

# Segurança e certeza jurídico-tributária nos 30 anos da Constituição brasileira

Hugo de Brito Machado\*

---

**Resumo:** O artigo aborda a segurança jurídica em matéria tributária, destacando a dificuldade na sua aplicação efetiva em virtude de problemas como a complexidade da legislação, frequentes alterações legislativas e incoerências jurisprudenciais. É salientado que alterações legislativas que visam ao aumento da arrecadação acabam por gerar efeito inverso, afastando investimentos em função da insegurança jurídica gerada. Enfatiza a relevância da irretroatividade das leis como forma de resguardar a segurança jurídica, e censura a aplicação retroativa de nova interpretação dada à lei em solução de divergência, sobretudo quando já existia outra solução de divergência oficialmente publicada. Nesse contexto, o artigo ingressa na identificação da conduta a ser adotada pelo contribuinte na hipótese de aplicação retroativa de novo entendimento pela Fazenda Pública, firmado em Solução de Divergência, em que é exigida a diferença de tributo e aplicada penalidade a quem vinha adotando o entendimento preconizado em solução de divergência ou em solução de consulta anterior. Conclui que, em face do princípio da irretroatividade, uma lei que agrava o ônus tributário não pode retroagir. Assim, eventual auto de infração que venha a ser lavrado contra o contribuinte que não se submeteu a esse efeito retroativo constituirá flagrante ilegalidade, capaz de ensejar a responsabilidade pessoal do agente fiscal que o lavrou, pelos prejuízos dele decorrentes. Ao final, enfatiza que a cobrança da indenização deve ser movida contra o agente público e não contra o Estado, de modo a evitar o regime de precatórios e a desestimular a prática do arbítrio pelo agente público.

**Palavras-chave:** Segurança jurídica. Irretroatividade. Solução de divergência.

---

## Introdução

Motivado pelos debates sobre Segurança e Certeza Jurídico-Tributária nos 30 anos da Constituição Brasileira, travados no Congresso realizado no final de junho e começo de julho de 2018, em Gramado, no Rio Grande do Sul, pela FESDT (Fundação Escola Superior de Direito Tributário), resolveu-se escrever sobre a irretroatividade das regras jurídicas, que se considera essencial para que exista segurança jurídica.

Começar-se-á estudando o Direito e os valores segurança e certeza, a serem por ele preservados, dando ênfase à segurança que em nosso país, infelizmente, tem sido prejudicada, tanto pela complexidade como pelas frequentes mudanças da legislação, e ainda pelas incoerências que podem ser vistas na jurisprudência. Após, estudar-se-á a solução de divergências e, finalmente, os meios dos quais se pode valer o contribuinte para reduzir o arbítrio do fisco.

---

\* Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

Sabe-se que é muito importante o respeito que se deve ter pelas opiniões contrárias às nossas, porque é inevitável sua existência, como escreveu David Hume, no início dos anos mil e setecentos<sup>1</sup>. E o direito de ter opinião implica o dever de respeitar as opiniões dos outros.

Aliás, merece a maior atenção a advertência de José Souto Maior Borges, segundo o qual:

Quem é propenso a defender intolerantemente suas próprias teorias ou, num giro subjetivista, as suas convicções pessoais, as suas opiniões, já se demitiu, sem o saber, da comunidade científica. Porque se opõe, essa tendência conservadora, ao espírito aberto que ousadamente prefere o método de “tentativas e erros”, pela formulação de hipóteses testáveis independentemente.<sup>2</sup>

Por outro lado, não se pode deixar de considerar que existe o que se tem denominado certo para efeitos práticos, que é exatamente o que, em face das divergências suscitadas por quem sustenta opiniões diversas, é afirmado pelo órgão ao qual o sistema jurídico confere competência para decidir em última instância. Em síntese, o certo para efeitos práticos é o afirmado pelo Superior Tribunal de Justiça, apreciando divergências suscitadas em face das leis, e pelo Supremo Tribunal Federal, apreciando divergências suscitadas em face da Constituição Federal.

Infelizmente, porém, no tema que vai ser estudado neste pequeno artigo nem ao menos o certo para efeitos práticos pode-se encontrar, pois se constatam sérias incoerências em decisões do Supremo Tribunal Federal e também em decisões do Superior Tribunal de Justiça.

## 1 O Direito e os valores segurança e certeza

O Direito tem como objetivo fundamental a preservação de valores, entre os quais se destacam a Justiça e a *SEGURANÇA*.

Aliás, há quem afirme ser a *segurança* o valor fundamental do jurídico, superando o próprio valor *justiça*. Oscar Tenório, por exemplo, invoca a doutrina de Recasens Siches para afirmar que:

O direito não surgiu na vida humana com a finalidade de prestar-se culto à idéia de justiça. Surgiu para fornecer *segurança e certeza* à vida social. Esta função do direito existe no regime

---

<sup>1</sup> HUME, David. **Tratado da natureza humana**. 2. ed. rev. e ampl. Tradução de Débora Donowski. São Paulo: UNESP, 2009. p. 19-20.

<sup>2</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária** – uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 86.

tradicionalista e no regime revolucionário. Sendo a segurança o valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito.<sup>3</sup>

Já se escreveu vários textos tratando da segurança jurídica, um dos quais está na revista da FESDT nº 5, *Segurança Jurídica e a Questão da Hierarquia da Lei Complementar*, cujo item 1 destaca a segurança jurídica como valor a ser preservado pelo Direito.

Infelizmente, no Brasil, em matéria tributária, o valor “segurança” é prejudicado, tanto pela enorme complexidade da legislação como pelas frequentes alterações introduzidas na mesma a cada dia. E, ainda, pelas incoerências que podem ser vistas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal pode-se registrar incoerências no que diz respeito ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

O art. 152 da Constituição Federal estabelece que “[...] é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” E o Supremo Tribunal Federal aplicou esse dispositivo para considerar inconstitucional a alíquota do IPVA incidente sobre automóveis importados. E disse claramente que “[...] o tratamento desigual significaria uma nova tributação pelo fato gerador da importação”<sup>4</sup>.

Entretanto, em relação ao ICMS o STF admitiu a cobrança, pelo Estado do São Paulo, de ICMS sobre a importação mediante contrato de *leasing*, quando a Lei Complementar nº 87 exclui expressamente esse imposto das operações de *leasing*.

Também na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pode-se registrar incoerências que contribuem para a insegurança jurídica. Quanto ao depósito judicial, quanto ao PIS/COFINS importação e quanto à questão de saber quem é o contribuinte, se a pessoa jurídica ou o estabelecimento.

Quanto ao depósito judicial, já se decidiu que esse não é despesa. Nesse sentido, tem julgado afirmando que os valores depositados judicialmente com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o art. 151, inciso II, do CTN, não refogem ao âmbito patrimonial do contribuinte, inclusive no que diz respeito ao acréscimo obtido com correção monetária e juros, constituindo-se assim fato gerador do imposto de

<sup>3</sup> TENÓRIO, Oscar. *Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. p. 193.

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE 367.785-3/RJ, Segunda Turma, rel. Min. Eros Grau, julgado em 09/05/2006. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais/ABDT, n. 69, jul./ago. 2006. p. 301.

renda e da contribuição social sobre o lucro líquido<sup>5</sup>. Entretanto, também já decidiu em sentido oposto, quando isso se fez necessário para favorecer a Fazenda Pública<sup>6</sup>. Quando essa quer tributar o rendimento produzido pelos depósitos, pode tributar porque esses pertencem ao contribuinte, mas quando o contribuinte pretende utilizar o valor depositado para fazer um pagamento com vantagem, como um parcelamento com redução de encargos, não pode fazer porque os depósitos não lhe pertencem.

Quanto ao PIS/COFINS importação, para afastar a isenção dada aos produtos aduaneiros decidiu que são produtos internos<sup>7</sup>. Entretanto, quando o produto interno passa a ser isento, e se pleiteia a isenção do PIS/COFINS para produtos oriundos do Mercosul, o Superior Tribunal de Justiça afirmou que PIS/COFINS importação são tributos aduaneiros que não podem ter o mesmo tratamento dado ao PIS/COFINS internos<sup>8</sup>.

E, ainda, quanto à questão de saber quem é o contribuinte, se a pessoa jurídica ou o estabelecimento, decidiu que a matriz não tem legitimidade ativa na ação de repetição do indébito de tributo pago pela filial<sup>9</sup>. Entretanto, em execução fiscal decidiu em sentido oposto, ao argumento de que matriz e filial são partes da mesma pessoa jurídica<sup>10</sup>.

Ressalta-se que, embora o objetivo visado com as frequentes alterações em nossa legislação tributária seja aumentar a arrecadação, como tais alterações geram insegurança, invertem esse objetivo. Muitos empresários não se estabelecem no Brasil por conta dessa insegurança.

---

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 769.483/RJ**, Segunda Turma, rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/05/2008. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=769483&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=769483&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true). Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>6</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.251.513/PR**, Primeira Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10/08/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>7</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.002.069/CE**, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, julgado em 22/04/2008. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>8</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.437.172/RS**, Decisão monocrática, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/04/2016. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201100484180&dt\\_publicacao=02/05/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201100484180&dt_publicacao=02/05/2016). Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>9</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.283.387/RS**, Decisão Monocrática, Min. Humberto Martins, julgado em 18/11/2011. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201102212043&dt\\_publicacao=22/11/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201102212043&dt_publicacao=22/11/2011). Acesso em: 10 abr. 2019.

<sup>10</sup> Id. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.355.812/RS**, Decisão monocrática, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19/02/2013. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num\\_registro=201202490963&dt\\_publicacao=22/02/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoes/?num_registro=201202490963&dt_publicacao=22/02/2013). Acesso em: 10 abr. 2019.

## 2 Recente manifestação da Receita Federal sobre solução de divergência

Tem-se afirmado que o Estado, como o maior titular de poder no mundo, não se submete ao Direito, sendo um contumaz descumpridor das regras jurídicas. Evidente e indiscutível exemplo disso pode ser visto no art. 212 do Código Tributário Nacional, que estabelece:

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

E em comentário a esse dispositivo do Código Tributário Nacional, destaca-se:

O descumprimento desse dever apenas confirma que o Estado é na verdade um contumaz violador da lei. É um exemplo inconfundível dessa conduta ilícita, que demonstra de modo eloquente e incontestável que temos razão quando, em diversas oportunidades, temos afirmado que o Poder Público geralmente não tem nenhum respeito pelos direitos do cidadão, atitude que se explica por ser o sistema normativo um sistema de limites, qual nenhum governante quer submeter-se.

A consolidação das leis de cada tributo em texto único é uma necessidade indiscutível. É o mínimo que o Poder Público fará para minimizar os efeitos negativos da inflação legislativa que a rigor impede o contribuinte de conhecer os seus deveres tributários.<sup>11</sup>

Essa atitude reprovável do Estado é a única explicação possível para o censurável efeito retroativo que dizem será dado à nova interpretação, adotada em uma solução de divergência que se deu 7 anos depois de uma outra solução de divergência.

A divergência entre agentes públicos na solução de consultas fiscais deixa evidente a complexidade de nossa legislação tributária, gerando insegurança para o contribuinte. Se mesmo os agentes fiscais, que têm na legislação tributária o objeto de suas atividades, não a conhecem e por isso mesmo divergem na sua interpretação, o contribuinte, para quem a legislação tributária é apenas uma entre várias outras das quais se ocupa em suas atividades, tem razões de sobra para se sentir inseguro no cumprimento da legislação tributária.

---

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. v. III. p. 921.

Entretanto, mesmo sendo extremamente difícil interpretar a legislação tributária, nada explica o efeito retroativo à solução de divergências, pois a irretroatividade das normas jurídicas em geral é indispensável à segurança jurídica. Neste sentido já se escreveu:

A irretroatividade das normas jurídicas em geral é da essência do Direito. É um instrumento absolutamente indispensável para a preservação da segurança, que é, sem dúvida alguma, um dos valores essenciais à idéia de Direito.

Em outras palavras, a segurança é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, é referida como os elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço.<sup>12</sup>

Assevera Radbruch: “Podemos resumir o nosso pensamento dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*.”<sup>13</sup>

No mesmo sentido, acrescenta-se:

Podemos dizer com toda certeza que a irretroatividade das normas jurídicas, como princípio, é o mínimo que se pode pretender em matéria de segurança. Se as normas jurídicas em geral pudessem retroagir, a insegurança seria absoluta. Insuportável. Por isso mesmo insistimos em afirmar que a irretroatividade das normas jurídicas como princípio faz parte da própria essência do Direito. Aliás, há quem assevere ser a segurança o valor fundamental do jurídico, superando o próprio valor *justiça*.<sup>14</sup>

Oscar Tenório, por exemplo, invoca a doutrina de Recasens Siches para ressaltar que o direito não surgiu na vida humana com a finalidade de prestar-se culto à ideia de justiça. Surgiu para fornecer *segurança* e *certeza* à vida social. Essa função do direito existe no regime tradicionalista e no regime revolucionário. Sendo a segurança o valor fundamental do jurídico, sem ela não pode haver direito.<sup>15</sup>

O Direito corporifica e realiza os valores da humanidade, entre os quais se destaca o da segurança, indispensável mesmo para a realização de todos os demais; indispensável à própria ideia de Estado de Direito, sendo certo que a retroatividade da lei poderia ser encarada como contradição ao Estado consigo próprio, pois que, se de um lado ele faz repousar a estabilidade

---

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 57.

<sup>13</sup> RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. 5. ed. Tradução do Prof. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974. p. 162.

<sup>14</sup> MACHADO, op. cit., p. 58.

<sup>15</sup> TENÓRIO, Oscar. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955. p. 193.

das relações e direitos sobre a garantia e proteção das leis que ele próprio emana, de outro lado ele mesmo não pode retirar essa estabilidade com a edição de leis retroativas.

Na primorosa lição de Recasens Siches, acolhida por José Luís Shaw, transcrita e traduzida por Maria Luíza Pessoa de Mendonça em sua excelente monografia sobre o tema:

Se nos perguntamos por que e para que os homens estabelecem o Direito e tratamos de descobrir o sentido germinal do Direito a fim de apreendermos a sua essência, dar-nos-emos conta de que a motivação radical que determinou a existência do Direito não deriva das altas regiões dos valores éticos superiores, senão de um valor de categoria inferior, a saber: da segurança na vida social. O Direito surge, precisamente, como instância determinante daquilo que o homem tem que se ater em suas relações com os demais: certeza, mas não só certeza teórica (saber o que deve fazer) senão também certeza prática, quer dizer, segurança, saber que isto tenderá forçosamente a ocorrer porque será imposto pela força, se preciso for, inexoravelmente.<sup>16</sup>

Cuida-se, aliás, de um princípio da mais fácil compreensão. Se o legislador pudesse editar leis retroativas, ninguém saberia mais como se comportar porque deixaria de confiar na lei, que a qualquer momento poderia ser alterada com reflexos nos fatos ocorridos, tornando-se dessa forma praticamente inexistente o padrão do certo e do errado. Pode-se, por isto mesmo, com Vicente Ráo, sustentar que o princípio da irretroatividade atende à necessidade essencial do próprio ser humano:

A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não pudesse julgar seguro nem sequer quanto a sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> SHAW, José Luís *apud* MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. **O princípio constitucional da irretroatividade da lei**: a irretroatividade da Lei Tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 63.

<sup>17</sup> RÁO, Vicente. O direito e a vida dos direitos, *apud* BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 216.

É por essa razão que os sistemas jurídicos dos países civilizados consagram o princípio da irretroatividade das leis. “As leis, como regra fundamental, não retroagem, porque só assim os direitos e situações gerados na vigência delas gozam de estabilidade e segurança.”<sup>18</sup>

Como forma de garantir a estabilidade das relações jurídicas, o princípio da irretroatividade há de ser universal. Editada uma lei, sem referência expressa à sua aplicação ao passado, certamente só ao futuro será aplicável. E se o legislador pretender disciplinar fatos ocorridos, o que excepcionalmente pode fazer, terá de respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, porque no Brasil isso constitui expressa determinação constitucional

Seja como for, ninguém pode negar a importância da segurança na ideia de Direito, nem negar a importância da *irretroatividade* das normas jurídicas em geral como instrumento indispensável à segurança<sup>19</sup>

Assim, se a lei não pode retroagir, é evidente que uma nova interpretação dada a um dispositivo de lei também não retroage. Além disso, temos dispositivo expresso de lei vedando a aplicação retroativa de novo entendimento adotado em solução de divergência. A denominada Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro estabelece:

Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).

---

<sup>18</sup> LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito**. 28. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1986. p. 143.

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 57-60.



É indiscutível, portanto, que não se pode admitir a aplicação retroativa de nova interpretação dada à lei em solução de divergência, sobretudo quando já existia outra solução de divergência, oficialmente publicada.

### 3 **Garantia da irretroatividade**

Insiste-se em afirmar que a irretroatividade das regras jurídicas em geral é da própria essência do Direito, posto que o valor segurança jurídica restaria inteiramente destruído. E especificamente quanto à irretroatividade de nova interpretação, tema especificamente estudado neste artigo, há muito já se escreveu:

É importante observarmos que a lei veda expressamente a aplicação retroativa de nova interpretação que a Administração Pública venha a adotar de qualquer norma administrativa cuja aplicação lhe caiba fazer. Essa diretriz hermenêutica com certeza aplica-se também às normas tributárias, mas em qualquer caso essa irretroatividade deve funcionar como proteção ao particular, seja o contribuinte, seja o cidadão particular em geral, pois o princípio da irretroatividade das leis, em que se fundamenta, é uma garantia constitucional instituída para a proteção do particular contra o arbítrio da autoridade.

Temos afirmado repetidas vezes que as autoridades da Administração Tributária, como quaisquer titulares de poder, buscam sempre contornar os limites que a ordem jurídica lhes impõe. E não raramente o legislador, em troca de favores do governo, curva-se aos desejos dessas autoridades, em detrimento do verdadeiro interesse público que consiste no respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos. A Lei Complementar nº 118/2005 nos oferece um interessante exemplo de situação na qual, com o apoio do legislador, autoridades da Administração Tributária pretenderam contornar limites postos pela jurisprudência no exercício do poder de tributar.

Estabeleceu interpretação para o art. 168 do Código Tributário Nacional, a dizer que no contexto desse dispositivo a extinção do crédito ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado. E determinou, quanto a essa interpretação, a observância da regra do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, vale dizer, determinou a sua aplicação retroativa. Ocorre que no caso já o dispositivo fora objeto de interpretação posta em jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, de sorte que, a rigor, não se pode falar de lei interpretativa. O que se tem, no caso, é uma alteração do disposto no art. 168 do Código Tributário Nacional, que passa a considerar como marco inicial do prazo

nele referido o pagamento, em vez da extinção do crédito tributário. E sem qualquer possibilidade de aplicação retroativa.<sup>20</sup>

Admitir-se a retroatividade de qualquer lei que o legislador batize como expressamente interpretativa seria colocar nas mãos do legislador um instrumento para violar a garantia constitucional, que a rigor integra a própria essência do Direito, na medida em que preserva a segurança que, ao lado da justiça, cumpre ao Direito preservar como valores fundamentais da humanidade.<sup>21</sup>

Como se vê, a irretroatividade é uma garantia fundamental do cidadão.

Resta-nos então saber o que pode o contribuinte fazer se vier a se confirmar a pretensão da Fazenda Pública de aplicar retroativamente o novo entendimento, firmado em Solução de Divergência, e assim exigir diferença de tributo e aplicar penalidade a quem vinha adotando o entendimento preconizado em solução de divergência ou em solução de consulta anterior.

#### 4 O que o contribuinte poderá fazer

Se o contribuinte vinha adotando o entendimento expresso em Solução de Divergência, ou em Solução de Consulta Fiscal, não poderá ser onerado com a exigência de diferença de tributo, muito menos com penalidades. Mesmo que não seja ele o consulente, pois estará amparado pela isonomia, que garante a todos tratamento igual.

Assim, a questão que se coloca consiste em saber o que poderá fazer o contribuinte, na hipótese de sofrer autuação cobrando diferença de tributo ou multa relativamente a período anterior à nova Solução de Divergência. Em outras palavras, a questão que se coloca consiste em saber se quem vinha cumprindo a legislação tributária segundo o entendimento adotado na Solução de Divergência anterior, agora, em face da nova Solução de Divergência, vai ter de pagar eventuais diferenças. E a nosso ver a resposta a essa questão só pode ser negativa, posto que em face do princípio da irretroatividade nem uma lei que agrava o ônus tributário pode retroagir.

Em sendo assim, um auto de infração que venha a ser lavrado contra o contribuinte que não se submeteu a esse efeito retroativo, constituirá flagrante ilegalidade, capaz de ensejar a responsabilidade pessoal do agente fiscal que o lavrou, pelos prejuízos dele decorrentes.

É certo que o agente fiscal pode se livrar dessa responsabilidade. Sobre o tema, aliás, já se escreveu:

---

<sup>20</sup> Veja-se sobre o assunto em: MACHADO, Hugo de Brito. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar 118/2005. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n 116, p. 52-68, maio 2005.

<sup>21</sup> Id. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. II. p. 130-131.

Realmente, o agente fiscal de tributos pode livrar-se da responsabilidade pessoal na sua atuação, fazendo somente o que lhe é determinado ou autorizado por autoridades superiores. Assim, não se pode dizer que agiu com culpa ou dolo, pois simplesmente cumpriu as instruções de seus superiores.

Nos casos de dúvida a respeito do que deve fazer em determinada situação, o agente fiscal pode pedir orientação à autoridade superior, à qual esteja subordinado, e assim, agindo com fundamento na orientação recebida, não será pessoalmente responsável por eventual dano que venha a causar ao contribuinte. Essa responsabilidade será da autoridade que lhe deu a orientação, sem prejuízo, é claro, da responsabilidade da Administração Pública, que independe de dolo ou culpa.

Assim, se o agente fiscal, dispondo dos meios para livrar-se da responsabilidade, mesmo assim atua de forma a causar danos ao contribuinte, assume então a responsabilidade pessoal pelos danos que causar ao contribuinte e poderá, por isto, ter contra ele promovida ação cobrando a correspondente indenização.<sup>22</sup>

Não se deve cobrar a indenização do Estado, mas do agente público. Tanto a execução contra a Fazenda Pública é difícil, a depender do malsinado precatório, como porque a ação contra o Estado, mesmo julgada procedente, e mesmo que o contribuinte receba a indenização correspondente, não produzirá o efeito de desestimular o agente fiscal de praticar o arbítrio.

### Referências

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**, 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigações tributárias – uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRASIL Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp nº 769.483/RJ**, Segunda Turma, rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/05/2008. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=769483&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=769483&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true). Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.002.069/CE**, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, julgado em 22/04/2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.251.513/PR**, Primeira Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10/08/2011. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2019.

---

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte** (uma arma contra o arbítrio do fisco). São Paulo: Malheiros, 2017. p. 86.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.283.387/RS**, Decisão Monocrática, Min. Humberto Martins, julgado em 18/11/2011. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoaes/?num\\_registro=201102212043&dt\\_publicacao=22/11/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoaes/?num_registro=201102212043&dt_publicacao=22/11/2011). Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.355.812/RS**, Decisão monocrática, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19/02/2013. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoaes/?num\\_registro=201202490963&dt\\_publicacao=22/02/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoaes/?num_registro=201202490963&dt_publicacao=22/02/2013). Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.437.172/RS**, Decisão monocrática, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/04/2016. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoaes/?num\\_registro=201100484180&dt\\_publicacao=02/05/2016](https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoaes/?num_registro=201100484180&dt_publicacao=02/05/2016). Acesso em: 10 abr. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE 367.785-3/RJ**, Segunda Turma, rel. Ministro Eros Grau, julgado em 09/05/2006. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais/ABDT, n. 69, jul./ago. 2006.

HUME, David. **Tratado da natureza humana**. 2. ed. rev. e ampl. Tradução de Débora Donowski. São Paulo: UNESP, 2009.

LIMA, Hermes. **Introdução à ciência do direito**. 28. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar 118/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n 116, p. 52-68, maio 2005.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. v. III.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. II.

\_\_\_\_\_. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade pessoal do agente público por danos ao contribuinte** (uma arma contra o arbítrio do fisco). São Paulo: Malheiros, 2017.

MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. **O princípio constitucional da irretroatividade da lei**: a irretroatividade da Lei Tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. 5. ed. Tradução do Prof. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974.

TENÓRIO, Oscar. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.

