

A Consulta Fiscal como Instrumento de Segurança Jurídica: uma análise do ICMS paulista e sua eficácia probatória no Judiciário

The Tax Ruling as an Instrument of Legal Certainty: an analysis of the São Paulo State ICMS and its evidentiary value in judicial review

Eduardo dos Reis Fogaça¹ e Erick Wilson Pereira²

v. 14/ n. 2 (2026)
Abril/Junho

Aceito para publicação em 16/05/2026

¹Graduando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, Rio Grande do Norte. ORCID: 0009-0004-1713-0909. E-mail: eduardodosreisfogaça@gmail.com;

²Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, São Paulo. ORCID: 0009-0005-9147-9516. E-mail: ewp@erickpereira.adv.br.

RESUMO: O presente artigo analisa a consulta fiscal como instrumento de segurança jurídica no sistema tributário brasileiro, com enfoque no ICMS paulista e em sua utilização no contencioso judicial. Parte-se do problema de saber em que medida a resposta à consulta fiscal, embora produza efeitos preventivos e vinculantes na esfera administrativa, pode funcionar, perante o Judiciário, como prova qualificada do entendimento fazendário. Sustenta-se a hipótese de que a consulta não constitui garantia absoluta contra autuação, cobrança ou penalidade, mas mecanismo de formalização da interpretação administrativa, cuja eficácia depende da correspondência entre consulente, fato narrado, matéria consultada e conduta praticada. A pesquisa é qualitativa, jurídico-exploratória e documental, apoiada na análise do regime normativo paulista, no exame da Resposta à Consulta Tributária nº 29.969/2024 e no estudo de julgados do Tribunal de Justiça de São Paulo e do Superior Tribunal de Justiça. Conclui-se que a consulta fiscal pode assumir relevante função probatória ao documentar a posição oficial do Fisco, demonstrar ameaça concreta, revelar oscilação interpretativa e fundamentar o controle judicial da legalidade tributária. Todavia, sua eficácia é relativa, subjetivamente delimitada e incapaz de substituir a lei, ampliar automaticamente seus efeitos a terceiros ou afastar penalidades de forma incondicionada.

Palavras-chave: Consulta fiscal; ICMS; Segurança jurídica; Prova qualificada; Processo tributário.

ABSTRACT: This article analyzes the tax ruling mechanism as an instrument of legal certainty in the Brazilian tax system, focusing on the São Paulo State ICMS and its use in judicial tax litigation. The research problem is to determine to what extent a tax ruling, although endowed with preventive and binding effects before the Tax Administration, may operate in court as qualified evidence of the tax authority's official interpretation. The hypothesis is that tax rulings should not be understood as an absolute guarantee against tax assessments, collection or penalties, but as a mechanism that formalizes administrative interpretation, whose effectiveness depends on the correspondence between the applicant, the facts described, the matter submitted and the conduct adopted. The methodology is qualitative, legal-exploratory and documentary, based on the São Paulo regulatory framework, on Tax Ruling Response No. 29,969/2024 and on selected decisions from the São Paulo State Court of Justice and the Superior Court of Justice. The article concludes that tax rulings may perform a relevant evidentiary function by documenting the official position of the tax authority, demonstrating concrete threat, revealing interpretative instability and supporting judicial review of tax legality. However, their effectiveness is relative, subjectively limited and unable to replace statutory law, automatically extend effects to third parties or unconditionally exclude penalties.

Keywords: Tax ruling; ICMS; Legal certainty; Qualified evidence; Tax procedure.

<https://www.gvaa.com.br/revista/index.php/RDGP>

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A complexidade do sistema tributário brasileiro constitui um dos fatores que mais intensificam a insegurança nas relações entre Fisco e contribuinte. A multiplicidade de normas, regimes especiais, obrigações acessórias, interpretações administrativas e alterações legislativas torna frequente a existência de dúvidas razoáveis quanto à conduta fiscal adequada. No campo do ICMS, essa dificuldade é ainda mais perceptível, seja pela repartição federativa de competências, seja pela diversidade de regimes estaduais, seja pela presença de técnicas de tributação como substituição tributária, diferimento, redução de base de cálculo e benefícios fiscais condicionados.

Nesse cenário, a consulta fiscal apresenta-se como mecanismo institucional de diálogo entre o administrado e a Administração Tributária. Por meio dela, o contribuinte provoca o Fisco a manifestar, de modo formal, sua interpretação sobre a aplicação da legislação tributária a situação concreta ou suficientemente determinada. A resposta obtida permite ao particular orientar sua conduta, reduzir riscos de autuação e documentar a posição oficial da Administração. Em matéria tributária, portanto, a consulta não apenas esclarece dúvidas: ela converte incerteza interpretativa em manifestação administrativa formal e controlável.

A relevância do instituto é reforçada pelo contexto contemporâneo de transição normativa. A Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugurou profunda reforma da tributação sobre o consumo, prevendo a substituição progressiva de tributos como ICMS e ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), além da criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo. A Lei Complementar nº 214/2025 avançou na regulamentação do novo modelo. Ainda assim, o ICMS permanecerá juridicamente relevante durante longo período de transição, o que preserva a utilidade da consulta fiscal tanto para a aplicação do regime vigente quanto para a compreensão das zonas de contato entre o sistema atual e o sistema em implementação.

O problema de pesquisa pode ser formulado nos seguintes termos: em que medida a consulta fiscal paulista, embora dotada de efeitos preventivos e vinculantes perante a Administração, pode funcionar como prova qualificada do entendimento fazendário no Judiciário, e quais são os limites dessa eficácia?

A hipótese defendida é a de que a consulta fiscal, no âmbito do ICMS paulista, não deve ser compreendida como instrumento absoluto de proteção do contribuinte, mas como mecanismo de formalização da interpretação administrativa. Essa formalização pode produzir efeitos relevantes em três planos: no plano preventivo, ao orientar a conduta do consulente; no plano administrativo, ao vincular relativamente o Fisco nos limites subjetivos e objetivos da consulta; e, no plano judicial, ao servir

como prova qualificada da posição fazendária, viabilizando o controle jurisdicional de exigências tributárias fundadas em interpretações administrativas possivelmente ilegais, extensivas ou contraditórias.

No presente artigo, a expressão “prova qualificada” não é empregada como nova categoria autônoma de prova, nem como presunção absoluta de veracidade em favor do contribuinte. Trata-se de qualificação funcional atribuída à resposta à consulta fiscal em razão de sua origem institucional, de sua forma escrita, da competência do órgão emissor e dos efeitos jurídicos reconhecidos pelo ordenamento. A consulta é qualificada porque não documenta apenas uma alegação particular, mas manifestação oficial da Administração Tributária sobre determinada situação fática ou jurídica apresentada pelo consulente. Quando levada ao Judiciário, especialmente em demandas preventivas, possui aptidão probatória superior à de documentos privados ou interpretações doutrinárias isoladas, pois revela, de modo formal, rastreável e imputável ao próprio Fisco, a posição administrativa cuja legalidade se pretende confirmar, afastar ou controlar.

O objetivo geral é analisar a eficácia jurídica e probatória da consulta fiscal no ICMS paulista. Como objetivos específicos, pretende-se: a) examinar os fundamentos constitucionais, principiológicos e legais da consulta fiscal; b) delimitar sua natureza jurídica, especialmente diante da distinção entre processo administrativo tributário e procedimento consultivo não contencioso; c) analisar o regime jurídico da consulta no Estado de São Paulo; d) verificar, a partir de decisões judiciais, como a consulta tem sido utilizada no contencioso tributário; e e) identificar os limites de sua eficácia protetiva e probatória.

A metodologia adotada é qualitativa, jurídico-exploratória e documental. A pesquisa utiliza doutrina tributária, legislação federal e estadual, respostas administrativas da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo e jurisprudência selecionada. A Resposta à Consulta Tributária nº 29.969/2024 é examinada como caso ilustrativo do funcionamento do instituto no plano administrativo, sobretudo por evidenciar a relação entre narrativa fática, premissas assumidas pelo Fisco e limites territoriais e subjetivos da orientação.

Já os julgados do TJSP e do STJ são analisados por sua relevância argumentativa para a tese, sem pretensão de levantamento estatístico exaustivo. Eles foram selecionados por representarem funções distintas da consulta fiscal no contencioso tributário, ou seja, prova de ameaça fiscal, fundamento de vinculação administrativa, evidência de mudança interpretativa, delimitação subjetiva de efeitos, limite material da orientação consultiva e alcance da proteção contra penalidades. A seleção, portanto, não pretende construir amostra quantitativa da jurisprudência, mas examinar decisões paradigmáticas para a compreensão qualitativa das utilidades e dos limites da consulta fiscal no processo judicial.

O procedimento aproxima-se do estudo de caso, compreendido por Yin (2015) como

estratégia adequada à investigação de fenômenos contemporâneos em profundidade e dentro de seu contexto real, e da pesquisa documental, na medida em que utiliza fontes primárias, como normas jurídicas, respostas à consulta e decisões judiciais, conforme orientação metodológica de Gustin, Dias e Nicácio (2020).

A estrutura do artigo divide-se em cinco partes, além desta introdução. Inicialmente, examinam-se os fundamentos e a natureza jurídica da consulta fiscal. Em seguida, analisa-se seu regime jurídico no ICMS paulista, com destaque para requisitos, efeitos, limites e para a Resposta à Consulta nº 29.969/2024. Na terceira parte, desenvolve-se o estudo jurisprudencial, a partir de decisões do TJSP e do STJ que revelam as funções e os limites da consulta no contencioso. Na sequência, apresenta-se síntese crítica dos resultados. Ao final, conclui-se que a consulta fiscal é relevante não porque elimine todos os riscos tributários, mas porque reduz a opacidade da interpretação fazendária e fornece base documental para a proteção administrativa e judicial do contribuinte.

2. CONSULTA FISCAL, SEGURANÇA JURÍDICA E NATUREZA JURÍDICA DO INSTITUTO

A consulta fiscal surge como resposta institucional à incerteza tributária. Em um sistema marcado por elevada complexidade normativa, a mera publicação da lei nem sempre é suficiente para assegurar previsibilidade. Muitas vezes, a dúvida do contribuinte não decorre da ausência de norma, mas da dificuldade de interpretar seu alcance diante de operações concretas. A consulta permite que o sujeito passivo submeta essa dúvida à autoridade competente e obtenha manifestação formal sobre a interpretação fazendária.

A doutrina reconhece a consulta como instrumento de segurança jurídica. Para Nunes (2008), ela representa a oportunidade que o Estado disponibiliza ao contribuinte para sanar dúvida relativa à legislação tributária e à postura fiscal a ser adotada, funcionando como mecanismo de aproximação entre interesse público e interesse particular. Schoueri (1995), ao tratar da consulta em matéria fiscal, ressalta sua importância como mecanismo preventivo, apto a orientar o contribuinte antes da prática do ato ou antes da consolidação do conflito. A consulta também auxilia o compliance tributário, pois possibilita que o contribuinte organize suas operações com base em orientação oficial, reduzindo riscos de autuação e incentivando o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

A segurança jurídica, nesse contexto, não se limita à estabilidade formal da legislação. Ela exige cognoscibilidade, confiabilidade e previsibilidade da atuação estatal, especialmente em matéria tributária, na qual a atuação administrativa deve permitir ao contribuinte antecipar, com razoável grau de confiança, as consequências jurídicas de sua conduta (ÁVILA, 2014; TORRES, 2011). O

contribuinte precisa saber não apenas o que a lei diz, mas como a Administração Tributária compreende sua aplicação. A consulta fiscal atua exatamente nesse ponto: revela a interpretação administrativa e permite que o administrado avalie se seguirá a orientação, se ajustará sua conduta ou se buscará o controle judicial da resposta.

Do ponto de vista constitucional, a consulta fiscal relaciona-se ao direito de petição, previsto no art. 5º, XXXIV, “a”, da Constituição Federal. O contribuinte dirige-se à Administração para obter pronunciamento sobre dúvida jurídica que interfere no exercício de direitos e no cumprimento de deveres. O instituto também se conecta aos princípios da legalidade, da boa-fé objetiva, da proteção da confiança, da eficiência administrativa e da publicidade. A resposta à consulta deve ser motivada, coerente com a legislação e apta a orientar condutas futuras, sob pena de converter-se em simples manifestação burocrática desprovida de utilidade jurídica.

Quanto à natureza jurídica, a doutrina apresenta certa divergência. Parte dos autores qualifica a consulta fiscal como modalidade de processo administrativo tributário, especialmente porque há provocação do interessado, descrição de fatos, apresentação de interpretação própria e decisão administrativa capaz de produzir efeitos jurídicos. Machado Segundo (2018), por exemplo, sustenta que a consulta não se reduz a mera sequência unilateral de atos administrativos, pois o consultante interfere na formação da decisão ao apresentar sua compreensão do problema. A consulta seria, assim, processo peculiar, ainda que nem sempre contencioso.

Essa formulação é relevante, mas exige adaptação quando aplicada ao regime paulista. No Estado de São Paulo, a consulta de ICMS possui feição predominantemente preventiva e não contenciosa. O contribuinte formula a pergunta, a Consultoria Tributária responde e, como regra, não há fase recursal administrativa dentro do próprio procedimento consultivo. Por isso, a caracterização da consulta paulista como “processo” deve ser feita em sentido amplo, como procedimento administrativo formalizado com participação do interessado e produção de efeitos jurídicos, e não como processo contencioso estruturado por contraditório pleno, instrução probatória litigiosa e recurso interno.

Essa distinção é essencial para evitar conclusão excessiva. A consulta fiscal paulista não se confunde com o processo administrativo fiscal decorrente de auto de infração, no qual há impugnação, instrução, julgamento e recursos. Sua função é anterior e preventiva: esclarecer a interpretação da legislação antes da instauração do litígio. Ainda assim, a ausência de contenciosidade interna não elimina sua relevância jurídica. Ao contrário, sua importância reside justamente na formalização prévia da posição administrativa, que poderá orientar o contribuinte ou, se desfavorável, servir como prova da ameaça fiscal no Judiciário.

Assim, para os fins deste artigo, a consulta fiscal será compreendida como procedimento administrativo consultivo, preventivo e formalizado, dotado de efeitos jurídicos próprios e inserido no

campo mais amplo do processo administrativo tributário. No caso paulista, entretanto, sua natureza não deve ser descrita como contenciosa, mas como mecanismo de orientação oficial, de estabilização relativa da interpretação administrativa e de documentação da posição fazendária.

3. REGIME JURÍDICO DA CONSULTA FISCAL NO ICMS PAULISTA

No Estado de São Paulo, a consulta fiscal em matéria de ICMS é disciplinada pela Lei nº 6.374/1989 e pelo Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000. O art. 104 da Lei nº 6.374/1989 prevê que todo aquele que tenha legítimo interesse pode formular consulta sobre interpretação e aplicação da legislação tributária estadual, nas condições estabelecidas em regulamento. O RICMS/2000 desenvolve o instituto nos arts. 510 a 526.

O art. 510 do RICMS/2000 estabelece a legitimidade para a formulação de consulta por quem possua legítimo interesse. O art. 511 admite a consulta por entidade representativa de atividade econômica ou profissional, em nome próprio, sobre matéria de interesse geral da categoria representada. Atualmente, o art. 513 prevê que a consulta seja formulada por meio do sistema Consulta Tributária Eletrônica – eCT, devendo conter qualificação do consulente, matéria de fato e de direito objeto da dúvida, exposição completa e exata da hipótese consultada, indicação dos dispositivos pertinentes, informação sobre a ocorrência de fatos geradores idênticos, formulação clara da dúvida e declaração quanto à existência ou não de procedimento fiscal contra o consulente.

A exigência de precisão não é meramente formal. Como a resposta produz efeitos jurídicos, a Administração precisa conhecer adequadamente os fatos narrados. Se a consulta for genérica, excessivamente hipotética ou desvinculada de situação concreta, sua utilidade diminui e seus efeitos podem ser recusados. Do mesmo modo, se os fatos descritos não corresponderem à realidade, a proteção esperada pelo contribuinte não se sustenta, pois a resposta é construída com base na narrativa apresentada. Esse ponto é decisivo para a tese da prova qualificada: a consulta qualifica a prova do entendimento fazendário, mas não prova, por si só, a veracidade material dos fatos narrados pelo contribuinte.

O principal efeito da consulta eficaz é impedir, até o término do prazo fixado na resposta, o início de procedimento fiscal destinado à apuração de infração relacionada com a matéria consultada. No regime paulista, a apresentação da consulta pelo contribuinte ou responsável também suspende o curso do prazo para pagamento do imposto em relação à situação consultada, sem alcançar operações diversas ou matérias não submetidas à autoridade consultiva. Essa disciplina demonstra que a consulta pode ter relevante função protetiva, mas sempre limitada ao objeto consultado.

Outro efeito relevante é a vinculação da Administração ao entendimento manifestado. A

resposta à consulta traduz a interpretação oficial da autoridade fazendária sobre determinada situação. Essa vinculação, entretanto, não possui alcance absoluto. Ela opera em favor do consulente, nos limites da matéria consultada e dos fatos descritos. Não se trata de norma geral, nem de precedente administrativo com eficácia universal. A própria jurisprudência paulista tem diferenciado a resposta à consulta, de eficácia individualizada, de atos normativos gerais, como decisões normativas, que podem possuir efeito vinculante mais amplo.

A consulta também possui limites federativos. Como cada ente tributante exerce competência própria, a resposta emitida pela Consultoria Tributária paulista limita-se à legislação tributária estadual, especialmente ao ICMS. A Resposta à Consulta Tributária nº 29.969/2024 ilustra bem essa restrição. Na ocasião, a SEFAZ/SP analisou a movimentação de bens e materiais por empresa prestadora de serviços médico-hospitalares não contribuinte do ICMS, admitindo, no âmbito paulista, a utilização de documento interno que permitisse demonstrar a movimentação. A resposta, todavia, ressaltou que suas orientações se referiam exclusivamente à legislação do ICMS e prevaleciam apenas em território paulista.

Esse caso é útil por três razões. Em primeiro lugar, porque mostra que a consulta pode produzir segurança operacional concreta: diante da dúvida sobre emissão de documento fiscal por pessoa não contribuinte do ICMS, a Administração admitiu documento interno, desde que idôneo para identificar objetivo, origem, destino, remetente, destinatário, data, descrição e quantificação dos bens. Em segundo lugar, porque a própria resposta delimitou suas premissas fáticas, registrando que não validava, por si só, a afirmação da consulente de que não se enquadrava como contribuinte do imposto. Em terceiro lugar, porque deixou claro que, se chamada à fiscalização, caberia à consulente comprovar a situação fática por meios de prova admitidos em direito.

A Resposta à Consulta nº 29.969/2024 evidencia, portanto, a dupla face do instituto: de um lado, oferece orientação formal e reduz a incerteza administrativa; de outro, condiciona sua eficácia à correspondência entre a premissa assumida pelo Fisco e a realidade posteriormente demonstrada. A consulta é instrumento de segurança jurídica situada: protege nos limites da competência do órgão consultivo, da legislação examinada, do consulente e da situação narrada.

Essa limitação é especialmente relevante em operações interestaduais. O contribuinte pode obter segurança perante o Fisco paulista, mas isso não significa que a orientação vincule outros Estados ou impeça exigências de outros entes. A força da resposta depende da competência do órgão que a emite, do âmbito territorial e material da legislação interpretada e da aderência entre o caso narrado e a conduta efetivamente praticada.

Também é necessário distinguir a consulta de um salvo-conduto incondicional. A resposta não afasta a incidência da lei, não revoga obrigações tributárias e não impede autuação se o contribuinte

agir fora dos limites da orientação recebida. A consulta protege a boa-fé quando o contribuinte formula dúvida legítima, apresenta corretamente os fatos e atua conforme a interpretação administrativa. Fora desses limites, sua eficácia pode ser negada.

4. A EFICÁCIA PROBATÓRIA DA CONSULTA FISCAL NO JUDICIÁRIO

A consulta fiscal possui valor jurídico que ultrapassa a esfera administrativa. Quando o Fisco responde à dúvida apresentada, sua interpretação deixa de ser apenas possibilidade abstrata e passa a constituir manifestação administrativa formal, documentada e imputável ao próprio Estado. A resposta à consulta, nesse sentido, deve ser compreendida como documento administrativo oficial, de modo que ela é emitida por órgão competente, no exercício de função pública, em procedimento formalizado e com aptidão para produzir efeitos jurídicos na relação entre Administração Tributária e consulente.

É nesse plano que se justifica o uso da expressão “prova qualificada”. A qualificação não decorre da criação de uma nova espécie probatória, nem de presunção absoluta de veracidade em favor do contribuinte. Decorre, antes, da natureza pública e institucional do documento. Como ato administrativo formal, a resposta à consulta goza de presunção relativa de legitimidade e veracidade quanto à sua existência, autoria, conteúdo e origem institucional, sem prejuízo de controle administrativo ou judicial. Essa presunção, entretanto, não transforma em verdade material todos os fatos narrados pelo consulente, nem impede que a Administração ou o Judiciário verifiquem, posteriormente, se a situação efetivamente praticada corresponde à hipótese descrita na consulta.

Por isso, é necessário distinguir dois planos probatórios. No primeiro, a consulta fiscal constitui prova qualificada do entendimento fazendário, ou seja, demonstra que o Fisco, por órgão competente, adotou determinada interpretação sobre a legislação aplicável a uma situação apresentada. No segundo, a consulta não constitui prova plena dos fatos, uma vez que a ocorrência material da operação, a identidade entre a conduta praticada e a situação narrada, bem como a observância das premissas assumidas na resposta, continuam sujeitas aos meios ordinários de prova.

Essa distinção impede tanto a supervalorização da consulta, como se ela fosse salvo-conduto absoluto contra autuação, cobrança ou penalidade, quanto sua redução a simples opinião administrativa irrelevante. Sua densidade probatória está no fato de tornar formal, rastreável e imputável ao próprio Estado a interpretação administrativa cuja legalidade se pretende confirmar, afastar ou controlar judicialmente.

Nesse sentido, a jurisprudência examinada revela quatro funções principais da consulta fiscal no contencioso: a) prova da ameaça fiscal ou do entendimento administrativo desfavorável; b)

fundamento de vinculação do Fisco em relação ao consulente; c) evidência de mudança ou instabilidade interpretativa da Administração; e d) demonstração dos limites subjetivos, materiais e sancionatórios da eficácia protetiva do instituto.

4.1. CONSULTA COMO PROVA DA AMEAÇA FISCAL: O CASO CEPALAB

O caso CEPALAB, discutido no processo nº 1035111-68.2020.8.26.0053 do TJSP, representa exemplo expressivo da consulta fiscal como prova pré-constituída da ameaça concreta de exigência tributária em mandado de segurança preventivo. A controvérsia envolvia a incidência de ICMS-ST sobre operações de comercialização de testes de Covid-19 no Estado de São Paulo. A empresa, diante da ausência de disciplina específica para o produto, buscou afastar preventivamente a exigência do imposto por substituição tributária, sustentando que a classificação fiscal atribuída aos testes não autorizaria a incidência pretendida pelo Fisco paulista.

Nesse contexto, as Respostas à Consulta nº 21.901/2020 e nº 21.342/2020 assumiram papel relevante na demonstração do justo receio exigido para a impetração. Ao se manifestar sobre a matéria, a Administração Tributária paulista indicou entendimento segundo o qual o produto estaria classificado no código NCM 3002.15.90, com incidência de ICMS-ST. A consulta, portanto, não apareceu no processo como simples reforço argumentativo, mas como documento administrativo oficial capaz de demonstrar, de forma pré-constituída, a existência de uma orientação fazendária concreta, formalizada e potencialmente lesiva à esfera jurídica da impetrante.

Ao apreciar a tutela liminar, o juízo de primeiro grau registrou expressamente a função desempenhada pelas respostas às consultas na demonstração da interpretação fazendária então impugnada:

Pela leitura das respostas às consultas, denota-se que o fisco paulista apresentou interpretação extensiva e atribuiu equivalência a produtos distintos para manter a incidência da tributação ICMS-ST, o que não se revela possível, pois a hipótese de incidência tributária precisa observar a estrita legalidade.

Além da ausência de tipificação, o Teste Covid-19 a ser fabricado/importado pela impetrante não possui em sua composição: antissoro, frações de sangue, produtos imunológicos modificados ainda que obtidos por via biotecnológica, não havendo descrição específica de NCM e CEST, o que impossibilita a possível exigência de ICMS-ST.

Conforme indicado pela impetrante, não há descrição específica no Código Especificador da Substituição Tributária referente a kits de teste para covid-19 baseado em reações imunológicas nos CEST's nº 13.008.00; nº 13.008.01; nº 13.009.00 e nº 13.009.01, de modo que há a impossibilidade de exigência de ICMS-ST nos testes de Covid-19 por ausência de subsunção específica nas classificações existentes (SÃO PAULO, 2020).

A passagem evidencia precisamente a função probatória da consulta fiscal no mandado de

segurança preventivo. As respostas administrativas permitiram identificar, antes mesmo da lavratura de eventual auto de infração, qual era a interpretação oficial da Administração e de que modo ela poderia repercutir sobre a atividade econômica da contribuinte. Por isso, naquele caso, a consulta funcionou como prova pré-constituída do justo receio: documentou a ameaça fiscal, delimitou a controvérsia jurídica e tornou possível o controle judicial da interpretação fazendária.

O Mandado de Segurança foi posteriormente concedido e mantido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, confirmando, naquele caso, a compreensão de que a exigência de ICMS-ST não encontrava suporte normativo suficiente. Para os fins deste artigo, contudo, o ponto central não está apenas no resultado favorável ao contribuinte, mas na função desempenhada pelas respostas fiscais no percurso argumentativo da demanda. Foram elas que conferiram densidade documental ao justo receio, permitindo que a ameaça fiscal fosse demonstrada de maneira objetiva e compatível com a exigência de prova pré-constituída própria da via mandamental.

O caso demonstra, assim, que a consulta fiscal pode servir como prova pré-constituída do entendimento fazendário e da ameaça fiscal. Em vez de aguardar a autuação, o contribuinte pode utilizar a resposta administrativa desfavorável como elemento documental de demonstração do risco de exigência tributária. A consulta, portanto, não apenas previne litígios; em determinadas situações, permite que o controle judicial seja instaurado de modo mais preciso, com delimitação clara da controvérsia jurídica, demonstração do justo receio e identificação formal da interpretação fazendária impugnada.

4.2. CONSULTA COMO FUNDAMENTO DE VINCULAÇÃO DO FISCO

A jurisprudência paulista também reconhece, em determinadas hipóteses, que a consulta formal vincula o Fisco. Na Apelação Cível nº 1062717-71.2020.8.26.0053, o TJSP analisou autuação envolvendo glosa de créditos de ICMS relacionados à devolução de mercadorias. O Tribunal admitiu a utilização de respostas a consultas tributárias e consignou que a consulta formal realizada perante a Administração Tributária vincula o Fisco, reformando parcialmente a sentença para anular itens do auto de infração.

Na ementa do acórdão, o TJSP reconheceu expressamente a força vinculante da consulta formal:

Devolução de mercadorias advindas de empresas enquadradas no Simples Nacional. Ausência de nota fiscal de entrada, em dissonância do art. 454, I, do RICMS/00. Pleito da apelante considerando Respostas às Consultas Tributárias. Admissibilidade. Consulta formal realizada perante a administração tributária que vincula o Fisco. Sentença parcialmente reformada. Recurso parcialmente provido, para anular os itens 3 e 4 do Auto de Infração e

Imposição de Multa, nos termos do acórdão (SÃO PAULO, 2021).

Esse precedente confirma a função estabilizadora da consulta. Quando o contribuinte formula consulta válida, recebe orientação oficial e atua em conformidade com ela, a Administração não pode simplesmente ignorar sua própria manifestação para autuar o particular em sentido oposto. A vinculação administrativa protege a confiança legítima e impede comportamento contraditório do Estado.

Entretanto, a força desse precedente depende da identidade entre a consulta e a situação autuada. A vinculação não decorre da mera existência de uma resposta administrativa sobre tema semelhante, mas da correspondência entre sujeito, fato, operação e orientação recebida. Quanto maior a aderência entre esses elementos, maior a força defensiva da consulta.

4.3. CONSULTA COMO EVIDÊNCIA DE MUDANÇA INTERPRETATIVA ADMINISTRATIVA

Outra função relevante da consulta fiscal aparece quando ela registra a evolução do entendimento administrativo. Na Apelação Cível nº 1058094-67.2023.8.26.0114, o TJSP examinou controvérsia envolvendo ICMS, benefícios fiscais, redução de base de cálculo e alíquota interestadual aplicável a produtos importados ou com conteúdo de importação. O acórdão considerou relevante que a própria Administração, posteriormente, modificou a Resposta à Consulta Tributária nº 22.885/2020, admitindo interpretação diversa da inicialmente adotada.

Na ementa do acórdão, a modificação da resposta à consulta foi utilizada como elemento relevante para demonstrar a alteração da compreensão administrativa:

Mudança compreendida pela Fazenda Pública como novo benefício de modo a afastar o direito à preservação da carga tributária anterior na forma do Convênio nº 123/2012 – Inadmissibilidade – Evidente hipótese de mera mudança em benefício existente e não instituição de novo – Interpretação posteriormente admitida pela própria Administração Pública ao modificar a resposta à Consulta Tributária nº 22.885/2020 – Redução de base de cálculo consequentemente aplicável às operações discutidas – Impossibilidade de se exigir a aplicação de alíquota de 4% com exclusão de todos os outros benefícios fiscais (SÃO PAULO, 2024).

Esse precedente demonstra que a consulta pode revelar a trajetória interpretativa do Fisco. Quando a Administração altera resposta anterior, essa modificação pode servir como indício de dúvida objetiva, oscilação administrativa ou reconhecimento de interpretação anterior inadequada. Nesses casos, a consulta não funciona apenas como orientação individual; ela também registra o movimento institucional da interpretação fazendária.

Essa função é importante para a segurança jurídica porque evidencia que o contribuinte não

deve ser tratado automaticamente como infrator quando atua em ambiente de incerteza interpretativa reconhecida pela própria Administração. Mudanças posteriores de orientação podem influenciar a análise de boa-fé, de penalidades, de irretroatividade e de proteção da confiança, especialmente quando a nova interpretação for mais favorável ou quando demonstrar que a posição anterior era controvertida.

4.4. CONSULTA COMO INSTRUMENTO DE EFICÁCIA SUBJETIVAMENTE LIMITADA

A mesma jurisprudência que reconhece utilidade à consulta também delimita seus efeitos. Na Apelação/Remessa Necessária nº 1043809-63.2020.8.26.0053, o TJSP analisou ação anulatória de auto de infração envolvendo creditamento de ICMS e aplicação de diferimento em operações com cavaco de eucalipto. O Tribunal afirmou que determinada Resposta à Consulta Tributária não se aplicava à autora, pois seus efeitos se estendiam apenas à consulente, nos termos do art. 106 da Lei Estadual nº 6.374/1989 e do art. 520 do RICMS/2000.

A ementa do julgado delimitou expressamente o alcance subjetivo da resposta à consulta:

Dubiedade da posição adotada pelo fisco a respeito de tal utilização da madeira para fins de aplicabilidade do diferimento – Resposta à Consulta Tributária nº 1308M1/2016 não aplicável à autora, porquanto seus efeitos se estendem apenas à consulente, conforme art. 106 da Lei Estadual nº 6.374/1989 e 520 do RICMS – Pacificação administrativa da matéria que se deu somente com a Decisão Normativa CAT-06/2016, que possui efeito vinculante, conforme art. 100, I, do CTN (SÃO PAULO, 2021).

Esse julgado é fundamental para a delimitação da tese. A resposta à consulta não equivale a decisão normativa geral. Ela pode orientar terceiros como elemento informativo, mas seus efeitos jurídicos protetivos são subjetivamente restritos. Por isso, contribuintes que pretendam obter segurança efetiva devem formular consulta própria, descrevendo suas operações específicas.

O mesmo acórdão diferenciou a resposta individual da Decisão Normativa CAT, esta sim dotada de eficácia geral como ato normativo complementar. A distinção é decisiva: enquanto a resposta à consulta protege o consulente nos limites do caso narrado, a decisão normativa pode uniformizar a interpretação administrativa em caráter geral. Confundir essas categorias levaria à ampliação indevida dos efeitos da consulta fiscal.

4.5. CONSULTA COMO INSTRUMENTO DE EFICÁCIA MATERIALMENTE LIMITADA

Outro limite aparece na Apelação Cível nº 1012690-50.2021.8.26.0053, relativa ao complemento de ICMS-ST. Nesse caso, o TJSP entendeu que a Resposta à Consulta Tributária nº 23.427/2021 não impedia a exigência do complemento, pois o arcabouço normativo necessário à cobrança já existia, e as referências feitas pela SEFAZ/SP diziam respeito apenas a procedimentos administrativos questionados pela consulente.

Na ementa do acórdão, o TJSP afastou a pretensão de atribuir à resposta à consulta efeito impeditivo da cobrança quando já existente base normativa suficiente:

Resposta à Consulta Tributária nº 23.427/2021 que não implica na impossibilidade da exigência do complemento do ICMS-ST, uma vez que o arcabouço normativo necessário à sua cobrança já existe e as referências feitas pela SEFAZ/SP dizem respeito apenas a procedimentos administrativos questionados pela consulente – Regulamentação do recolhimento que vem previsto, com detalhes, no art. 35-A da Portaria CAT nº 42/2018, adicionado pela Portaria CAT nº 79/2021 (SÃO PAULO, 2022).

O precedente demonstra que a consulta não pode ser utilizada para afastar obrigação tributária fundada em norma válida e suficiente. Se a resposta administrativa se limita a tratar de procedimentos operacionais ou de dúvidas acessórias, ela não impede cobrança cuja base normativa já esteja estabelecida. A consulta esclarece a interpretação administrativa, mas não substitui a lei nem afasta a incidência tributária quando a exigência encontra fundamento jurídico próprio.

Assim, sua eficácia probatória deve ser compreendida com cautela. A resposta à consulta pode demonstrar o entendimento do Fisco, mas nem sempre esse entendimento será suficiente para afastar a cobrança. O Judiciário examinará a legalidade da exigência à luz do ordenamento, e não apenas a existência de uma resposta administrativa.

4.6. CONSULTA E PENALIDADES: LIMITES DA PROTEÇÃO CONTRA MULTAS

A jurisprudência também indica que a consulta não afasta automaticamente penalidades. Nos Embargos de Declaração Cível nº 1006003-06.2014.8.26.0408, julgados em 2025, o TJSP consignou que a resposta à consulta tributária administrativa realizada pela embargante não lhe assegurava a inaplicabilidade de multa punitiva por creditamento indevido de ICMS.

Na ementa do acórdão proferido em embargos de declaração, o TJSP afastou a tese de que a consulta administrativa, por si só, impediria a aplicação de multa punitiva por creditamento indevido:

O v. acórdão não se manifestou expressamente [...] sobre a resposta à consulta tributária administrativa realizada pela embargante, que não afasta a aplicabilidade da multa por creditamento indevido de ICMS, sendo assim necessário sanar essas duas omissões, mas sem efeitos infringentes.

[...] a resposta à consulta tributária administrativa realizada pela embargante não lhe assegura a inaplicabilidade da multa punitiva correspondente ao creditamento indevido de ICMS.
Tese de julgamento: [...] A Consulta tributária administrativa que não afasta penalidade por creditamento indevido de ICMS (SÃO PAULO, 2025).

A passagem delimita o alcance da eficácia protetiva da consulta fiscal. Embora a resposta administrativa possa demonstrar boa-fé, dúvida objetiva ou orientação fazendária anterior, ela não afasta, por si só, a penalidade quando não houver identidade entre a consulta formulada, a conduta praticada e a infração imputada. A consulta pode produzir efeitos protetivos contra o início de procedimento fiscal e contra encargos moratórios, quando preenchidos os requisitos legais; quanto às penalidades punitivas, contudo, sua eficácia depende de demonstração mais estrita da correspondência entre a orientação recebida e a conduta posteriormente adotada.

O precedente do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 555.608/SP reforça essa delimitação, especialmente quanto à diferença entre consulta genérica formulada por entidade representativa e consulta específica formulada pelo próprio sujeito passivo:

O Sindicato ou entidade representativa de categoria econômica ou profissional, em razão do que dispõe o art. 8º, III, da Constituição Federal, tem legitimidade para formular consulta de interesse da classe a que representa ao Fisco, todavia consulta de natureza geral, que não diga respeito a interesse específico de um determinado contribuinte, não tem, ex vi do disposto no § 2º do art. 161 do CTN, o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e conseqüentemente afastar os consectários da mora e muito menos impedir que a Administração Pública possa proceder à autuação do contribuinte em virtude da inobservância das normas tributárias.

A exclusão da multa e dos juros de mora, em razão do não-recolhimento tempestivo do tributo a que se refere o art. 161, § 2º do CTN, pressupõe consulta fiscal formulada pelo próprio devedor ou responsável antes de esgotado o prazo legal para pagamento do crédito (BRASIL, 2004).

Essa orientação confirma que a segurança jurídica conferida pela consulta é condicionada. O instituto não protege qualquer contribuinte em qualquer situação. Sua eficácia depende de legitimidade, tempestividade, especificidade e aderência entre a dúvida apresentada e a conduta posteriormente adotada.

5. RESULTADOS E DISCUSSÃO: SÍNTESE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA

O conjunto de decisões analisado permite compreender a consulta fiscal como instituto de eficácia funcional e condicionada. A jurisprudência paulista não a trata como garantia absoluta contra autuação, cobrança ou penalidade, mas também não a reduz a documento irrelevante. O que se observa é uma posição intermediária: a consulta possui valor jurídico relevante quando formaliza a interpretação fazendária, orienta a conduta do contribuinte e delimita a controvérsia submetida ao

controle judicial, mas sua eficácia depende da aderência entre consulente, fato narrado, matéria consultada e conduta efetivamente praticada.

Em primeiro lugar, a consulta revela eficácia preventiva. Ao provocar formalmente a Administração Tributária, o contribuinte busca reduzir a incerteza sobre a aplicação da legislação a determinada situação concreta. No regime paulista, essa função é reforçada pela previsão de impedimento ao início de procedimento fiscal relacionado à matéria consultada e pela suspensão do prazo para pagamento do imposto, nos limites legalmente estabelecidos. Essa proteção, contudo, não alcança operações diversas, fatos não narrados ou condutas praticadas em desconformidade com a resposta obtida.

Em segundo lugar, a consulta possui eficácia vinculante relativa. A jurisprudência admite que a resposta formalmente emitida pode vincular o Fisco em relação ao consulente, especialmente quando o particular atua conforme a orientação recebida. Essa vinculação se fundamenta na proteção da confiança legítima, na boa-fé objetiva e na vedação ao comportamento contraditório da Administração. Todavia, não se trata de vinculação universal. A resposta à consulta não equivale a ato normativo geral, não produz automaticamente efeitos em favor de terceiros e não se confunde com decisões normativas administrativas dotadas de alcance mais amplo.

Em terceiro lugar, a consulta apresenta eficácia probatória qualificada. Essa qualificação não significa criação de nova espécie de prova, nem presunção absoluta em favor do contribuinte. Significa que a resposta à consulta, por ser ato administrativo formal, escrito e emanado de órgão competente, documenta de maneira institucionalmente imputável a interpretação do Fisco sobre determinada situação. Por isso, pode servir como prova da ameaça fiscal, da existência de dúvida objetiva, da orientação administrativa aplicável ao caso e, em determinadas hipóteses, da própria oscilação interpretativa da Administração.

Essa função probatória é especialmente relevante em demandas preventivas, como o mandado de segurança, nas quais se exige prova pré-constituída do justo receio de lesão. Quando a resposta fiscal expressa interpretação desfavorável ao contribuinte, ela permite demonstrar que a ameaça não é meramente hipotética, mas decorre de posição administrativa formalizada. Do mesmo modo, quando há mudança posterior de entendimento pela Administração, a consulta pode revelar instabilidade interpretativa relevante para a análise da boa-fé, da proteção da confiança e da legitimidade da exigência tributária.

Em último lugar, tem-se que a jurisprudência evidencia os limites da consulta fiscal. A resposta administrativa não substitui a lei, não revoga obrigações tributárias, não comprova por si só a realidade material dos fatos narrados e não impede cobrança fundada em base normativa suficiente. Sua força depende da correta formulação da dúvida, da legitimidade do consulente, da tempestividade

da consulta e da correspondência entre a situação descrita e a conduta posteriormente praticada.

Também não se pode afirmar que a consulta afaste penalidades de forma automática. Quando o contribuinte formula consulta eficaz, atua dentro dos limites da resposta e observa a orientação recebida, pode haver proteção contra consequências sancionatórias incompatíveis com a confiança legitimamente induzida pela Administração. Entretanto, se a conduta praticada não corresponde aos fatos consultados, se a consulta é genérica, se foi formulada por terceiro ou se não guarda relação direta com a infração imputada, sua eficácia protetiva pode ser afastada.

Desse modo, a jurisprudência confirma que a consulta fiscal ocupa posição relevante no contencioso tributário, mas sempre em termos condicionados. Sua principal utilidade está em transformar a incerteza interpretativa em manifestação administrativa documentada, permitindo que o contribuinte oriente sua conduta, demonstre boa-fé ou submeta ao Judiciário a legalidade da interpretação fazendária. Seu principal limite está em não substituir a prova dos fatos, a incidência da lei ou o juízo judicial sobre a validade da exigência tributária.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa permite concluir que a consulta fiscal paulista pode funcionar como prova qualificada do entendimento fazendário no Judiciário, desde que compreendida em sentido técnico e limitado. Essa qualificação não decorre da criação de nova categoria probatória, nem de presunção absoluta em favor do contribuinte, mas da natureza institucional da resposta à consulta, que formaliza a interpretação administrativa e a torna documentada, rastreável e submetida a controle.

A hipótese inicialmente formulada foi confirmada. A consulta fiscal não constitui garantia absoluta contra autuação, cobrança ou penalidade, mas instrumento de formalização da posição fazendária, cuja eficácia depende da correspondência entre consulente, fato narrado, matéria consultada e conduta praticada. Quando esses elementos estão presentes, a resposta administrativa pode orientar legitimamente a atuação do contribuinte, vincular relativamente o Fisco e servir como elemento probatório relevante em eventual discussão judicial.

No âmbito do ICMS paulista, a consulta revela especial importância porque permite reduzir a opacidade da interpretação administrativa em um campo marcado por elevada complexidade normativa. Ao documentar a posição oficial do Fisco, o instituto contribui para a previsibilidade das relações tributárias, favorece o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais e permite que divergências interpretativas sejam submetidas ao Judiciário de modo mais objetivo.

Essa eficácia, contudo, é relativa. A resposta à consulta não altera a distribuição do ônus probatório quanto aos fatos efetivamente ocorridos, não amplia automaticamente seus efeitos subjetivos

a terceiros, não substitui normas tributárias válidas e não afasta penalidades de maneira incondicionada. Sua utilidade depende da legitimidade do consulente, da precisão da dúvida formulada, da tempestividade da consulta e da aderência entre a orientação recebida e a conduta efetivamente adotada.

Em síntese, a consulta fiscal é juridicamente relevante porque transforma a dúvida tributária em manifestação administrativa formal. Seu papel estratégico no contencioso não está em garantir resultado favorável ao contribuinte, mas em fornecer base documental qualificada para a demonstração da interpretação fazendária, da boa-fé do particular, da existência de ameaça fiscal ou de eventual instabilidade administrativa. Por isso, constitui instrumento importante de segurança jurídica, desde que utilizada dentro de seus limites normativos, subjetivos e materiais.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.
- BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 mar. 1972.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços e o Imposto Seletivo, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 jan. 2025.
- BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 1996.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 555.608/SP**. Rel. Min. João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 4 out. 2004.
- GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO, Camila Silva. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Almedina, 2020.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo: federal, estadual e municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- NUNES, Andrine Oliveira. Consulta fiscal. In: **CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 17., 2008**, Brasília. Anais [...]. Brasília, DF: CONPEDI, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 14, p. 1-34, 1995.
- SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, 2 mar. 1989.

- SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000.** Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS/2000). Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, 1 dez. 2000.
- SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária nº 21.901/2020, de 22 de junho de 2020.** São Paulo: SEFAZ/SP, 2020.
- SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária nº 22.885/2020.** São Paulo: SEFAZ/SP, 2020.
- SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária nº 23.427/2021.** São Paulo: SEFAZ/SP, 2021.
- SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Resposta à Consulta Tributária nº 29.969/2024, de 3 de julho de 2024.** Diário Eletrônico, São Paulo, 4 jul. 2024.
- SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Apelação/Remessa Necessária nº 1035111-68.2020.8.26.0053.** Rel. Des. Leme de Campos, 6ª Câmara de Direito Público, julgado em 25 maio 2021.
- SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Apelação/Remessa Necessária nº 1043809-63.2020.8.26.0053.** Rel. Des. Luciana Bresciani, 2ª Câmara de Direito Público, julgado em 20 maio 2021.
- SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 1062717-71.2020.8.26.0053.** Rel. Des. Heloísa Mimesi, 5ª Câmara de Direito Público, julgado em 27 set. 2021.
- SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 1012690-50.2021.8.26.0053.** Rel. Des. Marcos Pimentel Tamassia, 1ª Câmara de Direito Público, julgado em 3 maio 2022.
- SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Apelação Cível nº 1058094-67.2023.8.26.0114.** Rel. Des. Jayme de Oliveira, 4ª Câmara de Direito Público, julgado em 4 nov. 2024.
- SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração Cível nº 1006003-06.2014.8.26.0408.** Rel. Des. Kleber Leyser de Aquino, 3ª Câmara de Direito Público, julgado em 4 jul. 2025.
- TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica aplicada ao sistema constitucional tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.