

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

---



## XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

#### **Apresentação**

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

## **O PRAZO PARA RESPOSTA NO PROCESSO DE CONSULTA TRIBUTÁRIA**

### **THE DEADLINE FOR RESPONSE IN THE TAX CONSULTATION PROCEDURE**

**Rafael Ambrósio Gava**  
**Bruna Rocha Passos**

#### **Resumo**

O processo de consulta tributária é uma subespécie de processo de consulta, que por sua vez se insere no gênero processo administrativo. Visa a sanar dúvidas dos contribuintes ou entidades de classes que ajam em benefício de seus representados acerca da interpretação conferida pela Administração tributante a determinado dispositivo normativo, diante de uma situação fática específica e detalhada, visando, com isso, obter certeza jurídica. Não obstante, os dispositivos normativos que disciplinam especificamente o processo de consulta tributária no âmbito federal são omissos quanto ao prazo de resposta ao pedido de consulta. A proposta deste artigo é estudar se existe ou não um prazo para a resposta a ser observado, bem como, em existindo, a natureza deste e as consequências jurídicas de sua não observância. Demonstrou-se, com base em pesquisa bibliográfica e mediante uma problematização dedutivo-argumentativa, que é aplicável, ao processo de consulta, prazo previsto no artigo 66 da Lei 9.784/1999, o qual é processual e impróprio (não preclusivo) e cuja inobservância pode gerar apenas efeitos extraprocessuais, tais como a responsabilidade civil e administrativo-disciplinar do agente público faltoso.

**Palavras-chave:** Tributário, Administrativo, Processo, Consulta, Prazo, Resposta.

#### **Abstract/Resumen/Résumé**

The consultation process is a subspecies of tax consultation process, which in turn fits into the genre "administrative process". It aims to answer questions from taxpayers - classes or entities acting on behalf of their constituents - on the interpretation given by the IRS to a statute law, before a specific and detailed factual situation, aiming thereby achieving legal certainty. Nevertheless, the federal regulatory provisions governing the administrative process of consultation are silent as to the deadline the Administration has to respond a filed tax consultation request. This This article aims to study whether there is a in fact a deadline to reply, as well as the legal nature of this deadline and the legal consequences of non-compliance. It has been proved, based on a literature review and through a deductive argument, that the deadline stipulated in Article 66 of Law 9.784/1999 is applicable to the consultation process. This is a procedural and inappropriate (not preclusive), whose failure can generate only extra procedural effects, such as civil and administrative and disciplinary liability of defaulting public officer.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax law, Administrative, Process, Consultation, Deadline, Response.

## 1. INTRODUÇÃO

O intérprete do Direito passa a ocupar posição cada vez mais preponderante na construção das normas jurídicas (CARVALHO, 2013).

O fenômeno da “inflação legislativa” veio a contribuir para que o Direito Tributário se tornasse ainda menos palpável para os leigos (MARTINS, 2007), sobre quem obviamente também recaem as prescrições normativas e a presunção de conhecimento de todas elas – artigo 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (BRASIL, 1942).

Desse modo, no ramo do direito tributário, a par dos dilemas gerados pela inflação legislativa, há a complexidade que lhe é inerente (ROCHA, 1996).<sup>1</sup> Fator que também contribui para que juristas e leigos em geral muitas vezes não consigam compreender a resposta que o ordenamento jurídico reserva para cada uma das situações fático-jurídicas por si vivenciadas.

Observamos, outrossim, uma tendência crescente de o Estado passar para os contribuintes os deveres de gerir e de fazer o controle de autuação e constituição do crédito/débito tributário. Essa tendência, chamada por José Juan Ferreiro Lapatza (1983) de “privatização da gestão dos tributos”, faz com que cresça para os contribuintes a carga de deveres instrumentais tributários, de modo a colocá-los na “[...] contingência de ter conhecimentos técnicos ou lançar mão de serviços de bons assessores fiscais” (FALEIRO, 2005, p. XV).

Nesse contexto, cresce a importância do instituto da consulta tributária, como instrumento de que podem se valer os contribuintes (bem como entidades representantes de classes em benefício de seus representados) para reduzir essa enorme complexidade (FALEIRO, 2005) e possibilitar maior certeza quanto aos deveres tributários (principais e acessórios) que sobre si recaem ou podem vir a recair (ROCHA, 1996), a fim de que possam melhor cumpri-los e mais facilmente fazer planejamento tributário.

A consulta tributária consiste em uma espécie de processo administrativo de que podem se valer os contribuintes (reais ou potenciais) e as entidades representantes de classes (em benefício de seus representados), para que possam saber “[...] qual a inteligência oficial a

---

<sup>1</sup> Complexidade que decorre de diversos fatores, como, por exemplo, a coexistência de três planos de normatização tributária (municipal, estadual e federal), o grande número de atos legais e infralegais, a importância e a dificuldade de determinação dos significados dos “conceitos indeterminados” presentes nos enunciados normativos etc.

respeito da interpretação de disposições legais concernentes à matéria tributária” (ATALIBA, 1975). Ou, como explica Eros Roberto Grau, é instituto que permite ao cidadão obter da Administração orientação “[...] a respeito de como proceder em situação de dúvida [referente à interpretação e aplicabilidade de enunciado normativo tributário], no entendimento da Administração” (1988). Logo, é instrumento que possibilita a obtenção de maior segurança jurídica no campo da tributação.

Não obstante a importância do tema, este não recebe por parte da doutrina a atenção que merece. Em que pese o crescimento do número de artigos recentes que vêm sendo publicados sobre a consulta tributária, ainda são poucos os trabalhos que versam sobre a matéria de modo monográfico. É inegável que este instituto precisa ser mais profundamente abordado e debatido no meio acadêmico. Afinal, ainda hoje há aspectos do processo de consulta em matéria tributária pouco explorados por aqueles que se debruçam sobre este tema.

Nesse jaez, pretendemos com o presente trabalho analisar um aspecto muito particular e pouco explorado do instituto em comento: o prazo que a Administração consultada tem para responder o pedido de consulta realizado.

Adiantamos, desde já, que os enunciados normativos que disciplinam a consulta tributária no âmbito federal<sup>2</sup> são silentes quanto à fixação de um prazo para resposta.

O presente estudo visa a abordar o tema acima mencionado, buscando encontrar possíveis soluções para os problemas que se colocam quando da análise do prazo para resposta no processo de consulta tributária.

Para nos guiar nessa empreitada, a fim de que chegássemos aos resultados visados, formulamos algumas perguntas que procuramos responder ao longo deste estudo, quais sejam: há previsão legal específica de um prazo para que a Administração responda à consulta realizada? Em caso positivo, qual a natureza deste prazo e quais as consequências jurídicas da sua inobservância? Por outro lado, não existindo previsão jurídica específica de um prazo a ser observado pelo órgão, é possível encontrar no ordenamento jurídico enunciado(s) normativo(s) que, aplicado(s) supletivamente às prescrições normativas que regulam especificamente a consulta, preveja(m) tal limite temporal? Em caso afirmativo, qual a natureza deste prazo e quais as consequências jurídicas de sua inobservância?

A fim de alcançar os resultados almejados, adotamos um método qualitativo, pautado por um estudo de analítico-sintético dos materiais bibliográficos e documentais reunidos, os quais foram analisados à luz dos enunciados normativos constantes nos diplomas jurídicos

---

<sup>2</sup> Destaque para a Lei 9.430/1996 e para o Decreto 70.235/1972.

vigentes no Direito brasileiro, bem como da opinião de estudiosos acerca do tema escolhido e de assuntos a este correlatos. Em seguida, com base nos resultados obtidos, apontamos, dentre as soluções possíveis às questões propostas, aquelas que entendemos serem as mais apropriadas para a realidade jurídica brasileira. E, ao fazê-lo, demonstramos e justificamos o resultado final obtido, fazendo a contraposição entre as soluções possíveis, demonstrando as razões pelas quais descartamos cada uma das teses não adotadas e os motivos pelos quais adotamos outras.

## **2. NOÇÕES PRELIMINARES DO PROCESSO DE CONSULTA TRIBUTÁRIA**

Não há na esfera federal do ordenamento jurídico brasileiro definição ou conceito legal do instituto em comento. As aludidas noções, portanto, são de construção doutrinária, pelo que entendemos ser relevante perpassar pelos conceitos e pelas definições apresentados por aqueles que mais estudaram o instituto.

Para Francisco de Souza Mattos,

[...] a consulta fiscal não é nada mais do que o meio processual administrativo de alguém, com interesse legítimo, provocar o pronunciamento da autoridade competente a respeito de determinado problema sobre o qual tem fundadas dúvidas, com o fim de não só obter o entendimento oficial do mesmo problema, como também garantir uma situação jurídica favorável a ele consulente. (1952, p. 33)

Luiz Eduardo Schoueri, por sua vez, define a consulta tributária como

[...] meio através do qual o sujeito passivo, efetivo ou potencial (a consulta pode, justamente, questionar se o consulente é, em determinado caso, sujeito passivo da obrigação tributária), ou entidade que o represente, ou, ainda, um órgão da administração pública, indaga, formalmente (em contraposição às “consultas informais”, formuladas verbalmente perante os “plantões fiscais”) ao órgão encarregado da Administração Tributária, sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. (1995, p. 119-120)

Interessante, também, o conceito dado por Wagner Balera, para quem a consulta em matéria tributária é

[...] um procedimento através do qual alguém objetiva obter interpretação a respeito dos dispositivos da legislação tributária que o Estado reputa aplicáveis a um fato determinado. (1988, p. 219)

Geraldo Ataliba, a seu turno, afirma que a consulta é “[...] um meio procedimental administrativo, para que se possa saber qual a inteligência oficial a respeito da interpretação de disposições legais concernentes à matéria tributária” (1975, p. 23).

Valdir de Oliveira Rocha, por sua vez, diz que consulta fiscal é “[...] procedimento administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre uma situação de fato ao Fisco-Administração, para obter deste decisão vinculante a respeito” (1996, p. 27).

Fulvia Helena de Gioia Paoli, após identificar os pontos comuns existentes entre os conceitos dos vários estudiosos do assunto, tenta congrega todos os pontos de contato entre eles e, com isso, afirma que

[...] o “procedimento administrativo de consulta tributária” é a “seqüência de atos desencadeados, desenvolvidos pela Administração Pública que, por provocação do interessado, atua no exercício de função administrativa típica, norteadas pelos princípios e normas regentes dessa atividade, determinando, por ato administrativo, as condições e limites da aplicabilidade de norma tributária a um caso concreto, tendo por finalidade a garantia da certeza e segurança jurídica e, como instrumento interpretação”. (1998, p. 53-54)

Percebemos, portanto, que todos os conceitos acima transcritos guardam grande semelhança entre si, não sendo de modo algum conflitantes ou incompatíveis. As singelas notas distintivas entre cada uma dessas definições decorrem apenas do fato de os criadores delas terem ressaltado diferentes aspectos do instituto, por entenderem ser mais relevantes do que outros para fins da conceituação deste.

Além disso, cumpre destacar que o termo “consulta tributária” pode ser utilizado em basicamente duas acepções distintas. De acordo com a primeira delas, a consulta tributária seria o pedido de consulta em si, feito pelo administrado, sendo, portanto, um ato jurídico praticado pelo administrado, no exercício de um direito constitucionalmente assegurado.<sup>3</sup> Pela segunda acepção, a consulta tributária é “[...] seqüência de atos desencadeados, desenvolvidos pela Administração Pública [...]” (PAOLI, 1998, p. 53) em função da provocação do interessado, sendo verdadeiro processo administrativo e, portanto, informado pelos princípios e garantias constitucionais processuais previstas na Constituição de 1988.

Quando à finalidade da consulta fiscal, é conveniente ressaltar que, como bem exposto por Tércio Sampaio Ferraz Junior (1981), a certeza e a segurança jurídicas são

---

<sup>3</sup> Enquanto parte da doutrina entende que se trata do direito de petição a órgãos públicos, outra parte sustenta que se trata do direito de obter informações destes.

indispensáveis para a convivência e o desenvolvimento sociais harmônicos, sendo inegável a importância da positividade de normas claras e exatas na consecução deste fim. Ocorre que, conforme observado por Eros Roberto Grau, paradoxalmente,

[...] a partir do instante em que se ampliam as funções do Estado e, correlativamente, crescem Estado-aparato e Estado-ordenamento, a positividade do Direito conduz ao fenômeno da **hipertrofia da lei** ou da **inflação normativa**, diante do qual torna-se extremamente tormentosa a busca daquela certeza. Por certo, mais tormentosa ainda do que se havia de empreender diante das lacunas do Direito. A lei – mas sobretudo a norma jurídica – já não é mais, então, expressão de sentidos que estão incorporados ao patrimônio psicológico do indivíduo. (1988, p. 135)

Esse fenômeno apelidado pelos juristas de inflação normativa faz-se presente em todos os ramos do Direito. Não obstante, ganha colossal dimensão no ramo do Direito tributário.

Aliado a isso, diante do aumento do número de contribuintes e da incapacidade de a Administração tributante realizar o lançamento tributário em todos os casos e a fiscalização de todos os contribuintes, observa-se no Estado Social e Democrático de Direito uma tendência de o Estado passar para o contribuinte os deveres de gerir, fazer o controle de autuação e de constituir o crédito/débito tributário, seja pela forma da declaração, seja pela de lançamento por homologação. Essa tendência, chamada por José Juan Ferreiro Lapatza (1983) de “privatização da gestão dos tributos”, faz com que cresça para os contribuintes a carga de deveres instrumentais tributários, de modo a colocá-los na “[...] contingência de ter conhecimentos técnicos ou lançar mão de serviços de bons assessores fiscais” (FALEIRO, p. 2005, p. XV).

Isso sem contar com a complexidade inerente ao Direito tributário, que se torna cada vez mais complicado por força do constante incremento das relações financeiras vigentes em nossa sociedade pós-moderna e globalizada. Nesse contexto, o cidadão (sobretudo o juridicamente leigo), sobre quem recai um número cada vez maior de deveres tributários, provenientes de atos normativos cada vez mais extensos e de difícil compreensão, e que não pode alegar o desconhecimento das leis como motivo para descumpri-las, acha-se numa situação extremamente delicada. Foi exatamente essa a observação feita por Wagner Balera, que assim disse:

Ademais, as intrincadas relações econômicas exigem o emprego de mecanismos de tributação cada dia mais complexos.  
Para a maioria da população, esses mecanismos são incompreensíveis.  
Seria preciso que cada cidadão se transformasse num exegeta para que pudesse compreender todo o conjunto de disposições legais, que em matéria tributária, lhe cumpre observar. (1988, p. 218)

Diante desse contexto, bem como da certeza de que não é possível exigir que todos os cidadãos sejam versados na arte do Direito Tributário e muito menos pura e simplesmente supor que o sejam, surge para o Estado o dever de estabelecer meios para que os administrados possam ter meios efetivos para saber como devem proceder diante de cada situação, que normas são aplicáveis em cada caso e, principalmente, qual é a interpretação correta (na visão da Administração tributante) dos enunciados legais e infralegais que regem a situação jurídica tributária em que se encontra o cidadão. Nesse contexto, a consulta tributária aparece não como um mero canal de diálogo institucional entre o indivíduo e o fisco, destinado a informar os administrados, mas como verdadeiro instrumento para sanar dúvidas quanto à aplicabilidade de enunciados normativo-tributários a casos específicos e quanto à interpretação oficial de tais dispositivos. Pelo fato de a resposta dada vincular a Administração, por meio da consulta obtém-se a almejada segurança jurídica, mediante o afastamento da incerteza quanto ao porvir jurídico no campo da tributação.

Desse modo, a doutrina é unânime ao afirmar que a finalidade primordial do instituto da consulta tributária é tirar dúvidas acerca da interpretação e aplicabilidade de enunciados normativos (legais e infralegais) que estabelecem deveres tributários principais e acessórios (AMARO, 1975; BALERA, 1988; FALEIRO, 2005; ROCHA, 1996). Nos dizeres de Geraldo Ataliba, por meio da consulta, busca o consulente saber qual é “[...] a inteligência oficial a respeito da interpretação de disposições legais concernentes à matéria tributária” (1975, p. 24). Com isso, almeja-se, ao cabo, obter segurança jurídica, decorrente da certeza da resposta jurídica que (no entender da Administração tributante) o ordenamento reserva para determinada situação. Exatamente por isso, Fulvia Helena de Gioia Paoli afirma que a consulta tributária tem “[...] dupla finalidade: garantia a certeza e segurança jurídicas e determinar a aplicabilidade da norma no caso concreto” (1998, p. 107).

Apesar de todos os autores concordarem que a consulta tem fundamento último no sobre-princípio da segurança jurídica na tributação (visto que consiste em um meio para a obtenção de certeza quanto à aplicabilidade de enunciados normativos a um fato determinado, bem como quanto à interpretação oficial da Administração tributante acerca deles), uns afirmam que o seu fundamento constitucional imediato é o direito de petição (art. 5º, XXXIV, “a”, da CF/88); ao passo que outros afirmam que é o direito de exigir e obter informações da Administração (art. 5º, XXXIII, CF/88), o qual faz parte do dever maior de assistência desta aos administrados.

Os autores que, como Juan Zornoza Pérez, Narciso Amorós Rica (1970), Francisco David Adame Martínez (2000) e Kelly Magalhães Faleiro (2005), defendem que o

fundamento jurídico-constitucional por excelência da consulta tributária são os direitos de assistência e informação, certamente o fazem por considerar que, diante do atual cenário, em que as pessoas em geral suportam grande pressão tributária, é forçosa a adoção por parte do Estado de mecanismos de assistência, colaboração e informação.

Com efeito, não é possível que o Estado deixe tais pessoas desamparadas, devendo sim estabelecer substanciais canais de comunicação, informação e assessoramento. Sem embargo, o que não se pode aceitar (ao menos no Brasil, diante dos contornos jurídicos aqui conferidos ao instituto em estudo) é que se tente incluir a consulta tributária nessa vala comum. Isso porque, conforme exposto alhures, a consulta não se presta a conceder meras informações ou assessoramento aos administrados. Isso é feito por meio de consultas simples, atendimentos ao público, plantões de dúvidas, folderes, encartes etc. Com o instituto da consulta tributária, busca-se sanar dúvidas quanto a à aplicabilidade ou não de norma específica a fato específico, bem assim quanto à interpretação oficial de dita norma, visando, com isso, obter resposta que vincule o agir do fisco.

Apesar de singela, é inegável a diferença entre o desconhecimento da *quaesti iuris* (que justifica os deveres de informação e assistência, mas não o instituto da consulta tributária) e a dúvida quanto à *quaesti iuris*. A dúvida requer uma representação prévia do texto normativo, a qual, entretanto, não se sabe se está correta ou não; enquanto o desconhecimento importa a incapacidade de o leitor do texto sequer representá-lo previamente, o que impede inclusive que surja a dúvida. Ou seja, para que se tenha dúvida, é necessário, pelo menos, que se haja compreendido algo – o que não ocorre no caso do desconhecimento. Afinal, o “[...] texto nada diz a quem não entenda já alguma coisa daquilo que ele trata” (LARENZ, 1997, p. 441).

Nesse jaez, apesar de reconhecermos a importância da instituição, pela Administração, de canais institucionais de diálogo informativo e assistencial, pensamos não ser essencialmente este o mote com o que se pensou a consulta tributária no Brasil. Pelo contrário, pensamos que esta tem um fim muito maior, visto que o consulente visa com ela a instaurar um processo administrativo, no qual demonstrará a situação de dúvida quanto à *quaesti iuris*, apresentando a representação prévia por si feita em relação ao texto normativo e pedindo que a Administração externe, por meio de uma resposta vinculante, aquela que entende ser a exegese correta do dispositivo pertinente. Vê-se claramente, portanto, que o fundamento constitucional por excelência da consulta tributária é o direito de petição.

Para além dessas questões, convém mencionar que, pelo que pudemos perceber, os autores brasileiros que em geral adotam posicionamento segundo o qual os deveres de

informação e assistência seriam o fundamento da consulta tributária, fazem constantes referências aos escritos (anteriores a 2004) de Juan Zornoza Pérez, de José Juan Ferreiro Lapatz e de demais autores espanhóis, que, ao abordarem o instituto da consulta tributária na Espanha, identificaram serem os deveres de informação e assistência o fundamento deste. Precisamente aí, cremos, está a razão para alguns autores brasileiros defenderem, aqui no Brasil, a mesma tese esposada pelos juristas espanhóis supramencionados.

Ocorre que, à data em que esses estudos espanhóis aos quais os autores brasileiros fazem alusão foram escritos, a consulta tributária era disciplinada, na Espanha, pela “Ley General Tributaria” (Lei Geral Tributária) – Lei nº 230, de 28 de dezembro de 1963. De acordo com o “apartado 2” do artigo 107 desta lei<sup>4</sup>, na Espanha, o pedido de consulta tributária e a resposta a este conferida, em regra, tinham fim meramente informativo, não vinculando a Administração.

Esse tratamento legal é exatamente um dos motivos pelos quais os autores espanhóis supramencionados defendem que os deveres de informação e assistência são os fundamentos do instituto da consulta tributária na Espanha. E, de fato, lá esta tese é plausível, em virtude, dentre outras, da regra acima citada.

Ocorre que, no Brasil, ocorre exatamente o inverso. Aqui, a regra é que as consultas tributárias vinculem a Administração, pelo que estas não podem ser, em nosso país, expressão do mero dever de informação ou do dever de assistência. Ao simplesmente importar, sem o devido cuidado, a tese espanhola para o nosso país, *data vênia*, os juristas brasileiros pecam justamente por tentar utilizar uma teoria que foi cunhada levando em consideração o instituto da consulta tributária na Espanha, visando a entender o instituto no Brasil. Acontece que este instituto recebe (ou pelo menos recebia)<sup>5</sup> contornos muito distintos em cada um dos dois países, não sendo possível considerá-los iguais apenas porque têm em comum o mesmo nome.

---

<sup>4</sup> “Art. 107

[...]

2. Salvo nos casos previstos nos números 4 e 5 deste artigo, a resposta não terá nenhum efeito vinculante para a Administração tributária. Não obstante, o obrigado tributário que, depois de haver recebido resposta à sua consulta, houvesse cumprido suas obrigações tributárias de acordo com a mesma, não será responsabilizado, sem prejuízo da exigência das contribuições, montantes, taxas e juros de mora pertinentes, sempre que a consulta tiver sido formulada antes de se produzir o fato gerador ou dentro do prazo para a sua declaração e não se tiverem alterado as circunstâncias, antecedentes e outras informações descritas nas alíneas a) e c) do n.º 1 do presente artigo.” (ESPANHA, 1963, tradução nossa)

<sup>5</sup> A lei espanhola 230/1963 foi derogada em 1º de julho de 2004, com a entrada em vigor da lei espanhola 58, de 17 de dezembro de 2003. Esta última deu novos contornos à consulta tributária na Espanha, fazendo com que o instituto se aproximasse um pouco mais da consulta tributária que temos no Brasil. No entanto, ainda há diferenças substanciais entre o tratamento jurídico do instituto aqui e lá, o que justifica a tese dos autores com relação à consulta espanhola, mas jamais com relação à brasileira. É o que se infere dos artigos 88 e 89 da nova lei espanhola.

Por via de consequência, com o devido respeito aos autores com os quais discordamos, pensamos que a razão está com aqueles que afirmam que, no Brasil, o fundamento jurídico constitucional por excelência da consulta tributária é o direito de petição.

Ultrapassado este ponto, resta ainda tratar dos fundamentos jurídicos infraconstitucionais do instituto em análise. Aqui, cumpre apenas dizer que o Código Tributário Nacional pouco se ocupou de disciplinar a consulta tributária. Com efeito, apenas faz rápida referência a ela em seu art. 161, § 2º,<sup>6</sup> deixando a cargo de dispositivos normativos específicos o regramento do assunto.

Na esfera federal, a consulta tributária é disciplinada especificamente pelo Decreto 70.235/1972 (que foi recepcionado pela CF/88 com *status* de lei) e pelos artigos 48, 49<sup>7</sup> e 50 da Lei 9.430/1996. Além disso, têm relevo os atos normativos infralegais expedidos pela Secretaria da Receita Federal acerca do instituto, quais sejam: a IN SRF 1.396/2013<sup>8</sup> e a Portaria Conjunta SRF/SRP 2/2005.<sup>9</sup>

Importante mencionar, ainda, que a Lei 9.784/1999, que disciplina os processos administrativos em geral no âmbito da Administração Pública federal, não revogou o Decreto 70.235/1972, nem a Lei 9.430/1996, que, portanto, continuam vigorando. Não obstante, os dispositivos da lei geral de processos administrativos federais aplicam-se subsidiariamente (e no que couberem) ao processo administrativo de consulta, nos casos em que o Decreto 70.235/1972 e a Lei 9.430/1996 são omissos. Isso é o que se lê do art. 69 da Lei 9.784/1999, que assim dispõe: “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei” (BRASIL, 1999).

---

<sup>6</sup> “Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[...]

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

<sup>7</sup> Este artigo revogou expressamente os artigos 54-58 do Decreto 70.235/1972.

<sup>8</sup> Esta IN dispõe “[...] sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de mercadorias no âmbito da Secretaria da Receita Federal” (BRASIL, 2013). Relevante dizer que o art. 34 desta IN revogou expressamente a IN SRF 740/2007, cujo artigo 24, por sua vez, revogara a IN SRF 573/2005. O art. 24 desta última, por sua vez, já havia revogado expressamente a IN SRF 569/2005. E o art. 24 desta última, a seu turno, já havia revogado expressamente a IN SRF 230/2002. O art. 22 desta última, por outro giro, revogara as IN's SRF 2/1997, 49/1997 e 83/1997.

<sup>9</sup> Dispõe sobre o atendimento na SRF e as atividades desta.

### **3. O PRAZO PARA RESPOSTA NO PROCESSO DE CONSULTA TRIBUTÁRIA**

Conforme bem observado por Ruy Barbosa Nogueira (1995), a realidade brasileira mostra que a demora injustificada e nada razoável dos órgãos consultados para responder os pedidos a eles direcionados tem tornado, não raras vezes, inúteis aos consulentes as respostas apresentadas, fazendo com que caiam por terra as próprias finalidades perseguidas com o instituto em comento. Isso, aliado ao fato de os enunciados normativos que disciplinam especificamente a consulta tributária no âmbito federal<sup>10</sup> serem silentes quanto à fixação de um prazo para resposta, faz com que cresça a necessidade de um estudo mais aprofundado sobre o assunto.

Arriscamos dizer, entretanto, que a ausência de normatização específica sobre o tema vertente, seja, talvez, precisamente o motivo pelo qual ele passa despercebido por muitos.

#### **3.1. A ausência de previsão normativa específica e necessidade de um prazo**

Quando versamos sobre os fundamentos jurídicos da consulta tributária na esfera administrativa federal, afirmamos que o instituto é disciplinado especificamente pelo Decreto 70.235/1972 e pela Lei 9.430/1996, sendo estes regulamentados por uma série de atos infralegais expedidos pela Secretaria da Receita Federal. Acontece que, após uma análise cuidadosa de todos os dispositivos normativos que regram especificamente o instituto da consulta tributária, é possível constatar que em momento algum o legislador cuidou de estabelecer um prazo para que os órgãos consultados respondessem os pedidos a eles formulados.

Essa é precisamente a conclusão a que chegou Kelly Magalhães Faleiro, que afirma que o Decreto 70.235/1972 “[...] não estabelece nenhum prazo para a Administração responder às consultas fiscais” (2005, p. 107). No mesmo sentido manifestaram-se Valdir de Oliveira Rocha (1996), Carla Lourdes Gonçalves (2000) e Antônio da Silva Cabral (1977).

---

<sup>10</sup> Destaque para a Lei 9.430/1996 e para o Decreto 70.235/1972.

Além deles, podemos dizer que, apesar de não afirmar expressamente que inexistente disciplina legal específica quanto a este tema, também Eduardo Luiz Ayres Duarte da Rosa (2005) reconhece a existência desta lacuna; do contrário, não teria apresentado critérios para encontrar solução para a questão fora dos diplomas normativos que regem especificamente o instituto em análise, como fê-lo em sua obra.

Infelizmente, de todos os autores pesquisados, estes foram os únicos que se manifestaram sobre o assunto em voga. Apesar disso, pudemos observar que os referidos juristas afirmam unanimemente que o legislador não cuidou de disciplinar este aspecto da consulta tributária.

Diante dessas considerações, é correto afirmar que o agir da Administração Consultada não está condicionado a prazo algum, podendo ela proferir a resposta a qualquer tempo, sem que a demora na resposta gere nenhum efeito jurídico? Pensamos que não.

Neste ponto do trabalho, já podemos afirmar tranquilamente que a consulta tributária é um dos vários tipos de consultas previstos no sistema jurídico, sendo que as consultas são espécies de processos administrativos. Desse modo, o instituto em estudo tem natureza jurídica de processo administrativo, no qual, por óbvio, há a atuação da Administração, no cumprimento das funções que lhe cabem. Disso defluímos que, dada a sua natureza processual, a consulta tributária é invariavelmente informada pelos princípios do devido processo legal (inciso LIV do art. 5º da CF/88)<sup>11</sup> e da razoável duração do processo (inciso LXXVIII do art. 5º da CF/88<sup>12</sup> e art. 8º, 1, do Pacto de São José da Costa Rica, aprovado pelo Decreto Legislativo 27/1992 e mandado executar pelo Decreto 678/1992 do Presidente da República). De outro turno, por implicar um *facere* da Administração, é informada pelo princípio da eficiência (*caput* do art. 37 da CF/88 e *caput* do art. 2º da Lei de 9.784/1999).

Além disso, segundo já expusemos, estamos com aqueles que identificam no direito de petição o fundamento jurídico constitucional por excelência da consulta tributária. Em consequência, mais do que a faculdade de consultar, o consulente tem o direito de obter uma resposta fundamentada, satisfatória<sup>13</sup> e dentro de um tempo razoável, conforme bem colocado por Juan Zornoza Pérez (1986). Afinal, segundo Geraldo Ataliba (1988), Marco Aurélio Greco (1977), Adílson Abreu Dallari (1994), Valdir de Oliveira Rocha (1996), Hugo de Brito Machado (1999), Lídia Maria Ribas (2003) e Eduardo Luiz Ayres Duarte da Rosa (2005),

---

<sup>11</sup> “[...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;” (BRASIL, 1988)

<sup>12</sup> “[...] LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.” (BRASIL, 1988)

<sup>13</sup> Isso não significa que a Administração deve dar a resposta no sentido desejado pelo consulente, senão que a resposta deve ser útil e guardar relação com o pedido formulado – ainda que não seja dada no sentido desejado pelo consulente.

mais do que garantir aos cidadãos a faculdade de formular pedidos à Administração, o direito de petição garante-os o direito de obter dela, em prazo razoável, uma resposta conclusiva, fundamentada e adequada aos termos do pedido formulado. Do contrário, esta garantia constitucional seria irrisória e verdadeiramente inútil.

Demonstramos, outrossim, ser consenso na doutrina que a finalidade última do instituto da consulta em matéria tributária é conseguir a segurança jurídica na tributação, mediante a obtenção de uma resposta do fisco (aos termos da qual este ficará vinculado) que permita ao consulente ter certeza quanto à inteligência da Administração tributante no que tange à aplicabilidade e interpretação de enunciados normativos que estabelecem deveres tributários. Ora, se o principal objetivo da consulta tributária é a concretização do princípio da segurança jurídica na tributação, sendo que isso só é possível mediante a obtenção de uma resposta ao pedido feito pelo consulente, não é preciso se esforçar muito para perceber que esta resposta deve ser conferida dentro de um prazo razoável, sob pena de se tornar inútil ao consulente, fazendo com que caia por terra a própria razão de ser do instituto em comento (o que fica ainda mais claro quando se tratar de consultas tributárias preventivas).

De outro turno, segundo informa Ruy Barbosa Nogueira (1995), a Administração tributante tem demorado por demais para responder os pedidos a eles direcionados, fazendo com que boa parte dessas respostas tardias sejam imprestáveis para os consulentes, fazendo com que caiam por terra as próprias finalidades perseguidas com o instituto em comento. O que certamente faz com que os administrados sintam-se desestimulados a dele lançar mão, visto que o que o Direito dá com uma mão, a morosidade administrativa encarrega-se de tirar com a outra.

Nesse jaez, fica claro e longe de qualquer questionamento que, por força dos princípios normativos do devido processo legal, da razoável duração do processo, da segurança jurídica e da eficiência,<sup>14</sup> bem assim do direito de petição; o nosso sistema jurídico impõe que o pedido de consulta tributária seja respondido pelo órgão consultado dentro de um prazo razoável. O problema consiste em saber o que se deve entender por “prazo razoável” para responder os pedidos de consulta tributária a ela formulados.

Conforme exposto por Cristiane Mendonça (2004), uma análise do tema em comento que pretenda ser juridicamente científica e dogmática, impõe a busca desta resposta nos dispositivos normativos que compõem o direito positivo. Desse modo, “prazo razoável” seria

---

<sup>14</sup> Todos esses princípios são elementos que compõem o subsistema normativo do Direito brasileiro. Além disso, não deixam de ser verdadeiros influxos valorativos em nossa ordem normativa, servindo para explicitar os elementos que integram o subsistema axiológico que compõe o nosso ordenamento jurídico.

precisamente aquele prazo limite previsto em lei para que o órgão consultado respondesse o pedido a ele endereçado. Ocorre que, como já foi demonstrado, os enunciados normativos que disciplinam especificamente a consulta tributária na esfera federal não fazem tal previsão.

### **3.2. Uma solução viável**

Uma vez reconhecida a ausência de regramento específico quanto ao prazo para resposta ao pedido de consulta tributária, bem como a necessidade da existência de tal prazo, é imperioso empreender esforços no sentido de ver se há em outros diplomas do ordenamento jurídico a previsão de um prazo que pode ser aplicado supletivamente. Para tanto, analisaremos as soluções apresentadas pelos juristas brasileiros que se ocuparam do tema em comento e, após, apresentaremos aquela que pensamos ser a mais adequada.

Antônio da Silva Cabral nada fala sobre qual prazo deve ser observado, deixando, portanto, de apresentar solução para o problema em voga. Limita-se a afirmar que a consulta deve ser respondida dentro de um período determinado e razoável, sem, entretanto, indicar o que seria um “prazo razoável” para responder a consulta formulada (1977).

Também as obras de Valdir de Oliveira Rocha (1996), Carla Lourdes Gonçalves (2000) e Fulvia Helena de Gioia Paoli (1998) limitam-se a reconhecer que os dispositivos normativos que versam especificamente sobre a consulta tributária não estabelecem tal prazo. Assim como Antônio da Silva Cabral, deixam de indicar um prazo. Desse modo, igualmente deixam de apresentar uma solução satisfatória para o problema vertente.

Nenhum dos autores acima mencionados apresenta, portanto, uma solução satisfatória para resolver a pendenga. Visto isso, resta apresentar aquela solução que entendemos ser possível.

Conforme já exposto, a consulta tributária direcionada à Secretaria da Receita Federal é uma espécie de processo administrativo que corre na esfera federal. Desse modo, além de se submeter às previsões normativas específicas da Lei 9.430/1996 e do Decreto 70.235/1972, a ela aplica-se subsidiariamente a Lei 9.784/1999, que dispõe sobre as normas

básicas e os aspectos gerais concernentes aos processos administrativos no âmbito da Administração Pública federal. Isso é assim por força do art. 69 da Lei 9.784/1999.<sup>15</sup>

Ante da ausência de previsão de um prazo específico para que o órgão consultado responda o pedido a ele endereçado, é plenamente cabível a aplicação subsidiária dos artigos 48 e 49 da Lei 9.784/1999 ao processo de consulta tributária.<sup>16</sup> Esses dois artigos veiculam a regra segundo a qual a Administração Pública federal tem o dever de emitir decisão explícita a respeito dos processos administrativos que correm perante ela num prazo de trinta dias (prorrogáveis, excepcional e justificadamente, por igual período), a contar da data do encerramento da instrução processual. Como, entretanto, o processo de consulta tributária não tem instrução processual, o prazo de que o órgão consultado dispõe para emitir sua resposta começa a fluir a partir da data em que o pedido de consulta foi protocolado.

Desse modo, por meio da simples compreensão sistêmica do instituto em estudo e com base na realização de uma interpretação sistêmica, encontramos o prazo a ser observado pelo órgão consultado. Esta solução foi apresentada por Kelly Magalhães Faleiro (2005), com quem estamos plenamente de acordo.

Destaque-se, entretanto, que não parece ser essa a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ). No julgamento do REsp 1.138.206/RS (BRASIL, 2010), a Primeira Seção desta Corte assentou, em síntese, as seguintes premissas e conclusões: *(i)* as “peculiaridades da seara fiscal”, aliadas à existência de um diploma normativo que disciplina especificamente os aspectos gerais do Processo Administrativo Fiscal (PAF) federal, afasta a possibilidade de aplicação subsidiária dos artigos 48 e 49 da Lei 9.784/99, sendo irrelevante o fato de o Decreto 70.235/72 reconhecidamente não conter previsão específica que permita identifica qual é o “prazo razoável” para a conclusão de um PAF; *(ii)* a lacuna deste Decreto foi sanada pelo art. 24 da Lei 11.457/07, pelo o qual “*é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte*” (BRASIL, 2007); *(iii)* o prazo razoável para a conclusão de um PAF na esfera federal é de 360 dias, nos termos da Lei 11.457/07, a qual é o diploma jurídico adequado para suprir a lacuna do Decreto 72.235/72 a respeito do assunto em epígrafe.

---

<sup>15</sup> “Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta lei.” (BRASIL, 1999)

<sup>16</sup> “Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

Art. 49. Concluída a instrução do processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.” (BRASIL, 1999)

No que tange ao prazo de resposta do processo de consulta na esfera federal (que, frise-se, é uma espécie de PAF federal), discordamos da posição do STJ por basicamente três motivos. Em primeiro lugar, os julgadores não explicam quais seriam as “peculiaridades” que inviabilizam a aplicação subsidiária da Lei 9.784/99 aos processos fiscais federais. Sinceramente não conseguimos vislumbrar nenhuma característica particular aos processos fiscais que fariam com que, dentre todas as categorias de processos administrativos existentes na esfera federal, apenas eles não pudessem ser subsidiária e supletivamente regidos pela lei em comento. Aliás, não há nenhum dispositivo nesta lei que chancele tal conclusão, a qual, *data venia*, não foi fundamentada a contento. Em segundo Lugar, o STJ reconhece expressamente que o Decreto 70.235/72<sup>17</sup> não dispõe expressa e especificamente sobre um prazo limite para fornecimento de resposta administrativa, o que, nos termos do art. 69 da Lei 9.784/99, autoriza a aplicação subsidiária de seus dispositivos ao processo de consulta tributária na esfera federal. Em terceiro lugar, considerando os objetivos específicos da consulta tributária (principalmente daquelas feitas preventivamente) entendemos não ser viável sustentar que é “razoável” que o autor da consulta tenha que esperar 360 dias para obter uma resposta – sobretudo porque estamos falando de uma espécie de PAF que não tem fase de instrução e que é relativamente simples. Com efeito, em muitos casos a espera por tanto tempo faria com que desaparecesse o próprio interesse na consulta, evidenciando o quanto este prazo não pode ser tomado como parâmetro para definição dos ditames constitucionais de eficiência administrativa e de razoável duração de processo.

### 3.3. Natureza do prazo

Agora que já apresentamos qual é o prazo a ser observado pelo órgão consultado, resta discorrer sobre a natureza do referido prazo. Cabe definir a forma de contagem deste prazo e verificar se ele é próprio ou impróprio (*i.e.*, preclusivo ou não preclusivo).

Inicialmente, cabe dizer que, em se tratando de um prazo que deve ser observado pela Administração, no curso de um processo administrativo, para a realização do ato final de

---

<sup>17</sup> Assim como a Lei 9.430/96 (à qual o julgado sequer fez menção).

dito processo, não pode haver dúvidas de que estamos diante de um prazo processual. Como o Decreto 70.235/1972 e a Lei 9.430/1996 não dispõem nada sobre a contagem de prazos no processo administrativo de consulta, deve-se aplicar subsidiariamente a regra prevista no *caput* do art. 66 da Lei 9.784/1999, que disciplina a contagem dos prazos processuais nos processos administrativos que correm perante a Administração Pública federal. Este dispositivo veicula a regra segundo a qual se exclui do cômputo o primeiro dia, incluindo-se o do vencimento. O § 1º do art. 66, por sua vez, dispõe que, se o termo final do prazo cair em um dia no qual não haja expediente, ou se este for encerrado antes da hora normal, considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil subsequente.<sup>18</sup>

Visto isso, resta ainda definir se estamos diante de prazo próprio ou impróprio. Prazo próprio é aquele cuja inobservância acarreta consequências processuais àquele que o descumpriu, traduzindo-se estas na impossibilidade de praticar o referido ato fora do prazo estipulado. Desse modo, é possível afirmar que o prazo próprio é aquele alcançado pela preclusão, visto que a sua inobservância gera efeitos processuais consistente na perda ou extinção de um direito ou faculdade processual.

Prazo impróprio, por sua vez, é todo o prazo que não é próprio, ou seja, é todo aquele prazo cuja inobservância não gera efeitos processuais consistentes na impossibilidade da prática extemporânea do ato. Relevante dizer, entretanto, que, apesar de a inobservância de um prazo impróprio não acarretar consequências de ordem processual, implica (ao menos em tese) punição administrativo-disciplinar daquele agente público que não o cumpriu.

Seja na seara judicial, seja na administrativa, os atos das partes costumam ser próprios, ao passo que os prazos dos agentes públicos (incluídos aqui os juízes e os auxiliares da justiça) são impróprios. Desse modo, sendo o ato de resposta à consulta um ato cuja prática é de responsabilidade de um agente público responsável pela condução do processo de consulta administrativa, o prazo de trinta dias para que seja praticado é impróprio. Nem poderia ser diferente, do contrário, teríamos que admitir que, não sendo dada resposta tempestiva, esta nunca mais poderia ser dada – o que é inaceitável.

---

<sup>18</sup> “Art. 66. Os prazos começam a correr a partir da data da cientificação oficial, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencendo.

§ 1º. Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes da hora normal.” (BRASIL, 1999)

### 3.4. Necessidade de obediência ao prazo e as consequências de sua inobservância

Vimos que, na esfera federal, a Administração deve (em regra) dar resposta ao processo de consulta no prazo máximo de trinta dias, sendo que este é um prazo processual impróprio. Resta, entretanto, dizer que não basta que haja a previsão legal deste prazo, é fundamental que a Administração efetivamente o obedeça.

Com efeito, quando analisamos os princípios da eficiência, do devido processo legal e da razoável duração do processo, bem como o direito de petição, chegamos à conclusão de que todos eles guardam relação direta com a consulta tributária. Além disso, demonstramos que, em função desse direito e desses princípios, a Administração tem o dever (e não a mera faculdade) de responder o pedido de consulta dentro daquele prazo que a lei estabelece como sendo razoável – qual seja, o prazo de trinta dias, prorrogável excepcional e justificadamente por mais trinta.

A todo dever necessariamente contrapõe-se um direito e vice versa (BOBBIO, 2008). Direito e dever, portanto, são os dois lados de uma mesma moeda. Desse modo, se a Administração tem o dever de respeitar prazo em comento, o consulente tem o direito de exigir da daquela o oferecimento tempestivo da resposta ao pedido de consulta formulado. Mas pode acontecer de este prazo não ser respeitado. Nesse caso, resta indagar quais seriam as consequências da desobediência deste, tanto para a Administração quanto para o administrado, sobretudo diante do fato de as leis que regem especificamente a consulta tributária terem se omitido também quanto a este ponto.

Tentando responder esta pergunta, Antônio da Silva Cabral sustenta que a não apresentação de resposta pelo fisco dentro do prazo determinado implicaria a aceitação, pelo órgão consultado, do entendimento defendido pelo consulente. Vejamos os dizeres do autor:

[...] A consulta validamente apresentada pelo sujeito passivo deverá ser respondida pela Fazenda dentro de período determinado. A falta de manifestação do órgão competente dentro desse período autorizará o contribuinte a proceder de acordo com o entendimento expresso na consulta. (1977, p. 72)

Acontece que o autor supracitado não indica, em nenhum trecho de sua obra, qual seria, na sua ótica, o prazo ou “período determinado” a ser observado. Em função disso, o problema persiste.

Para além dessa questão, vale dizer que, apesar de parecer viável, à primeira vista, a solução proposta pelo autor, após uma análise mais cuidadosa da questão somos forçados a

discordar da tese por ele defendida, assim como o fizeram Valdir de Oliveira Rocha (1996) e Kelly Magalhães Faleiro (2005). Com efeito, a posição defendida por Antônio da Silva Cabral apresenta três problemas que a tornam insustentável. O primeiro deles consiste no fato de que ela parte do pressuposto de que, ao formular o seu pedido, o consulente, além de expor a dúvida normativa, deve sempre apresentar aquele entendimento que reputa ser correto. Ocorre que isso não é requisito necessário para a apresentação de uma consulta, visto que nenhum dispositivo normativo legal ou infralegal que disciplina o instituto faz essa exigência. Desse modo, pode ser que o consulente não apresente o seu entendimento acerca da situação (o que, diga-se de passagem, é muito comum), caso em que obviamente não seria possível adotar a solução sugerida pelo citado jurista. O segundo e mais importante, consiste no fato de que a consequência defendida pelo autor só seria possível se houvesse disposição legal expressa atribuindo tal efeito jurídico à ausência de manifestação tempestiva da Administração – ou mesmo completa a omissão desta (MEDAUAR, 1993) –, sendo certo que simplesmente não existe previsão legal neste sentido. Em terceiro lugar, não podemos olvidar que por força do disposto no art. 48 da Lei 9.784/1999, a resposta (decisão final do processo administrativo de consulta) deve ser sempre expressa e revestir-se da forma escrita; o que também torna inviável o posicionamento de Antônio da Silva Cabral, que consiste justamente na admissão de uma resposta implícita para o pedido formulado.

Diante da crítica feita a esse posicionamento, é forçoso que apresentemos, então, aquela solução entendemos ser cabível. É o que passamos a fazer.

Conforme já expusemos, a Administração tem o dever de respeitar prazo em comento, ao passo que o consulente tem o direito de exigir da daquela o oferecimento tempestivo da resposta ao pedido de consulta formulado. Desse modo, a não apresentação de resposta tempestiva consiste no descumprimento, por parte da Administração, de um dever que lhe é legalmente imposto. Por via de consequência, transcorrido o prazo *in albis*, abre-se ao consultado a possibilidade de buscar tutela jurisdicional com o fim de exigir que a Administração apresente o quanto antes a resposta ao pedido de consulta a ela endereçado.

Além disso, apesar de ser remota a possibilidade de o oferecimento de resposta intempestiva causar danos ao consulente,<sup>19</sup> há casos em que é plenamente possível que isso ocorra. Vejamos:

---

<sup>19</sup> Principalmente se levarmos em consideração que a apresentação de consulta tributária suspende a exigibilidade, por parte da Administração, dos deveres tributários objeto da consulta, além de que impede a instauração de procedimento administrativo de fiscalização a respeito da situação fática descrita no pedido formulado.

[...] É certo que a ocorrência de dano, considerando os efeitos atribuídos à consulta, sobretudo o de suspender a exigibilidade do tributo, é um tanto incomum, mas não descartamos a hipótese dele ocorrer. Uma situação que poderia caracterizá-lo é a do consulente que consulta a Administração sobre o entendimento da aplicação de determinada regra tributária na contingência de realizar ou não uma operação. A omissão pode compelir o consulente a deixar de realizar a operação, por ignorar os efeitos tributários que dela possam advir, e isso poderá acarretar-lhe prejuízo. (FALEIRO, 2005, p. 109)

Desse modo, caso reste provado que a inobservância injustificada do prazo em questão causou danos (patrimoniais ou extrapatrimoniais) ao consulente, este poderá pleitear judicialmente a responsabilização objetiva da Administração, para que ela repare ou compense o dano causado. Lembrando, que, caso a Administração seja condenada, terá direito de regresso contra o agente público que, culposa ou dolosamente, for responsável pela conduta ensejadora do dano. Tudo isso com base no disposto no art. 37, § 6º, da CF/88.<sup>20</sup> Nesse ponto, portanto, estamos plenamente de acordo com Kelly Magalhães Faleiro (2005) e Carla de Lourdes Gonçalves (2000).

Por fim, mencione-se que a inobservância do prazo pode acarretar a instauração de processo administrativo disciplinar para apurar a conduta do agente público responsável pelo descumprimento do disposto em lei, podendo tal processo culminar na imposição de sanção administrativa ao agente público faltoso (CASTARDO, 2006).

#### 4. CONCLUSÕES

Após o estudo empreendido e todas as considerações que foram nele feitas, podemos chegar às seguintes conclusões:

- a) “consulta tributária” é *processo administrativo* instaurado em função de pedido de consulta feito pelo consulente (provocação do interessado), por meio do qual este, após descrever pormenorizadamente dada circunstância fática (real ou hipotética), apresenta uma dúvida quanto à aplicabilidade ou interpretação de dado(s) enunciado(s) normativo(s) cujo(s) conteúdo(s) seja(m) dever(es) tributário(s)

---

<sup>20</sup> “[...] § 6º. As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.” (BRASIL, 1988)

- principais ou acessórios, requerendo que o fisco manifeste o seu posicionamento mediante uma resposta escrita e que vincula a atuação fazendária;
- b) diante da sua natureza jurídica de processo administrativo, *à consulta tributária aplicam-se, dentre outros, os princípios do devido processo legal, da razoável duração do processo, da legalidade e da eficiência;*
- c) com a consulta tributária, o consulente visa obter *segurança jurídica na tributação*, o que se consegue mediante a obtenção da resposta conferida pela Administração consultada a respeito do entendimento oficial acerca da dúvida normativa apresentada por aquele. Em virtude do efeito vinculante da resposta dada, o consulente adquire certeza jurídica em relação à atuação futura da Administração;
- d) a consulta tributária tem como fundamento jurídico constitucional por excelência *o direito de petição*. Logo, se o consulente tem o direito de pedir, a Administração tem o dever de dar *resposta adequada, satisfatória, fundamentada e em prazo razoável* ao pedido formulado;
- e) na esfera federal, a consulta tributária é disciplinada especificamente pelo Decreto 70.235/1972, pela Lei 9.430/1996 e pelo art. 161, § 2º, do CTN. Além disso, é regulamentada pela Instrução Normativa 1.396/2013 da Secretaria da Receita Federal e pela Portaria Conjunta SRF/SRP 2/2005. Por fim, por força do art. 69 da Lei 9.784/1999, esta lei é aplicada subsidiariamente e no que couber ao processo administrativo de consulta tributária;
- f) os enunciados normativos que disciplinam especificamente a consulta tributária não estabelecem um prazo limite para que o órgão consultado responda ao pedido formulado pelo consulente, quando seria aconselhável que o tivesse feito (princípios do devido processo legal, da razoável duração do processo, da eficiência na administração, da segurança jurídica na tributação e da legalidade);
- g) diante dessa ausência de normatização específica, da necessidade de observância de um prazo, bem como do disposto no *art. 69 da Lei 9784/1999*; devem ser *aplicados subsidiariamente à consulta tributária os artigos 48 e 49 desta lei*, que estabelecem o *dever de a Administração responder por expresso, no prazo máximo de trinta dias (prorrogáveis, excepcional e justificadamente, por igual período), o pedido formulado;*
- h) como o processo de consulta tributária não tem fase instrutória, este prazo de trinta dias *começa a fluir a partir da data do protocolo*. Em se tratando de *prazo*

*processual*, e diante da ausência de disposição específica respeito, a contagem deste deve obedecer o disposto no *art. 66 da Lei 9.784/1999*;

- i) este prazo é processual e impróprio (não preclusivo)*, visto que não acarreta, no âmbito de processo de consulta, para a parte consultada (Administração tributante consultada), a perda ou a extinção de direitos ou faculdades processuais;
- j) sem embargos da conclusão anterior, a não observância deste prazo*, pode ensejar a responsabilização da Administração, nos termos do *art. 37, § 6º, da CF/88*; bem assim, pode ensejar a instauração de processo administrativo disciplinar destinado *sancionar administrativamente o agente público faltoso* responsável pela demora na tramitação do feito.

## 5. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. Do processo de consulta. In: PRADE, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 81-137.

AMORÓS RICA, Narciso. **Derecho tributario: explicaciones**. 2. ed. Madrid: Derecho Financiero, 1970.

ATALIBA, Geraldo. Princípios de procedimento tributário. In: PRADE, Péricles Luiz Medeiros; CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 15-36.

AZEVEDO, Antônio Junqueira. O direito pós-moderno e a codificação. **Revista da Faculdade de Direito da USP**, São Paulo, vol. 94, p. 3-12, 1999.

BALERA, Wagner. Consulta em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 12, n° 45, p. 219-228, jul./set. 1988.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

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

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n° 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Rio de Janeiro, 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)>. Acesso: em 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972. Brasília, 1972**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto Legislativo n° 27, de 26 de maio de 1992**. Brasília: Senado Federal, 1992. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136444>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto ° 678, de 6 de novembro de 1992**. Brasília: 1992. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D0678.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0678.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa n° 230, de 25 de outubro de 2002**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2002/in2302002.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa n° 569, de 19 de setembro de 2005**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2005/in5692005.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa n° 573, de 23 de novembro de 2005**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2005. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2005/in5732005.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa n° 740, de 2 de maio de 2007**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2007. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2007/in7402007.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 1.396, de 2 de maio de 2013**. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2013. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2013/in13962013.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Brasília, 1996. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Brasília, 1999. Disponível em:

<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9784.htm>>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007**. Brasília, 1999. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm)>. Acesso em: 13 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1138206/RS. Fazenda Nacional e DELMAQ Máquinas e Acessórios Ltda e outros. Relator: Luiz Fux. Brasília, 9 ago. 2010. **Acórdão eletrônico Dje 1 set. 2010**. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200900847330&dt\\_publicacao=01/09/2010](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900847330&dt_publicacao=01/09/2010)>. Acesso em: 13 mar. 2015.

CABRAL, Antônio da Silva. **Introdução ao estudo da informação em matéria fiscal**. São Paulo: Resenha Tributária/IBDT, 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Processo tributário administrativo**. 2. ed. São Paulo: IOB Thompson, 2006.

DALLARI, Adílson Abreu. Administração pública no estado de direito. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 5, p. 33-41, jan./mar. 1994.

ESPAÑA. **Ley nº 58, de 17 de diciembre de 2003**. Madrid, 2003. Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html)>. Acesso em: 03 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. **Ley nº 230, de 28 de diciembre de 1963**. Disponível em: <[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Derogadas/r10-1230-1963.t3.html#c3s1](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r10-1230-1963.t3.html#c3s1)>. Acesso em: 03 mar. 2014.

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

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano v, n. 17-18, p. 51-56, jul./dez. 1981.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. **Revista española de derecho financiero**, Madrid, n. 37, p. 81-94, jan./mar. 1983.

GIARDINO, Cléber. Instituto da consulta em matéria tributária declaração de ineficácia. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 11, n. 39, p. 223-227, jan./mar. 1987.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. **A consulta tributária e as relações entre fisco e contribuinte**. 2000. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

GRAU, Eros Roberto. Responsabilidade do Estado em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 12, n. 43, p. 133-143, jan./mar. 1988.

GRECO, Marco Aurélio. **Dívidas Fiscais I: Procedimento Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1977.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA NETO, Francisco Vieira. **O direito de não sofrer discriminação genética: uma nova expressão dos direitos da personalidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Algumas questões do processo administrativo tributário**. 1999. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br/>>. Acesso em 04 jun. 2014.

MARTÍNEZ, Francisco David Adame. **La consulta tributaria**. Granada: Comares, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Inflação legislativa**. *Jornal do Brasil*, 23 out. 2007.

Disponível em: < <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/01/01/a2007-103%20INFLACAO%20LEGISL.pdf>>. Acesso em 03 mar. 2014.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: sistema e tópica no processo obrigacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MATTOS, Francisco de Souza. A consulta fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 41, volume 205, p. 33-37, nov. 1952.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OEA. Convenção americana sobre direitos humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. São José da Costa Rica, 1969. In: ANGHER, Joyce Anne (org.). **Vade Mecum: acadêmico de direito**. 10. ed. São Paulo: Rideel, 2010, p. 1782-1788.

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

PÉREZ, Juan Zornoza. Interpretación administrativa y consulta tributaria. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 10, n. 38, p. 59-92, out./dez. 1986.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

ROSA, Eduardo Luiz Ayres Duarte da. **A consulta tributária em face da receita federal do Brasil, com exclusão da consulta atinente à classificação de bens e mercadorias**. 2005.

Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista dos Tribunais: cadernos de direito tributário e finanças públicas**, São Paulo, ano 3, n. 10, p. 119-140, jan./mar. 1995.