

# A LACUNA DA LEI INTERPRETATIVA NA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

## THE GAP OF THE INTERPRETATIVE LAW IN TAX IRRETROACTIVITY

Lucca Barbosa de Oliveira<sup>83</sup>  
Kátia Vanessa Marcon Ribeiro<sup>84</sup>

### RESUMO

O objetivo deste artigo é compreender a respeito do princípio da irretroatividade tributária, bem como suas exceções, sendo uma delas o motivo central do tema. Assim, mostra-se necessário elencar vários aspectos que permeiam este tema. Vale destacar a importância deste princípio, que impõe barreiras ao sujeito ativo do direito tributário. Por consequência, é interessante verificar aspectos doutrinários e jurisdicionais que incidem sobre o assunto exposto. Diante do exposto, nota-se uma necessidade de compreender amplamente a lei interpretativa, a fim de conseguir analisar a real necessidade desta lei em caráter retroativo. É possível notar uma grande lacuna neste tema, já que não é possível estabelecer um critério objetivo suficiente para retirar todas as dúvidas e pontos vagos do objeto analisado. Assim, a hipótese de incidência da lei interpretativa no princípio da irretroatividade tributária se torna muito complexa, já que estamos falando de um tema que traz discussão a respeito da teoria da separação de poderes. Ao final, foram empregadas técnicas de pesquisa e metodologias, as quais se mostraram essenciais para o planejamento e elaboração do trabalho. Logo, é possível perceber uma extrema dificuldade da lei em transparecer uma forma clara e concisa de explicar acerca da lei interpretativa.

**Palavras-chave:** Irretroatividade. Segurança jurídica. Lei Interpretativa. Constituição. Direito adquirido.

### ABSTRACT

The aim of this article is to understand about the principle of tax irretroactivity, as well as its exceptions, one of which is the central reason for the theme. Thus, it is necessary to list several aspects that permeate this theme. It is valid to emphasize the importance of this principle, which imposes barriers to active subject of tax law. Consequently, it is interesting to verify doctrinal and jurisdictional aspects that deal with the exposed subject. For all those reasons, there is a need to broadly understand the interpretative law, in order to be able to analyze the real need of this law in a retroactive nature. It is possible to notice a large gap in this theme, since it is not possible to establish an objective criterion sufficient to remove all doubts and vague points of the analyzed object. Thus, the hypothesis of the incidence of interpretative law in the principle of tax irretroactivity becomes very complex, since we are talking about a topic that brings discussion about the theory of separation of powers. In the end, research techniques and methodologies were used, which proved to be essential for the planning and elaboration of the work. Therefore, it is possible to perceive an extreme difficulty of the law in showing a clear and concise way of explaining about the interpretative law.

**KEYWORDS:** Irretroactivity. Legal certainty. Interpretative law. Constitution. Acquired right.

### INTRODUÇÃO

A lei interpretativa em face da irretroatividade tributária é um tema de bastante divergente e polêmico no âmbito do Direito Tributário. Essa lei interpretativa tem como função exclusiva interpretar uma lei já vigente em nosso ordenamento jurídico. Se tratando da lei tributária, ela funciona como uma lei produtora de efeitos jurídicos pretéritos, desde que não envolva penalidades, aonde sua vigência seria prospectiva. É necessário, antes de aprofundar ao tema, entender como funciona a lei tributária e seus princípios, para ser

<sup>83</sup> Bacharelado em Direito pela Faculdade Quirinópolis – FAQUI. E-mail: lucca\_oliveira04@hotmail.com

<sup>84</sup> (Orientadora) Docente do curso de Direito da Faculdade Quirinópolis. E-mail: katiamarcon.adv@gmail.com

possível ter uma noção da funcionalidade e aplicabilidade da lei. Mostra-se neste ponto que os princípios que ditam a lei tributária têm uma certa divisão de aplicabilidade, afim de que não haja possibilidade de se chocarem em certos pontos, facilitando assim, a compreensão, a aplicabilidade e a interpretação da norma positivada.

Assim exposto, a construção do tema começa na compreensão da irretroatividade tributária, analisando as leis que falam do tema, bem como sua eficácia em todos os aspectos apresentados.

Ademais, outro aspecto abordado neste ponto é a relação da segurança jurídica com o princípio da irretroatividade tributária, que vem trazer uma proteção ao Direito adquirido. Percebe-se afinal, um liame entre o primeiro princípio, expresso em lei, e que tem grande influência no Direito Tributário, e o segundo, que apesar de estar implícito, traz uma grande relevância ao ordenamento jurídico brasileiro como um todo.

Levando em consideração as diretrizes acima, analisa-se as chamadas exceções ao princípio da irretroatividade tributária, examinando primeiro o inciso que trata da lei mais benéfica ao sujeito passivo retroagindo em questões de penalidades. Neste caso, trata-se de uma lei que irá retroagir, desde que seja benéfica ao contribuinte, e que sempre esteja presente o caráter objetivo da norma, afim de concluir o ato jurídico.

Destarte, adentra-se ao núcleo de discussão deste trabalho, na análise da lei interpretativa como possibilidade de retroagir a lei tributária. Aqui, levanta-se algumas questões como a real necessidade dá lei interpretativa funcionar como instrumento para retroação e do possível desvio de função do legislador, que passaria a ter uma atuação pertencente ao órgão jurisdicional.

É válido ressaltar que a lei não oferece uma ajuda real quanto à interpretação mais objetiva, pois oferece uma margem para que sejam analisados vários aspectos que culminam em interpretações diferentes da norma, fortalecendo discussões e debates acerca da real necessidade de tal instrumento jurídico. Além do mais, destaca-se os posicionamentos divergentes entre doutrina e jurisprudência a respeito da lei interpretativa.

Por fim, analisa-se uma grande polêmica advinda da lei complementar 118, que em seu texto invoca o caráter interpretativo, mas que, depois de uma análise fria sobre a norma, percebe-se que a intenção dessa lei complementar é de inovar a lei já positivada, não podendo ser então, analisado como uma lei interpretativa. Destaca-se ainda que o legislador

tem uma atitude que exige uma certa intenção de agir com força jurisdicional no momento da criação da norma.

## **1 IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

A irretroatividade tributária está presente no artigo 150, inciso III, da Constituição Federal. Trata-se de um princípio extremamente relevante e inerente ao Direito Tributário. Destaca-se assim que este princípio tem caráter prospectivo e objetivo, o que significa dizer que a lei norma criada, em regra, atingirá apenas os fatos jurídicos realizados após sua entrada em vigor.

Outro ponto de destaque é o princípio da segurança jurídica, que, apesar de não ter norma material que trate do assunto, ainda tem uma grande relevância no âmbito jurídico brasileiro, já que oferece uma proteção aos princípios e ao Direito adquirido no nosso ordenamento.

### **1.1 Análise da Lei Tributária**

Inicialmente, faz-se necessário entender a respeito da norma tributária em geral, a fim de facilitar a compreensão a respeito deste tema, e conforme toda lei brasileira, a norma tributária também é rodeada de princípios legais que tem por finalidade apoiar na interpretação da norma, ser uma espécie de alicerce da norma tributária para garantir sua aplicabilidade. (SABBAG, 2019).

Dentro desses princípios, é possível subdividir tais princípios entre os gerais e os extenuantes. (SABBAG, 2019). Quando falamos nos gerais, remete-nos aqueles que abrangem toda a norma tributária, os quais alguns ainda estão com abrangência na própria magna carta. Já quando falamos nos princípios extenuantes, são aqueles que ele tem um limite de aplicabilidade, ou seja, irá ser aplicado em alguns dispositivos da lei tributária, podendo ser destacado o próprio princípio da irretroatividade tributária. (SABBAG, 2019).

A partir desta análise dos princípios, consegue-se perceber um norteamento melhor acerca da lei, sua aplicabilidade, interpretação e que fazem a norma ser positivada da forma mais clara possível. (SABBAG, 2019).

### **1.2 Irretroatividade na Lei Tributária e na Constituição Federal**

O princípio da Irretroatividade tributária está positivado em lei específica e na própria Constituição Federal, seu objetivo principal é funcionar como uma espécie de freio

perante a lei de tributária. Assim, em regra, a lei não se aplica a fatos geradores anteriores ao início da sua vigência. (CHIMENTI, 2019)

Ricardo Cunha Chimenti (2019, p. 56) salienta que “os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos não acarretam obrigações, desde que estabelecida a hipótese de incidência ou a alíquota maior.”

De acordo com a análise de Paulo Caliendo, a irretroatividade está positivada de forma objetiva e clara:

O princípio da irretroatividade impõe a vedação à incidência de tributos a fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme o art. 150, III, a, da CF/88. A proteção contra a cobrança de possíveis fatos geradores pretéritos é um dos direitos fundamentais do contribuinte mais relevantes. Trata-se de um pilar de preservação da segurança dos direitos e da propriedade do cidadão (CALIENDO, 2019, p. 263).

Conforme acima descrito, o princípio da irretroatividade tributária já tem uma certa história no ordenamento jurídico brasileiro (CALIENDO, 2019). Ademais, o ponto principal disso está no caráter absoluto do princípio, (CALIENDO, 2019), que demonstra a finalidade principal de sua positivação, que é demonstrar todos os seus aspectos de forma clara e objetiva.

Leandro Paulsen, em sua obra, procura transparecer ainda mais a ideia de fato gerador presente na Constituição Federal, corroborando ainda mais para um maior conhecimento sobre os aspectos da irretroatividade tributária presentes na magna carta, logo expõe:

Impõe-se considerar a locução “fato gerador”, constante do art. 150, I, a, da CRFB, no sentido tradicionalmente utilizado no direito brasileiro e consagrado no art. 114 do CTN, como a situação definida em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. “Fato gerador” está, assim, no sentido de “aspecto material da hipótese de incidência tributária”. O aspecto temporal não tem o condão de substituir ou de se sobrepor ao aspecto material como critério para a verificação da observância das garantias constitucionais, mormente quando consubstancie ficção voltada a dar praticabilidade à tributação (PAULSEN, 2020, P.192).

Assim, vale destacar que este princípio está presente em nossa lei desde os primórdios, conforme ressalta Eduardo Sabbag:

No plano histórico, insta realçar que o postulado tributário da irretroatividade transitou por todos os textos constitucionais domésticos, desde 1824, tirante a Constituição de 1937, que o omitiu. Com efeito, a Constituição do Império, à época, pôde se abeberar do tema em fontes alienígenas, a saber, a Constituição Norte-americana de 1787, considerada o primeiro instrumento normativo a positivar o postulado da irretroatividade tributária, como cânone constitucional (SABBAG, 2016, p. 213).

Destarte, é possível verificar que tal princípio está enraizado nas nossas leis, com o objetivo de proteger quem paga seus tributos, impondo regras e limitações a quem cobra tributos no país. Este princípio se torna então, de extrema relevância para o ordenamento jurídico, pois além da proteção, oferece também um maior controle e organização sobre os fatos geradores e sobre os próprios tributos. (SABBAG, 2016).

### **1.3 Irretroatividade Tributária e Segurança Jurídica**

Conforme mencionado anteriormente, o princípio da irretroatividade vem para trazer uma proteção ao contribuinte, assim, conforme explica Sabbag (2016), ela se interliga com a própria ideia de Direito. Ademais, a irretroatividade acaba por oferecer junto a si a segurança jurídica, que tem como função primordial oferecer uma seguridade aos direitos subjetivos no âmbito tributário.

Portanto essa segurança que o princípio da irretroatividade tributária oferece, vem oferecer sua proteção apenas nos casos de aumento de tributo ou de uma eventual criação de novos tributos (SABBAG, 2016), não tendo a mesma eficácia nos casos de diminuição ou isenção do pagamento do tributo.

Frisa-se que a segurança jurídica não está expressa em lei, ou seja, não tem norma positivada falando em específico sobre este dispositivo. Existem apenas resquícios em alguns outros dispositivos que remetem a segurança jurídica, porém nada que seja diretamente ligado. Consoante a isso, Carlos Aurélio Mota (1996, p. 208) diz que segurança jurídica está atrelada ao conceito de justiça, ou seja, para que determinada lei esteja sendo aplicada corretamente, é necessário que ofereça segurança ao ordenamento jurídico.

Pedro Lenza analisa alguns pontos relevantes e ainda faz uma estruturação mais completa a respeito do tema:

Quando a Constituição estabelece que a lei não poderá atacar o ato jurídico perfeito, o objetivo é assegurar que as condutas humanas só serão reguladas pelas normas que lhes forem contemporâneas, dado que o fenômeno da incidência congela, para fins jurídicos, o instante de sua ocorrência, captura-lhe o sentido e lhe atribui os efeitos previstos (LENZA, 2019, p. 300).

Eduardo Sabbag em sua obra, procura detalhar ainda mais a representatividade da segurança jurídica na irretroatividade tributária, destacando alguns aspectos conforme abaixo:

A segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas: (I) o cidadão deve saber antecipadamente qual norma é vigente, o que sinaliza a lógica precedência da norma perante o fato por ela regulamentado, no contexto da irretroatividade, e o antecipado conhecimento do plano eficaz da lei, no bojo da anterioridade. Assim, a segurança jurídica toma a irretroatividade e a anterioridade como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um prévio cálculo, independentemente, pelo menos, de início, do conteúdo da lei; (II) o cidadão deve, em um segundo momento, compreender o conteúdo da norma, no que tange à sua clareza, calculabilidade e controlabilidade (SABBAG, 2016, p. 215).

Um ponto a ser mencionado é que a segurança jurídica deve resguardar o direito adquirido, mesmo que algumas normas tenham como resultado um efeito imediato. Conforme posicionamento do autor Eduardo Sabbag, a segurança jurídica se torna uma espécie de subprincípio do Estado Democrático de Direito.

Se o Estado de Direito alia -se de modo íntimo à legalidade em prol da segurança jurídica, não se pode menosprezar o fato de que tal lei deve ser sempre aplicada para o futuro, sob pena de sua aplicação retroativa fazer “ruir o Estado de Direito”<sup>7</sup>. Para Sacha Calmon<sup>8</sup>, a irretroatividade da lei fiscal, “salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral de direito do Direito” (SABBAG, 2016, p. 216).

Logo, observa-se um liame entre o princípio da irretroatividade tributária e a segurança jurídica. Trata-se neste caso de meios de proteção ao contribuinte, que não deve ser lesado, principalmente quando se fala em tributos.

Eventualmente a lei pode oferecer caminhos que possibilitem meios interpretativos que possam lesar o contribuinte, mesmo com o fato gerador acontecendo antes da vigência da lei, e é nesse momento que a atuação do princípio da irretroatividade tributária e a segurança jurídica entram em ação, para inibir todo tipo eventual de erro e oferecer de forma correta aquilo que a lei tributária nos oferece.

Todavia, existem possibilidades na norma tributária em que a lei irá retroagir, seguindo alguns critérios que estão elencados no artigo 106 do CTN.

## **2 EXCEÇÕES DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

A palavra exceção, por si só, já elucida muito bem sobre o que se trata o assunto. Logo, entende-se por exceções a regra da irretroatividade tributária o inciso que trata da lei mais benéfica, descrita como uma lei que vem para beneficiar o contribuinte. O outro caso é da lei interpretativa que nasce para interpretar pontos obscuros de uma lei já vigente.

Ademais, vale destacar o posicionamento jurisprudencial em relação a lei interpretativa, aonde o Supremo Tribunal Federal traz o julgado de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, analisando a validade da lei interpretativa como ressalva a regra da irretroatividade.

### **2.1 Lei mais benéfica**

A lei mais benéfica nada mais é, do que segundo Eduardo Sabbag (2016, p.228) diz, “o supracitado dispositivo, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato”.

Vale ressaltar que, conforme explicação feita por Daniel Maidl (2016), não podemos confundir a lei mais benéfica como uma espécie de retroatividade em favor do contribuinte, pois isso não existe no Direito Tributário. Assim, a norma retroage apenas em casos de penalidades, sendo de imprescindível importância que estejam em recurso ou que ao menos ainda não tenha sido paga.

Para tanto, é possível reafirmar tal narrativa acima conforme ensinamento de Eduardo Sabbag, em sua obra ao pontuar que: “O supracitado dispositivo, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato” (SABBAG, 2016, p. 228).

Portanto, é plausível que se analise essa lei mais benéfica mais objetivamente, pois a lei tributária deixa expressa claramente que a retroatividade acontece em relação as penalidades, o que tira o caráter subjetivo de tal dispositivo.

Em sua obra, Sabbag procura adentrar sobre essa objetividade da lei, analisando as alíneas do art. 106 do CTN, conforme nos elucida abaixo:

Parece-nos que houve certa redundância na definição das alíneas “a” e “b”, inseridas no inciso II, pois seus conteúdos são quase idênticos. Na verdade, como é óbvio, tanto faz se a conduta não mais é tida como infração ou se a conduta não mais se opõe a qualquer exigência de ação ou omissão. Não obstante a ociosidade da alínea “b”, havendo dúvida quanto à aplicação, deve prevalecer a alínea “a”, mais abrangente quanto à proteção desonerativa. A alínea “c”, por sua vez, contempla, em sua essência, o Princípio da Benignidade. Assim, uma lei contemporânea do lançamento poderá elidir os efeitos da lei vigente na época do fato gerador, caso esta, em tempos remotos, houvesse estabelecido um percentual de multa superior ao previsto naquela, em tempos recentes. É a aplicação da *lex melius, lex mitior* ou *retroatio in melius*, na seara da tributabilidade (SABBAG, 2016, p. 231).

Em termos finais, verifica-se que a lei mais benéfica é bem restrita quanto a sua utilização. E o principal ponto de análise é em relação ao momento de sua aplicação, pois não se pode utilizar o benefício em todos os casos, pois mesmo que a lei posterior seja benéfica, sua matéria deve ser restrita a multa e punição, caso contrário a retroatividade não será materializada.

## **2.2 A lei interpretativa**

Chega-se no momento de maior discussão e divergência de pensamentos. O artigo 106 do CTN normatiza basicamente que a lei será aplicada a fato pretérito quando for expressamente interpretativa, excluindo a aplicação de penalidade de tais dispositivos interpretados. Em suma, se a lei tiver função interpretativa em pontos obscuros da lei anterior, aplica-se a retroatividade com base na lei interpretativa. (AMARO, 2019).

O questionamento principal em relação a este tema se dá pela interpretação da lei pelo legislativo, função a qual em tese pertence ao judiciário.

Sabbag fala sobre o assunto apresentando aduzindo que:

Assim, não obstante as acerbas críticas até aqui aduzidas, que denotam a orientação da maior parte da doutrina – pela incompatibilidade de uma “lei interpretativa” com o princípio da irretroatividade –, para o STF, a existência da lei interpretativa é possível, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores da legislação, o que lhe dá o “direito de passagem” à via da retroação (SABBAG, 2016, p. 219).

Consoante a isto, Eduardo Sabbag (2016, p.219), expõe seu ponto de vista sobre a interpretação jurisprudencial, acreditando que tal fato fere o princípio de freios e contrapesos: “critica-se, desse modo, tal atividade hermenêutica, afirmando-se que a sistemática transforma o legislador em juiz, arranhando o princípio de Montesquieu”.

Luciano Amaro também se instaura na discussão sobre o tema, analisando essa exceção como inútil na lei tributária.

Assim, nos leciona que:

A dita lei interpretativa não consegue escapar do dilema, ou ela inova o direito anterior (e, por isso, é retroativa, com as consequências daí decorrentes), ou ela se limita a repetir o que já dizia a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria, nem para a retroação da lei, nem, em rigor, para sua edição) [...] o que evidencia a inutilidade desta (AMARO, 2019, p. 201).

Neste modelo, segundo Sabbag (2016), este pensamento remete a ideia que a lei interpretativa não tem legitimidade, ainda mais quando se analisa o ponto de vista da lógica formal.

Ainda sim analisa como a lei interpretativa deveria existir na norma tributária, conforme nos leciona:

Por outro lado, é fato que a lei interpretativa, conquanto inábil a inovar, deve tender a retirar pontos obscuros e imprecisos da norma pretérita, elidindo dúvidas a seu respeito. A compatibilidade dessa norma com o postulado ora estudado desponta, a nosso ver, quando se restringe a tarefa da lei interpretativa ao ato, genuína e verdadeiramente, interpretativo. Assim, a expressão “em qualquer caso”, constante do inciso I, deve ser concebida como cláusula remissiva à lei “exclusivamente” interpretativa (SABBAG, 2016, p. 220).

Analisando isso, Sabbag (2018) diz que a retroatividade da lei interpretativa deve se limitar a realizar a sua função específica, com objetivo de esclarecer o que foi legislado.

De acordo com Pedro Decomain (2000) a norma que tem em sua única função interpretar pode retroagir. Porém aquela que está interpretando uma norma que aplica uma pena vai ter aplicação apenas para fatos futuros e não para aqueles que foram gerados antes da entrada em vigor dessa norma interpretativa, logo a retroatividade neste caso não acontece.

Por derradeiro, Sabbag diz novamente sobre a lei interpretativa, que só pode existir caso não tenha uma prévia interpretação da lei anterior, conforme ilustra abaixo:

Insta mencionar que a retroação da lei interpretativa somente poderá se dar quando inexistente outra interpretação, vedando -se o que temos denominado “sobreposição interpretativa”. Se a norma interpretável já tiver sido objeto de interpretação realizada pelo Poder Judiciário, a superveniente lei interpretativa mostrar -se -á excedente, na tentativa de lhe atribuir novo sentido. Seus efeitos, além de extemporâneos, mostrar-se-ão inovadores, em plena vocação eficaz para os eventos subsecutivos à sua publicação, em homenagem à segurança jurídica (SABBAG, 2016, p. 223).

Apesar da doutrina em grande parte ser relativamente contra a lei interpretativa como forma de retroagir a lei tributária, existe uma opinião relevante que gera um certo debate sobre o tema. Georges Cobiniano (2016) acredita na ideia que a interpretação da lei é válida para retroatividade, já que o legislativo tem como função atípica a fiscalização, e assim a aplicação pode ser realizada desde que a lei interpretativa tenha exercido apenas sua função de clarear o sentido do texto anterior.

Logo o aludido doutrinador expõe que:

Desse modo, tem-se que a interpretação autêntica ou legislativa se coaduna com as funções primárias do Poder Legislativo. O parlamentar, legislador por excelência, define o sentido e o alcance das normas, através de um processo legislativo democrático. Por outro lado, verifica a correta aplicação dos recursos públicos, confrontando-a com o interesse social visado pela Lei. Como se pode deduzir, a lei nova remete os seus efeitos a período anterior à sua própria existência, o que demonstra ser ela, a lei antiga, já devidamente esclarecida. Fica assim evidenciado que se trata realmente de interpretação, e não de revogação, o que a lei nova concretiza em relação à lei antiga (COBINIANO, 2016, s.p.).

Por fim, vale destacar que a doutrina majoritária<sup>85</sup> rejeita a ideia de lei interpretativa como modo de aplicar uma exceção a irretroatividade tributária. São vários questionamentos a respeito do tema, dentre eles, o legislativo atuando com força jurisdicional, e a real necessidade dessa exceção a regra da irretroatividade, já que a lei interpretativa não tem caráter inovador. Logo, a ideia primordial de quem discorda da lei interpretativa se dá por uma espécie de incompatibilidade dela em relação a irretroatividade tributária.

Contudo, é necessário, além de um posicionamento doutrinário, também analisar fontes jurisprudenciais a respeito do exposto. Destaca-se a importância do Supremo Tribunal Federal como órgão regulador e interpretativo no que tange as matérias de caráter constitucional.

### **2.3 Posicionamento do STF a respeito da lei interpretativa**

Conforme acima exposto, a posição doutrinária a respeito da lei interpretativa como exceção da irretroatividade tributária não está em consonância com a jurisprudência.

Assim, o ADI abaixo traz o posicionamento do STF em relação a lei interpretativa:

---

<sup>85</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008 BALEEIRO, Aliomar, Direito tributário brasileiro. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA [...] 1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. 2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder (BRASIL, STF, 1991).

De acordo com o tópico 3 desta súmula, as leis interpretativas estarão sujeitas a interpretação do poder jurisdicional, fazendo com que esta lei não esteja imune do controle realizados por juízes e pelos tribunais. Ademais, destaca-se que apesar do legislativo prestar uma espécie de controle jurisdicional com a lei interpretativa, esta ainda está sujeita a averiguações pelo próprio poder jurisdicional.

O tópico 4 vem reforçar a ideia de que a irretroatividade tributária tem força constitucional e que tem o objetivo de inibir a ação do Poder Público, protegendo assim a liberdade da pessoa, o status subjetivo do contribuinte e a segurança jurídica se tratando das relações sociais.

Por consequência, os tópicos 5 e 6 vem falar basicamente do caráter da lei interpretativa. Assim disposto, o entendimento do STF é que, caso a lei não gere e nem produza efeitos negativos ao contribuinte, nada impedirá que o Estado crie normas com efeito retroativo. Logo, as leis as leis com caráter prospectivo devem ter disposição para o futuro.

O Supremo Tribunal Federal - STF tem um posicionamento claramente favorável em relação a lei interpretativa. Nota-se que o STF coloca em seu posicionamento que o texto constitucional que admite as leis meramente interpretativas, desde que sejam com a única finalidade de realizar uma interpretação autêntica da norma.

Em relação a possível mudança de função do poder legislativo, a corte rebate esta discussão dizendo que além da possibilidade do judiciário também ter poder para interpretação dessa lei, já que é o órgão principal de controle jurisdicional, os outros poderes, no caso o legislativo, também pode realizar tal função, pois na separação dos poderes, cada um tem sua função principal definida, da mesma forma que tem liberdade para realizar como funções secundárias aquelas pertencentes a outros órgãos.

Ante o exposto acima, destaca-se o posicionamento contrário do STF em relação ao entendimento de boa parte da doutrina. Independentemente de o argumento da lei

interpretativa ser utilizado pelo legislativo como uma forma de ferir o princípio de Montesquieu, o STF ainda sim garante a legalidade de tal item normativo. Vale ressaltar que existem casos em que a lei interpretativa demonstra suas falhas conforme o exemplo da lei complementar 118/2005 que traz uma tentativa de interpretar uma lei já vigente.

### **3 LEI COMPLEMENTAR 118/2005**

A polêmica desta lei é bastante oportuna de ser analisada neste trabalho, pois oferece uma oportunidade de ampliar os conhecimentos a respeito da aplicação da norma em sentido retroativo, analisando seus aspectos intrínsecos que levaram o legislador a criá-la, destacando sua importância no âmbito forense, já que traz uma discussão ampla sobre o poder legislativo, considerando a intenção da criação da lei e o aspecto jurisdicional que ficou nas mãos do poder responsável primordialmente por legislar.

#### **3.1 A problemática da Lei Complementar 118/2005**

O artigo 3º da lei complementar 118/2005 vem com o intuito de interpretar o inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional. Em seu próprio texto, o artigo invoca o caráter interpretativo.

Assim, Sabbag vem nos elucidar sobre o tema, conforme leciona:

Como se notou, o art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 pretendeu costear iterativa jurisprudência afeta ao prazo para restituição do tributo, denotando inequívoco desvio de finalidade, além de inafastável comportamento abusivo do legislador, que pretendeu invadir seara competencial alheia, no caso, própria do Poder Judiciário (SABBAG, 2016, p. 225).

Nota-se aqui, conforme ensinamentos (SABBAG, 2016), que o legislador incidiu um comportamento abusivo, adentrando em competência diversa de sua função original, e provocando na lei um desvio de finalidade da lei criada.

A lei complementar veio com vestígios abusividade por parte do legislador, que estava utilizando a competência do Poder judiciário para si (SABBAG, 2016).

17

Por conseguinte, a jurisprudência veio posicionar-se perante a questão:

O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a ‘interpretação’ dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. 3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). [...] (AgRg no AG 633.462/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. em 17 -03 - 2005 (BRASIL, STF, 2005)

Observa-se aqui um ponto que é sugerido no ato de inovar lei já existente. Logo, verifica-se um ponto fora da curva, destoando do caráter interpretativo da lei. O Superior Tribunal de Justiça - STJ exprime sua ideia no julgado que não há como dizer que a lei complementar não inovou um aspecto da lei anterior, logo um que era considerado como correto pelo órgão.

Assim, esse artigo, não se aplica em fatos anteriores, podendo apenas ser aplicado em se tratando de fatos que ocorrerem a partir do momento de sua vigência. Outro ponto destacado se dá pela inconsistência do artigo 4º, segunda parte, que tem em seu texto a ordem para a eficácia retroativa do artigo 3º, que assim ofende algumas garantias fundamentais conforme os princípios da autonomia e independência dos poderes, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

No mais, Sabbag vem complementar a respeito da tentativa do legislativo no momento de criação da lei complementar:

De fato, a possibilidade de se imprimir o timbre de lei interpretativa à Lei Complementar n. 118/2005 é deveras interessante, na ótica do Erário, uma vez que o teor ali disciplinado poderia atingir as situações já consolidadas. Refiro-me, com maior clareza, ao prazo de restituição de indébito dos tributos submetidos a lançamento por homologação, que, antes da Lei Complementar n. 118/2005, ligava-se à consolidada tese dos “cinco + cinco”, e, com o advento da comentada norma, restringindo-se para “cinco anos”, ficou à mercê de uma possível aplicação com retroatividade. Vale dizer que tal retroação poderia levar o novo prazo a todos os processos de restituição de tributos em curso, diminuindo sensivelmente o volume de recursos tributários a devolver, em pleno desfavor dos contribuintes que já os haviam pleiteado (SABBAG, 2016, p. 225).

A situação a ser analisada se dá pela modificação geral da finalidade do artigo modificado e que estava apto a uma possível aplicação de retroatividade. Importante

analisar o impacto disso nos fatos jurídicos pretéritos, modificando os prazos aos processos de restituição de tributos, mesmo que estivessem em curso, o que teria como resultado uma diminuição drástica nos recursos a devolver, o que por si só já gera um prejuízo ao contribuinte.

## CONCLUSÃO

O propósito principal do presente trabalho foi analisar a lei interpretativa como possibilidade de retroagir na lei tributária, verificando as hipóteses que permeiam nosso ordenamento jurídico. Claramente se trata de um tema bastante polêmico e que traz divergências importantes em relação a sua aplicabilidade ou não no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, para se chegar a um veredito, foi necessário linkar vários pontos relacionados ao assunto, utilizando embasamento teórico e doutrinário para deixar o conteúdo mais rico e amplo em todos os aspectos trabalhados até o aprofundamento no foco principal de discussão.

O trabalho se inicia tratando sobre a lei tributária, analisando seus princípios e diretrizes. A partir daí adentramos na irretroatividade tributária que nada mais é que um princípio ou mecanismo de controle que existe para proteger o contribuinte. Juntamente a isto, é importante destacar o princípio da segurança jurídico, que foi lecionado acima sobre sua falta de expressão na lei, mas que não impede de ter uma relevância enorme no nosso ordenamento, pois este mecanismo apoia indiretamente vários princípios existentes na lei, principalmente em relação ao direito adquirido.

Por conseguinte, o trabalho adentra nas exceções ao princípio da irretroatividade tributária, com análise minuciosa aos pontos presentes na lei, sem se esquecer das posições doutrinárias a respeito do tema. Aqui, vemos a análise em início da lei mais benéfica, que é uma hipótese de retroatividade, desde que tenham seus critérios objetivos atingidos. Prosseguindo ao tema, se analisa os pontos pertinentes a lei interpretativa, que é a outra hipótese de retroatividade prevista em lei. Aqui, ocorre o ponto central do trabalho e verifica-se divergências enormes de pensamento, já que alguns acreditam que esse princípio não deveria existir pelo caráter interpretativo da lei dar um poder jurisdicional ao Legislativo. Por outro lado, existem pensamentos divergentes que acreditam na possibilidade positivada, desde que mantenha seu caráter meramente interpretativo, buscando esclarecer apenas pontos obscuros na lei, o que mantém o caráter retroativo dessa

norma, e oferecendo ao legislativo uma função secundária no que diz respeito a função jurisdicional, sempre obedecendo a ordem e a hierarquia de cada poder no exercício de suas funções.

O último ponto trabalhado é em relação a lei complementar 118 de 2005. É uma polêmica bem discutida já que trata de uma lei com intenção prevista de funcionar como lei interpretativa para retroagir no tempo. Porém, a referida lei acabou por modificar um aspecto da lei anterior, o que fez com que o caráter retroativo fosse retirado de sua aplicação, podendo apenas ser vigente para fatos prospectivos a positividade da lei.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de Flávio B. Novelli. 14. ed., 7. tir. rev.. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. 11ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

BRASIL. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172/Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172/Compilado.htm). Acesso em: 18 JAN. 2021.

\_\_\_\_\_. **LEI COMPLEMENTAR Nº 118, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp118.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm). ACESSO EM: 18 JAN. 2021;

\_\_\_\_\_. SUREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 605/DF**. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa\\_inteiro\\_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=2&pageSize=10&queryString=ADI%20605%20DF&sort=\\_score&sortBy=desc](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=2&pageSize=10&queryString=ADI%20605%20DF&sort=_score&sortBy=desc). Acesso em: 18 jan. 2021.

\_\_\_\_\_. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade: ADI 605 DF ADI - MC 605/DF**. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14709737/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-605-df/inteiro-teor-103101859>. Acesso em: 18 jan. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 2019.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 21ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p.56.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. **Lei Complementar n. 118/2005**. 2005. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/quentes/11818/revista-dialetica-de-direito-tributario-e-direito-processual>. Acesso em: 18 jan. 2021.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000.

FIGUEIREDO, Adriana Samato; MOTA, Douglas. **Aspectos relevantes da nova lei de ISS**. Organizadores: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curitiba: Editora Juruá, 2004.

LENZA, Pedro. **Direito Tributário Esquemático**. 3ª edição, São Paulo: Saraiva, 2019.

MAIDL, Daniel. **Lei Tributária posterior pode retroagir para beneficiar o não pagamento de tributo?** Disponível em: <https://danielmaidl.jusbrasil.com.br/artigos/407078644/lei-tributaria-posterior-pode-retroagir-para-beneficiar-o-nao-pagamento-de-tributo>. Acesso em: 12 jan. 2021.

MELO, Georges Cobiniano Sousa de. **Lei interpretativa e a inexistência de iniciativa exclusiva**. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/46933/lei-interpretativa-e-a-inexistencia-de-iniciativaexclusiva#:~:text=106.,A%20lei%20aplica%2Dse%20a%20ato%20ou%20fato%20pret%C3%A9rito%3A,de%20vig%C3%Aancia%20do%20texto%20interpretado>. Acesso em: 12 jan. 2021.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

OLIVEIRA, Aline Lima de. **A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte americano, austríaco e alemão**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11ª. Ed. Rev., atual. São Paulo: Saraiva, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7. Ed. Rev., atual. E ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Tributário**. 8ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. **Segurança Jurídica e Jurisprudência: um enfoque filosófico-jurídico**. São Paulo: LTr, 1996.

Enviado em: 15/04/2021.

Artigo pré-aprovado nas bancas de defesa FAQUI 2020/2.