Bahia Martins assim dispõe:

¹⁷ Enquanto que a matéria processual é de competência privativa da União, vide artigo 22, inciso I da CF/1988, os procedimentos em matéria processual são de competência comum dos entes federativos, vide artigo 24, inciso XI da CF/1988. Flávia Bahia, dispõe exatamente entre as competências (i) gerais, (ii) comuns e (iii) privativas, sendo que nas comuns todos os entes federativos podem dispor sobre o tema, enquanto que nas privativas apenas um dos entes possui competência para dispor sobre o assunto. MARTINS, Flavia Bahia Martins, **Direito Constitucional**, 2ª Ed., Niterói: Ed. Impetus, 2011, p. 417.

¹⁸ "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: LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes."

O devido processo legal brasileiro se apóia na cláusula do *due process of law* norte-americano e pode ser analisado em seu duplo sentido: processual e material (ou substantivo). No seu sentido processual pode ser o núcleo de todos os direitos processuais; é a idéia de paridade de condições para que as partes possam defender os seus próprios interesses. É marcado, por exemplo, pela assistência técnica do advogado, pela possibilidade de apresentação de provas – com vedação às ilícitas, pelo princípio do juiz natural, bem como pelo exercício do contraditório e da ampla defesa. Ampla defesa e contraditório são dois importantes princípios que integram, portanto, o devido processo legal, entretanto não são expressões sinônimas. A ampla defesa deve ser analisada à luz do polo passivo da relação processual, é uma proteção daquele contra quem se postula no processo. Se há o direito de ação deve haver também o direito de defesa. O contraditório impõe de um lado a necessidade de que a pessoa seja informada acerca da prática de alguma pretensão e a possibilidade de reação da outra parte quanto aos atos desfavoráveis, pois, como o processo se desenvolve em ambiente dialético, o juiz irá decidir depois de sopesar os argumentos de ambas as partes. Do sentido material do devido processo legal nasce o princípio da razoabilidade, pelo qual, o intérprete deve procurar buscar a aplicação da norma fundado no bom-senso, no equilíbrio presente na inteligência do homem comum, somente sacrificando um direito quando for a única forma de salvaguardar um bem maior.¹⁹

Analisando as citações da referida autora, de acordo com o princípio do devido processo legal, no qual estão inseridos os princípios do contraditório e da ampla defesa, um direito só pode ser sacrificado se for a única forma para salvar um bem maior.

Antes da CF/1988, para dispor sobre o devido processo legal, não eram necessárias leis em sentido estrito, razão pela qual o Decreto Estadual nº 2.473/1979 e o Decreto 70.235/1972²⁰, no âmbito federal, dispuseram sobre o devido processo legal em suas competências tributárias constitucionais.

No entanto, com a promulgação da CF/1988, as garantias do cidadão contribuinte foram alargadas e positivadas por meio dos princípios acima citados.

O direito de se consultar com a Administração Pública, por sua vez, passou a ser incluído dentro do conceito do devido processo legal, pois é apenas uma das formas do contribuinte se proteger de uma possível ação fiscal do Estado, passando a ser um direito fundamental do contribuinte poder se utilizar de tal instituto antes de praticar qualquer ato com consequências tributárias.

¹⁹ MARTINS, Flavia Bahia Martins, **Direito Constitucional**, 2ª Ed., Niterói: Ed. Impetus, 2011, p.172/173.

²⁰ O Decreto 70.235/1972 será abordado no próximo tópico do presente trabalho.

Flavia Bahia Martins assim descreve sobre o tema:

As 'garantias', por sua vez, traduzem-se no direito dos cidadãos de exigir dos Poderes Públicos a proteção de seus direitos. Servem para assegurar os direitos através da limitação do poder, possuindo caráter instrumental, atuando como mecanismos prestacionais na tutela dos direitos.²¹

Sendo assim, ao disciplinar um direito tão fundamental para os contribuintes, o artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979 foi recepcionado²² com lei, pois assim exige a CF/1988, com o objetivo de evitar que o Poder Executivo possa violar um direito fundamental do cidadão contribuinte.

Enquanto o disposto no artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979 possui natureza jurídica de lei à luz da CF/1988, os demais dispositivos que não tratem de direitos e garantias fundamentais continuam com sua natureza jurídica de decreto do Poder Executivo.

Ao restringir os direitos dos contribuintes de se consultarem com a Administração Pública, seja por motivos de má-fé ou a falta de requisitos formais mínimos, o artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979 está fazendo o papel de lei em sentido estrito, pois somente uma lei, à luz da CF/1988, poderia dispor sobre um direito fundamental incluído no conceito do devido processo legal, que no presente caso é o direito de apresentar uma consulta tributária.

Nesse sentido, o Decreto Estadual nº 2.473/1979, após a promulgação da CF/1988, passou a possuir uma natureza jurídica híbrida, em que alguns dispositivos, que tratam de direitos fundamentais, possuem natureza jurídica de lei, embora fossem formalmente um decreto, enquanto que outros dispositivos meramente procedimentais continuam com a natureza jurídica de decreto.

O STF, apesar de não ter analisado essa questão específica do Decreto Estadual nº 2.473/1979²³, já examinou um caso em que se concluiu no sentido da possibilidade de uma

²¹ MARTINS, Flavia Bahia Martins, **Direito Constitucional**, 2ª Ed., Niterói: Ed. Impetus, 2011, p. 417. p. 81.

²²“Segundo a teoria dominante no Brasil, se houver compatibilidade de conteúdo, assunto, com a nova Constituição, as normas do direito ordinário anterior serão bem-vindas e recebidas perante a nova ordem constitucional e continuarão a produzir completamente seus efeitos jurídicos. Se, por sua vez, não existir harmonia de matéria, as normas não serão recebidas. É o que tratam os fenômenos da recepção judicial.” MARTINS, Flavia Bahia Martins, **Direito Constitucional**, 2ª Ed., Niterói: Ed. Impetus, 2011, p. 18.

²³ O tema foi pesquisado nos sítios do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, mas não foram encontrados quaisquer resultados.

norma possuir dispositivos de naturezas jurídicas distintas, o que pode servir de parâmetro para o presente estudo.

A Lei Complementar nº 70/1991, em seu artigo 6º, reconheceu às sociedades civis de prestação de serviços profissionais o direito de serem isentas da COFINS. Em seguida, com a edição da Lei Ordinária nº 9.430/1996, foi determinada a revogação de tal dispositivo, afirmando que, a partir de então, todas as sociedades deveriam proceder ao pagamento regular da referida contribuição.

Por um lado a OAB defendia que, tendo o benefício da isenção sido concedido por lei complementar, cujo quórum de aprovação é maior, não poderia ser revogado por uma simples lei ordinária.

Por outro lado, defendia a União Federal que o artigo 6º da Lei Complementar nº 70/1991, embora possuísse natureza complementar, materialmente seria uma lei ordinária, podendo assim ser revogado pela Lei Ordinária nº 9.430/1996.

O plenário do STF analisou tal questão no julgamento do RE nº 377.457/PR, da Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, cuja ementa ficou nos seguintes moldes:

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, D). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.²⁴

De acordo com o entendimento do STF no presente caso, a Lei Complementar nº 70/1991 também possui uma natureza jurídica híbrida, em que todos os seus dispositivos são de lei complementar, salvo os dispositivos que tratam de contribuição social, que apesar de serem formalmente lei complementar, são materialmente dispositivos de uma lei ordinária, podendo sim serem revogados por outra lei ordinária.

²⁴ STF, Recurso Extraordinário nº 377.457/PR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe: 18.12.2008. Disponível em <http://www.stf.jus.br>, acessado em 13 de março de 2013.

O STF chegou nessa decisão com base na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, de Relatoria do Ministro Moreira Alves, que assim votou:

Sucedede, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar nº 70/91 tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social. Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por lei ordinária. . A circunstância de ter sido instituída por lei complementar – a Lei Complementar 70/91 – não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no §4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição por ela instituída, que são objeto desta ação – é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A Jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 01/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema – se firmou no sentido de que só exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição faz tal exigência, e, se porventura a matéria disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.²⁵

Sendo assim, a Lei Complementar nº 70/1991, conforme entendimento do STF, possui uma natureza jurídica híbrida, em que alguns dispositivos, apesar de estarem inseridos em uma lei complementar, são materialmente uma lei ordinária.

O artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979, por sua vez, apesar de estar inserido em um decreto do Poder Executivo, é uma lei à luz da CF/1988, por estar limitando um direito fundamental que é o de poder se consultar com a Administração Pública, devendo tal previsão estar prevista em lei, razão pela qual o referido artigo e seus incisos, apesar de serem formalmente um decreto, são materialmente uma lei estadual.

²⁵ STF, ADC nº 1, Rel. Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, DJ: 16.6.1995. Disponível em <http://www.stf.jus.br>, acessado em 13 de março de 2013.

2.3. Comparação entre o Decreto Estadual nº 2.473/1979 e o Decreto nº 70.235/1972

Além da situação acima descrita, referente à Lei Complementar nº 70/1991, existe outra situação similar, no campo do procedimento administrativo tributário, referente ao Decreto nº 70.235/1972, que também foi analisada pelo STF e serve como parâmetro e fundamento para a conclusão no sentido de que o Decreto Estadual nº 2.473/1979 também possui natureza jurídica híbrida.

Antônio da Silva Cabral²⁶ descreve que a origem do Decreto nº 70.235/1972 é anterior à Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que na verdade criou uma nova Constituição Federal. Em outras palavras, sua origem não decorreu de tal emenda constitucional.

Sendo assim, o eminente autor expõe que a junta militar, baseada no Ato Institucional nº 12, de 31 de agosto de 1969, editou o Decreto-lei nº 822/1969, em 5 de setembro de 1969, cujo artigo 2º delegou a competência legislativa ao Poder Executivo para dispor sobre o processo administrativo fiscal, nos seguintes moldes:

OS MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR , usando das atribuições que lhes confere o artigo 1º do Ato Institucional número 12, de 31 de agosto de 1969, combinado com o parágrafo 1º do artigo 2º do Ato Institucional número 5, de 13 de dezembro de 1968,

DECRETAM:

Art 1º Indepe de garantia de instância a interposição de recurso no processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais.

§ 1º Nos processos não definitivamente decididos pela administração fica extinta a fiança e, a requerimento do interessado, será liberado o depósito.

§ 2º O depósito em dinheiro, no prazo de interposição do recurso, ou o não levantamento da importância depositada, evitará a correção monetária do crédito tributário.

Art 2º O Poder Executivo regulará o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais, penalidades, empréstimos compulsórios e o de consulta.

²⁶ CABRAL, Antônio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**, São Paulo: Ed. Saraiva, 1993, p. 128-131.

Art 3º Ficará revogada, a partir da publicação do ato do Poder Executivo que regular o assunto, a legislação referente à matéria mencionada no artigo 2º, dêste Decreto-lei.

Art 4º Revogadas as disposições em contrário, êste Decreto-lei entra em vigor na data de sua publicação.

Tal delegação legislativa resultou na elaboração do Decreto nº 70.235/1972. Obviamente, por ter sido elaborada pelo Poder Executivo e não pelo Poder Legislativo, muitas foram as discussões sobre a sua validade.

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López²⁷ detalham exatamente essa discussão:

Em razão de ser norma proveniente do Executivo, muito se discutiu a respeito da natureza legal do Decreto nº 70.235/1972. Afinal, as normas de Direito Processual deveriam ser editadas pelo Poder Legislativo, cuja competência inclui a apreciação de propostas normativas de iniciativa da União. Por conseguinte, questionou-se a permanência dessa delegação de competência depois da entrada em vigor da EC nº 1/69, já que o Decreto-lei nº 822/69 se achava apoiado em ato institucional provisório. Os que defendiam a posição contrária sustentavam que o artigo 8º, XVII, 'c', da Constituição de 1967²⁸, com a EC nº 1/69, atribuía competência à União para legislar sobre normas de orçamento, despesa e gestão financeira de natureza pública, o que, implicitamente, envolvia as normas de processo fiscal. De resto, a letra 'b' deste mesmo dispositivo atribuiu à União competência para legislar sobre Direito Processual.

Existia, de acordo com os eminentes autores, 2 principais opiniões sobre a validade do Decreto nº 70.235/1972. De acordo uma parte da doutrina, o artigo 8º, XVII, 'c', da Constituição de 1967 atribuía competência à União para dispor sobre normas de orçamento, despesa e gestão financeira de natureza pública, o que incluiria todo o processo administrativo federal.

Além disso, essa parte da doutrina também entendia que se o artigo 8º, XVII, 'b' atribuía à União competência para legislar sobre Direito Processual, o processo administrativo federal também poderia ser incluído nessa alínea.

²⁷ NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**, 3ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2010, p. 86/87.

²⁸ "Art. 8º Compete à União: XVII - legislar sôbre: a) cumprimento da Constituição e execução dos serviços federais; b) direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; c) normas gerais sobre orçamento, despesa e gestão patrimonial e financeira de natureza pública; de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; de regime penitenciário."

A outra parte da doutrina, por sua vez, defendia que o Decreto nº 70.235/1972 deveria ter sido emanado do Poder Legislativo, podendo até ter sido proposto pelo Poder Executivo, mas o Poder Legislativo deveria validar tal iniciativa e tornar a norma uma lei em sentido estrito.

Tal controvérsia foi finalmente solucionada pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, no julgamento da AMS nº 106.747-DF. Os eminentes autores²⁹ ainda ressaltam essa questão em sua obra:

Esta controvérsia foi posta à apreciação do Poder Judiciário e o antigo Tribunal Federal de Recursos, por meio do AMS nº 106.747-DF, estabeleceu que o Decreto nº 70.235/72 tem status de lei. Entendeu o Egrégio Tribunal que cabia à Presidência da República, sob a égide dos atos institucionais, substituir o Parlamento em sua competência legiferante, inclusive com base em leis delegadas. O Decreto-Lei nº 822/69 é, portanto, fruto dessa delegação, e o Executivo a exauriu com a edição do Decreto nº 70.235/72.

Sob a égide da CF/1988, o STF, no julgamento em conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nºs 1922 MC/DF e 1976 MC / DF, na relatoria do Ministro Moreira Alves, cujas ementas foram idênticas nos seguintes moldes:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação à nova redação dada ao § 2º do artigo 33 do Decreto Federal 70.235, de 06.03.72, pelo artigo 32 da Medida Provisória 1699-41, de 27.10.98, e o "caput" do artigo 33 da referida Medida Provisória. Aditamentos com relação às Medidas Provisórias posteriores. - Em exame compatível com a liminar requerida, não têm relevância suficiente para a concessão dela as alegadas violações aos artigos 62 e 5º, XXXIV, XXXV, LIV e LV, e 62 da Constituição Federal quanto à redação dada ao artigo 33 do Decreto Federal 70.235/72 - **recebido como lei pela atual Carta Magna** - pelo artigo 32 da Medida Provisória 1699-41, de 27 de outubro de 1998, atualmente reeditada pela Medida Provisória 1863-53, de 24 de setembro de 1999. - No tocante ao "caput" do já referido artigo 33 da mesma Medida Provisória e reedições sucessivas, basta, para considerar relevante a fundamentação jurídica do pedido, a alegação de ofensa ao princípio constitucional do devido processo legal em sentido material (art. 5º, LIV, da Constituição) por violação da razoabilidade e da proporcionalidade em que se traduz esse princípio constitucional. Ocorrência, também, do "periculum in mora". Suspensão de eficácia que, por via de consequência, se estende aos parágrafos do dispositivo impugnado. Em julgamento conjunto de ambas as ADINs, delas, preliminarmente, se conhece em toda a sua extensão, e se defere, em parte, o pedido de liminar, para suspender a eficácia, "ex nunc" e até julgamento

²⁹ NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**, 3ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2010, p. 86/87.

final do artigo 33 e seus parágrafos da Medida Provisória nº 1863-53, de 24 de setembro de 1999.

As referidas ADIs, apesar de terem como objeto a análise da constitucionalidade da nova redação dada ao § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972 pelo artigo 32 da Medida Provisória 1699-41, de 27.10.98, indiretamente resultou na análise da constitucionalidade e da validade do Decreto nº 70.235/1972 à luz da CF/1988.

Não apenas pelos votos dos eminentes Ministros, mas também pela própria ementa dos julgados, restou claro que o STF entendeu que o Decreto nº 70.235/1972 foi recepcionado como lei pela atual Carta Magna.

O fato de que o Decreto nº 70.235/1972, como um todo, foi recepcionado como lei pela atual Carta Magna é inegável. Tal afirmativa se mostra ainda mais clara quando analisamos as revogações realizadas no Decreto nº 70.235/1972, tendo em vista que todas foram feitas por leis em sentido estrito, vide as leis nºs 8.748/1993, 9.430/1996, 9.541/1997, 9.784/1999 e 12.715/2012.

No entanto, ao analisarmos a atual redação do Decreto nº 70.235/1972, é possível notar que algumas normas foram inseridas por decreto, vide o Decretos nº 3.724/2001.

A resposta para tais inclusões é bem simples. Como o Decreto nº 70.235/1972 foi recepcionado pela CF/1988 como lei, suas alterações só podem ser feitas por meio de lei.

Por outro lado, nada impede que o Presidente da República, no uso de suas atribuições privativas conferidas pelo artigo 84, inciso IV, da CF/1988³⁰, regulamente o Decreto nº 70.235/1972, ou seja, disponha sobre situações específicas ou crie mecanismos para que o Decreto nº 70.235/1972 possa ser efetivamente aplicado.

Portanto, o Decreto nº 70.235/1972 foi recepcionado como lei pela CF/1988, cabendo apenas ao Presidente da República regulamentar e não revogar o texto legal, que atualmente só pode ser revogado por outra lei.

Analisando conjuntamente a interpretação do STF, que definiu a Lei Complementar nº 70/1991 com natureza jurídica híbrida e interpretou que o Decreto nº 70.235/1972 foi recepcionado como lei pela CF/1988, pode-se concluir que, analogamente, no plano estadual

³⁰ "Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução".

do Rio de Janeiro, o artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979, por ter sido elaborado antes da atual Carta Magna e dispor sobre direitos fundamentais dos contribuintes, assim como o Decreto nº 70.235/1972, foi recepcionado pela CF/1988 como lei estadual.

Sendo assim, como no Decreto nº 70.235/1972, o artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979 também só pode ser revogado ou limitado por lei, cabendo ao Governador do Estado do Rio de Janeiro, pelo princípio da simetria³¹, regulamentar tais hipóteses por meio de decreto, sem violar a redação original do referido artigo.

Além disso, tomando como base a interpretação do STF da Lei Complementar nº 70/1991, pode-se concluir que o Decreto Estadual nº 2.473/1979, por dispor, ao mesmo tempo, de questões formais do processo administrativo, que sempre possuíram e continuam possuindo natureza jurídica de decreto, os dispositivos que tratam de direitos e garantias fundamentais, como é o caso do direito de formular uma consulta tributária para a Administração Pública, apesar de serem formalmente um decreto, materialmente são uma lei estadual, como é o caso do artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979, que limita um direito fundamental dos contribuintes localizados no Estado do Rio de Janeiro.

Vale citar que o Decreto Estadual nº 2.473/1979, diferentemente do Decreto nº 70.235/1972, que foi recepcionado por completo como lei, pode não apenas ser regulamentado por ato do Poder Executivo, podendo o mesmo também revogar os dispositivos do referido decreto que não foram recepcionados como lei e mantiveram sua natureza jurídica de decreto do Poder Executivo.

Analisada a natureza jurídica do Decreto Estadual nº 2.473/1979, resta agora examinar como a legislação tributária, incluindo o artigo 165, inciso III, do referido decreto, deve ser interpretada, razão pela qual o próximo capítulo possui como principais objetivos (i) interpretar o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 e, por fim, (ii) analisar se tal dispositivo foi recepcionado pela CF/1988.

³¹ “Trata-se de uma obrigação geral implícita imposta aos Estados membros e municípios, na elaboração de seus diplomas máximos, com o modelo federal estabelecido pela Constituição do Brasil. A imposição da simetria é revelada por meio da obrigatoriedade de reprodução nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas municipais das características dominantes no modelo federal”. TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**, 9ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011. p. 1062.

3. Do silogismo jurídico ao pós-positivismo jurídico

O presente capítulo é dividido em 3 tópicos, sendo eles “O silogismo jurídico”, “O pós-positivismo jurídico” e a “Análise da recepção do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 pela CF/1988”.

O primeiro tópico descreverá o conceito de silogismo jurídico, com o objetivo de demonstrar que o mesmo não deve ser utilizado de forma exclusiva para interpretar a legislação tributária e, em especial o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979. O segundo tópico, por sua vez, possui como objetivo demonstrar que o pós-positivismo jurídico deve ser utilizado para interpretar toda a legislação tributária, incluindo o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979. Por fim, o terceiro tópico analisará a recepção ou não do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 à luz da CF/1988, tendo em vista que é uma norma pré-constitucional.

Antes de analisar a possibilidade de recepção do artigo 165 do Decreto Estadual nº 2.473/1979 pela atual Carta Magna, é necessário saber como a legislação tributária deve ser interpretada.

3.1. O silogismo jurídico

Cumprido de pronto ressaltar que o presente trabalho não tem o objetivo analisar todos os aspectos do silogismo jurídico, a despeito de sua importância. O que se pretende é perfilar o referido conceito para melhor compreender a sua aplicação na interpretação da legislação tributária, incluindo o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979.

Em linhas gerais, o silogismo é um método interpretativo dedutivo com base em duas premissas, sendo a primeira a premissa maior e a segunda a premissa menor, é possível chegar a uma conclusão. Uma das mais famosas foi pensada nos seguintes termos: "O homem é mortal. Sócrates é homem. Logo, Sócrates é mortal".

Sem entrar no mérito de suas possíveis falhas, o silogismo jurídico, por sua vez, que terá sua interpretação explorada no presente trabalho, de acordo com Letícia Balsamão Moreira³², pode assim ser definido:

Assim, temos, fundamentalmente, de uma perspectiva lógico formal, (...), a sequência silogística da norma, do fato e da conclusão decorrente da subsunção de fato à norma (primária) e da sucessiva aplicação da norma (secundária) ao fato. Por esta se diz que o processo judicial tem estrutura lógica.

Sendo assim, o silogismo jurídico também possui uma premissa maior, que é a norma geral, uma premissa menor, que é o fato previsto na norma geral e a conclusão de que a norma geral deve ser aplicada ao fato previsto.

Aplicando o silogismo jurídico na legislação tributária, as normas seriam aplicadas diretamente nas hipóteses em que a lei prevê, de forma "fria" e "mecânica", ou seja, sem qualquer valoração dos princípios e valores constitucionais.

Além disso, as normas tributárias seriam auto-explicativas e não seria possível gerar quaisquer dúvidas sobre a sua aplicação, tendo em vista que a situação literal descrita deveria ser aplicada ao caso concreto, sem qualquer análise adicional.

Ao interpretarmos o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979³³, conforme o silogismo clássico, a premissa maior seria que a consulta tributária não será conhecida e deixará de produzir os seus efeitos se o a matéria sobre a qual versa o questionamento já estiver disciplinada em ato normativo.

A premissa menor, por sua vez, seria simplesmente o fato do contribuinte formular uma consulta tributária com a sua situação já descrita em algum ato normativo.

A conclusão, obviamente, seria de que todos os contribuintes, independentemente de suas situações específicas, teriam a sua consulta não conhecida, já que a sua situação já estava disciplinada em um ato normativo.

Em outras palavras, a simples aplicação do silogismo jurídico faz com que o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 seja aplicado de forma objetiva, "fria" e

³² MOREIRA, Letícia Balsamão. A insuficiência do silogismo para cumprimento do dever de motivar as decisões judiciais. Revista Virtual da AGU, Brasília, v. 6, n. 48, jan. 2006.

³³ "Art. 165. A consulta não será conhecida e deixará de produzir os efeitos que lhe são próprios, quando: III - a situação estiver disciplinada em ato normativo, publicado antes de sua apresentação".

“mecânica”, sem analisar cada situação específica e as circunstâncias dos contribuintes que formularam a consulta.

No entanto, a aplicação isolada do silogismo jurídico para interpretação da legislação tributária, incluindo o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 se mostra completamente ultrapassada, pois a própria legislação tributária, em razão da sua complexidade, gera, invariavelmente, diversas dúvidas ao contribuinte, podendo e devendo o sujeito passivo formular consulta tributária caso o ato normativo não trate objetivamente da sua situação específica ou gere quaisquer dúvidas sobre a interpretação da matéria que se visa disciplinar.

A norma jurídica atualmente deve ser interpretada de acordo com princípios e objetivos pelos quais ela foi criada, razão pela qual o silogismo não é mais suficiente para aplicação da norma aos fatos descritos no texto legal.

Portanto, tendo em vista que o silogismo jurídico não é mais instrumento suficiente por si só para interpretação da legislação tributária, incluindo o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, devem ser buscados outros métodos interpretativos que possam satisfazer aos anseios dos contribuintes. Tal método, de acordo com a doutrina dominante atualmente, é o pós-positivismo jurídico.

3.2. O pós-positivismo jurídico

Primeiramente, antes de explicitar os motivos pelos quais a legislação tributária, incluindo o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, deve ser interpretada de acordo com o pós-positivismo jurídico, deve ser pontuada a diferença entre o positivismo e o pós-positivismo.

Paulo Hamilton Siqueira Júnior³⁴ dispõe sobre o conceito de positivismo jurídico ao dizer que "Primeiramente, o positivismo jurídico pode ser definido como a escola de Direito que tem por fundamento o Direito positivo, ou seja, aquele posto, imposto, positivado pelo Estado".

³⁴ SIQUEIRA JUNIOR, Paulo Hamilton. Pós-positivismo. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, São Paulo, v. 14, n. 28, p. 239-266, jul/dez. 2011.

Luis Fernando Barzotto³⁵ também trata do conceito de positivismo jurídico ao afirmar que "No âmbito do Direito, o positivismo representa a tentativa de compreender o Direito como um fenômeno social objetivo."

O positivismo jurídico é o direito posto pelo Estado, em que a letra da lei é a grande protagonista do Direito, não se preocupando com princípios e objetivos da lei.

Cabe aqui explicar que o silogismo jurídico é o instrumento da lógica formal apropriado pelo positivismo jurídico, que parte dos pressupostos de que (i) as palavras possuem um único sentido, (ii) não há ambiguidade das normas, (iii) não há antinomia dentro do ordenamento e (iv) o ordenamento jurídico é completo.

O positivismo jurídico, partindo de tais premissas, se utiliza do silogismo jurídico para tentar fazer o Direito ser operacionalizado de forma "mecânica", como um sistema em que as regras se encaixam perfeitamente, como um relógio em uma máquina, ou seja, uma visão mecanicista.

Portanto, o positivismo jurídico de forma isolada, por se utilizar exclusivamente do silogismo jurídico para alcançar a interpretação das normas jurídicas, não é suficiente para a realização da interpretação do sentido e alcance da legislação tributária nos dias atuais.

Após as enormes tragédias trazidas pela 2ª Guerra Mundial, sendo todas as ações perpetradas com fundamento em leis, o positivismo jurídico passou a ser amplamente questionado, pois foi percebido que poderia ser utilizado como um instrumento para a realização de qualquer ação arbitrária, bastando a sua previsão em lei, sem qualquer referência à legitimidade ou fundamento na justiça, valores essenciais no Estado Democrático de Direito.

Em outras palavras, a ética e os valores sociais e morais voltaram ao campo do Direito. Nesse contexto, surge o pós-positivismo.

Paulo Hamilton Siqueira Júnior³⁶ expõe exatamente essa questão:

³⁵ BARZOTTO, Luis Fernando. Positivismo jurídico (verbetes). Dicionário de filosofia do direito. Ed. Renovar, 2006, p. 643.

³⁶ SIQUEIRA JUNIOR, Paulo Hamilton. Pós-positivismo. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, São Paulo, v. 14, n. 28, p. 239-266, jul/dez. 2011.

Ao fim da 2ª Guerra, a ética e os valores começam a retornar ao Direito. A superação histórica do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o Direito posto; procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas. A interpretação e aplicação do ordenamento jurídico não de ser inspiradas por uma teoria da justiça, mas não podem comportar voluntarismos ou personalismos, sobretudo os judiciais. No conjunto de idéias ricas e heterogêneas que procuram abrigo neste paradigma em construção se incluem a atribuição de normatividade aos princípios e a definição de suas relações com valores e regras; a reabilitação da razão prática e da argumentação jurídica; a formação de uma nova hermenêutica constitucional; e o desenvolvimento de uma teoria dos direitos fundamentais edificada sobre o fundamento da dignidade humana.

A tragédia gerada pelo positivismo precisava de uma resposta. Tal caminho, o do pós-positivismo, ainda não foi concluída nos dias atuais, em que estamos em constante reinterpretação do Direito à luz de valores e princípios.

O pós-positivismo trouxe uma reaproximação entre o Direito e a Filosofia. Não há uma ruptura com o positivismo. A lei continua sendo observada, respeitada e aplicada, tendo mudado apenas a forma de interpretação da norma jurídica para aplicação aos fatos descritos, tendo uma maior preocupação com os princípios, tendo como base, em especial, a dignidade da pessoa humana.

Paulo Hamilton Siqueira Júnior ainda dispõe o seguinte:

O mundo contemporâneo não admite mais a ética legalista, moralista de acobertamento, utilitarista e pragmática, que se mostrou hipócrita. Devemos insistir nos verdadeiros fundamentos da ética: amor, justiça e verdade. A teoria do Direito tem aliado a estrutura contemporânea do Direito com o pós-positivismo. No contexto pós-positivista a separação entre o Direito e a política não é encarada como absoluta. O Direito contemporâneo está ligado com a Filosofia e a Sociologia. Um traço marcante do pós-positivismo é a importância dos princípios na aplicação do Direito, com a consequente valorização da hermenêutica.³⁷

Diferentemente do positivismo, que se utiliza do silogismo, o pós-positivismo traz a necessidade de interpretar a norma jurídica de acordo com os princípios e valores fundamentais, o que pressupõe a identificação dos objetivos que levaram a norma a ser criada.

³⁷ SIQUEIRA JUNIOR, Paulo Hamilton. Pós-positivismo. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, São Paulo, v. 14, n. 28, p. 239-266, jul/dez. 2011.

No que tange a interpretação da legislação tributária, Luciano Amaro assim dispõe sobre o artigo 107 do CTN³⁸:

O citado artigo faz supor que o Código vá discorrer exaustivamente sobre as técnicas ou os critérios de interpretação das leis tributárias, o que, porém (e, aliás, felizmente), não ocorre. Limita-se o Código a ditar uns poucos preceitos sobre o assunto, os quais, obviamente, não esgotam a matéria, deixando extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica. Dessa forma, a regra é justamente a submissão do direito tributário ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria da interpretação jurídica; por exceção, nas situações disciplinadas expressamente, o intérprete deve procurar (na medida em que isso seja possível) dar preferência aos critérios indicados pelo Código Tributário Nacional. Mesmo, porém, nas matérias sobre as quais o Código estabelece comandos específicos, veremos que o intérprete não deve esquecer as recomendações da hermenêutica jurídica.³⁹

Sendo assim, tamanha a complexidade da legislação tributária, não há que se falar em silogismo jurídico na sua interpretação. A letra da lei "fria" e "mecânica" já não é mais suficiente para interpretar a legislação tributária, devendo sempre ser buscado os objetivos da norma ao ter sido criada.

Muitas normas tributárias são complexas e se nem mesmo a doutrina conseguiu pacificar a interpretação sobre o tema⁴⁰, os contribuintes que não possuem conhecimento sobre a matéria tributária facilmente poderão errar o entendimento adotado pela Fazenda Pública.

O fato de várias normas tributárias terem sido criadas antes da CF/1988, incluindo o CTN em 1966, só reforça a necessidade da interpretação pós-positivista das normas tributárias, em que as normas pré-constitucionais devem ser vistas à luz da CF/1988, que possui um enfoque principiológico e moral muito forte.

Vale ressaltar que, em algumas circunstâncias, o silogismo e o positivismo clássico são suficientes para solucionar as controvérsias jurídicas instauradas. No entanto, para que isso ocorra, no presente trabalho defende-se que a norma jurídica (i) não pode ser passível de gerar mais de uma interpretação e/ou (ii) muito menos limitar ou violar direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

³⁸ "Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo."

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 15ª Ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2009. p. 208.

⁴⁰ Um deles é o próprio artigo 107 do CTN, em que ainda há discussão como a legislação tributária deve ser interpretada.

Sendo assim, a combinação de diversos métodos, o que gera mais complexidade, parece ser a única solução possível no momento, em que temos normas tributárias simples convivendo ao mesmo tempo com norma tributárias extremamente complexas.

Nesse contexto que o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 deve ser interpretado de acordo com o pós-positivismo, ou seja, por ser uma norma complexa e estar limitando o direito fundamental do contribuinte de se consultar com a Administração Pública.

Se interpretássemos o referido inciso de acordo com o positivismo, ou seja, utilizando-se do silogismo jurídico, qualquer contribuinte que formulasse uma consulta tributária sobre uma situação já descrita em ato normativo não teria sua consulta sequer conhecida.

No entanto, tendo em vista a complexidade da legislação tributária, tal dispositivo não pode ser interpretado de forma literal, devendo-se levar em consideração todos os aspectos já realçados em relação à interpretação de acordo com o pós-positivismo. Muitas vezes, o próprio ato normativo, pela sua falta de especificação ou utilização de termos jurídicos ambíguos ou contraditórios, gera diversas dúvidas para os contribuintes, não podendo o direito fundamental do contribuinte de elaborar uma consulta tributária ser obstado e violado nesse caso.

Adotando-se a visão do pós-positivismo e buscando-se uma interpretação teleológica⁴¹, constata-se que o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 não pode ter sido criado com o objetivo de violar um direito fundamental do contribuinte ou não pode prosperar com tal efeito.

Tal dispositivo teria sido criado com o objetivo de evitar que contribuintes que possuíssem sua situação claramente descrita em ato normativo, sem qualquer possibilidade de dúvidas, pudessem demandar uma consulta sobre um fato que poderia facilmente ser visto na legislação tributária.

O objetivo de tal artigo foi evitar que consultas tributárias óbvias fossem formuladas, por exemplo, se o ICMS incide sobre a simples venda de mercadorias. No entanto, é

⁴¹ "A teleologia é o estudo filosófico dos fins, isto é, do propósito, objetivo ou finalidade dos institutos. O método teleológico, então, reconhece que o Direito não é um fim em si mesmo e que os meios são indispensáveis para a busca da justiça. Com isso, determina ao intérprete que analise mais a fundo as normas legais, sempre em busca da sua essência e verdadeiro ideal." MARTINS, Flavia Bahia Martins, **Direito Constitucional**, 2ª Ed., Niterói: Ed. Impetus, 2011, p. 417. p. 44.

importante ressaltar que para que a consulta tributária não seja conhecida não pode haver qualquer suspeita de dúvida na interpretação da legislação tributária. Caso haja qualquer dúvida, a consulta deve ser conhecida e respondida, mesmo que tenha sua situação descrita em ato normativo.

Tendo em vista que a redação do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 dá a entender que qualquer consulta tributária que estivesse descrita em ato normativo não seria conhecida, o pós-positivismo nos auxilia na relativização dessa norma, observando cada caso específico se tal ato normativo poderia gerar qualquer dúvida interpretativa, permitindo que a consulta tributária seja conhecida caso haja qualquer sinal de dúvida acerca da interpretação da legislação tributária.

3.3. Análise da recepção do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 pela CF/1988

Examinada a interpretação da legislação tributária e conseqüentemente do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, resta saber se tal dispositivo legal foi recepcionado ou não pela CF/1988.

Cabe apenas explicitar o motivo pelo qual a análise dessa norma é de recepção e não de inconstitucionalidade, como dispõe Flavia Bahia Martins:

Segundo a teoria dominante no Brasil, se houver compatibilidade de conteúdo, assunto, com a nova Constituição, as normas do direito ordinário anterior serão bem-vindas e recebidas perante a nova ordem constitucional e continuarão a produzir completamente seus efeitos jurídicos. Se, por sua vez, não existir harmonia de matéria, as normas não serão recebidas. É o que tratam os fenômenos da recepção judicial.⁴²

Na linha de pensamento da referida autora, da doutrina constitucional dominante e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴³, no Brasil o entendimento é no sentido de que as normas infralegais anteriores ao novo texto constitucional são recepcionadas ou não pela

⁴² MARTINS, Flavia Bahia Martins, **Direito Constitucional**, 2ª Ed., Niterói: Ed. Impetus, 2011, p. 417. p. 18.

⁴³ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 705.316/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe: 16.4.2013. Disponível em <http://www.stf.jus.br>, acessado em 28 de abril de 2013. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 851.849/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe: 24.5.2013. Disponível em <http://www.stf.jus.br>, acessado em 28 de abril de 2013, dentre outros.

nova Constituição, dependendo de seu conteúdo. Com efeito, não cabe aqui discorrer sobre o tema do controle de constitucionalidade, por razões metodológicas, de tempo e espaço

Sendo assim, tais normas pré-constitucionais produzirão todos os seus efeitos se sua matéria estiver de acordo com os princípios e as regras da nova Constituição. Caso a norma pré-constitucional, apesar de estar de acordo com a matéria da nova Constituição, não estiver de acordo com o novo processo legislativo, ainda assim produzirá todos os seus efeitos, como é o caso do CTN, em que formalmente é uma lei ordinária, mas foi recepcionado pela CF/1988 como lei complementar.

A recepção ou não do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 vai depender claramente da forma que tal dispositivo é interpretado. Adotada uma interpretação condizente com o contexto do pós-positivismo jurídico, conforme se sustenta no presente trabalho, tal dispositivo vai ser interpretado conforme à Constituição.

Sobre a interpretação conforme à Constituição, Flavia Bahia Martins ensina:

Como um mesmo texto comporta, muitas vezes, plúrimas interpretações, se dentre elas houver pelo menos uma que esteja em conformidade com a Constituição, o STF deverá afastar as interpretações que não se compatibilizam com a Carta Magna e declarar qual a correta interpretação da norma. Nesta hipótese, o STF estará buscando resguardar a eficácia da norma em respeito ao princípio da legitimidade democrática do legislador e da preseunção de inconstitucionalidade da lei.⁴⁴

Não recepcionar uma norma é muito sério. Significa que todos os esforços feitos para elaboração de tal norma foram insignificantes, pois não gera nenhum novo efeito na nova Constituição.

Assim sendo, o STF, de acordo com os fundamentos do pós-positivismo, isto é, de acordo com os valores morais, sociais e princípios constitucionais, analisa a norma jurídica e tenta compatibilizar tal texto com os atuais princípios constitucionais.

O direito de formular uma consulta tributária está relacionado com os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, podendo ser limitado apenas em hipóteses de má-fé ou de falta de requisitos formais mínimos.

⁴⁴ MARTINS, Flavia Bahia Martins, **Direito Constitucional**, 2ª Ed., Niterói: Ed. Impetus, 2011, p. 417. p. 535/536.

No entanto, hipótese completamente diferente ocorre no artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, em que uma simples dúvida em um ato normativo pode ensejar o não conhecimento da consulta tributária.

Caso tal dispositivo fosse interpretado de forma "mecânica" e "fria", de acordo com o silogismo que caracteriza o positivismo, certamente tal dispositivo não terá sido recepcionado pela atual CF/1988, pela flagrante violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório.

Portanto, para que o 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 seja recepcionado pela CF/1988, defende-se no presente trabalho que deve ser feita uma interpretação conforme à Constituição⁴⁵, para que tal dispositivo continue a produzir os seus efeitos jurídicos.

Como a legislação tributária é extremamente complexa, com diversas interpretações legislativas, tal dispositivo, criado sob a égide de um governo militar, não pode prosperar na atual Constituição com uma interpretação baseada no silogismo jurídico.

Muitas vezes o próprio ato normativo que foi criado para regular a situação do contribuinte gera diversas dúvidas interpretativas, não podendo, nesse caso, obstar o exercício de um direito fundamental do contribuinte.

A interpretação conforme a Constituição, que se advoga neste estudo, é a de que o art. 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979 deve ser interpretado de forma que a consulta tributária não seja conhecida apenas nos casos em que a situação descrita do contribuinte for flagrantemente impossível de gerar quaisquer dúvidas, como, por exemplo, a pergunta se o ICMS incide sobre a venda de mercadorias, já que uma simples análise da legislação responderia tal pergunta.

No entanto, situação completamente diferente seria se o consulente formulasse uma consulta indagando se o ICMS incide em uma operação que ele entende ser isenta, de acordo com sua interpretação legislativa. Tal hipótese deve ser conhecida e respondida pela

⁴⁵ Sobre as formas de controle de constitucionalidade, vide GUASTINI, Riccardo. A Constitucionalização do Ordenamento Jurídico e a Experiência Italiana. In: DE SOUZA NETO, Cláudio Pereira e Daniel Sarmiento. A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro. Ed. Lumen Juris, 2007.

Administração Pública, ainda que haja um ato normativo de acordo ou não com o entendimento do consulente.

É inequívoca a possibilidade de a legislação gerar dúvidas interpretativas. Nesse sentido, deve ser analisada a melhor solução ao caso. Assim, na hipótese de múltiplas interpretações ou de dúvidas quanto à completude e clareza do ato normativo, o contribuinte tem o direito de ter a sua consulta conhecida, com vistas a não permitir a violação de um direito fundamental.

Conclusão

A consulta tributária é um instituto extremamente importante para que o Estado informe ao contribuinte qual a sua interpretação acerca da legislação tributária, com o objetivo de evitar que a lei seja descumprida.

No entanto, para que os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes do Estado do Rio de Janeiro não sejam violados, o artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, assim como toda a legislação tributária, devem ser interpretados, sempre que a norma tributária (i) possibilitar mais de uma interpretação e/ou (ii) limitar e/ou violar direitos fundamentais, com base nas premissas do denominado pós-positivismo jurídico, o que leva o hermeneuta a uma interpretação conforme à Constituição. Nesses termos, a consulta tributária só não será conhecida caso seja inequívoco o sentido e o alcance da complexa legislação tributária sobre a qual versa a pergunta formulada.

Por outro lado, na hipótese de qualquer possibilidade de dúvida quanto à correta interpretação da legislação tributária, a consulta deve ser conhecida e respondida, pois apenas com a expressa manifestação do Poder Público os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório não serão violados.

A mecânica e fria aplicação do silogismo jurídico clássico, para interpretação do artigo 165, inciso III, do Decreto Estadual nº 2.473/1979, leva a crer que toda consulta tributária formulada sobre matéria já descrita em ato normativo não será sequer conhecida, entendimento que não se coaduna com o Estado Democrático de Direito. De fato, a interpretação nesses termos implica, necessariamente, a não recepção do aludido dispositivo pela CF/1988.

Bibliografia

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 15a Ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.
- BARZOTTO, Luis Fernando. Positivismo jurídico (verbetes). Dicionário de filosofia do direito. São Paulo. Ed. Renovar, 2006.
- CABRAL, Antônio da Silva. Processo Administrativo Fiscal, São Paulo: Ed. Saraiva, 1993.
- CAMPOS, Dejalma de. Processo Administrativo Tributário, São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil, 2007.
- CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e Prática do Direito Processual Tributário, São Paulo: Ed. Saraiva, 2000.
- DE SOUZA NETO, Cláudio Pereira e Daniel Sarmento. A Constitucionalização do Direito: Fundamentos Teóricos e Aplicações Específicas. Rio de Janeiro. Ed. Lumen Juris, 2007.
- MARTINS, Flavia Bahia Martins, Direito Constitucional, 2ª Ed., Niterói: Ed. Impetus, 2011.
- MOREIRA, Letícia Balsamão. A insuficiência do silogismo para cumprimento do dever de motivar as decisões judiciais. Revista Virtual da AGU, Brasília, v. 6, n. 48, jan. 2006.
- NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª Ed., São Paulo: Ed. Dialética, 2010.
- PEREZ, Juan Zornoza. “Consulta y Administración Tributaria en España”, RDT 29-30/69.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo Administrativo Tributário, 2ª Ed., São Paulo: Ed. Malheiros, 2003.
- SIQUEIRA JUNIOR, Paulo Hamilton. Pós-positivismo. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, São Paulo, v. 14, n. 28, p. 239-266, jul/dez, 2011.
- SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Brasília, 2013. Disponível em <http://www.stj.gov.br>, acessado em 13 de março de 2013.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Brasília, 2013. Disponível em <http://www.stf.jus.br>, acessado em 28 de abril de 2013.
- TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional, 9ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Heleno Taveira (coordenação). Direito Tributário e Ordem Econômica, 1ª Ed., São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2010.

WEISS, Fernando Lemme. Princípios Tributários e Financeiros, Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2006.