

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RICARDO LOMBARDI THURONYI

**O ARTIGO 106 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EXCEÇÕES AO
PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE, NO DIREITO TRIBUTÁRIO, EM FACE DA
ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA**

**CURITIBA
2009**

RICARDO LOMBARDI THURONYI

**O ARTIGO 106 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EXCEÇÕES AO
PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO EM FACE DA
ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA**

Monografia apresentada como requisito parcial à
conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências
Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira.

**CURITIBA
2009**

TERMO DE APROVAÇÃO

RICARDO LOMBARDI THURONYI

O ARTIGO 106 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE, NO DIREITO TRIBUTÁRIO, EM FACE DA ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. José Roberto Vieira

Orientador – 1º membro

Prof.^a Dra. Betina Treiger Grupenmacher

2º membro

Prof. Dr. Rodrigo Luís Kanayama

3º membro

**CURITIBA
2009**

À minha família, razão do meu existir, exemplo de união e perseverança, a quem dedico todas as minhas conquistas.

Aos meus mestres, pelo conhecimento e sabedoria que me foram proporcionados nestes anos de estudos, os quais levarei para sempre como exemplo de dedicação.

Aos meus amigos, os quais fizeram da faculdade a melhor fase da minha vida.

RESUMO

A presente monografia visa analisar a relação entre as hipóteses de retroatividade da lei tributária, tratadas no artigo 106 do Código Tributário Nacional, e os Princípios Constitucionais da Carta Magna de 1988, principalmente o Princípio da Irretroatividade. Em última análise, pretende-se aferir a constitucionalidade ou não dos incisos do artigo 106 do Código Tributário Nacional em face da Ordem Constitucional brasileira. Inicia-se o estudo com a definição do alcance e eficácia dos Princípios da Irretroatividade e Segurança Jurídica. A partir desse ponto, aborda-se a legislação infraconstitucional – artigo 106 do CTN – em todos os seus aspectos, destacando aqueles que estão em conformidade ou contrariam a norma constitucional. Por fim, conclui-se que a legislação infraconstitucional, ao regulamentar a retroatividade da lei tributária, afronta o Texto Constitucional, razão pela qual deve ser declarada inconstitucional, ou não recepcionada pela Carta de 1988, pois viola o Princípio da irretroatividade e da Segurança Jurídica, garantias básicas do cidadão e inerentes ao Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Princípio da Irretroatividade. Princípio da Segurança Jurídica. Lei Interpretativa. Princípio da Retroatividade da “*Lex Mitior*”. Inconstitucionalidade do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Lista de Abreviaturas

Constituição Federal – CF

Código Tributário Nacional – CTN

Código Civil Brasileiro – CCb

Sumário

1. Introdução	7
2. Princípio Constitucional da Irretroatividade	9
2.1. Considerações Gerais	9
2.2. Princípio da Irretroatividade como corolário da Segurança Jurídica	15
2.2.1 Princípios da Irretroatividade, Legalidade e Anterioridade como garantia à Segurança Jurídica Tributária	18
2.2. Princípio Constitucional da Irretroatividade da Lei Tributária	21
3. Retroatividade da lei tributária	25
3.1. Exceções ao Princípio da Irretroatividade	25
3.2. Leis Interpretativas e a Interpretação Autêntica	28
3.2.1. Introdução	28
3.2.2. Lei Interpretativa e os Princípios da Irretroatividade e da Segurança Jurídica	40
3.2.3. Lei Interpretativa e a Cláusula Pétreia da Tripartição de Funções	47
3.3. Retroatividade das Penalidades Tributárias benéficas	54
3.3.1. Introdução	54
3.3.2. Princípio Constitucional de Direito Público aplicável no âmbito do Direito Tributário	59
3.3.3. Aplicação Plena e Imediata	64
3.3.4. Inconstitucionalidade por Limitação à Garantia Constitucional	65
4. Conclusão	67
5. Referências Bibliográficas	70

1. Introdução.

O presente estudo analisa o preceito legal esculpido no artigo 106 do CTN, que versa sobre as possibilidades de retroatividade da lei tributária, em face ao princípio constitucional da irretroatividade das leis, taxativamente previsto na Constituição Federal de 1988, inclusive no âmbito tributário, que, em última análise, visa proteger o cidadão da aplicação desmedida e arbitrária da lei, representando verdadeira garantia à efetividade dos direitos fundamentais.

Assim, como expressão do imperativo da Segurança do Direito, as normas jurídicas voltam-se para frente, para o porvir, para o futuro. Desse modo, a rigor, não se poderia cogitar da existência de lei retroativa. Entretanto, conforme se demonstrará, o ordenamento jurídico infraconstitucional estabelece hipóteses em que a lei passa a ter efeitos retroativos na esfera tributária. Dessas situações excepcionais versa o artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Em linhas gerais, o inciso I do artigo 106, CTN, trata da lei interpretativa, que sempre retroage à data de início de vigência da lei interpretada, porquanto se limita a aclarar ou explicar o sentido correto da legislação obscura, não lhe acrescentando ou inovando em nada. O inciso II do artigo 106, CTN, por sua vez, dedica-se à aplicação do Princípio da Retroatividade da *lex mitior*, especificamente às infrações tributárias. Conforme evidenciaremos, ao regulamentar a possibilidade de retroação da lei mais benéfica ao infrator, o legislador infraconstitucional impôs condições inexistentes na regra constitucional.

Diante disso, no que tange à lei interpretativa, indagamos: seria possível a existência de leis interpretativas na atual ordem constitucional brasileira, cuja Carta Magna explícita e exaustivamente arrola e protege os princípios, direitos e garantias fundamentais, os quais se caracterizam por sua inalienabilidade, imprescritibilidade, irrenunciabilidade? Ao recharacterizar fatos passados como jurídicos, aclarando-os ao texto legal, a lei interpretativa não afrontaria o Princípio Constitucional da Segurança Jurídica, assegurado em diversas passagens do Texto Constitucional? Ante a garantia fundamental da irretroatividade da lei tributária - artigo 150, III, "a", CF -, poderia lei retroativa cobrar tributo em relação a fato ocorrido antes do início de sua vigência, a pretexto de apenas interpretar lei anterior? Considerando que, dentro do

regime legislativo moderno, a lei é obra de assembléias numerosas freqüentemente renovadas, poderia o Poder Legislativo deter a verdadeira interpretação da lei? Seria possível o Poder Legislativo interpretar a lei, dando a última palavra quanto à sua exegese, diante da competência exclusiva atribuída ao Poder Judiciário de interpretar a norma jurídica e dizer o direito com caráter definitivo no caso concreto? Haveria, ou mesmo poder-se-ia exigir do corpo de legisladores a serenidade e a imparcialidade que se espera de um juiz?

Quanto à retroatividade da *lex mitior*, questionamos, no presente trabalho: tendo em vista que o princípio constitucional da retroatividade da lei benigna - artigo 5º, XL, CF - apresenta-se como regra auto-aplicável a todas as áreas do Direito Público em que o Estado exerce o *ius puniendi* sobre o particular, poderia o legislador infraconstitucional regulamentar seus efeitos, na seara tributária, por meio do inciso I do art. 106, CTN, que impõe restrições?

Conforme trataremos no trabalho, há extenso e profundo debate que divide a doutrina e a jurisprudência, nesse ponto, havendo sólidos argumentos para ambos os lados, resultando que a matéria está longe de ser considerada pacífica.

Não obstante, nos posicionamentos pela inconstitucionalidade, ou não recepção do artigo 106 do CTN, primeiro, a lei interpretativa colide frontalmente com os princípios do Estado Democrático de Direito, que se funda na Tripartição de Funções e *prima*, exhaustivamente, pela Segurança Jurídica, impondo, com isso, o respeito ao Princípio da Irretroatividade da lei geral e tributária; segundo, porque o legislador infraconstitucional, ao regulamentar a eficácia retroativa da lei benéfica ao infrator, no plano tributário, limitou o alcance e a força normativa do princípio constitucional da retroatividade da *lex mitior*, prevista no inciso XL do artigo 5º, CF, garantia essa que se consubstancia em direito individual do cidadão, cuja eficácia é plena e imediata.

2. Princípio Constitucional da Irretroatividade

2.1. Considerações Gerais

A República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito - CF, art. 1º, *caput*. Com isso, não só os cidadãos, mas também o próprio Estado está subordinado ao império das leis. Nesse sentido, o Poder Público está obrigado a respeitar os direitos individuais e suas garantias, que vêm assegurados expressamente ou não - § 2º, art. 5º, CF - na Carta Magna.

Os direitos individuais representam verdadeira limitação à atuação do Estado, porquanto constituem direitos públicos subjetivos dos cidadãos, oponíveis à sua soberania¹. Dentre os direitos individuais previstos pelo constituinte, vale destacar os direitos à segurança, à liberdade e à propriedade.

Ao lado dos direitos individuais, a Constituição Federal de 1988 instituiu garantias individuais, a fim de proteger esses direitos. Nessa seara, as garantias são instrumentos que asseguram o exercício e o gozo desses bens e vantagens tutelados pelo constituinte na Carta Magna².

O Princípio da Irretroatividade insere-se no ordenamento jurídico pátrio justamente como uma das garantias à fruição desses direitos, principalmente no que tange à Segurança Jurídica - *caput*, artigo 5º, CF -, pois obsta que lei nova seja aplicada a fatos pretéritos, passados sob a vigência de lei contemporânea ao seu tempo³. A natureza protetiva do Princípio da Irretroatividade é ínsita ao Direito Intertemporal, cuja construção histórica sempre foi motivada pela necessidade de proteção a direitos individuais⁴.

¹ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio Constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária**, p. 144.

² **José Afonso da Silva** define e distingue os direitos e garantias individuais: "...os direitos são bens e vantagens conferidas pela norma, enquanto as garantias são meios destinados a fazer valer esses direitos, são instrumentos pelos quais se asseguram o exercício e gozo daqueles bens e vantagens" - José Afonso da Silva, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p.354 -.

³ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 144.

⁴ Antônio Roberto Sampaio Dória, **Da lei tributária no tempo**, p. 245.

A propósito, exceção feita à Carta de 1937⁵, editada sob regime ditatorial, o Princípio da Irretroatividade sempre teve destaque nos textos constitucionais brasileiros. A respeito, nos reportamos às palavras de MÁRIO MOACIR PORTO:

As constituições brasileiras de 1824 (art. 179) e a de 1981 (art. 11, § 3º), eram expressas ao estabelecer a não retroatividade da lei. As Constituições de 1924 (art. 113, § 3º), e a de 1946 (art. 141, § 3º), determinam que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada⁶.

Na Constituição Federal de 1988, o legislador garante a irretroatividade da lei, de forma expressa, em diversos dispositivos, prestigiando, à sociedade, “... a previsibilidade da regulação legal das relações intersubjetivas no seio da comunidade”⁷. Nesse sentido, ao invés de estabelecer uma única norma geral, o legislador constituinte estabeleceu, no artigo 5º, XXXVI que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”; na seara tributária, o artigo 150, III, a, proíbe a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de vigência da lei que os houver instituído e aumentado”; e, quanto à lei penal, ela “não retroagirá, salvo para beneficiar o réu” - art. 5º, XL. Note-se, em relação às que a precederam, a Constituição de 1988 inovou ao dispor especificamente sobre a irretroatividade da lei tributária que cria ou majora tributos, o que evidencia a preocupação do constituinte nesse tema.

Portanto, ao contrário da tradição jurídica de outros países, a irretroatividade das leis é princípio fundamental taxativo e expressamente previsto no direito positivo constitucional brasileiro⁸. Não se trata de simples regra de hermenêutica⁹. Com isso,

⁵ “Na ditadura de Vargas, o genial Francisco Campos argumentava que a questão da retroatividade deve ser deixada ao prudente arbítrio do legislador. E essa tese terminou prevalecendo na Constituição de 1937. A única das nossas constituições que não consagrou o princípio da irretroatividade, o que é bem eloqüente no sentido de demonstrar que a retroatividade serve aos regimes autoritários” - Hugo de Brito Machado, A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar n. 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito, **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 66 -.

⁶ O Princípio da Não Retroatividade da Lei, **Revista dos Tribunais**, p. 247.

⁷ Marcelo Saldanha Rohenkohl, O Artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 e a Inconstitucionalidade de sua Aplicação Retroativa, **Revista de Estudos Tributários n. 43**, p. 155-160.

⁸ Na França, v.g., a garantia da irretroatividade não consta na Constituição, mas se insere no art. 2º, do CC de 1804, que estabelece: “A lei só dispõe para o futuro; não tem efeito retroativo”. Nesse caso, Cecília Maria Marcondes Hamati - **O Princípio da Irretroatividade no Sistema Tributário**

parece-nos que MÁRIO MOACYR PORTO equivocou-se ao afirmar que, seguindo o modelo alemão, o sistema jurídico brasileiro teria adotado como princípio a retroatividade da lei, respeitando-se tão somente o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e os direitos adquiridos¹⁰.

As normas jurídicas constitucionais que proclamam o Princípio da Irretroatividade visam “...proteger a sociedade da aplicação desmedida da lei, que, se acontecendo, desvirtuará os objetivos do Direito”¹¹. Isso porque, conforme ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, “...fere a consciência jurídica das nações civilizadas a idéia de que a lei possa colher fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizaram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem institucional”.

O Princípio da Irretroatividade resguarda os direitos fundamentais, na medida que ordena que a lei seja aplicada ao presente e ao futuro, e não aos fatos e situações que sucederam no passado e cujos efeitos nele se esgotaram ou simplesmente se perfizeram juridicamente. “Com isto nada se afeta aquilo que já passou e acomodou na poeira dos tempos, ressalvada uma possível retroação benéfica”¹².

Caso a lei nova tivesse força para instituir obrigação ou penalidade para fatos ocorridos antes de sua promulgação e publicidade legal, “...nenhum homem poderia em dia algum asseverar que deixaria de ser perseguido, pois qualquer dos atos de sua vida anterior poderia ser erigido em delito”¹³. “Se isto acontece, o Estado de Direito soçobra”¹⁴.

Assim, admitir a retroatividade das leis, especialmente quando concerne aos direitos individuais, relevo dado à liberdade, conduz ao arbítrio, à insegurança, ao

Nacional, p. 107 - entende que a restrição é ilusória, “...já que não contém como destinatário o legislador, mas somente o aplicador da lei quando esta não ressaltar a aplicação retroativa”.

⁹ Cármen Lúcia Antunes Rocha, O princípio do direito adquirido no direito constitucional, **Revista de Informação Legislativa. Brasília n. 103**, p. 151.

¹⁰ Mário Moacyr Porto, O Princípio da Não Retroatividade da Lei, **Revista dos Tribunais nº 684**, p. 248.

¹¹ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio da Irretroatividade no Sistema Tributário Nacional**, p. 29.

¹² Celso Antônio Bandeira De Mello, **Ato Administrativo e Direito dos Administrados**, p. 112.

¹³ José Antônio Pimenta Bueno **Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império**, p. 384.

¹⁴ Roque Antonio Carraza, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 341.

abuso dos governantes, como luminariamente exprime PONTES DE MIRANDA¹⁵: “...a irretroatividade defende o povo; a retroatividade expõe-no à prepotência”¹⁶. Ou seja, “...quando o Poder Legislativo baixa leis retroativas, altera as condições básicas do Estado de Direito, quebrando, irremediavelmente, a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público”¹⁷.

A contemporaneidade entre os atos do cidadão e as leis que os regem é indispensável à efetividade da segurança e à defesa do arbítrio. Citamos SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO que, fazendo um paralelo com o mundo desportivo, não deixa dúvida quanto à relevância desse princípio:

Interessa aos jogadores de um time qualquer, de um esporte qualquer, jogar sem saber as regras? E só tomar conhecimento delas após o jogo no vestiário? Privilegiado é o árbitro. Pode valorar a posteriori o vencedor e os vencidos¹⁸.

A respeito, MARIA LUIZA MENDONÇA cita textualmente CARLOS MAXIMILIANO, que, ainda sob a vigência da Constituição Federal de 1946, destaca a importância do Princípio da Irretroatividade previsto à época no § 30 do artigo 141:

O princípio da irretroatividade impede que, em prejuízo da liberdade ou do patrimônio do indivíduo, se aplique a lei aos atos ou fatos anteriores ao dia em que se presume terem os interessados conhecimento da mesma (...). A retroatividade proibida pelo código supremo consiste exatamente em aplicar uma disposição restritiva da liberdade ou de direitos patrimoniais aos atos ou fatos anteriores à publicação da mesma lei¹⁹.

Ao mais, importa destacar desde já, embora o tema seja alvo de maiores considerações quando tratarmos da irretroatividade da lei na seara tributária, que a Carta Magna, ao proibir a retroatividade da norma, protege tanto o fato quanto seus efeitos, “...o que está de acordo não apenas com a lógica jurídica, mas, sobretudo

¹⁵ **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda Constitucional n. 1, de 1969**, p. 20.

¹⁶ Cármen Lúcia Antunes Rocha, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 156.

¹⁷ Roque Antonio Carraza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 341.

¹⁸ **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, p. 278.

¹⁹ **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 158/159.

com os valores que o princípio abriga”²⁰. DesSa forma, os efeitos jurídicos já desencadeados não podem ser modificados por lei nova posterior²¹.

No que tange ao seu destinatário, à primeira vista, poder-se-ia inferir, do texto legal, que o Princípio da Irretroatividade se restringiria ao legislador e à lei por ele expedida. No entanto, o princípio estende-se também aos Poderes Executivo e Judiciário, porquanto o que vale para o legislador precisa valer também para a Administração Pública e os Tribunais²². “A garantia da irretroatividade ampara-nos contra a obra do aplicador e também contra a obra do próprio legislador”²³. Ou seja, contra os atos praticados tanto da Administração Pública, quanto do Judiciário²⁴.

Isso “...significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tinha confiado”²⁵. Todavia, conforme ensina ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, “isto absolutamente não significa que a jurisprudência (administrativa ou judicial) não possa ser alterada, mas, apenas que, uma vez alterada, só pode alcançar os casos futuros...”, em defesa da previsibilidade da atuação do Poder Público²⁶.

Não obstante o Poder Público deva respeitar, no exercício de suas competências, o Princípio da Irretroatividade, o mesmo não pode ser levantado em sua defesa ou benefício²⁷. Conforme exposto, a regra da não retroatividade da lei representa uma das garantias principiológicas dos direitos fundamentais do cidadão em suas relações com o Estado, motivo pelo qual, não serve à proteção do Poder Público, mas tão somente do cidadão frente ao exercício do poder soberano²⁸.

Ou seja, como o Princípio da Irretroatividade resguarda os direitos subjetivos individuais contra a atuação arbitrária do Estado ao aplicar a lei nova, os destinatários da proteção só podem ser as pessoas singulares e coletivas que estão

²⁰ Misabel de Abreu Machado Derzi, O Princípio da Irretroatividade e seu Rigor na Constituição de 1988. In: BALEEIRO, Aliomar, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 199.

²¹ *Idem*.

²² Roque Antonio Carraza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 347.

²³ Hugo de Brito Machado, A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar n. 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito, **Revista Dialética de Direito Tributário n. 116**, p. 66.

²⁴ Ricardo Lobo Torres, **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, p. 514.

²⁵ Misabel de Abreu Machado Derzi, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 193.

²⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 348.

²⁷ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 350.

²⁸ Ricardo Lobo Torres, **Tratado...**, *op. cit.*, p. 514.

sob o império e constante relacionamento com o Estado²⁹. Nessa orientação, discorre HUGO DE BRITTO MACHADO:

Importante observar que não existe garantia constitucional de irretroatividade das leis para o Estado. Essa garantia, como acontece com as garantias constitucionais em geral, existe apenas para a proteção do particular contra o Estado. Se existisse garantia de irretroatividade para proteger o Estado certamente as leis de anistia não poderiam existir³⁰.

Por isso, não serve, o Princípio da Irretroatividade, para salvaguardar direitos em que o próprio Estado seja o titular. “*Caso contrário, estar-se-ia protegendo o Estado da sua própria e arbitrária atuação, o que não teria o menor sentido*”³¹. O renomado jurista ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA coaduna com essa posição, e em razão do relevo de suas palavras, nós as citamos:

(...) se o patrimônio público vier a ser prejudicado pela alteração da ordem legal, diluindo um direito preexistente, esse prejuízo terá o Estado se atribuído a si mesmo, espontaneamente. Qualquer proteção aqui se revelaria supérflua, porquanto é o Estado quem dispõe e maneja os instrumentos com que se pode ferir³².

Aliás, esse entendimento já é defendido desde o início do século passado, pelo então Ministro do Supremo Tribunal Federal PEDRO LESSA, cujo ensinamento é transcrito por ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA: “...o *princípio da irretroatividade das leis tem por função proteger os direitos adquiridos das pessoas singulares e coletivas que existem no seio do Estado, e não o próprio Estado*”³³.

Afora o caráter protetivo, o Princípio da Irretroatividade comporta-se na ordem jurídica, como uma norma valor, isto é, informando e sendo parte implícita de todas as demais normas³⁴. Até por isso, numerosos juristas vislumbram e extraem, desse princípio, fundamento eminentemente axiológico³⁵.

²⁹ Ac. S.T.F., ap. cível s/número, 8-11-1911, Rel. Min. PEDRO LESSA, p. 45.

³⁰ Hugo de Brito Machado, **Curso de Direito Tributário**, p. 230.

³¹ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 351.

³² Antônio Roberto Sampaio Dória, **Da lei...**, *op. cit.*, p.249.

³³ *Ibidem*, p.250.

³⁴ Ângela Maria da Motta Pacheco, **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**, p. 38.

³⁵ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 32.

Assim como o homem, o direito vive o tempo. “O direito existe agora. Não para o passado. Para o presente e o devir, enquanto existir”³⁶. Com isso, construímos o sistema jurídico almejando que ele tenha a mesma estabilidade e previsibilidade que esperamos em nossa vida. Nesse sentido, preleciona KOHLER:

toda a nossa cultura exige certa firmeza de relações, sem o que seríamos lançados nos braços da dissolução; todo o nosso impulso, para estabelecer a ordem jurídica e nela viver, repousa na consideração de que as nossas criações jurídicas têm de perdurar.³⁷

CARLYLE POPP demonstra, de forma concisa e clara, o valor da irretroatividade na relação entre homem, direito e tempo:

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 um ponto no tempo e no espaço seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso do 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 de 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.³⁸

2.2. Princípio da Irretroatividade como corolário da Segurança Jurídica.

Todas as normas constitucionais que consagram o Princípio da Irretroatividade objetivam garantir a Segurança Jurídica - artigo 5º, *caput*, CF -³⁹. Esta, por sua vez, é inerente e indispensável à concepção liberal do Estado e do direito⁴⁰, desde que, “...ao lado da justiça, integra a própria essência do Direito”⁴¹,

³⁶ Ângela Maria da Motta Pacheco, **Sanções...**, *op. cit.*, p. 38.

³⁷ Cármen Lúcia Antunes Rocha, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 150.

³⁸ Carlyle Popp, A Retroatividade das Normas Constitucionais e os Efeitos da Constituição Federal sobre os Direitos Adquiridos, **Revista de Informação Legislativa** n. 113, p. 93.

³⁹ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 146.

⁴⁰ *Ibidem* p. 145.

⁴¹ Hugo de Brito Machado, **Curso...**, *op. cit.*, p. 231

pois “...significa o estado jurídico que visa proteger os bens da vida, da maneira eficaz e perfeita e de modo imparcial e justo”⁴².

JOSÉ AFONSO DA SILVA assevera que a “segurança jurídica consiste no conjunto de condições que torna possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos, à luz da liberdade reconhecida (sic)”⁴³. Em outras palavras, consoante leciona o jus-filósofo mexicano GARCIA MAYNEZ, o princípio da segurança jurídica “...importa o conhecimento adequado do conteúdo das regras jurídicas com condição de orientar a conduta dos seus destinatários, assim como a correta aplicação delas, em decorrência de sua adequada inteligência”⁴⁴.

Assim, na medida em que o Princípio da Segurança impõe à ordem jurídica os valores da previsibilidade, da “não-surpresa”, de proteção às expectativas legitimamente constituídas, as quais não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal, o princípio volta-se à proteção da confiança na lei⁴⁵. Nessa esteira, importante condição para que os cidadãos e o próprio Estado respeitem e pautem suas ações de acordo com a lei, “...está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída”⁴⁶. Essa “relativa certeza” é assegurada pelo Princípio da Irretroatividade.

Por isso, HUMBERTO ÁVILA sustenta que a Segurança Jurídica é subprincípio do Estado de Direito - artigo 1º da CF - e, ao mesmo tempo, no que tange à regra da irretroatividade, é sobreprincípio⁴⁷. Desse modo, a interpretação e a exata compreensão do alcance do Princípio da Irretroatividade e sua força normativa dentro da ordem legal, deve ser feita em consonância com os ditames da Segurança Jurídica, princípio que lhe é axiologicamente superior⁴⁸. A respeito, HUMBERTO ÁVILA leciona:

⁴² Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 34.

⁴³ José Afonso da Silva, **Curso de direito constitucional positivo**, p.373.

⁴⁴ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 30.

⁴⁵ Misabel de Abreu Machado Derzi, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 190.

⁴⁶ José Afonso da Silva, **Curso...**, *op. cit.*, p.373.

⁴⁷ Humberto Ávila, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 145.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 144.

revela-se importante a interpretação da irretroatividade tendo em vista a conexão substancial que deve ser coerentemente intensificada entre o comportamento a ser adotado pelo Poder Público (não tributar fatos já ocorridos integralmente no passado) e os fins de determinabilidade e confiabilidade inerentes ao sobreprincípio da segurança jurídica numa concepção moderna de Estado de Direito.⁴⁹

Portanto, o Princípio da Segurança Jurídica, um dos alicerces do Estado de Direito, reclama que as leis, dentre elas as tributárias, “...tenham o timbre da irretroatividade”⁵⁰. Dessa forma, ainda que o constituinte não tivesse previsto, de modo expresse, o Princípio da Irretroatividade, no ordenamento jurídico pátrio, isso não obstará sua eficácia ou posição de relevo como garantia dos direitos individuais, pois “...este princípio se encontra inserido no princípio da segurança jurídica, fazendo parte de todos os ordenamentos jurídicos, como base fundamental”⁵¹.

Logo, não há necessidade de sua declaração explícita no texto legal, porquanto a regra da irretroatividade sempre se revelará, implicitamente, nos sistemas jurídicos que assegurem o ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público, “...sob pena de se estabelecer o despotismo e a arbitrariedade, maior afronta ao bem comum e ao desenvolvimento social”⁵².

Vale destaque, conforme trataremos no tópico subsequente, na seara tributária, não só do Princípio da Irretroatividade, mas também outros, como a Anterioridade e a Legalidade, convergem à formação do Princípio da Segurança Jurídica. Portanto, a análise, mesmo que breve, da relação entre os subprincípios da Segurança Jurídica é indispensável à exata compreensão da garantia sob comento no plano tributário.

⁴⁹ *Idem.*

⁵⁰ Roque Antonio Carraza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 341.

⁵¹ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 108.

⁵² *Ibidem*, p. 104/105.

2.1. Princípios da Irretroatividade, Legalidade e Anterioridade como garantia à Segurança Jurídica Tributária.

No campo do Direito Tributário, os Princípios da Legalidade⁵³, Irretroatividade⁵⁴ e Anterioridade⁵⁵ são expressões da Segurança Jurídica, ou seja, subprincípios, visto que delimitam temporal e materialmente o conteúdo da lei que deve pautar o exercício da competência tributária⁵⁶. Em vista disso, a interpretação e a análise desses princípios devem estar em consonância com o sobreprincípio da Segurança Jurídica, que lhes é axiologicamente superior⁵⁷

Como observado por LOHLEIN e JAENKE, o Princípio da Segurança Jurídica “...pode ser analisado no seu conteúdo formal, entendido este como a estabilidade do direito, e no seu conteúdo material, que se expressa na chamada *proteção jurídica*”⁵⁸.

O primeiro aspecto – formal – da Segurança corresponde à possibilidade do cidadão conhecer previamente quais são as leis válidas em dado tempo⁵⁹. O indivíduo somente gozará de tal conhecimento prévio, quando a norma for aplicada aos fatos passados após a sua edição (proibição da retroatividade), o que lhe conferirá “...segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos”; e quando o cidadão conhecer previamente o seu conteúdo dispositivo - Princípio da Anterioridade -, de modo que saiba claramente “...a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades”, posto que o tributo somente incidirá no exercício subsequente.^{60_61_62_63}

Ou seja, cabe aos Princípios da Irretroatividade e Anterioridade estabelecer o liame e dar consistência à duração entre o passado e o futuro, nos quais se insere a cultura – Ética e Direito -, evitando “...que um passado, de repente, se torne

⁵³ artigo 150, I, xxx, CF.

⁵⁴ artigo 150, III, a, CF:

⁵⁵ artigo 150, III, b e c, CF.

⁵⁶ Tercio Sampaio Ferraz Junior, Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário, *In*: Heleno Taveira Tôres (coord.), **Tratado de Direito Constitucional Tributário**, p. 235.

⁵⁷ Humberto Ávila, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 155.

⁵⁸ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 145.

⁵⁹ Humberto Ávila, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 145.

⁶⁰ *Idem*.

⁶¹ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, p. 218.

⁶² Humberto Ávila, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 145.

⁶³ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 218.

*estranho, um futuro, algo opaco e incerto, e a duração, uma coleção de surpresas desestabilizadoras da vida*⁶⁴. Na hipótese, portanto, “...a Segurança Jurídica diz respeito à previsibilidade”⁶⁵.

A segunda perspectiva – material – da Segurança diz respeito à possibilidade do cidadão calcular previamente as diretrizes da norma⁶⁶. Nessa seara, cumpre ao Princípio da Legalidade garantir “...uma certa medida de inteligibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade para os destinatários da lei”⁶⁷. Logo, o aspecto material da Segurança Jurídica refere-se à previsibilidade e calculabilidade do conteúdo da lei.

Nesse sentido, a noção de Segurança de Jurídica está atrelada com a certeza do Direito, como afirmam numerosos doutrinadores⁶⁸. Tendo o particular possibilidade de conhecer a extensão e a fronteira da esfera de seus direitos e dos demais integrantes da sociedade, dentre eles o Estado, há Certeza do Direito e, conseqüentemente, também há Segurança Jurídica⁶⁹.

“Com efeito, o patamar de civilização de uma dada sociedade pode ser aferido por intermédio do grau de consagração da segurança no seu sistema jurídico”⁷⁰.

Sob outra perspectiva, SACHA CALMON NAVARRO COELHO demonstra a conexão intrínseca entre esses princípios na ordem legal ao afirmar que a Legalidade tem supedâneo na exigência “nullum tributum sine lege”, ao passo que a Anterioridade e a Irretroatividade respeitam à requisição da “lege proevia”⁷¹.

Portanto, conforme já se pode aferir, os referidos princípios “...são conexos e entrecruzados”, sendo que, por muitas vezes, a efetividade de um depende do respeito ao outro⁷².

Nessa seara, v.g., garantir-se-ia segurança às pessoas se cumprida a exigência do Princípio da Legalidade através da edição de lei formal por órgão

⁶⁴ Tercio Sampaio Ferraz Junior, **Anterioridade...**, op. cit, p 236.

⁶⁵ Humberto Ávila, **Sistema...**, op. cit, p. 145.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 146.

⁶⁷ *Idem*.

⁶⁸ José Roberto Vieira, Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”, *In*: Eurico Marcos Diniz de Santi, **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 321.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 322.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 3318.

⁷¹ **Comentários...**, op. cit, p. 219.

⁷² *Idem*..

competente, embora de natureza retroativa, isto é, reportável a acontecimentos passados? É óbvio que não⁷³. De nada valeria o Princípio da Legalidade para defesa e segurança do cidadão, visto que o tributo estabelecido pela lei alcançaria livremente fatos ou situações já consumadas. Na hipótese tratada, ROQUE ANTONIO CARRAZZA sustenta que “...seria o mesmo que trancafiar um criminoso numa cela dando-lhe a chave da porta, com a qual, a qualquer tempo, poderia tranquilamente evadir-se”⁷⁴.

Ademais, insta destacar, além da incidência no campo jurídico tributário, indiretamente, esses princípios também contribuem para a segurança da coletividade no plano orçamentário do Estado, pois obrigam “...os governantes a planejarem com um mínimo de seriedade e antecedência a política tributária”⁷⁵. Tal fato se dá, conforme aduz SACHA CALMON NAVARRO COELHO, porque:

“sabedor o Executivo de que a sua política tributária para o próximo ano será necessariamente discutida nos parlamentos, certamente procurará fundamentar sua proposta sopesando os reflexos econômicos, sociais e políticos que não de resultar para a comunidade. Cessa a improvisação, a irresponsabilidade e o imediatismo com que muita vez os governos autoritários praticam a tributação, ao arrepio dos mais mezinhos princípios jurídicos, desorganizando a economia e desorientando a comunidade (sic)”⁷⁶.

Dessarte, a análise conjunta dos demais subprincípios da Segurança é indispensável ao estudo do Princípio da Irretroatividade na seara tributária, pois sua interpretação e aplicação ao caso concreto deverá sempre atingir os ideais e valores do Princípio Fundamental da Segurança Jurídica, que somente será realmente efetivo quando respeitadas as regras da Legalidade, Anterioridade e Irretroatividade pelo Poder Público.

⁷³ Roque Antonio Carraza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 340.

⁷⁴ *Idem.*

⁷⁵ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 218.

⁷⁶ *Idem.*

2.2. Princípio Constitucional da Irretroatividade da Lei Tributária

O legislador constituinte inovou em relação aos textos constitucionais anteriores, estabelecendo explicitamente no artigo 150, III, a, o Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária que institui ou aumenta tributos, também corolário dos Princípios da Segurança Jurídica, da Legalidade, do Estado de Direito, e da proteção de confiança do contribuinte⁷⁷ *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
III – cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

O referido dispositivo constitucional situa-se na Carta Magna no Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), Seção II (Das Limitações do Poder de Tributar). Assim, a proibição textual e explícita conferiu “...ao cidadão-contribuinte garantia específica para a proteção dos seus direitos individuais à segurança, e à propriedade e à liberdade de iniciativa, qual seja, a que o protege contra a retroatividade da lei que cria ou majora tributos”⁷⁸.

Na medida em que a referida norma constitucional representa regramento específico do Princípio da Irretroatividade no campo tributário, a mesma conserva as propriedades e características do princípio geral, mantendo íntima relação com as garantias e princípios fundamentais do Estado de Direito - artigo 1º, CF -, Segurança Jurídica - art. 5º, CF -, Capacidade Contributiva - artigo 145, §1º, CF), Legalidade - artigos 5º, I, e 150, I, CF), Propriedade - artigo 5º, XXII, CF -, Iniciativa Privada etc⁷⁹.

Em “Sistema Constitucional Tributário”, conhecida obra clássica de HUMBERTO ÁVILA, o autor define com precisão a dimensão normativa do Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária, analisando-a: **a)** na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza; **b)** enquanto limitação ao poder de tributar; **c)** quanto à forma; **d)** e dimensão de princípio. Transcrevemos as suas palavras textualmente:

⁷⁷ Ricardo Lobo Torres, **Tratado...**, *op. cit.*, p. 512.

⁷⁸ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 230.

⁷⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 277.

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a proibição de retroatividade é bidimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de *regra*, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos relativamente a fatos que já se tenham consolidado completamente no passado. É preciso enfatizar, porém, que a irretroatividade possui sentido normativo indireto de *princípio*, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade, no exercício das competências normativas pelo Poder Público.

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a irretroatividade qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma *limitação de primeiro grau*, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualifica-se na sua dimensão de regra, como uma *limitação negativa*, na medida em que exige, na atuação do legislativa de instituição e aumento de qualquer tributo, o respeito aos fatos já consolidados e, na sua dimensão de princípios, como uma *limitação positiva*, porquanto impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia e manutenção dos ideais de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade; quanto à forma, revela-se, na dimensão de regra, como uma *limitação expressa e formal*, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 150, III, “a” e art. 5º, XXXVI), estabelece procedimentos a serem observados pelo Poder Público e, na dimensão de princípios, como uma *limitação expressa e material*, já que restringe o conteúdo das próprias normas que podem ser objeto de edição.⁸⁰

A previsão expressa dessa garantia no âmbito tributário exprime a preocupação do constituinte em estabelecer à saciedade e exaustivamente os limites à competência tributária do Estado, não deixando margem às interpretações ou modificações legislativas que levem à arbitrariedade. Muito desse cuidado, se dá por conta de nossa recente experiência jurídica e política.

No entanto, assim como ocorre com o Princípio geral da Irretroatividade, segundo qualificadas correntes doutrinária, não haveria necessidade de o legislador constituinte prever explicitamente a Irretroatividade da Lei Tributária, pois, além de se tratar de “princípio geral do Direito”⁸¹, essa garantia encontra-se inserida em

⁸⁰ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 143/144.

⁸¹ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 277.

“...outros princípios, como o da segurança jurídica e o da capacidade contributiva, proclamados pela Constituição de modo implícito ou explícito”.⁸²⁻⁸³

Corroborando esse posicionamento, CECÍLIA MARIA MARCONDES HAMATI prega:

Este princípio encontra-se inserido no princípio da segurança jurídica, fazendo parte de todos os ordenamentos jurídicos, como base fundamental, não havendo necessidade de ser expressamente declarado pelo constituinte para ocupar sua posição de relevo nos sistemas jurídicos vários.⁸⁴

Nessa linha, ROQUE ANTÔNIO CARRAZA destaca que o Princípio da Legalidade - artigos 5º, I, e 150, I, da CF - já traz implícita proibição à retroação das normas⁸⁵. Isso porque, sempre que o Estado investe contra a liberdade e a propriedade dos indivíduos, ao estabelecer a incidência de tributo, *v.g.*, exercendo competência constitucionalmente prevista, sua atuação depende de prévia manifestação legal do Poder Legislativo para ser válida⁸⁶.

Portanto, da mesma forma que, em matéria penal, “...o princípio da legalidade veio a consubstanciar-se na regra de ouro “*nullum crimen nulla poena sine praevia lege*”, ele acabou forjando, em matéria tributária, a análoga sentença “*nullum vectigal sine praevia lege*”⁸⁷.

Por tais razões, mesmo nos ordenamentos jurídicos estrangeiros, em que o legislador silenciou quanto ao Princípio da Irretroatividade, preocupando-se no mais das vezes unicamente com a vedação da retroatividade tão só da lei penal, não significa dizer que seja permitida a retroatividade das leis tributárias⁸⁸. Segundo a doutrina alienígena, a omissão não acarreta prejuízo ao contribuinte, porquanto, assim como no Texto Constitucional brasileiro, o Poder Constituinte preocupou-se e tutelou “...o direito a propriedade, a iniciativa privada, a liberdade individual, entre outros direitos inerentes ao homem”⁸⁹⁻⁹⁰.

⁸² *Idem*.

⁸³ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 107.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 108.

⁸⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 340/342.

⁸⁶ *Idem*.

⁸⁷ *Idem*.

⁸⁸ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 107.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 39.

Nesse sentido, CECÍLIA MARIA MARCONDES HAMATI conclui:

Juridicamente, incoerente é afirmar que não tendo o Texto Maior prescrito o princípio da irretroatividade, fica ao alvedrio do legislador ordinários a disciplina desta regra.

Trata-se, pois, de uma verdadeira ameaça permanente ao próprio sistema, que, não mão de legisladores ordinários menos preparados, tornar-se-á debilitado se aqueles prescreverem a retroação da norma jurídica na seara do Direito Tributário, golpeando de modo fatal, no mínimo, o princípio da segurança jurídica, que se encontra, implícita ou explicitamente, em todos os ordenamentos jurídicos.⁹¹

Ao mais, o princípio ora em comento impede que lei posterior modifique tanto a caracterização do fato jurídico, quanto os efeitos dele irradiados. Isso porque, a consequência decorrente da realização do fato hipoteticamente descrito na norma guarda relação intrínseca e condicional com a regra matriz de incidência tributária na formação do fato jurídico-tributário⁹².

Com isso, por força do Princípio da Irretroatividade, não se protege o cidadão-contribuinte apenas quanto à cobrança de tributo em relação aos fatos ocorridos no passado, mas também quanto à modificação dos seus efeitos jurídicos. Em um ou outro caso, o resultado é o mesmo, porquanto alterar os efeitos jurídicos já desencadeados é o mesmo que modificar o fato pretérito.

Corroborando esse entendimento, MISABEL DE ABREU DERZI preleciona:

Mudados os efeitos a serem desencadeados pelo fato jurídico (...) ou já desencadeados (...), altera-se o próprio fato, pois a relação de implicação lógica entre hipótese e consequência, segundo a qual, dado um fato A será a consequência (então deve ser C), é recíproca

⁹⁰ Nas palavras de Cecília Maria Marcondes Hamati - **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 39 -: “a doutrina italiana afirma que o princípio da irretroatividade existe encerrado no princípio da capacidade contributiva proclamado no art. 53 da Constituição ítala, o qual é reforçado em virtude de ser garantido o direito de propriedade (art. 42) e a iniciativa privada (art. 41).

Também a doutrina alemã prescreve que além de o particular encontrar-se protegido de ato arbitrário do Estado, em função da garantia ao direito de propriedade, o indivíduo pode se valer do princípio da irretroatividade inserido no princípio do Estado de Direito, isto é, da segurança jurídica, que é pela Lei Fundamental, implicitamente proclamado.

Da mesma forma, assevera a doutrina espanhola, quanto à desnecessidade de ditar explicitamente a não retroatividade da lei, em virtude de já serem impostos os princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva.

Existe, sem dúvida, fundamento nesta justificativa, já que a irretroatividade da lei vem a ser um dos meios através dos quais se preserva os princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica, proporcionando ao contribuinte possibilidade de prever seus encargos”.

⁹¹ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 39.

⁹² Misabel de Abreu Machado Derzi, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 196.

e intensiva. Isso significa que se não é C (se não ocorrem os mesmo efeitos anteriores da consequência) então não A, o fato gerador será outro, alterado.⁹³

3. Retroatividade da lei tributária.

3.1. Exceções ao Princípio da Irretroatividade.

Conforme exposto, vige plenamente no sistema normativo pátrio o Princípio da Irretroatividade das leis, dentre elas as tributárias, como uma das garantias constitucionalmente previstas ao cidadão-contribuinte⁹⁴. Assim, “...como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas se voltam para frente, para o porvir, para o futuro (sic)”⁹⁵, pois aplica-se ao fato relevante ao Direito lei em vigor à época de sua ocorrência, dado seu caráter prospectivo⁹⁶. Para que não restem dúvidas, ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

A regra geral, pois, é no sentido de que as leis tributárias, como, de resto, todas as leis, devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. Tal garantia confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre Fisco e contribuinte.⁹⁷

Nesse diapasão, em rigor, não se poderia cogitar da existência de lei retroativa⁹⁸, isto é, “...aquela que rege fato ocorrido antes de sua vigência”⁹⁹, alcançando, com isso, “...atos ou situações consumados antes de sua entrada em

⁹³ *Idem.*

⁹⁴ José Jayme de Macedo Oliveira, **Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**, p. 258.

⁹⁵ Paulo de Barros Carvalho, **Curso de Direito Tributário**, 2005, p. 190.

⁹⁶ Paulo Roberto Lyrio Pimenta, A Aplicação da Lei Complementar nº 118/05 no Tempo: o Problema das Leis Interpretativas no Direito Tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.109.

⁹⁷ Roque Antonio Carraza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 343.

⁹⁸ Hugo de Brito Machado, **Curso de Direito Tributário**.

⁹⁹ Roque Antonio Carraza, **Curso...**, *op. cit.*, p. 343.

vigor, adjudicando-lhes determinados efeitos jurídicos”¹⁰⁰⁻¹⁰¹. “Nada retroage, posto que o tempo é irreversível”¹⁰².

No entanto, o ordenamento jurídico infraconstitucional estabelece hipóteses em que a lei passa a ter efeitos retroativos na esfera tributária, aplicando-se a fatos ou atos pretéritos. Dessas situações excepcionais versa o artigo 106 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Importante frisar, na medida em que as lei dispõem para o porvir, “...como uma forma de ser assegurado o imperativo da segurança jurídica que o Estado deve propiciar àqueles que vivem sob o seu domínio”, a retroatividade da lei apresenta-se como exceção, nunca como regra no Sistema Jurídico brasileiro, especialmente no que toca ao Direito Tributário e demais ramos do Direito Público, em que se acentua a relação entre o Estado e o cidadão¹⁰³⁻¹⁰⁴.

O artigo 106 do Código Tributário Nacional discorre minuciosa e taxativamente sobre “...as exclusivas situações em que (...) é atribuída à nova norma tributária capacidade de modificar os efeitos de relações jurídicas decorrentes da incidência de normas jurídicas postas e vigentes”¹⁰⁵. Assim, em regra, não há retroatividade da lei tributária fora da previsão do artigo 106 do CTN.

¹⁰⁰ *Idem*.

¹⁰¹ Segundo De Plácido e Silva retroatividade das leis - De Plácido e Silva, **Vocabulário Jurídico**, p. 137 - : “é a expressão usada para indicar a condição ou a qualidade de certas leis que, promulgadas, exercem eficácia mesmo a respeito dos atos passados, regulando-os e os submetendo a seu regime”.

¹⁰² Hugo de Brito Machado, **Curso...**, *op. cit.*

¹⁰³ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p.327.

¹⁰⁴ *Idem*.

¹⁰⁵ Marcelo Saldanha Rohenkohl, **O Artigo...**, *op. cit.*, p. 157.

Não obstante, a retroatividade proposta nos incisos da referida disposição legal, quando aplicada, deve beneficiar o contribuinte, e não prejudicá-lo¹⁰⁶⁻¹⁰⁷. Resguarda-se, assim, “...a segurança das relações entre Administração e administrados, bem como o legítimo direito que os súditos têm de não verem agravada a situação jurídica anteriormente configurada”¹⁰⁸. Consoante leciona CUNHA GONÇALVES, “...o efeito retroativo que desserve à segurança jurídica é aquele que faz resultar prejuízo para alguém. Não o faz retroatividade da lei benéfica, benfazeja”¹⁰⁹.

Investigar se a retroatividade da norma tributária traz prejuízo ao cidadão-contribuinte é o primeiro exercício que deve o intérprete do direito proceder ao analisar a sua legalidade.

Em linhas gerais, o inciso I do artigo 106, CTN, versa a respeito das leis interpretativas. De acordo com o legislador, a lei interpretativa sempre retroage à data de início de vigência da lei interpretada, porquanto a primeira serve apenas para aclarar, explicar, o sentido ou entendimento correto da segunda, não lhe acrescentando ou inovando em nada¹¹⁰. Ressalva o legislador, contudo, que não se aplica sanção ao contribuinte em virtude de infração à norma agora definida por lei posterior interpretativa, pois, como havia fundada dúvida acerca de seu regramento, não é razoável apenas aquele que se comportou calcado em uma das suas interpretações possíveis, não obstante diversa daquela tida pelo legislador como a correta.

O inciso II do artigo 106, CTN, por sua vez, dedica-se à aplicação do princípio constitucional previsto no inciso XL do art. 5º, CF, especificamente às infrações tributárias. Segundo SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “...trata-se da introjeção no Direito Tributário da retroatividade benigna na sua formulação mais vetusta”¹¹¹. Nos termos da redação do aludido inciso, desde que não definitivamente julgado na esfera administrativa, aplica-se ao ato ou fato pretérito a norma que deixe de defini-lo como infração; que deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência

¹⁰⁶ Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *op. cit.*

¹⁰⁷ Valdir de Oliveira Rocha, Arts. 101 a 106, *In: Ivens Gandra da Silva Martins(coord.), Comentários ao código tributário nacional.*

¹⁰⁸ Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *op. cit.*

¹⁰⁹ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 327.

¹¹⁰ Pedro Roberto Decomain, **Anotações ao código tributário nacional**, p. 439.

¹¹¹ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Curso de Direito Tributário Brasileiro.**

de ação ou omissão, a não ser que tenha sido fraudulento ou implicado em falta de pagamento de tributo; por fim, quando lhe impuser sanção menos gravosa que a prevista na lei anterior.

Apresentada a matéria em breve explanação, passaremos à análise pormenorizada das referidas hipóteses taxativas de retroatividade da lei tributária em face ao Sistema Jurídico como um todo, unitário, especialmente o Texto Constitucional, confirmando ou não sua inserção na ordem jurídica e, por consequência, sua legalidade e constitucionalidade. Adiantamos que, a nosso ver, o artigo 106 do CTN não foi recepcionado pela Carta Magna de 1988, porquanto colide frontalmente com seus princípios e ideais, tolhendo, no mais das vezes, sua força normativa.

3.2. Leis Interpretativas e a Interpretação Autêntica.

3.2.1. Introdução.

Preceitua o inciso I do art. 106, CTN, que a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito, ou seja, decorrido antes de inaugurada sua vigência, em qualquer caso quando seja expressamente interpretativa, afastada a imposição de penalidade pela violação dos dispositivos interpretados.

Trata o referido preceito legal, portanto, da espécie normativa denominada “lei interpretativa”, que se caracteriza por trazer em seu bojo o “verdadeiro” sentido ou interpretação conferida a um determinado dispositivo legal pelo próprio legislador. Essa interpretação intitula-se “interpretação autêntica”, porquanto representa exegese do próprio órgão criador da lei. Como o conteúdo da lei interpretativa se restringe a esclarecer a lei interpretada, sem invocá-la, esta e aquela passam a formar uma única disposição legal. Por isso, a força retroativa deriva da própria natureza da lei interpretativa.

Para CECÍLIA MARIA MARCONDES HAMATI, “...a lei interpretativa tem como finalidade esclarecer obscuridades ou contradições existentes em determinada regra jurídica, declarando, por conseguinte, o sentido exato da lei anterior, não

sendo possível restringir ou ampliar o seu conteúdo”¹¹². Caso a “lex nova” traga consigo qualquer modificação, deixa então de ser interpretativa, e as inovações só alcançarão o futuro¹¹³.

No que toca às leis interpretativas, PAULO DE BARROS CARVALHO leciona:

As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam a criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada. Encaradas sob esse ângulo, despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura.¹¹⁴

Na mesma linha, PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA assevera¹¹⁵:

A lei em estudo, em verdade, é aquela que, diante da ambigüidade, vagueza, imprecisão ou omissão de um determinado texto normativo, que, por tal razão, dá margem a diversas linhas de interpretação, isto é, construção de diferentes normas jurídicas, estabelece um sentido único para a interpretação, eliminando os demais até então possíveis, sem alterar o texto interpretado.¹¹⁶

ALIOMAR BALEEIRO, enquanto vigente a Constituição Federal de 1969, ressaltou com propriedade a impossibilidade de lei interpretativa inovar o mundo jurídico:

Nos países, como o nosso, (Constituição Federal de 1969, art. 153, §§ 3º, 16, 36) em que a irretroatividade da lei em relação às situações jurídicas definitivamente constituídas assume caráter de direito e garantia individuais do Estatuto político, a interpretação autêntica há de ser limitada à sua função específica: esclarecer e

¹¹² Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 328.

¹¹³ **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 328.

¹¹⁴ Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *op. cit.*

¹¹⁵ Para Paulo Roberto Lyrio - **A Aplicação...**, *op. cit.*, p.110 -, a lei interpretativa também não pode atribuir à norma interpretada significado completamente divergente daqueles “comumente aceitos”.

¹¹⁶ **A Aplicação...**, *op. cit.*, p.111.

suprir o que foi legislado, sem a irrogar-se a *ius novum*, mais oneroso ao cidadão.¹¹⁷

Portanto, “...a lei interpretativa (...) traduz e esclarece a lei interpretada”¹¹⁸. Dada sua natureza não impositiva¹¹⁹, sua função limita-se a aclarar pontos obscuros ou ambíguos no texto legal interpretado, “...mas sem, de forma alguma inovar no ordenamento, criando novos direitos e obrigações”¹²⁰. Com isso, busca-se, por um lado, a precisa definição da regra jurídica e, por outro, eliminar dúvidas e interpretações surgidas de seu texto anterior, que divergem da “real” vontade do legislador¹²¹.

Nessa esteira, uma vez que a lei interpretativa não cria novas obrigações, restringindo-se tão somente a elucidar dúvida existente na lei interpretada, sua característica básica assenta em sua eficácia retroativa, que alcança desde o início da vigência da legislação anterior¹²².

A retroatividade é ínsita à “lei interpretativa”. Afastar dessa espécie legal sua capacidade de retroagir, descaracteriza-la-ia completamente, tornando-a simples preceito legal como qualquer outro, cujos efeitos só podem atingir fatos futuros. A respeito, ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO discorre:

(...) o maior problema dessas normas (interpretativas) está justamente na retroatividade que lhe querem atribuir. Note-se que de outro modo (sem retroagir) ela não teria razão de existir, já que sequer precisaria ser diferenciada de outras normas do ordenamento jurídico, pois a norma interpretativa que inova o direito positivo apenas para o futuro, nada mais é do que *nova norma* que revoga a anterior (critério temporal de resolução de antinomias), descabendo-lhe o qualificativo de interpretativa.¹²³

¹¹⁷ Caroline Medeiros Silva, Interpretação Autêntica, Alcance da LC 118/2005 e suas Implicações sobre os Direitos do Contribuinte nos Tributos sujeitos a Lançamento por Homologação, **Revista Tributária e de Finanças Públicas** nº 62, p. 114.

¹¹⁸ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Curso...**, *op. cit.*

¹¹⁹ Daniel Zanetti Marques Carneiro, A Lei Complementar nº 118 e a Prescrição da Pretensão de Restituição do Indébito Tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 117, p. 23.

¹²⁰ Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe, **Comentários ao Código Tributário Nacional**, p. 400.

¹²¹ Vladimir Passos de Freitas, **Código Tributário Comentado**, p.529.

¹²² José Jayme de Macedo Oliveira, **Código...**, *op. cit.*, p. 259.

¹²³ Alexsander Roberto Alves Valadão, A Lei Interpretativa no Direito Brasileiro – Considerações sobre a Lei Complementar 118/05 e a Prescrição dos Tributos sujeitos a Lançamento por Homologação, *In: FOLMANN, Melissa Folmann (coord.), Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade*, p. 19.

Nesse sentido, “...a lei interpretativa opera sob o ângulo temporal como se publicada à data da lei interpretada. Seus efeitos clarificadores remontam ao tempo em que a normatividade da lei anterior passou a existir, disciplinando todos os fatos ocorridos a partir de tal momento”¹²⁴.

A força retroativa dessa espécie normativa justifica-se, afora o fato de se despir de inovação, em razão da impossibilidade da lei acolher dois juízos distintos, um aplicável antes da vigência da lei interpretativa, e outro posterior à sua edição¹²⁵-¹²⁶. Nas palavras de JOSÉ JAYME DE OLIVEIRA:

se o legislador entendeu que o sentido da norma por ele anteriormente editada é aquele que vem expresso em uma norma posterior, não se pode aceitar que a lei interpretada, até certa data tenha um significado e, a partir da data da lei interpretativa, tenha outro. Uma lei não pode, por definição, admitir dois entendimentos, dois significados diferentes.¹²⁷

Por outro lado, como a lei interpretativa confunde-se com a lei interpretada, tendo o início de seus efeitos fundidos, o que as tornaria uma única norma, há quem defenda, como PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, que¹²⁸:

não é a lei interpretativa que tem eficácia *ex tunc*. Como esta se limita a esclarecer o sentido de um determinado texto, formando com este uma unidade normativa, este é que será aplicado desde a sua vigência, após a interpretação dada por um novo documento normativo. Logo, é a lei interpretada que terá eficácia prospectiva, e não a interpretativa que será aplicada para o passado.¹²⁹

No entanto, a retroatividade da lei interpretativa não é absoluta, não podendo atingir toda e qualquer situação no passado. Ao contrário, deve respeitar as situações definitivamente constituídas, o que está em consonância com o artigo 5º, XXXVI, CF¹³⁰. Entende-se por situações definitivamente constituídas, consoante leciona ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *v.g.*, a imutabilidade conferida pela

¹²⁴ Antônio Roberto Sampaio Dória, **Da lei...**, *op. cit.*, p. 255.

¹²⁵ Volney Zamenhof de Oliveira Silva, **Código Tributário Nacional: Comentado e Anotado**, p. 286.

¹²⁶ José Jayme de Macedo Oliveira, **Código...**, *op. cit.*, p. 259.

¹²⁷ *Idem.*

¹²⁸ Vicente Raó, **O Direito e a Vida dos Direitos**, p. 374.

¹²⁹ Paulo Roberto Lyrio Pimenta, **A Aplicação...**, *op. cit.*, p. 111.

¹³⁰ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 329.

coisa julgada, seja administrativa ou judicial; a definitividade implícita da decisão oriunda da administração pública da qual decorre consequência jurídica, a bem da solidez das relações entre o Estado e o cidadão; e o ato jurídico perfeito decorrente das relações de direito privado entre particulares¹³¹⁻¹³². Nestes termos, o citado autor conclui:

E entendemos que direito adquirido existe na circunstância indicada porque a aplicação da lei, certa ou errada, justa ou injusta, desde que não lhe ofenda diretamente o sentido literal, quando efetuada pelo Judiciário ou pelo Executivo, opera a *personalização concreta do direito*. Trata-se de órgãos precipuamente encarregados de aplicar o direito aos fatos e, fazendo-o, criam em favor do interessado, reconhecem-lhe expressamente um direito subjetivo que se integra em seu patrimônio e lhe é de efetiva utilidade.¹³³

Outrossim, a princípio, da redação do inciso I do art. 106, CTN, poder-se-ia concluir que há lei interpretativa sempre que assim “expressamente” a designar o legislador. Entretanto, ao revés, não se afere o caráter interpretativo da lei por seu título ou denominação, mas sim por seu conteúdo, que, reportando-se ao dispositivo interpretado, limita-se a lhe definir o sentido e aclarar a dúvida¹³⁴. Novamente, reportamos-nos aos ensinamentos de PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA que aborda com clareza esse posicionamento:

(...) o que determina o caráter interpretativo de determinado documento não é a sua epígrafe, nem o seu título, e sim o seu conteúdo. Portanto, não basta o legislador denominar a lei interpretativa, quando, em verdade, inovar o ordenamento. Tratar-se-á, neste caso, de uma lei “pseudo-interpretativa”, elaborada para

¹³¹ Antônio Roberto Sampaio Dória, **Da lei...**, *op. cit.*, p. 257.

¹³² Nas palavras de Antônio Roberto Sampaio Dória - **Da lei...**, *op. cit.*, p. 257 -: “a aplicação da lei ao fato se faz através do Judiciário, do Executivo ou ainda dos indivíduos. Dada a peculiar estruturação jurídica de cada um desses agentes em nosso direito que, por notória, não merece aqui esmiuçada, os efeitos que a função específica deles pode conferir à aplicação da lei ao fato, são de veras diferentes. Às consequências que o Judiciário extrai da incidência da lei sobre o fato, se imprime, juridicamente, o selo da imutabilidade, assegurada pela coisa julgada. Se é a administração pública o agente a aplicar a lei ao fato, a decisão que contém a consequência jurídica dali decorrente, se envolve de certo caráter de definitividade, insuscetível de modificação retro-operante, a bem da estabilidade das relações entre o poder e os indivíduos. Por fim, se são os particulares a aplicar a lei aos fatos, em suas relações de direito privado, as consequências que deduzem daquela operação podem se consubstanciar num ato jurídico perfeito, protegido contra alterações ditadas por lei superveniente. Todas essas são situações jurídicas definitivamente constituídas”.

¹³³ *Ibidem*, p. 259.

¹³⁴ Aliomar Baleeiro, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 379.

obter determinados fins diversos, e não para esclarecer o sentido do texto obscuro.¹³⁵

Por conseguinte, independentemente da denominação atribuída pelo legislador, estaremos diante de lei interpretativa sempre que sua disposição se resumir a clarificar, sem “...trazer nenhuma inovação que já não pudesse se considerar implicitamente contida na norma pré-existente”¹³⁶.

No que tange aos efeitos da retroatividade em face do particular, o inciso I do art. 106, do CTN, explicitamente, impede a aplicação de penalidade ao contribuinte em virtude de violação da norma interpretada. Caso subsistisse a punição, evidentemente haveria séria afronta aos direitos individuais do particular¹³⁷.

Essa exclusão é facilmente explicável, visto que, se havia divergência quanto ao real sentido da previsão legal, e tanto havia que o próprio legislador optou por criar nova regra com intuito específico de dirimir as incertezas da anterior, optando por uma de suas interpretações, não é justo castigar o contribuinte que agiu de acordo com uma das possíveis condutas em face do texto antigo, que à época podia ser tida como a correta¹³⁸.

Aliás, conforme indaga SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, “...se o próprio órgão legislativo viu-se obrigado a esclarecer o seu entendimento por reconhecer imprecisão nele, teria o contribuinte uma clarividência que o autor da norma demonstrou não ter?”¹³⁹

No mesmo viés, discorre VLADIMIR PASSOS DE FREITAS:

Além disso, se resultam divergências entre a Administração e os contribuintes, a partir da interpretação que cada uma das partes entende comportar a lei, e se a esta sucede outra com propósito explicativo, descabida se mostra a pretensão de aplicar penalidades aos contribuintes de boa-fé se as acenadas infrações supostamente por estes cometidas resultarem de uma interpretação lógica, aceitável, tanto quanto outra passível de ser extraída do texto da mesma lei anterior.¹⁴⁰

¹³⁵ Paulo Roberto Lyrio Pimenta, **A Aplicação...**, *op. cit.*, p.110.

¹³⁶ Simone Anacleto Lopes, A Prescrição para a Repetição do Indébito de Acordo com a Lei Complementar nº 118/05, **Revista de Estudos Tributários** nº 45, p. 16.

¹³⁷ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.* p. 110.

¹³⁸ Hugo de Brito Machado, **Curso...**, *op. cit.*, p. 128.

¹³⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Curso...**, *op. cit.*

¹⁴⁰ **Código...**, *op. cit.*, p. 529.

No entanto, importante frisar, não se exclui a punição de toda e qualquer violação à norma interpretativa. Somente se pode beneficiar o contribuinte que atuou visando cumprir o dever jurídico imposto, que restou inadimplido, não por sua vontade ou completa omissão, mas porque seguiu entendimento diverso da lei interpretativa, mas aceitável à época¹⁴¹.

Portanto, a referida exclusão não é absoluta. “*Ela diz respeito à má interpretação da lei, não à sua total inobservância*”¹⁴².

Note-se, de acordo com o texto legal, que se exclui tão somente a aplicação da penalidade em virtude da infração à lei interpretativa. Não há, no texto legal, qualquer menção à exclusão da obrigação de pagar tributo, agora devido, em razão da nova interpretação da lei.

Através da lei interpretativa, o legislador opta por uma das interpretações possíveis da disposição legal, que será a aplicada aos casos passados e futuros, afastando as demais interpretações até então empregadas pelo operador do direito.

Nesse sentido, o inciso I do artigo 106, CTN, como forma de expressão da “interpretação autêntica”, embora não explicitamente o declare, traz em si a noção de que, quando o legislador define qual o “verdadeiro” sentido da lei, preferindo uma dada exegese em detrimento das outras, sua opção vincularia o restante dos aplicadores do direito, inclusive os Juízes, não obstante sejam eles que detenham o dever-poder jurisdicional.

A história corrobora essa afirmação. O uso da lei interpretativa, em última análise, sempre visou sobrepor os interesses, revestidos por uma interpretação legal, de um Poder sobre o outro, seja dentro de um Estado totalitário ou democrático. Ademais, não haveria razão para a existência de lei interpretativa se diferente fosse, pois ela seria facilmente descartada e aplicada somente ao futuro, o que a tornaria mero parâmetro à aplicação da lei interpretada. Evidentemente, essa última função não representa a real vontade do legislador ao redigir o inciso I do art. 106, CTN.

Com isso, da forma como apresentada no Código Tributário Nacional, por força da sua capacidade retroativa, a lei interpretativa seria capaz de gerar a cobrança de tributo, acrescido das verbas moratórias e demais encargos, em virtude

¹⁴¹ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 56.

¹⁴² Hugo de Brito Machado, **Curso...**, *op. cit.*, p. 128.

de seu desrespeito, no passado, antes mesmo de iniciada sua vigência, excluindo-se da conta apenas a sanção administrativa decorrente da recém criada infração¹⁴³.

LUCIANO AMARO é enfático quanto ao alcance pretendido no inciso I do art. 106, CTN:

Por conseguinte, uma lei interpretativa retroagiria sempre (“em qualquer caso”, diz o CTN), exceto para ensejar punição pelo descumprimento do preceito interpretado (ressalva o mesmo dispositivo). Segundo o equivocado preceito do Código, mesmo a incidência de tributo “aclarado” pela lei nova retroagiria à data de vigência da lei velha. A lei nova, tal qual o parecer do jurista, ou a sentença do juiz, voltaria no tempo para dizer, em relação ao fato passado, qual o direito aplicável (ou como se aplicar o direito da época), inclusive para dispor, por exemplo, que o fato “a” se deva entender compreendido na regra de tributação da lei “x”, estando, pois, a ocorrência concreta desse fato, desde a vigência dessa lei, sujeita ao tributo por ela criado.

A doutrina tem-se dedicado à tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a “esclarecer” o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional.¹⁴⁴

Diante da afirmação apresentada, e tendo em vista que o referido dispositivo não teve ainda declarada sua inconstitucionalidade, nem há restrição à sua existência na CF de 1988, levantam-se as seguintes questões: seria possível a existência de leis interpretativas na atual ordem Constitucional brasileira, cuja Carta Magna explícita e exaustivamente arrola e protege os princípios, direitos e garantias fundamentais, os quais se caracterizam por sua inalienabilidade, imprescritibilidade, irrenunciabilidade? Ao recharacterizar fatos passados como jurídicos, aclarando-os, a lei interpretativa não afrontaria o Princípio Constitucional da Segurança Jurídica, assegurado em diversas passagens do Texto Constitucional? Ante a garantia fundamental da irretroatividade da lei tributária - artigo 150, III, “a” -, poderia lei retroativa cobrar tributo em relação a fato ocorrido antes do início de sua vigência, a pretexto de apenas interpretar lei anterior? Considerando que dentro do regime legislativo moderno a lei é obra de assembléias numerosas frequentemente renovadas, poderia o Poder Legislativo deter a verdadeira interpretação da lei? Seria

¹⁴³ Volney Zamenhof de Oliveira Silva, **Código...**, *op. cit.*, p. 286.

¹⁴⁴ Luciano Amaro, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 190.

possível o Poder Legislativo interpretar a lei, dando a última palavra quanto à sua exegese, diante da competência exclusiva atribuída ao Poder Judiciário de interpretar a norma jurídica e dizer o Direito definitivamente no caso concreto? Haveria, ou mesmo poder-se-ia exigir do corpo de legisladores a serenidade e a imparcialidade que se espera de um Juiz?

A princípio, responderemos que não. Entretanto, há extenso e profundo debate que divide a doutrina e a jurisprudência, e a matéria está longe de ser considerada pacífica. Nesse diapasão, renomados juristas parecem aceitar a existência da lei interpretativa em nosso sistema jurídico, alguns impondo restrições à sua aplicação, e outros não.

ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA não vê problemas na utilização de lei interpretativa pelo Estado, pois sua aplicação não resulta em conflito temporal entre as leis esclarecedora e esclarecida. Nessa esteira, discorre o renomado jurista que a “...lei interpretativa não constitui direito novo, somente declara direito preexistente. Se o conteúdo de duas leis subseqüentes é idêntico e não contraditório, desaparece o possível choque entre elas”.

Nessa linha, VICENTE RÁO também reconhece a existência de lei interpretativa:

A lei interpretativa, entretanto, não contém disposição nova, não cria nem reconhece relações antes inexistentes, apenas declara o sentido fiel da lei anterior e, por isso, o tempo do início de seus efeitos se confunde com o da lei interpretada, ou esclarecida, com a qual passa a confundir-se.

Não criando direito novo não pode provocar conflito com outra lei anterior, pois o conflito das leis no tempo é, em última análise, um conflito de competência, um conflito material, entre leis diversas.¹⁴⁵

Igualmente, EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO defende:

O problema das chamadas “leis interpretativas” parece ter origem, uma vez mais, na equivocada compreensão sobre os limites da divisão de poderes. Diz-se, com certa freqüência, que a atividade legislativa cabe, como função típica, ao Poder Legislativo e que a interpretação das leis cabe ao Poder Judiciário. Esse entendimento parece olvidar a atividade legislativa, isto é, o ato de criar normas positivas poder ser praticado pelos poderes Legislativo, Executivo e

¹⁴⁵ *apud* Alexander Roberto Alves Valadão, **A Lei...**, *op. cit.*, p. 21.

Judiciário, segundo os limites da competência de cada um desses poderes. Essa doutrina desconhece o fato de que também legislam as pessoas comuns quando, por exemplo, celebram um contrato. Elas produzem normas jurídicas baseadas num direito subjetivo de agir numa determinada esfera particular (esfera privada) que é delimitada e regida pelas normas jurídicas.

Assim, em conclusão, há que se ter presente que o Direito Positivo cria as suas próprias realidades e pode prever a edição de “leis interpretativas”, que, terá os efeitos que o Direito Positivo estipular.¹⁴⁶

A mesma postura adota HUGO DE BRITO MACHADO, até porque, como assevera o referido autor, “...*não tendo sido declarada a inconstitucionalidade do art. 106, inciso I, Código Tributário Nacional, contra esse dispositivo não pode prevalecer um entendimento doutrinário, por mais respeitável que seja*”¹⁴⁷:

Com efeito, a referida doutrina (que rejeita leis interpretativas) afasta-se da realidade, porque não existe em nosso ordenamento jurídico essa divisão estanque, completa, de funções legislativas e jurisdicional, nem é uniforme a interpretação da lei pelo Judiciário. Muito pelo contrario. Em nosso ordenamento jurídico existem inúmeras interpenetrações nas funções dos três poderes do Estado, o que tem sido considerado salutar na estruturação do Estado. E a aplicação judicial da lei tem demonstrado que muita vez o sentido desta realmente está, em muitos casos, a exigir a edição de lei nova esclarecedora do sentido da anterior. (..)

É razoável, portanto, admitir-se que o legislador, uma vez instaurada a divergência a respeito da interpretação de uma lei, possa editar uma lei nova com o objetivo de esclarecer o sentido e o alcance da lei anterior, aplicando-se o entendimento consagrado na lei nova para a solução dos casos ocorridos desde o início da vigência da lei interpretada.¹⁴⁸

ALIOMAR BALEEIRO igualmente admite a existência de lei interpretativa, mas lhe impõe grave limitação. Apesar da redação do inciso I do art. 106, CTN, prever a retroatividade “em qualquer caso”, o festejado jurista assevera que somente haverá retroação caso a lei beneficie, ou não gere qualquer espécie de gravame ao contribuinte¹⁴⁹. Nesse sentido, a expressão “em qualquer caso” não teria alcance amplo, abrangendo somente “...*a lei realmente interpretativa, isto é, que revela o*

¹⁴⁶ Edmar Oliveira Andrade Filho, **Interpretação e Aplicação de Normas de Direito Tributário**, p. 77.

¹⁴⁷ Hugo de Brito Machado, **A Questão...**, *op. cit.*, p. 58.

¹⁴⁸ *Idem.*

¹⁴⁹ Aliomar Baleeiro, **Direito...**, *op. cit.*, p. 670.

exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou em entendimento anterior”¹⁵⁰.

Entretanto, mesmo aqueles que defendem a existência e aplicação da lei retroativa na ordem legal brasileira, reconhecem que, na prática, é quase impossível à lei interpretativa não modificar o sistema jurídico ao tentar aclarar o sentido da norma anterior¹⁵¹. Nesse ponto, reportamo-nos a HUGO DE BRITO MACHADO:

Se por um lado se pode admitir, em tese, uma lei meramente interpretativa, que não cria norma nova, por outro lado, na prática, é difícil admitir-se que mesmo assim ela seria útil. Se tudo o que está contido na lei interpretativa já estava contida na lei interpretada, o tributo já poderia ser regularmente cobrado em face da primeira. Se tal possibilidade não existia e passou a existir com a lei interpretativa, é difícil de se admitir que o conteúdo desta não seja de algum modo diverso do conteúdo da lei interpretada e, portanto, inovador.¹⁵²

Por fim, via de regra, aqueles que defendem a existência e aplicação de normas interpretativas, argüem que elas se restringem unicamente a desvelar o “verdadeiro” sentido da lei interpretada, com aparente ganho, porque representam a interpretação do próprio legislador, criador da norma, e por isso, sua “vontade” seria mais apta a esclarecer o sentido da lei, uma vez que participou e conhece todo o debate ocorrido no processo de elaboração legislativa¹⁵³⁻¹⁵⁴.

¹⁵⁰ *Idem.*

¹⁵¹ Paulo Roberto Lyrio Pimenta, **A Aplicação...**, *op. cit.*, p. 110.

¹⁵² **A Questão...**, *op. cit.*, p. 57.

¹⁵³ Alexander Roberto Alves Valadão, **A Lei...**, *op. cit.*, p. 20.

¹⁵⁴ Carlo Maximiliano justifica o apego dos juristas a intenção do legislador – Carlos Maximiliano, **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, p. 32/33 - : “*Por que, entretanto, ainda agora falam profissionais em intenção do legislador?*

Depara-se-nos a resposta a esta pergunta na psicologia da administração da justiça. Quando a parte prejudicada recorre aos tribunais, não se lembra de que estes possam intervir por motivos econômicos, ou forçados pelos ditamos da ética. Nem sequer espera que o juiz tenha excepcional sagacidade para persuadir os réprobos e esclarecer os justos, isto é, que se imponha pelo prestígio da clarividência comprovada, como um sábio oriental. Dirige-se ao magistrado somente porque ele encarna a vontade soberana do Estado, respeitado pelos bons, imposta aos maus. Não se fala, no pretório em motivos econômicos, sentimentos morais, costumes populares. O juiz apenas colhe nos repositórios as ordens escritas do Estado, sob qualquer das suas formas; conclui com aparente rigor lógico, e profere a sentença, como se fora uma simples realização positiva da vontade do soberano “Rex”, ou do soberano “Demos”, isto é, do monarca ou do povo representado pelas autoridades eleitas.

Eis porque o trabalho inicial, em face de um caso concreto, fora, durante séculos, a descoberta do que o Estado, ou o seu órgão primitivo, o legislador, determinara, ou pelo menos determinaria se houvesse previsto o caso ajuizado (Darl Wurzel – Das Juristische Denken, in Oesterreicheches Zentralblatt cit., vol. 21, p. 955). Afinal o estudo da Sociologia, mais ainda que o da História do

Importa, desde já, antes de adentrarmos em críticas mais severas, desvendar a impropriedade desse argumento, porquanto é impossível determinar efetivamente qual seria a intenção do legislador, haja vista que colaboram na criação da lei correntes espirituais, opiniões e motivos diversos, e por vezes somente por meio de transação de interesses se chega ao fim do processo legislativo¹⁵⁵⁻¹⁵⁶. Como o legislador não pode ser identificado “...como um organismo único, mas multifacetado, com interesses diversos e contradições intrínsecas à dialética do processo de criação da lei, não se pode, portanto, admitir a existência de uma norma que pretenda revelar essa vontade”¹⁵⁷⁻¹⁵⁸.

Não obstante a sólida argumentação exposta pelos doutrinadores que defendem as leis interpretativas, aprofundar-nos-emos em alguns pontos que nos

Direito e o da Legislação Comparada, elevou os juriconsultos a uma altura em que deixaram de ser meros adeptos da arte de fenômeno social, cientificamente explicável, dependente menos de volições individuais do que de ações sociológicas do “meio” sobre as inteligências e das reações das inteligências sobre o ambiente, estável na aparência, móvel, alterável, na realidade (Wurzel, revista cit., vol. 21, p. 995)”.

¹⁵⁵ Alexsander Roberto Alves Valadão, **A Lei...**, op. cit, p. 24.

¹⁵⁶ Francesco Ferrara, apud Alexsander Roberto Alves Valdão, **A Lei...**, op. cit, p. 23.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 24.

¹⁵⁸ Francesco Ferrara discorre com precisão acerca da impropriedade da dita “interpretação autêntica” – *Ibidem*, p. 23 - : “O ponto directivo nesta indagação é, por consequência, que o intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objetivamente querido; a mens legis e não a mens legislatoris.

Ao invés, a antiga concepção dominante ensinava que a função do intérprete consiste em procurar a vontade do legislador, e por isso tinha em alta consideração os trabalhos preparatórios, reputando-os quase uma fonte autêntica de interpretação.

Mas contra isto foi observado que nos sistemas constitucionais hodiernos não se descobre um legislador cujo ânimo se possa penetrar ou cuja vontade se possa indagar: na formação da lei cooperam múltiplos factores, uma pluralidade de pessoas, variamente ordenada, pelo que a rigor a lei é resultado duma vontade coletiva, a síntese da vontade de órgãos estaduais diversos.

E precisamente em virtude dessa colaboração, e porque entre os que participam na elaboração da lei subsistem correntes espirituais várias, opiniões e motivos não coincidentes, e por vezes mesmo têm lugar transações de tendências para se chegar a um acordo, não é possível falar numa intenção do legislador.

O legislador é uma abstracção. A lei, diz Kohler, deve conceber-se como um organismo corpóreo penetrado por um impulso espiritual. O elemento corpóreo é a palavra lei, pois que a palavra não é simplesmente o meio de prova, mas o veículo necessário, o substracto do conteúdo espiritual, não é só revelação, mas realização do pensamento legislativo.

...Eis o que, precisamente, se quer exprimir com a fórmula metafórica – vontade da lei. Esta fórmula não pretende significar que a lei tem um querer no sentido psicológico, mas apenas que encerra uma vontade objetiva, um querido (volutu) independente do pensar de seus autores, e que recebe um sentido próprio, seja em conexão com as outras normas, seja com referência ao escopo que a lei visa alcançar.

...Visto o carácter objetivo da lei, conclui-se que esta pode ter um valor diferente do que foi pensado pelos seus autores, que pode produzir consequências e resultados imprevisíveis ou, pelo menos, inesperados no momento em que foi feita, e por último que com o passar dos tempos o princípio ganha mais amplo horizonte de aplicação, estendendo-se a relações diversas das originalmente contempladas, mas que, por serem de estrutura igual, se subordinam ao seu domínio (fenômeno de projecção)”.

levam a concluir pela inexistência e impossibilidade de inserção dessa espécie legal na atual ordem constitucional brasileira.

3.2.2. Lei Interpretativa e os Princípios da Irretroatividade e da Segurança.

A lei interpretativa reproduz a “interpretação autêntica” do legislador. A interpretação autêntica foi de grande prestígio no passado, talvez a única, em certos períodos, especialmente em regimes absolutistas e arbitrários, em que a lei resumia-se na vontade do soberano¹⁵⁹. O Imperador Justiniano, por exemplo, rechaçava qualquer forma de exegese, senão aquela proveniente dele próprio, o que resultou no clássico brocardo: “...*interpretar incumbe àquele a quem compete fazer a lei*” - *Ejus est interpretari legem cujos est condere*¹⁶⁰.

Nessa linha, ainda no século passado, Adolf Hitler exigia que a interpretação legal se desse consoante suas deliberações¹⁶¹. Em França, vigeu, por longo período o apelo obrigatório ao legislador - *référé au législateur* - para dirimir dúvidas surgidas na prática jurídica¹⁶². A consulta obrigatória visava impor a vontade do legislador, composto por membros da burguesia, classe ascendente, tanto no campo econômico, quanto político, no novo regime instaurado após a revolução, em face dos juízes, ainda estreitamente ligados ao “*ancien régime*”. Como se nota, a interpretação autêntica - lei interpretativa - sempre foi utilizada como instrumento de imposição de vontade do soberano em detrimento da coletividade ou de outro poder e, por isso, é considerada por muitos, filha do absolutismo, pois “...*proíbe a hermenêutica, a exegese e o debate*”¹⁶³.

Note-se, o inciso I do artigo 106, CTN, consta originariamente no corpo da codificação tributária, que foi editada justamente em período de exceção, no qual o país viva sob o regime arbitrário dos militares, fato que, a princípio, já desvenda a razão da inserção dessa disposição legal na seara tributária.

¹⁵⁹ Carlos Maximiliano, **Hermenêutica e Aplicação do Direito**, p. 30.

¹⁶⁰ *Idem*.

¹⁶¹ Alexsander Roberto Alves Valdão, **A Lei...**, *op. cit.*, p. 17.

¹⁶² Carlos Maximiliano, **Hermenêutica...**, *op. cit.*, p. 30.

¹⁶³ Ricardo Corrêa Dalla, A Posição da Lei Interpretativa no Sistema Jurídico Brasileiro: LC 118/2005, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, p. 324.

Com a evolução do Estado moderno, especialmente pela adoção do sistema de Tripartição de Funções, no qual se atribui para cada órgão independente - Executivo, Legislativo e Judiciário - uma fatia de competência, limitando deveras o uso arbitrário das competências, as leis interpretativas sofreram um grande recuo, sendo nos dias de hoje “...uma exceção, rara e antipática exceção, em todos os países cultos”¹⁶⁴.

A interpretação das leis “...deixou de ser cometida ao legislador e passou a ser conduzida pelos organismos judiciários de uma maneira soberana”, o que “...está em harmonia com os princípios gerais de direito público moderno; a prática do sistema da separação dos poderes acabou por conduzir à consideração de que o Poder Judiciário é um poder soberano no seu domínio”¹⁶⁵⁻¹⁶⁶. Conforme trataremos no tópico subseqüente, a lei interpretativa sofre severa crítica porque se entende que os verdadeiros intérpretes da lei são a doutrina e os tribunais, especialmente os últimos, e não mais o legislador¹⁶⁷.

Com efeito, MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA, defendendo entendimento do notável jurista PONTES DE MIRANDA, assevera que, em sistemas jurídicos que consagram os Princípios da Legalidade, Segurança Jurídica, Irretroatividade das leis e o da origem democrática da norma jurídica, “...não há lugar para a lei interpretativa que, a pretexto de dar um interpretação autêntica, retroaja”¹⁶⁸. Nas palavras de PONTES DE MIRANDA:

Nas democracias, com o princípio da irretroatividade da lei, a interpretação autêntica ou nova lei, ou não tem outro prestígio que o de seu valor intrínseco, se o tem; é interpretação como qualquer outra, sem qualquer peso a mais que lhe possa vir da procedência; o corpo legislativo somente pode, hoje, fazer lei para o futuro; não para trás, ainda que a pretexto de interpretar lei feita.¹⁶⁹

Nesse sentido, “...no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a

¹⁶⁴ Carlos Maximiliano, **Hermenêutica...**, *op. cit.*, p. 32.

¹⁶⁵ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 328.

¹⁶⁶ *Idem.*

¹⁶⁷ José Jayme de Macedo Oliveira, **Código...**, *op. cit.*, p. 259.

¹⁶⁸ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 330.

¹⁶⁹ Pontes de Miranda, **Tratado de Direito Privado**, p. 13.

*ordem jurídica*¹⁷⁰. Assim, mesmo que o Poder Legislativo legitimamente reproduza e esclareça o sentido de um texto legal através de lei interpretativa, o seu ato é uma verdadeira norma jurídica de cunho obrigatório; que nunca deixará de inovar no mundo jurídico¹⁷¹⁻¹⁷².

Conforme afirma SAVIGNY, a lei interpretativa, resultante da interpretação autêntica, é uma lei nova, “...*de todo distinta daquela preexistente*”¹⁷³. Esse posicionamento já foi defendido pelo então Ministro do Supremo Tribunal Federal OROSIMBRO NONATO, para o qual, não há lei exclusivamente interpretativa, porquanto “...*toda norma traz forçosamente alguma coisa de novo, porquanto não se legifera por nada*”¹⁷⁴. Ressalta o Ministro que, quando irresignado com a exegese das decisões dos Tribunais, vale-se o Estado de alegada lei interpretativa a fim modificar entendimento que lhe desfavorece¹⁷⁵. Examinaremos esse aspecto à frente.

O mesmo sustenta CARLOS MAXILIANO, *in verbis*:

Por outro lado, é quase impossível fazer uma norma exclusivamente interpretativa, simples declaração do sentido e alcance de outra; em verdade, o que se apresenta com esse caráter, é uma nova regra, semelhante a primeira e desta modificadora de modo que se imperceptível.¹⁷⁶

MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA conclui:

Mesmo sendo legítima e exclusivamente interpretativa, não deixara de inovar no mundo jurídico. A norma interpretativa sempre inovará, pois, a partir de sua edição, não mais se verificará a obscuridade até então existente, restando explicitado o real conteúdo do dispositivo interpretado (desde que se trate, realmente, de legítima norma interpretativa).

Justamente por inovar no mundo jurídico, somente poderá fazê-lo de forma retroativa quando mais benéfica aos contribuintes (ou quando

¹⁷⁰ Roque Antonio Carraza, **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**, p. 117.

¹⁷¹ Caroline Medeiros Silva, **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 115.

¹⁷² Mário Luiz Oliveira da Costa, Lei Complementar nº 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN, **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 115, p. 100.

¹⁷³ *apud* Caroline Medeiros Silva, **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 97.

¹⁷⁴ STF, Pleno, MS n. 1.490, Rel. Min. Orosimbro Nonato, j. e, 16/08/1951.

¹⁷⁵ STF, Pleno, MS n. 1.490, Rel. Min. Orosimbro Nonato, j. e, 16/08/1951.

¹⁷⁶ *apud* Caroline Medeiros Silva, **Interpretação...**, *op. cit.*, p. 98.

não lhes cause quaisquer prejuízos). Afinal, quando menos a título de benefício fiscal, poderia o legislador assim dispor. Já quando for prejudicial aos interesses dos contribuintes, jamais poderá retroagir, em benefício aos princípios da irretroatividade e da segurança jurídica (*sic*).¹⁷⁷

Nessa seara, vislumbram-se duas possibilidades à lei interpretativa, ou ela reproduz o conteúdo da lei interpretada, sendo, nesse caso, inútil; ou então ela modifica a ordem legal e, assim, inova a disposição interpretada, podendo ser aplicada somente para o futuro; caso contrário, será inconstitucional, haja vista a afronta aos Princípios da Segurança Jurídica e Irretroatividade da Lei Tributária¹⁷⁸.

LUCIANO AMARO coaduna com esse entendimento:

Com efeito, a dita “lei interpretativa” não consegue escapar do dilema: ou ela inova o direito anterior (e, por isso, é retroativa, com as conseqüências daí decorrentes), ou ela se limita a repetir o que já disse a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria, nem para a retroação da lei, nem, em rigor, para sua edição)¹⁷⁹.

Em outras palavras, se a lei interpretativa somente repete a legislação já em vigor, ela é ociosa, não havendo razão lógica para a sua retroatividade; se ela traz em seu bojo modificação do corpo legal anterior, porque o esclareceu, determinando, *v.g.*, aumento ou incidência de tributo até então inexigível, não há lugar para a retroatividade, sob pena de prestigiar-se afronta ardilosa aos princípios constitucionais¹⁸⁰.

Desse modo, a lei interpretativa submete-se a todas as limitações aplicáveis às demais normas, não se podendo determinar sua retroatividade pelo simples fato de aclarar preceito obscuro da lei velha¹⁸¹. Logo, seja a lei interpretativa destinada a substituir retroativamente regra dúbia por certa, seja ela considerada como um mandamento ao magistrado ou aplicador do direito para que julgue ou aplique a lei interpretada em determinado sentido, “...estaremos sempre diante de uma lei nova

¹⁷⁷ **Lei...**, *op. cit.*, p. 100.

¹⁷⁸ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio Constitucional ...op cit**, p. 330.

¹⁷⁹ Luciano Amaro, **Direito...**, *op. cit.*,

¹⁸⁰ Valdir de Oliveira Rocha, **Arts. 101 a 106...**, *op. cit.*

¹⁸¹ Luciano Amaro, **Direito...**, *op. cit.*, p. 191.

*que pretende regravar o passado, sendo a ela, pois, aplicáveis todas as restrições oponíveis às leis retroativas*¹⁸².

Nesse sentido, ao contrário do pretendido pelo legislador ao redigir o inciso I do artigo 106, CTN, se lei, por exemplo, que regulamenta o Imposto sobre Serviços determina que ele incidirá sobre “feiras e exposições” e, mais tarde, o legislador edita lei interpretativa que esclarece o sentido da expressão “feiras”, dispondo que “congresso” deve ser entendido como uma de suas espécies, devendo, por isso, o contribuinte recolher o referido imposto retroativamente sobre “congressos” já ocorridos, é evidente que estaremos diante de uma ilegalidade. “...*Trata-se de instituição de tributo retroativo, claramente inconstitucional*¹⁸³.”

Em suma, apenas poderá retroagir a lei interpretativa nas hipóteses em que é expressamente permitida a retroatividade de toda e qualquer norma, como no caso, por exemplo, daquela que exclui infração antes prevista no texto legal em favor do contribuinte. A subordinação da lei interpretativa aos mesmos limites das demais leis evidencia a sua completa inutilidade.

Sob outro viés, com destaque ao Princípio da Unidade do Direito, EDUARDO ESPÍNOLA E EDUARDO ESPÍNOLA FILHO, ao cotejarem a matéria ora em estudo com a Lei de Introdução ao Código Civil, confirmam, de forma lógica que, ao contrário do previsto no inciso I do artigo 106, CTN, inexistente a retroatividade da lei tributária tão-somente em razão de seu caráter interpretativo. Isso porque, se a mera retificação da lei em vigor através de simples republicação, não pode retroagir, em face do artigo 1º, §4º, da Lei de Introdução ao Código Civil, “...*seria absurdo e gritantemente ilógico dar esse efeito a uma verdadeira lei nova, que se apresenta com intuito de interpretar a anterior*”¹⁸⁴.

Por tais razões, é evidente que, ao esclarecer, conceituar ou definir a interpretação correta da lei interpretada, a lei interpretativa inexoravelmente, irá diminuir ou aumentar o seu campo de alcance nas relações tributárias entre o Estado e o contribuinte. Com isso, a “nova lei interpretada” será aplicada de forma diferente do que até então pelos operadores do direito, podendo instituir ou modificar obrigação tributária antes inexistente. Por isso, dada a primazia do Princípio da

¹⁸²*Idem.*

¹⁸³ Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe, **Comentários...**, op. cit, p. 905/906.

¹⁸⁴*apud* Hugo de Brito Machado, **A Questão ... op cit**, p. 54.

Irretroatividade e da Segurança Jurídica, que garantem ao contribuinte previsibilidade e certeza de seus atos, resta claro que a nova lei interpretativa deve ser aplicada somente ao futuro, nunca ao passado, deixando os casos anteriores para o Judiciário decidir de acordo com sua *exegese*.

Ao mais, as razões que leva o legislador a editar lei interpretativa também não aportam na Segurança Jurídica, tampouco asseguram a imparcialidade científica ou atendem ao regramento lógico-jurídico necessários à hermenêutica jurídica e, em muitos casos, nem mesmo a moralidade é respeitada¹⁸⁵.

Nesse sentido, CARLOS MAXIMILIANO afirma:

Justifica-se esse desprestígio crescente (da interpretação autêntica). Compõem-se mais de políticos do que de juriconsultos as Câmaras de senadores de deputados; raramente os propósitos de justiça orientam as duas deliberações; quando se empenham em dar sentido a um texto, não observam as regras de Hermenêutica, atendem antes a sugestões de interesse regional, ou pessoal. Os próprios hábitos do Poder Legislativo predispõem-se mais para atender a considerações gerais do que para buscar a verdade em sua essência. A política intervém em todos os atos e pensamentos dos parlamentares.¹⁸⁶

Outrossim, é simples compreender o interesse do Estado em rotular leis como interpretativas na seara tributária, principalmente para assegurar ou aumentar a arrecadação de recursos, visto que *“...os fatos já praticados e as ações ainda em andamento que os tenham por objeto, serão direta e imediatamente atingidas pela pretensão retroativa do expediente normativo vetusto e rançoso utilizado pelo governo”, “...burlando, desse modo, a regra da irretroatividade, sob o manto da aparente legalidade”*¹⁸⁷⁻¹⁸⁸.

Em verdade, o que se verifica na prática é que o Estado, em especial o Poder Executivo, valendo-se do Congresso Nacional, faz uso das leis interpretativas para a aprovação de dispositivos que visam modificar entendimentos jurisprudenciais desfavoráveis à Fazenda Pública, sempre buscando diminuição na esfera de garantias do cidadão ou aumento na arrecadação tributária. Modificam o

¹⁸⁵ José Jayme de Macedo Oliveira, **Código tributário** ... *op cit*, p. 259.

¹⁸⁶ **Hermenêutica...**, *op. cit.*

¹⁸⁷ Alexsander Roberto Alves Valadão, *A Lei Interpretativa...*, *op. cit*, p. 16.

¹⁸⁸ Paulo Roberto Lyrio Pimenta, *A Aplicação* ... *op cit*, p. 111.

passado naquilo que lhes é desfavorável, acarretando sérios prejuízos ao contribuinte, à segurança e à credibilidade das instituições.

Essa postura inaceitável da Administração Pública, tanto no plano ético, quanto jurídico, foi alvo de severa crítica de SANCHALMON NAVARRO COELHO, para quem, aceitar lei interpretativa que interfere na interpretação dada pelo Poder Judiciário, abre:

perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver. Pelo argumento *ex absurdo*, teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas, o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgado, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (*pro futuro*), na medida em que fossem consideradas (leis novas).¹⁸⁹

Prova disso, recentemente, o Poder Legislativo recorreu à malfadada lei interpretativa, editando os artigos 3º e 4º da Lei Complementar n. 118/2005 a fim de “interpretar” o inciso I do artigo 168, CTN. Como de se esperar, nada de obscuro no referido preceito legal que demandasse esclarecimento. Verdade seja dita, de forma escancarada: já que o pacífico entendimento jurisprudencial adotava a “tese pró-contribuinte”, prejudicial aos interesses do Estado, o mesmo simplesmente editou lei interpretativa que consubstanciava seu posicionamento, já derrotado no pretório, pretendendo que o tribunais passassem a adotá-lo, mesmo nos casos anteriores à vigência da lei. O que se vê, novamente, é o uso arbitrário da lei interpretativa com intuito de impor a vontade do soberano à coletividade e demais Poderes, assim como ocorria no período de Justiniano, Hitler, regimes militares etc.

Dessarte, na atual conjuntura das relações entre sociedade, Estado e Direito, a vontade do legislador não merece prestígio na determinação da *exegese* da norma. O jurista contemporâneo vislumbra a lei como um ponto dentro do sistema normativo, e sabe que seu sentido dependerá justamente de sua interpretação em harmonia com o ordenamento no qual está inserida, em especial em face do Texto Constitucional.

¹⁸⁹Sacha Calmon Navarro Coelho, **Curso...**, *op. cit.*, 2006.

Portanto, “...o recurso às leis interpretativas é coisa do passado”¹⁹⁰, não havendo qualquer justificativa para seu emprego ou defesa dentro do Estado Democrático de Direito, que prima exaustivamente pela Segurança Jurídica, impondo, com isso, o respeito ao Princípio da Irretroatividade da lei geral e tributária. Desse modo, aplica-se ainda hoje a velha lição de WALKER: “...leis retroativas, só os tiranos as fazem, e só os escravos se lhes submetem”¹⁹¹.

3.2.3. Lei Interpretativa e a Cláusula Pétrea da Tripartição de Funções.

Logo em seu artigo 2º, a Constituição dispõe sobre a Tripartição de Funções ou Separação de Poderes, cláusula pétrea da Constituição - CF, artigo 60, §4º, III -, estabelecendo que “...são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. Ao longo de seus artigos, a Carta Magna lança e delimita pormenorizadamente a competência de cada um dos Poderes, atribuindo-lhes porções do poder soberano que é uno, indivisível e indelegável, visando, principalmente, proteger os Direitos Fundamentais do indivíduo contra o arbítrio de um governante onipotente^{192_193}.

Seguindo a regra clássica, já esboçada por ARISTÓTELES, mais tarde detalhada por JOHN LOCKE e ROUSSEAU, e consagrada por MONTESQUIEU, a divisão deu-se segundo o critério funcional, segmentando três funções estatais – legislativa, executiva e jurisdicional – e confiando cada uma delas a três órgãos autônomos entre si – Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, respectivamente, que as exercerão com exclusividade e independência^{194_195_196_197_198}.

Nessa esteira, conforme leciona HUMBERTO ÁVILA, a competência ou função de cada um dos entes políticos é regulada no Texto Constitucional de forma positiva e negativa: “...positivo, quando a Constituição regula as competências de

¹⁹⁰Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio ... op cit**, p. 328.

¹⁹¹ *apud* Roque Antonio Carrazza, **Curso...**, *op. cit*, p. 345.

¹⁹² Humberto Ávila, **Sistema...**, *op. cit*, p. 290.

¹⁹³ José Afonso da Silva, **Curso...**, *op. cit*, p. 107.

¹⁹⁴ Cf. *Política*, IV, 11, 1298a.

¹⁹⁵ Cf. *Ensayo sobre el gobierno civil*, XII, §§ 143 a 148.

¹⁹⁶ Cf. *Du contrat social*, III, 1.

¹⁹⁷ Cf. *De l'esprit des lois*, XI, 5.

¹⁹⁸ Alexandre de Moraes, **Direito Constitucional**, p. 383.

cada Poder (Poder Legislativo: arts. 44 a 75; Poder Executivo: arts. 76 a 91; Poder Judiciário: arts. 92 a 135); negativa ou por exclusão, porque nenhum Poder pode exercer o poder do outro. Trata-se de dois lados da mesma medalha¹⁹⁹.

Em breve explanação, JOSÉ AFONSO DA SILVA define as referidas funções que compõem o poder político:

A função legislativa consiste na edição de regras gerais, abstratas, impessoais e inovadoras da ordem jurídica, denominadas *leis*. A função executiva resolve os problemas concretos e individualizados, de acordo com as leis; não se limita à simples *execução das leis*, como às vezes se diz; comporta prerrogativas, e nela entram todos os atos e fatos jurídicos que não tenham caráter geral e impessoal; por isso, é cabível dizer que a função executiva se distingue em *função de governo*, com atribuições políticas, co-legislativas e de decisão, e *função administrativa*, com suas três missões básicas: *intervenção, fomento e serviço público*. A função jurisdicional tem por objeto aplicar o direito aos casos concretos a fim de dirimir conflitos de interesse.²⁰⁰

Com efeito, para que se assegure o Estado Democrático de Direito, o constituinte prescreve que as referidas funções serão desempenhadas pelos entes políticos de modo independente e harmônico. No que toca à harmonia, quer dizer o constituinte que os Poderes devem respeitar as prerrogativas e faculdades que reciprocamente têm, além das normas de cortesia no trato mútuo²⁰¹. Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, a independência entre os Poderes, por sua vez, significa:

(a) que a investidura e a permanência das pessoas num dos órgãos do governo não depende da confiança nem da vontade dos outros; (b) que, no exercício das atribuições que lhes sejam próprias, não precisam os titulares consultar os outros nem necessitam de sua autorização; (c) que, na organização dos respectivos serviços, cada um é livre, observadas apenas as disposições constitucionais e legais.²⁰²

No entanto, a aludida distribuição de funções, e o exercício independente de cada uma delas pelo respectivo órgão responsável, não são absolutos. Vigora em nosso ordenamento jurídico um sistema de freios e contrapesos entre os Poderes,

¹⁹⁹ **Sistema** ... *op cit*, p. 290.

²⁰⁰ **Curso** ... *op cit*, p. 108.

²⁰¹ *Ibidem*, p. 110.

²⁰² *Idem*.

no qual, em casos previstos na Constituição, pode haver a interferência de um ente político no outro, “...à busca do equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade é indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um em detrimento do outro e especialmente dos governados”²⁰³.

Para que essa divisão de funções prospere, o que é indispensável à efetividade do Estado Democrático de Direito, salientam CANOTILHO e MOREIRA:

um sistema de governo composto por uma pluralidade de órgãos requer necessariamente que o relacionamento entre os vários centros do poder seja pautado por normas de *lealdade constitucional* (*Verfassungstreue*, na terminologia alemã). A lealdade institucional compreende duas vertentes, uma positiva, outra negativa. A primeira consiste em que os diversos órgãos do poder devem cooperar na medida necessária para realizar os objetivos constitucionais e para permitir o funcionamento do sistema com o mínimo de atritos possíveis. A segunda determina que os titulares dos órgãos do poder devem respeitar-se mutuamente e renunciar a prática de *guerrilha institucional*, de abuso de poder, de retaliação gratuita ou de desconsideração grosseira. Na verdade, nenhuma cooperação constitucional será possível, sem uma *deontologia política*, fundada no respeito das pessoas e das instituições e num apurado sentido da responsabilidade de Estado (*statesmanship*).²⁰⁴

Nessa seara, pelas razões ora expostas, o Poder Jurisdicional, isto é, a competência de interpretar a lei emanada do Poder Legislativo, desvendando seu sentido, e aplicá-la ao caso concreto, decidindo conflitos de interesses, cabe privativamente ao Poder Judiciário. Verifica-se facilmente em vários trechos da Carta Magna a outorga dessa função exclusivamente ao Poder Judiciário, em especial quando o constituinte assenta o Princípio da Universalidade da Jurisdição - artigo 5º, XXXV, CF -, ou quando confere aos mais diversos Tribunais pátrios a “...competência *ratione materiae* de julgar as mais variadas causas que lhes sejam submetidas”²⁰⁵⁻²⁰⁶. Note-se, conforme assevera ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO, que, ao atribuir aos Tribunais a competência de julgar as lides, a Constituição Federal inevitavelmente também lhes conferiu a função de interpretar a lei. Nas palavras do referido autor:

²⁰³ *Idem.*

²⁰⁴ *apud* Alexandre de Moraes, **Direito** ... *op cit*, p. 384.

²⁰⁵ CF, art. 5º, XXXV: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

²⁰⁶ **A Lei Interpretativa** ... *op cit*, p. 29.

Ora, é indissociável da função de julgar a função de interpretar. É inequívoco também que, quando a Constituição atribui competência ou função a determinado órgão estatal, implicitamente também lhe defere os meios para a realização daquele fim. Desse modo, quando o magistrado faz um juízo jurídico sobre determinado litígio que lhe seja submetido, deve examinar os dispositivos legais aplicáveis à espécie, retirando-lhes a norma particular cabível. Destarte, julgar é um ato logicamente decorrente da função de interpretar, pois não se pode realizá-lo sem estabelecer um juízo sobre o dispositivo legal aplicável ao caso. Ambas as funções, portanto, julgar e interpretar, são atribuídas de forma clara, em última análise e sempre como última palavra, aos componentes do Poder Judiciário.²⁰⁷

Portanto, na medida em que a lei interpretativa, da forma como prevista no inciso I do artigo 106, CTN, destina-se a definir o “verdadeiro” sentido da lei interpretada, segundo a “real” vontade do legislador, optando por uma das interpretações possíveis da disposição legal em detrimento das demais, que passará a vincular o restante dos aplicadores do direito, em especial os magistrados, tanto nos casos passados, quanto nos futuros, é patente a usurpação da Função Jurisdicional exclusiva do Poder Judiciário pelo Poder Legislativo.

Através da lei interpretativa, o Poder Legislativo pretende sobrepor sua vontade sobre o Poder Judiciário, engessando seu Poder Jurisdicional, porquanto a interpretação legal que lhe competia diante do caso concreto, já foi exercida indevidamente pelo legislador²⁰⁸. Em última análise, a interpretação autêntica proíbe a exegese legítima, pois reserva ao legislador o papel de intérprete último²⁰⁹.

Assim, via de regra, a lei interpretativa nada mais representa do que o Legislativo deliberando acerca da interpretação e aplicação da lei abstrata e geral sobre fatos conflituosos já ocorridos, dizendo o direito no caso concreto, em claro exercício do poder jurisdicional²¹⁰.

Enfatizamos, “...a função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos

²⁰⁷ *Idem.*

²⁰⁸ *Idem.*

²⁰⁹ Ricardo Lobo Torres, **Tratado...**, *op. cit.*, p. 531.

²¹⁰ José Eduardo Soares Melo, **Curso de Direito Tributário**, p. 167-168.

à sua apreciação, definitivamente e com força institucional”, não ao Poder Legislativo²¹¹. CARLOS MAXIMILIANO corrobora esse entendimento:

O ideal do Direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquie; ao Congresso incumbe fazer leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário), interpreta-las. A exegese autêntica transforma o legislador em Juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral. Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; revela-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.²¹²

Desse modo, a edição de lei interpretativa com base no inciso I do artigo 106, CTN, enseja evidente invasão de competência privada do Poder Judiciário pelo Poder Legislativo, pois “...o legislador não pode determinar qual deva ser a sentença do juiz, à vista de lei e de fatos pretéritos, sob pena de inconstitucionalidade”²¹³.

Inclusive, esse posicionamento já foi defendido pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal CARLOS MÁRIO VELLOSO:

O Código Tributário Nacional, art. 106, I, estabelece que a lei expressamente interpretativa se aplica a ato ou fato pretérito, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Esta é uma matéria que necessita de uma palavra a respeito, ainda que de modo rápido. A primeira questão que ponho à reflexão dos senhores é esta: seria possível uma lei interpretativa na ordem jurídica brasileira, em que o instituto da irretroatividade da lei tem status constitucional? Ou, noutras palavras, em que o princípio se dirige não apenas ao juiz, mas também ao legislador? Alguns, acostumados a ler nos livros dos civilistas franceses, costumam responder afirmativamente, vale dizer, que é possível a lei interpretativa com efeito retroativo.²¹⁴

Conclui o Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO:

A resposta, entretanto, há de ser negativa. Na ordem jurídica brasileira não seria possível uma tal lei, porque quem interpreta a lei,

²¹¹ . Roque Antonio Carrazza, **Curso** ... *op cit*, p. 345.

²¹² Carlos Maximiliano, **Hermenêutica** ... *op cit*, 1979.

²¹³ Luciano Amaro, **As chamadas** ... *op cit*, p. 134.

²¹⁴ *apud* Vladimir Passos de Freitas, **Código Tributário Comentado** ...*op cit*, p. 530.

em caráter definitivo, é o Poder Judiciário. O legislador não interpreta a lei definitivamente, mesmo porque, promulgada a lei, o que vale é a mens legis. A mens legislatoris é de pouca valia. É de Pontes de Miranda a lição: “15. Leis interpretativas. Em sistemas jurídicos, que têm o princípio da irretroatividade das leis e da origem democrática da regra jurídica, não se pode pensar em regra jurídica interpretativa, que, a pretexto de autenticidade da interpretação, retroaja”. A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale ainda. Se inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. Se diz ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale. Desta forma, não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo”.²¹⁵

Dessarte, o emprego da lei interpretativa pelo Poder Legislativo viola gravemente o Princípio da Tripartição das Funções do poder político, visto que, tolhendo o Poder Judiciário de exercer livremente o Poder Jurisdicional, agride os Princípios da Independência e Harmonia entre os entes políticos, dando início a uma verdadeira guerrilha institucional²¹⁶.

Ademais, insta destacar, a atribuição das competências pela Constituição não se presume, nem aceita interpretação extensiva. Ao contrário, deve sempre ser entendida de forma restritiva. Assim, por óbvio, o constituinte não conferiu às leis interpretativas a capacidade de retroagir interpretando a lei diante do caso concreto e, ao mesmo tempo, determinando aos demais poderes qual o sentido correto da norma, como quis o legislador ao redigir o inciso I do artigo 106, CTN²¹⁷.

Por fim, juristas que negam a violação ao Princípio da Tripartição dos Poderes pela edição de lei interpretativa, via de regra, sustentam seu posicionamento afirmando que a divisão de funções entre os Poderes não é estanque e, principalmente, que mesmo as leis interpretativas estão sujeitas à apreciação final do Poder Judiciário²¹⁸.

Entretanto, como leciona MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA, seguindo entendimento de Ravá, com o devido respeito, tais doutrinadores não se atentam para o fato de que admitir a interpretação autêntica na forma de lei interpretativa produz um ciclo vicioso de interpretações, alternado ou conjunto, pelos Poderes Legislativo e Judiciário, deixando de existir apenas a

²¹⁵ *Idem.*

²¹⁶ Alexsander Roberto Alves Valadão, **A Lei Interpretativa ... op cit**, p. 34.

²¹⁷ *Ibidem.*

²¹⁸ Como expoente dessa corrente, podemos citar Hugo de Brito Machado.

exegese do dispositivo originário, criando-se, v.g., a interpretação da lei interpretada que, por sua vez, será interpretada pelo Juiz ou por outra disposição do Legislador, e assim por diante²¹⁹.

Dessa forma, em vez de existir uma única interpretação, como idealizam os defensores da interpretação autêntica, passarão a existir dezenas, o que reduz significativamente a certeza e a previsibilidade do direito e, por conseqüente, representa ofensa ao Princípio Segurança Jurídica²²⁰.

Por outro lado, se a interpretação da lei interpretativa sempre estará submetida ao crivo do Poder Judiciário, que poderá afastá-la e adotar sua própria *exegese*, é evidente que ela não tem qualquer validade, importância ou relevância no nosso ordenamento jurídico, contribuindo tão-somente para o tumulto e a insegurança institucional e dos particulares²²¹.

Ainda, HUGO DE BRITO MACHADO sustenta que lei interpretativa convém ao Princípio da Isonomia, pois, diante de decisões divergentes em face da mesma lei, provenientes das múltiplas interpretações da norma, o emprego adequado dessa espécie normativa serviria à uniformização da jurisprudência, já que os Tribunais passariam a aplicar tão somente o “sentido” acolhido na lei interpretativa²²².

Embora, à primeira vista, pareça razoável o ideal de “isonomia” trazido pela lei interpretativa, dentre outras irregularidades, ela implica grave afronta à “Separação dos Poderes”, pois desrespeita o princípio da independência e harmonia entre os entes políticos. Isso porque, se não há *exegese* uniforme ou ao menos segura em dado posicionamento entre os componentes do Poder Judiciário, como gostaria maior parte dos cidadãos, é defeso ao Poder Legislativo interferir, mesmo que bem intencionado, a fim de solucionar o impasse. Cabe exclusivamente ao Poder Judiciário corrigir distorções no exercício de sua competência.

Por tais razões, não se pode aceitar que, sob o sofisma de que a lei interpretativa apenas estaria dizendo como deve ser aplicada a legislação pretérita, inclusive ao Juiz, o Legislativo assumira a competência de dizer o direito no caso

²¹⁹ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio ... op cit**, p. 329. Nas palavras da referida autora: “*Ravá, com toda a razão, demonstra que o acolhimento das chamadas ‘leis interpretativas’ cria um vínculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isto fatalmente acabaria por acarretar uma série de interpretações (...’per cui potrebbe andarre all’infinito’)*”.

²²⁰ Daniel Zanetti Marques Marques, **A Lei...**, op. cit, p. 25.

²²¹ José Jayme de Macedo Oliveira, **Código ... op cit**, p. 259.

²²² **A Questão...**, op. cit, p. 58.

concreto, como pretende o inciso I do artigo 106, CTN, impedindo o Judiciário de cumprir naturalmente o Poder Jurisdicional que lhe compete, dando a última palavra na interpretação da norma. Logo, sob todos os ângulos, temos por indisputável a inconstitucionalidade da lei tributária *ex post facto*²²³.

Assim sendo, nas palavras de LUCIANO AMARO, concluímos:

(...)de um lado, o legislador, nas matérias que se contem no campo da irretroatividade, só legisla para o futuro. De outro lado, dar ao legislador funções interpretativas, vinculantes ao Judiciário na apreciação de fatos concretos anteriormente ocorridos, implicaria conceder àquele a atribuição de dizer o direito aplicável aos casos concretos, tarefa precipuamente conferida pela Constituição ao Poder Judiciário. Mais uma vez, não se escapa ao dilema: ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não; no primeiro caso, a lei é inócua; no segundo, é inoperante, por retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional)”²²⁴.

3.3. Retroatividade das Penalidades Tributárias benéficas.

3.3.1. Introdução.

Estabelece o inciso II do artigo 106, CTN, que a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito, isto é, ocorrido antes de iniciada sua vigência, desde que não definitivamente julgado, quando: a) deixa de defini-lo como infração; b) deixa de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado falta de pagamento de tributo; lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

“*Trata-se da introjeção no Direito Tributário da retroatividade benigna na sua formulação mais vetusta*”²²⁵. De acordo com a redação do dispositivo legal em comento, a “*lex mitior*” somente retroagiria caso o ato ou fato sob o qual versa não estivesse definitivamente julgado. A princípio, parece-nos que, ao impor essa

²²³ Roque Antonio Carrazza, **Curso** ... *op cit*, p. 345.

²²⁴ Luciano Amaro, **Direito** ... *op cit*, p. 191.

²²⁵ Sacha Calmon Navarro Coelho, **Curso** ... *op cit*.

condição à retroatividade, quis o legislador referir-se estritamente ao julgamento administrativo²²⁶. Assim, transitado em julgado o processo administrativo, não mais poderia o contribuinte se beneficiar de qualquer mudança benígna na legislação.

No entanto, a construção doutrinária e jurisprudencial interpreta extensivamente o aludido dispositivo legal, em especial em virtude do Princípio da Universalidade de Jurisdição - artigo 5º, XXXV, CF -, entendendo que, embora não o diga, essa limitação, por sua própria natureza, abarca tanto o julgamento administrativo, quanto o judicial²²⁷.

Desse modo, caso a decisão administrativa possa ser submetida ao crivo do Poder Judiciário, somente ao fim da demanda no pretório, com o trânsito em julgado, pode-se falar em ato definitivamente julgado. Até lá, não há qualquer impedimento à retroatividade da lei benéfica para fins de aplicação do inciso II do artigo 106, CTN^{228,229}.

Em seguida, o legislador delimita nas alíneas “a”, “b” e “c”, cujo dispositivo já transcrevemos acima, as três situações taxativas em que é permitida a retroatividade da lei tributária, a fim de afastar ou minorar sanção aplicada ao contribuinte-cidadão, em razão de descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória. No entanto, consoante assevera a maior parte dos autores, não há diferença substancial entre as duas primeiras hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b”, e “...tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação e omissão”²³⁰. PAULO DE BARROS CARVALHO corrobora esse posicionamento:

As duas primeiras alíneas dizem quase a mesma coisa. Toda a exigência de ação ou de omissão consubstancia um dever, e todo o descumprimento de dever é uma infração, de modo que foi redundante o legislador ao separar as duas hipóteses.²³¹

²²⁶ Pedro Roberto Decomain, **Anotações...**, op. cit, p. 439.

²²⁷ Aliomar Baleeiro, **Direito...**, op. cit, p. 379.

²²⁸ STF, 2ª T, RE 95.900/BA, Rel. Min. Aldir Passarinho. RTJ 114/249.

²²⁹ Insta destacar, tratando-se de execução fiscal, o STJ entende - STJ, Resp n. 183.994/SP, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU 15.05.2000 - : “O art. 106, II, c, do CTN admite que lei posterior por ser mais benéfica se aplique a fatos pretéritos, desde que o ato não esteja definitivamente julgado. Tem-se entendido, para fins de interpretação dessa condição, que só se considera como encerrada a execução fiscal após arrematação, adjudicação e remição, sendo irrelevante a existência ou não de embargos à execução, procedentes ou não”.

²³⁰ Hugo de Brito Machado, **Curso ...** op cit.

²³¹ Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, op. cit.

Assim, pode-se inferir um único comando pelo cotejo das referidas alíneas, que preceitua a aplicação retroativa da lei quando: *i)* o ato não for definitivamente julgado; *ii)* a ação ou omissão não for fraudulenta; *iii)* e o ato não ocasionar a falta de pagamento de tributo²³².

No que tange à disposição contida na alínea “c”, que é auto-explicativa pela clareza de sua redação, sempre retroagirá a lei nova que comine penalidade mais suave à infração praticada pelo contribuinte.

Portanto, a retroatividade da lei favorável ao contribuinte-cidadão dá-se, seja a pedido da parte interessada, seja de ofício, pela autoridade julgadora, tanto para afastar a aplicação integral da penalidade, no caso de extinção da infração cometida (“a” e “b”), desde que cumpridos os requisitos legais, quanto para suavizar a sanção aplicada (“c”), na hipótese do Estado passar a infligir pena mais branda à mesma infração²³³.

Ainda, insta frisar, embora haja grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial nesse ponto, que nos parece que a lei que reduz e extingue multa e juros moratórios, por força do Princípio da Retroatividade “*lex mitior*” ora em comento, também deve retroagir em benefício do infrator²³⁴. Isso porque, tanto os juros, quanto a multa moratória representam consequência direta da infração cometida pelo indivíduo. Daí se infere pelo o caráter penal e repressivo. Com isso, a retroatividade estende-se a toda e qualquer sanção ou consequência da infração legal, independentemente de sua natureza²³⁵.

JOSÉ JAYME DE MACEDO OLIVEIRA expõe com sabedoria esse posicionamento, razão pela qual o transcrevemos:

Entendemos que também as leis que reduzem ou extinguem multas moratórias devem ser enquadradas na disposição contida no inciso

²³² Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 36.

²³³ Paulo de Barros Carvalho, **Curso...**, *op. cit.*

²³⁴ Para Antônio Roberto Sampaio Dória, não é possível a retroatividade da lei que reduz os juros de mora, pois compreendem reparação de natureza civil. Nas palavras do renomado jurista - Antônio Roberto Sampaio Dória, **Da lei...**, *op. cit.*, p. 109 - “*leis reduzindo juros de mora devidos em favor da Fazenda são de aplicação imediata, não retroagindo para beneficiar juros por dívidas passadas, ainda não liquidados. O fundamento de decisões judiciais a respeito é o de que, sendo reparação de natureza civil, os juros em causa não participam da natureza das penas criminais, não havendo razão para que se lhes estenda a retroação benéfica própria destas*”.

²³⁵ José Jayme de Macedo Oliveira, **Código ... op cit.**, p. 261.

XL do art. 5º da Constituição Federal no que se refere à sua retroatividade benéfica. Isto porque essas multas têm, na nossa opinião, caráter penal. Quando o Estado impõe multa dessa espécie, ele está considerando que houve uma infração, por parte do contribuinte, ao *suum cuique tribuere*, que, como ressaltou Pedro Soares Martinez constitui um princípio jurídico e ético de caráter fundamental; ficam nítidos, em caso de imposição de multa dessa espécie, o caráter preventivo e o caráter repressivo desse tipo de sanção: o Estado está a proteger a esfera patrimonial dos sujeitos tributários ativos e, conseqüentemente, a base financeira do Estado social.²³⁶

Por fim, vale o comentário, embora ambas abranjam as infrações cometidas antes da promulgação da lei que beneficia o contribuinte, não se pode confundir a aplicação retroativa da lei tributária mais branda, regulamentada pelo inciso II do artigo 106, CTN, com a anistia, prevista no artigo 180 e seguintes do CTN. Isso porque, havendo anistia, não se revoga o dispositivo que tipificava a infração, como ocorre na retroatividade benigna, mas apenas se extingue a punibilidade em favor do infrator²³⁷.

Em suma, o inciso II do artigo 106, CTN, dedica-se à retroatividade da *lex mitior* em favor do contribuinte-cidadão, especificamente no que toca às infrações tributárias. Nesse sentido, ao regulamentar infraconstitucionalmente a incidência do princípio da benignidade, o legislador fixou condições e arrolou taxativamente as hipóteses em que ela pode ocorrer. Diante dessa regulamentação ordinária, questiona-se: tendo em vista que o Princípio constitucional da Retroatividade da Lei Benigna - artigo 5º, XL, CF - apresenta-se como regra auto-aplicável a todas as áreas do Direito Público em que o Estado exerce o “*ius puniendi*” sobre o particular, poderia o legislador infraconstitucional regulamentar seus efeitos, na seara tributária, por meio do inciso II do artigo 106, CTN, que impõe restrições e condições inexistentes no Texto Constitucional, restringindo seu conteúdo?

Novamente, responderemos que não. Todavia, assim como ocorre com as leis interpretativas, há extenso embate entre os juristas. Nesse campo, que se reconheça, há doutrinadores de grande monta que não vislumbram nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade no dispositivo ora em comentário.

²³⁶ *Ibidem*, p. 333.

²³⁷ Carlos Valder do Nascimento, **Comentários ao Código Tributário Nacional**, p. 221.

Via de regra, sustentam seu posicionamento aduzindo que o Princípio constitucional da Retroatividade da Lei Penal mais benigna ao réu - artigo 5º, XL, CF -, previsto em todas as Cartas brasileiras, desde a Imperial de 1824, exceto a Constituição de 1937, trata-se de norma específica do ramo criminal, aplicável, assim, tão somente ao Direito Penal “ *strictu sensu*”²³⁸.

Defendem que, no âmbito do Direito Tributário, somente as infrações criminais²³⁹ são abrangidas pelo princípio esculpido no inciso XL do artigo 5º, CF. Com isso, a regra constitucional da retroatividade da lei penal não alcançaria as infrações tributárias ou regulamentares, tampouco as de natureza civil, razão pela qual, no que tange a elas, o legislador infraconstitucional estaria livre para regulamentar infraconstitucionalmente a retroatividade da “*lex mititor*” da forma que lhe convém, sem precisar atender a qualquer parâmetro constitucional.

Desse modo, não se poderia aventar que o inciso II do artigo 106, CTN, ao impor condições à retroatividade da lei benéfica que afasta ou atenua sanção decorrente de infração administrativa tributária, restringe garantia constitucional do cidadão-contribuinte, porquanto o referido dispositivo infraconstitucional não estaria sob o comando do inciso XL do artigo 5º, CF, ou seja, não seria hierarquicamente inferior.

CECÍLIA MARIA MARCONDES HAMATI segue essa orientação:

A Constituição Federal pretendeu proteger com a retroatividade benigna tão somente o autor de delito (violação de maior gravidade) e não o que pratica infração outra, conforme é possível observar da leitura do art.5º, inciso XL.

(...)

À infração extra-penal aplica-se a sanção estabelecida pela norma jurídica incidente na data da realização deste fato, não amparando o

²³⁸ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 99.

²³⁹ Segundo Antônio Roberto Sampaio Dória as infrações à lei tributária se distinguiriam de acordo com a espécie de sanção aplicável, *in verbis* - Antônio Roberto Sampaio Dória, **Da lei...**, *op. cit.*, p. 333/334 - : “As infrações às leis fiscais, tendo sempre por objeto a inexecução de obrigação principal ou acessória, se classificam segundo a espécie de sanção aplicável: infrações criminais (crimes ou contravenções em matéria tributária), punidas prioritariamente pelo direito penal *strictu sensu*, com os instrumentos repressivos que lhe são próprios (penas privativas de liberdade e pecuniárias), e, supletivamente, pelo direito tributário, com suas sanções específicas (penas pecuniárias principalmente); por exclusão, infrações tributárias ou regulamentares, punidas exclusivamente pelo direito tributário, através de penas pecuniárias e, em casos particulares, com o cerceamento de atividades do faltoso (apreensão de mercadorias, proibição de transacionar com repartições públicas, etc.); e infrações de natureza civil, penalizadas (ou melhor compensadas) de acordo com certas indenizações civis (juros de mora e correção monetária)”.

inciso XL do art. 5º da Constituição Federal, o contribuinte, pois o legislador constituinte se preocupou apenas em beneficiar o infrator das normas jurídicas materiais penais, isto é, estabeleceu o constituinte que será punido o autor do crime pela mais branda, no caso de existir duas regras jurídicas disciplinando a sanção do delito praticado, e instituídas em épocas diversas.²⁴⁰

Apesar de todo o nosso respeito ao entendimento ora exposto, discordamos substancialmente dele, porquanto acreditamos que a garantia constitucional em comento - artigo 5º, XL, CF - não se restringe à esfera penal "*strictu sensu*", mas alcança os demais ramos do Direito Público, como o Direito Administrativo e Tributário, conforme se demonstrará a seguir.

3.3.2. Princípio Constitucional de Direito Público aplicável no âmbito do Direito Tributário.

Ao prever a retroatividade da lei nova - CF, artigo 5º, XL -, a Magna Carta refere-se a todas as normas de direito público que impliquem sanção ao cidadão. As normas de direito público visam resguardar bens jurídicos de interesse da coletividade, prevendo sanções – tributárias, administrativas, penais *etc* – em caso de seu descumprimento.

Nesse sentido, os fatos e os valores do mundo real, que são de suma importância para o bem comum, são pinçados e juridicizados pelo Direito, passando a compor a hipótese prevista na norma jurídica²⁴¹. Assim, "*...entra para a linguagem prescritiva do direito positivo o fato que o direito teve por interesse normatizar*", com a finalidade de garantir a paz, a segurança, a convivência pacífica e o desenvolvimento social²⁴²⁻²⁴³. Enfim, pretende a norma jurídica tutelar o interesse público, que, segundo MATEUS EDUARDO SIQUEIRA NUNES BERTONCINI, "*...é o interesse da coletividade, é o interesse social, correspondendo, numa de suas acepções, ao bem de todos*"²⁴⁴.

A fim de forçar os indivíduos a agir de acordo com a norma prescritiva, norma secundária, de acordo com a última teoria Kelseniana, prevê-se sanção ao

²⁴⁰ **O Princípio** ... *op cit*, p. 99.

²⁴¹ Ângela Maria da Motta Pacheco, **Sanções...**, *op. cit*, p. 37.

²⁴² *Idem*.

²⁴³ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio** ... *op cit*, p. 15.

²⁴⁴ **Princípios de Direito Administrativo Brasileiro**, p. 38.

infrator da conduta tipificada. A competência de sanção do Estado decorre de seu dever-poder de aplicar pena - *ius puniendi* - a quem praticou a ação ou a omissão descrita no preceito primário, causando dano ao bem jurídico tutelado e, por conseguinte, à paz social e interesse público. Justamente na sanção notamos o caráter coercitivo do Direito, o que o distingue dos demais ordenamentos²⁴⁵.

Logo, para o Direito como um todo, com a extinção da conduta punível e sua respectiva sanção, não mais interessa à sociedade a recriminação do agente, já que sua conduta não mais representa afronta à ordem social. Por outro lado, conforme assevera DAMÁSIO EVANGELISTA DE JESUS, “...se o próprio Estado reconhece que a pena antiga era muito severa, havendo necessidade de atenuá-la, demonstra renúncia ao direito de aplicá-la”, razão pela qual, necessariamente o infrator deve beneficiar-se dessa redução pela retroatividade da norma posterior²⁴⁶-
247.

Em outras palavras, não se justifica manter a punição atribuída a um fato se ele não mais fere a consciência ético-jurídica da comunidade, e, pelo mesmo motivo, também não há razão para se manter a punição de um fato com a mesma severidade, se o povo houve por bem abrandá-la, pois não mais fere sua consciência ético-jurídica na mesma intensidade que outrora²⁴⁸.

Assim, a garantia da Retroatividade da Lei Penal benéfica está ligada ao “*ius puniendi*” exercido pelo Estado com intuito de manter o equilíbrio social, fim

²⁴⁵ Cecília Maria Marcondes Hamati, **O Princípio** ... *op cit*, p. 107.

²⁴⁶ Damásio Evangelista de Jesus, **Direito Penal: parte geral**, p. 66.

²⁴⁷ Rui Barbosa - Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio...**, *op. cit.*, p. 213), demonstra claramente que a retroatividade da lei benéfica seve à justiça e à equidade: “*Leis há, fatalmente, constitucionalmente retroativas. Nesta classe estão necessariamente as que ‘estabelecem mitigação de penas, extensão de direitos, ou reintegração de capacidade’ (SAREDO: Tratado delle leggi, p. 303, n. 359)*

Diria sensatamente alguém que, por estar vedada sem reservas, na Constituição, a retroatividade das leis, não seria legitimamente retroativa, entre nós, uma lei, que abolisse ou atenuasse penalidade? Suponhamos que um ato, considerado criminoso até ontem, cesse de sê-lo por uma lei de hoje. Indivíduos já incursos nesse ato, mas ainda não julgados, estarão sujeitos à penal abolida? Evidentemente não. Mas estariam, a prevalecer a inteligência que vê no texto do art. 11, § 3º, a proibição de toda e qualquer retroatividade. Retroativas foram as leis que extinguiram a feudalidade, a servidão, a dízima, o cativoiro (ARNTZ: Cours, I, p. 28. SAREDO, op. cit., p.183, n, 317). E não obstante, seriam perfeitamente constitucionais perante o nosso direito. Por quê? Porque melhoravam a condição geral das pessoas, extinguíam opressões, reintegravam o homem na sua capacidade inalienável. (...)

O que a nossa Constituição quis, pois, foi vedar a retroatividade injurídica, a retroatividade maligna, a retroatividade condenada, queremos dizer, a que ataca a equidade e a justiça, a que destrói ou ameaça as situações legalmente adquiridas. Porque há, de outro lado, uma retroatividade benfazeja, eqüitativa, justa, que o direito não se limita a autorizar: exige, impõe e necessita”.

²⁴⁸ **O Princípio** ... *op cit*, p. 344.

último do Direito, e não à natureza da infração ou da sanção aplicada. Nesse sentido, ao contrário do que afirmam os autores supramencionados, não há qualquer relevância, para fins de aplicação do Princípio Constitucional em comento, se a natureza da infração é criminal, administrativa, tributária, ou civil, porquanto a prática de qualquer uma delas implica ilicitude, gerando uma consequência de natureza penal. A respeito, MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA leciona:

Interessam-nos, aqui, o enquadramento ou não dos crimes fiscais e das infrações tributárias nas disposições contidas nos incisos XXXIX e XL do art. 5º da Constituição Federal.

Não resta dúvida de que aos crimes fiscais, por serem crimes, aplicam-se os princípios da legalidade e o seu corolário, o princípio da irretroatividade da lei, assim como a exceção a este último, constituída na retroatividade da lei penal mais benigna, tudo isto conforme se acha prevista nos incisos XXXIX e XL do art. 5º da Constituição Federal.²⁴⁹

A lição, explica MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA vale da mesma forma para infrações tributárias:

Quanto às chamadas infrações tributárias, entendemos que também a elas se aplica o princípio da legalidade. A obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, vale dizer, tenha ela por objeto o pagamento de um tributo ou o cumprimento de deveres instrumentais ou formais, deve sempre estar prevista em lei, haja vista o princípio da legalidade genérica insculpido no inciso II do art. 5º da Constituição Federal e, no caso da obrigação tributária principal, o princípio específico estatuído no inciso I do art. 150 da mesma Carta. Em consequência, as infrações ao cumprimento dessas obrigações também deverão estar previstas em lei; também enxerga-se a necessidade dessa previsão em lei, em decorrência da disposição contida no inciso II do art. 5º citado; *last but not least* a aplicação do princípio da legalidade no caso das infrações tributárias decorre diretamente da disposição contida na primeira parte do inciso XXXIX do art. 5º do texto constitucional, dado o seu caráter de ilícito penal. De outro lado, como já vimos, embora aquelas infrações tributárias não constituam tecnicamente crimes, quem as pratica se situa num plano de ilicitude que gera uma consequência de natureza penal. Assim, aplica-se às sanções previstas para a prática dessas infrações a segunda parte do inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal.²⁵⁰

²⁴⁹ *Ibidem*, p. 217-218.

²⁵⁰ *Idem*.

Essa autora considera também que as infrações tributárias têm características do ilícito penal e que, portanto, não pode haver irretroatividade da lei, salvo quando mais benigna:

Em decorrência do caráter de ilicitude penal de que se revestem as infrações tributárias e da natureza penal das sanções impostas para punir a sua prática, há de se concluir que a lei que prevê as citadas infrações e que impõe sanções para a prática dessas mesmas infrações não pode ser retroativa (incisos XXXIX e XL do art. 5º da Constituição Federal de 1988). Prestigiam-se, aqui, o valor da segurança jurídica e a justiça.

Quanto a retroatividade mais benigna no caso das leis que prevêm infrações tributárias e impõem sanções para a prática dessas infrações, pela mesma razão já levantada no parágrafo precedente é ela de ser admitida, estando tal hipótese abrangida pela disposição contida no citado inciso XL do art. 5º do texto constitucional.

Os incisos XXXI e XL do art. 5º da Constituição Federal aplicam-se, portanto, às leis tributárias penais.²⁵¹

Por tais razões, em todos os casos em que o Estado aplica sanção sobre a liberdade ou patrimônio da pessoa física ou jurídica, exercendo, dessa forma, sua competência, o legislador constituinte garantiu ao cidadão a possibilidade de extinção ou diminuição dessa sanção através da aplicação retroativa de nova lei que a reviu em seu benefício - artigo 5º, XL, CF -, seja no âmbito Penal, Administrativo ou Tributário.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA afirma categoricamente que se aplica às leis tributárias de caráter sancionatório - leis penais *latu sensu* -, como aquelas que estipulam multas tributárias, a eficácia retroativa da "*lex mitior*" prevista no inciso XL do artigo 5º, CF, "*in verbis*":

O *princípio da benignidade*, portanto, é expressamente aplicável às multas fiscais, e tal aplicabilidade, como é óbvio, não exige confirmação expressa por parte da *lex mitior*, já que veiculado em norma constitucional (...). Podemos dizer, pois, que é atributo do sistema e imperativo dos valores jurídicos por ele acolhidos.²⁵²

Nesse sentido, DANIEL FERREIRA é taxativo:

²⁵¹ *Idem.*

²⁵² **Curso** ... *op cit*, p. 344.

Intrinsecamente ligado ao anterior princípio (enquanto exceção) esta o geral primado da retroação da lei mais benéfica, em virtude do qual a norma insculpida no art. 5º, XL, da Constituição “constitui-se em garantia constitucional, não se limitando seu conteúdo a albergar o *fato criminal*, mas também o *administrativo*. É dedutível do ordenamento jurídico e entendimento.²⁵³

HELY LOPES MEIRELLES converge com a possibilidade da retroação na esfera administrativa da eficácia da norma mais favorável ao punido:

Em face do inc. XL do art. 5º da CF, a retroatividade da norma mais favorável ao punido quanto à sanção é de ser aplicada aos atos punitivos. Assim, a retroatividade não opera se ocorrer alteração em relação ao motivo da sanção, pois nesse caso a infração continua a existir e a sanção, em si mesma, não foi alterada. Para a aplicação da retroação benigna é preciso que a sanção não tenha sido cumprida, como, p. ex., com o pagamento da multa.²⁵⁴

Em sua obra “*Infrações e Sanções Administrativas*”, REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA é claro ao dispor: “...*aplica-se (à sanção administrativa) o inciso XL do art. 5º da CF, porque a norma constitui-se em garantia constitucional, não se limitando seu conteúdo a albergar o fato criminal, mas também o administrativo*”. “*In verbis*”:

7.6 Retroação benigna

Caso haja alteração do regime jurídico, pode beneficiar-se o infrator com a retroação benigna. Aplica-se o inciso XL do art. 5º da CF, porque a norma constitui-se em garantia constitucional, não se limitando seu conteúdo a albergar o *fato criminal*, mas também o *administrativo*. É dedutível do ordenamento jurídico o entendimento. Isto é, se houver redução da penalidade imposta, beneficiar-se-á o infrator, ou, então, quando a infração legal deixar de existir. Por exemplo, se alguém foi multado pela venda de remédio nocivo à saúde e, posteriormente, a própria Administração entende que o mesmo remédio não produz qualquer dano, ao contrário, é até recomendável no tratamento de moléstia, poderá haver, também, a retroação da norma administrativa. Neste sentido o parágrafo único do art. 2º do CP.

Assim, se um fato era punido de certo modo pela lei vigente quando de sua ocorrência e sobrevém norma mais rigorosa, prevalece a norma anterior, vigente ao tempo do cometimento da infração. Se a norma posterior é mais favorável, aplica-se esta. É o que decorre do preceito constitucional mencionado.

²⁵³ Daniel Ferreira, **Sanções Administrativas**, pág.138-139.

²⁵⁴ Hely Lopes Meirelles, **Direito Administrativo Brasileiro**.

Assim, o princípio constitucional da retroatividade da lei mais benigna em favor do infrator - artigo 5º, XL, CF - aplica-se ao Direito Tributário, Administrativo e Penal, ou seja, a todos os ramos do Direito Público que são regidos pelo interesse público, independentemente da natureza da infração e sua respectiva sanção.

3.3.3. Aplicação Plena e Imediata.

O princípio fundamental da retroatividade da lei penal “*latu sensu*” benigna - artigo 5º, XL, CF -, como um direito individual, independe de previsão infraconstitucional para que se torne efetivo no caso concreto. Isso porque, por meio do artigo 5º, §1º, a Carta Magna explicitamente confere aos direitos e garantias fundamentais aplicabilidade direta e imediata no caso concreto.

Em comento ao tema, ALEXANDRE DE MORAES:

Em regra, as normas que consubstanciam os direitos fundamentais democráticos e individuais são de eficácia e aplicabilidade imediata. A própria Constituição Federal, em sua norma-síntese, determina tal fato dizendo que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.²⁵⁵

Fundamenta-se a eficácia e aplicabilidade imediata, principalmente, porque os direitos e garantias individuais “...*contêm limitações à atuação do Estado e não se justificaria que se atribuísse ao próprio estado, por intermédio de legislação por ele próprio produzida, a regulamentação dos limites dessa atuação*”²⁵⁶.

Esse posicionamento coaduna-se com a doutrina de RONALD DWORKIN, segundo a qual os princípios possuem plena força normativa, o que os torna aplicáveis diretamente no âmbito infraconstitucional, porquanto, juntamente com as regras, são conjuntos de normas cogentes.

Aliás, o respeito à ordem jurídica, especialmente quanto aos Direitos e Garantias Fundamentais, principia pela observância aos ditames da Carta Magna, sendo que, para tanto, é indispensável que suas regras gozem de aplicabilidade plena e imediata. A respeito, citamos CARMEM LÚCIA ANTUNES ROCHA:

²⁵⁵ **Direito** ... *op cit*, .p. 27.

²⁵⁶ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio** ... *op cit*, p. 281.

O cumprimento das funções precípua da norma constitucional exige, pela sua natureza mutante da realidade sócio-política, a efetividade de sua observância, a aplicabilidade plena e imediata de seus ditames.²⁵⁷

Portanto, não havendo mais o interesse da coletividade em punir, ou havendo, mas não com a mesma intensidade, a infração tributária praticada pelo agente, que se torna irrelevante para o ordenamento jurídico, deve retroagir a lei benéfica pela aplicação direta e imediata do princípio constitucional - artigo 5º, XL, CF - no caso concreto - artigo 5º, §1º, CF.

Nada impede, contudo, que o legislador infraconstitucional desdobre o princípio constitucional em lei ordinária, regulamentando sua aplicação e adequando-o às espécies legais de cada ramo do Direito, como o fez, o legislador, no inciso II do artigo 106, CTN. Entretanto, essa operacionalização não pode resultar em restrição ou ampliação da garantia da retroatividade da “*lex mitior*” em favor do contribuinte-cidadão, sob pena de inconstitucionalidade da lei que o vincule. Somente será válida a adequação infraconstitucional quando ela for compatível com a norma constitucional²⁵⁸.

Com efeito, na medida em que o inciso II do artigo 106, CTN, impõe condições à retroatividade da “*lex mitior*”, inexistentes no Texto Constitucional - artigo 5º, XL, CF -, restringindo seu campo de alcance, bem como sua efetividade, na defesa do cidadão-contribuinte, contra as arbitrariedades do Estado, entendemos que o preceito legal é inconstitucional, ou não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1998.

3.3.4. Inconstitucionalidade por Limitação à Garantia Constitucional.

Conforme exposto, segundo o inciso II, do art. 106, do CTN, a lei tributária benigna retroagiria em favor do contribuinte, aplicando-se a ato ou fato pretérito, desde que não definitivamente julgado, quando: a) deixa de defini-lo como infração; b) deixa de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde

²⁵⁷ O princípio do direito adquirido no direito constitucional, *in Revista de Informação Legislativa*, p. 155.

²⁵⁸ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio ... op cit**, p. 281.

que não tenha sido fraudulenta e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

O inciso XL do artigo 5º, CF, por sua vez, estabelece que “...a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”. Assim, em qualquer caso, sendo o contribuinte beneficiado por lei posterior que deixa de tipificar a infração por ele praticada ou o faz de forma mais branda, deve ela retroagir em seu favor.

Desse modo, pelo simples cotejo, é evidente que o legislador infraconstitucional, ao redigir o artigo 106, II, CTN, não se limitou a adequar o Princípio Constitucional à seara tributária, pois estabeleceu limitação à retroatividade não prevista na regra da Carta Magna, restringindo, assim, sua força normativa. Desse modo, o inciso II do artigo 106, CTN, colide frontalmente com os ditames da Constituição Federal, razão pela qual deve ser considerado inconstitucional, ou não recepcionado²⁵⁹.

Nesse sentido, PEDRO ROBERTO DECOMAIN posiciona-se pela não sujeição da retroatividade da lei tributária benigna às limitações impostas no inciso II do artigo 106, CTN, “*in verbis*”:

Noutros termos, o que parece razoável é que, nos casos das alíneas do inciso II do art. 106, a norma que tenha sempre aplicação retroativa, mesmo que o fato já tenha recebido decisão definitiva na órbita administrativa, entrando em cena aí, como único limite, já haver a sanção sido cumprida. Simplificando, e como a sanção tributária usualmente é representada por multa, a norma nova, mais benéfica, retroage sempre, salvo se a multa já houver sido recolhida. Aqui ocorre o mesmo que se dá com a norma penal. A norma mais benéfica alcança a pena cujo cumprimento está em curso. Mas não afeta de modo nenhum aquela que já foi inteiramente cumprida.²⁶⁰

Em caso análogo ao presente, em que o legislador infraconstitucional pretendeu restringir a eficácia do princípio ora em comento, dispondo no Código Penal, que a retroatividade somente ocorreria nos casos não definitivamente julgados, HELENO CLÁUDIO FRAGOSO asseverou:

²⁵⁹ *Ibidem*, p. 332.

²⁶⁰ **Anotações** ... *op cit*, p. 440.

A anterior disposição de nosso CP somente mandava aplicar a lei nova mais favorável amplamente, nos casos de “abolitio criminis” ou de cominação de pena mais benigna. Nos demais casos, nosso direito anterior limitava a aplicação da lei nova mais benigna aos casos que ainda não estivessem definitivamente julgados. As limitações de nossa lei anterior, porém, não prevaleciam, diante da amplitude do princípio constitucional.²⁶¹

Portanto, defendemos que o inciso II do artigo 106, CTN, é inconstitucional, porquanto limita a abrangência e os efeitos do Princípio Constitucional da Retroatividade da Lei Benéfica em favor do infrator, prevista no inciso XL do artigo 5º, CF, garantia essa que se consubstancia em direito individual do cidadão, cuja eficácia é plena e imediata, não dependendo de qualquer disposição infraconstitucional para impor sua força normativa. Essa mesma conclusão é compartilhada com MARIA LUIZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA:

Por estas razões, sustentamos que o Código Tributário Nacional, no que diz respeito ao inciso II do art. 106, é inconstitucional, pois restringe o alcance da disposição contida no inciso XL do art. 5º da Constituição Federal, disposição esta que, como já afirmamos neste trabalho, consagra direito individual, independente de qualquer regulamentação; dispositivos de legislação ordinária que pretendam explicitar o seu conteúdo não podem jamais restringi-lo sem incidir em incontornável vício de inconstitucionalidade.²⁶²

4. Conclusão

Diante do presente estudo, podemos arrolar algumas conclusões:

a) A construção do direito intertemporal, desde suas raízes históricas, sempre visou a proteção dos direitos individuais. Seguindo essa linha, o Princípio da Irretroatividade apresenta-se no ordenamento jurídico pátrio como uma das Garantias Constitucionais à fruição dos Direitos Fundamentais, principalmente no que tange à Segurança Jurídica - artigo 5º, *caput*, CF -, porque impede que lei nova seja aplicada a fatos pretéritos, passados sob a vigência de lei contemporânea ao seu tempo, ressalvada uma possível retroação benéfica. No campo tributário, o

²⁶¹ *apud* Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, **O Princípio ... op cit.**, p. 333.

²⁶² *Idem.*

legislador constituinte, em defesa do cidadão-contribuinte, explicitamente consignou, no Texto Constitucional, a irretroatividade da lei tributária que institui ou majora tributos;

b) O Princípio da Irretroatividade das leis, dentre elas a tributária, serve à efetivação da Segurança Jurídica, um dos alicerces do Estado Democrático de Direito. Podemos sustentar que a Segurança Jurídica é subprincípio do Estado de Direito e, ao mesmo tempo, no que toca ao Princípio da Irretroatividade, é sobreprincípio. Com isso, o Princípio da Não-retroatividade das leis deve ser interpretado e compreendido de acordo com a Segurança Jurídica, princípio no qual se encontra inserido e que lhe é axiologicamente superior. Em virtude da referida inserção, não haveria, sequer, necessidade de menção ao princípio em comento na Carta Magna, porquanto a regra da irretroatividade sempre se revelará implicitamente nos sistemas jurídicos que assegurem o ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público;

c) Em ordenamentos jurídicos como o pátrio, calcados nos Princípios da Legalidade, Segurança jurídica, Irretroatividade das leis e o da origem democrática da norma jurídica, não há espaço para a existência de lei interpretativa que, a pretexto de apenas aclarar obscuridade em texto legal pretérito, retroaja impondo sua exegese. Aplica-se ainda hoje a velha lição de WALKER, repetida por João Barbalho: “...leis retroativas, só os tiranos as fazem, e só os escravos se lhes submetem”²⁶³;

d) A lei nova inevitavelmente modificará a ordem jurídica. Não há lei estritamente interpretativa a ponto de não acrescentar nada ao texto interpretado. Ao aclarar suas obscuridades, optando por uma interpretação em detrimento das outras, a lei nova nunca deixará de inovar o mundo jurídico;

e) Assim, há duas saídas para a lei interpretativa: ou ela reproduz fielmente o conteúdo da lei interpretada, sendo, nesse caso, inútil; ou então ela modifica a ordem legal e, assim, inova a disposição interpretada, podendo ser aplicada somente para o futuro. Caso admitida a retroatividade no segundo caso, é evidente que haverá grave afronta aos Princípios da Segurança Jurídica e da Irretroatividade da Lei Tributária.

²⁶³ Roque Antonio Carraza, **Curso...**, op. cit, p. 345.

- f) A lei interpretativa submete-se a todas as limitações aplicáveis às demais normas. Não retroage a lei pelo simples fato de se auto-denominar interpretativa. Como essa lei somente poderá retroagir nas hipóteses em que é expressamente permitida a retroatividade de toda e qualquer norma, não há razão para a distinção de sua natureza – retroativa -, o que evidencia sua completa inutilidade na ordem jurídica;
- g) Em verdade, o que se verifica, na prática, é que o Estado, em especial o Poder Executivo, valendo-se do Congresso Nacional, faz uso das leis interpretativas para a aprovação de dispositivos que visam modificar entendimentos jurisprudenciais desfavoráveis à Fazenda Pública, sempre buscando diminuição na esfera de garantias do cidadão ou aumento na arrecadação tributária. Modificam o passado naquilo que lhes é desfavorável, acarretando sérios prejuízos ao contribuinte, à segurança e à credibilidade das instituições;
- h) Por outro lado, não se pode aceitar que, sob o sofisma de que a lei interpretativa apenas estaria dizendo como deve ser aplicada a legislação pretérita, inclusive ao juiz, o Legislativo assumira a competência de dizer o direito no caso concreto, como pretende o inciso I do artigo 106 do CTN, impedindo o Judiciário de cumprir naturalmente a jurisdição que lhe compete, dando a última palavra na interpretação da norma. Logo, o emprego da lei interpretativa pelo Poder Legislativo viola gravemente o Princípio da Tripartição das Funções do poder político, visto que, tolhendo o Poder Judiciário de exercer livremente o poder jurisdicional, agride os princípios da independência e harmonia entre os entes políticos.
- i) Ao prever a retroatividade da lei nova - artigo 5º, XL, CF -, a Magna Carta refere-se a todas as normas de Direito Público que impliquem em sanção ao cidadão. Assim, o Princípio Constitucional da Retroatividade da Lei mais benigna em favor do infrator - artigo 5º, XL, CF - aplica-se ao Direito Tributário, Administrativo e Penal, ou seja, a todos os ramos do Direito Público que são regidos pelo interesse público, independentemente da natureza da infração e sua respectiva sanção.
- j) Como se trata de direito individual do cidadão, o Princípio Fundamental da Retroatividade da Lei penal "*latu sensu*" benigna - artigo 5º, XL, CF -, independe de previsão infraconstitucional para que se torne efetivo no caso concreto. Isso porque, por meio do §1º do seu artigo 5º, a Carta Magna explicitamente confere aos direitos e garantias fundamentais aplicabilidade direta e imediata, no caso concreto, não

dependendo de qualquer disposição infraconstitucional para impor sua força normativa.

k) Como o inciso I do artigo 106 do CTN impõe condições à retroatividade da “*lex mitior*” inexistentes no Texto Constitucional - artigo 5º, XL, CF -, restringindo seu campo de alcance, bem como sua efetividade, na defesa do cidadão-contribuinte, contra as arbitrariedades do Estado, entendemos que o preceito legal é inconstitucional, ou não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Portanto, se para a vida do homem o tempo é inalterável, o mesmo não se pode dizer para o direito, e, por isso, extirpar do plano normativo preceitos de lei como o artigo 106 do Código Tributário Nacional, é indispensável à construção do Estado Democrático de Direito e à defesa das liberdades.

5. Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 4. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e Aplicação de Normas de Direito Tributário**. São Paulo, 2002.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. Rio de Janeiro: Editora Francisco Alves, 1976.

BUENO, José Antônio Pimenta. **Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império**. Rio de Janeiro: Min. da Justiça e Negócios Interiores, 1958.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Lei Complementar nº 118 e a Prescrição da Pretensão de Restituição do Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, nº 117, jun. 2005, p. 44-62.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A Prescrição da Pretensão de Restituição do Indébito Tributário e a Recém Editada LC 118/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, nº 62, maio/jun. 2005.

CARRAZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: 2005.

CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

Código Tributário Nacional Interpretado. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Brasília: TRF 1ª Região, Gabinete da Revista, 1995.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118: Segurança Jurídica e a Boa-fé como Valores Constitucionais – As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, nº 117, jun. 2005, p. 108-123.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar nº 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, nº 115, abr. 2005, p. 97-107.

DALLA, Ricardo Corrêa. A Posição da Lei Interpretativa no Sistema Jurídico Brasileiro: LC 118/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, nº 65, nov./dez. 2005, p. 311-326.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2000.

DELGADO, José Augusto. Os Efeitos do Art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 na Interpretação do inciso I do Art. 168 do CTN – Lei Interpretativa. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo, Malheiros, 2005, p. 161-189.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O Princípio da Irretroatividade e seu Rigor na Constituição de 1988. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Atualização: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 189-223.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo, 1968.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. Saraiva, 2005, p. 233-243.

FERREIRA, Daniel, **Sanções Administrativas**, 2001.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Comentado**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

GARCIA, Plínio Gustavo Prado. Insubsistência da “Norma Interpretativa” do art. 3º da LC nº 118/2005 e o Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 118, jul. 2005, p. 113-118.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **O Princípio da Irretroatividade no Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. (Imposto de Renda – Estudos, 15).

JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito Penal: parte geral**. 3. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1978.

LOPES, Simone Anacleto. A Prescrição para a Repetição do Indébito de Acordo com a Lei Complementar nº 118/05. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, Síntese, nº 45, set./out. 2005, p. 5-22.

MACIEL, Eduardo Sousa. Lei Complementar 118/2005 e suas Inovações ao Art. 168 do CTN. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, nº 63, jul/ago. 2005, p. 49-54.

MACHADO, Hugo de Brito. A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar n. 118/2005: Prazo para Repetição de Indébito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 116, maio 2005, p. 213-261.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**”, 16. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Ato Administrativo e Direito dos Administrados**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed., São Paulo: Dialética, 2004.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **O Princípio Constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967, com a emenda Constitucional n. 1, de 1969**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, tomo I, Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 20. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NONATO, Orosimbro. STF, Pleno, MS n. 1.490, j. e, 16/08/1951.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código tributário nacional: comentários, doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 258.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PACIELLO, Gaetano. Aplicação da Legislação Tributária. *In*: SOUZA, Hamilton Dias de; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. V. 5. São Paulo: Resenha Tributária e IBET, 1979, p. 119-125.

PASSARINHO, Aldir. STF, 2ª T, RE 95.900/BA. RTJ 114/249.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Aplicação da Lei Complementar nº 118/05 no Tempo: o Problema das Leis Interpretativas no Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 116, maio 2005, p. 108-118.

POPP, Carlyle. A Retroatividade das Normas Constitucionais e os Efeitos da Constituição Federal sobre os Direitos Adquiridos. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, Senado Federal, n. 113, p. 87-98.

PORTO, Mário Moacyr. O Princípio da Não Retroatividade da Lei. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, RT, nº 684, out. 1992, p. 247-251.

RAMINA, Luiz Carlos Trouche. **Iniciação ao Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. São Paulo: 1996.

RAÓ, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos**, v.1, 4. ed. São Paulo, RT, 1997.

RIBEIRO FILHO, José Domingues Guimarães. Algumas Palavras sobre a Extinção do Crédito Tributário prevista no Art. 3º da Lei Complementar 118/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, nº 63, jul/ago. 2005, p. 126-142.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio do direito adquirido no direito constitucional. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, Senado Federal, n. 103, julho/setembro 1989, p. 147-162.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Arts. 101 a 106. *In*: MARTINS, Ivens Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 54-56.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. O Artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 e a Inconstitucionalidade de sua Aplicação Retroativa. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: Síntese, nº 43, maio/jun. 2005, p. 155-160.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2002.

ROSSI, Júlio César. Lei Complementar 118/05: Efeitos na Prescrição e Decadência dos Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 116, maio 2005, p. 90-98. *In*: CARVALHO, Cristiano e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Temas de Direito Público – Aspectos Constitucionais, Administrativos e Tributários: Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado. Curitiba: Juruá, 2005.

SILVA, Caroline Medeiros. Interpretação Autêntica, Alcance da LC 118/2005 e suas Implicações sobre os Direitos do Contribuinte nos Tributos sujeitos a Lançamento por Homologação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, nº 62, maio/jun. 2005, p. 96-118.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 26. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. **Código Tributário Nacional: Comentado e Anotado**. 4. ed. Campinas: Cs Edições, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. 2 Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Renovar, 2005.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. A Lei Interpretativa no Direito Brasileiro – Considerações sobre a Lei Complementar 118/05 e a Prescrição dos Tributos sujeitos a Lançamento por Homologação. *In*: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 11-44.

VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”, *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, São Paulo, Noeses, 2005, p. 317-373.