

**REFLEXÕES SOBRE O ARTIGO 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118.  
SEGURANÇA JURÍDICA E A BOA-FÉ COMO VALORES  
CONSTITUCIONAIS. AS LEIS INTERPRETATIVAS NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO<sup>1</sup>**

Sacha Calmon Navarro Coelho\*

Valter Lobato\*\*

A Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, trouxe uma série de alterações ao Código Tributário Nacional. Neste momento, buscaremos a análise do dispositivo que mais tem causado discussões no âmago do Direito Tributário, qual seja o artigo 3º da mencionada Lei.

*Art. 3o Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1o do art. 150 da referida Lei.*

Não somente em sua redação, mas na própria menção do prazo de vigência (art. 4º), o dispositivo traz à baila reflexão sobre as *leis interpretativas* no Direito Tributário, pois reclama o referido art. 4º a aplicação do art. 106, I do CTN, significando o desejo de que seu conteúdo tenha aplicação para os casos em andamento e fatos pretéritos.

**1. A proteção da confiança. Segurança Jurídica. Valores constitucionais resgatados.**

Antecede o estudo do princípio da irretroatividade, a análise do valor constitucional da segurança jurídica.

A história do Direito Constitucional, diremos do próprio Direito, tem sido a luta da humanidade em criar limitações a qualquer forma de poder (econômico, social, político ou jurídico) com a finalidade de que o abuso não ocorra; o conceito de democracia somente pode imperar (não é o único pressuposto, mas pressuposto inicial) se o Sistema contiver forças suficientes para evitar ou coibir o abuso de poder e se o mesmo ocorrer, ter instrumentos suficientes para reação e contenção desse abuso.

---

<sup>1</sup> Inicialmente publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, v. 117, Junho de 2005.

\* Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Doutor em Direito Público.

\*\* Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Advogado.

Quanto mais concentrado o poder, mais abatido o Direito, menor a possibilidade de garantir direitos fundamentais como a igualdade, a justiça, a solidariedade e o desenvolvimento. “O poder político não está ausente do saber, ele é tramado com o saber”.<sup>2</sup>

O poder distribuído, limitado e cercado pelo Direito, poderia propiciar meios de inserir a humanidade no mundo da Justiça e construir cidadãos. É certo, ainda, que a modernidade nos demonstrou uma realidade triste, de que o Direito não seria o remédio para todos os males; de que não se resolvem todos os problemas por ele, mas certamente ninguém mais dúvida que este é um dos caminhos legítimos a serem tomados: “Apesar de toda água que passou sob as pontes do positivismo jurídico, os pilares centrais resistiram”.<sup>3</sup>

O Direito, se de um lado outorga competência (poder) para determinado ente, em contrapartida, estabelece amarras, contrapesos, para que aquele não abuse do poder que lhe foi outorgado. Assim é no Direito Tributário.<sup>4</sup>

*“Sendo, como é, a relação de tributação uma relação jurídica, e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos os mais importantes. São eles os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação de confisco e o da liberdade de tráfego. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência desta finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.”*<sup>5</sup>

Aqui as lições de Ricardo Lobo Torres: “...a relação tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais, declarados na Constituição. Nasce, por força de lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelos sistemas de princípios da segurança jurídica. Todas essas características fazem com que se neutralize a

---

<sup>2</sup> FOUCAULT, Michel, *A Verdade e as Formas Jurídicas*. trad. Roberto Cabral de M. Machado e Eduardo Jardim Morais, Nau Ed., 2a. ed., Rio de Janeiro, 1999, p.51.

<sup>3</sup> BOBBIO, Norberto, *O Positivismo Jurídico – Lições de Filosofia do Direito*, Trad. Márcio Pugliesi. Coleção Elementos do Direito. São Paulo, Ícone Editora, 1995.

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 280.

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 31.

*superioridade do Estado, decorrentes dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico”.*<sup>6</sup>

Este caráter protetivo já foi retratado pelo Supremo Tribunal Federal, cujas lições merecem ser lançadas, pois fazem *jus* ao que todos esperamos da Suprema Corte.

*“...o poder de taxar não pode chegar à desmedida de poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina do détournement de pouvoir” (voto do Ministro Orozimbo Nonato no RE 18.331, RF 145/164-169).*

Estado de Direito significa, dentre outros aspectos, previsibilidade das ações do Estado; boa-fé no trato dos cidadãos-contribuintes de forma segura (previsível, certa, limitada) e justa (porque certa, previsível, limitada). O valor da segurança jurídica é também uma consequência e uma premissa do Estado de Direito:

*“O conceito de segurança jurídica é considerado conquista especial do Estado de Direito. Sua função é a de proteger o indivíduo de atos arbitrários do poder estatal, já que as intervenções do Estado nos direitos dos cidadãos podem ser muito pesadas e, às vezes, injustas. No entanto, se tais intervenções têm base em lei e visam o bem-estar público, será preciso decidir-se pela avaliação conjunta do interesse coletivo e do interesse do particular afetado para se aferir a juridicidade (conformação do direito) da medida estatal. Esse princípio “é freqüentemente denominado ‘princípio da proporcionalidade’”.*<sup>7</sup>

Neste sentido, dispõe a Constituição Brasileira de 1988 no artigo 150, I, II e III, “a”, “b” e “c”:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*  
*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*  
*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida,*

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9a edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 207 e segs.

<sup>7</sup> STEIN, Torstein. A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República Federal da Alemanha. *Cadernos Adenauer*, n. 3, 2000.

*independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

*III – cobrar tributos:*

*a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*

*c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea 'b' (incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)(...)."*

Por tudo que foi dito Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão.

É preciso, como nunca, fixar o real alcance dos princípios basilares que respaldam o exercício do poder de tributar e garantem os direitos dos contribuintes:

*o princípio da legalidade;*

*o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício de sua aplicação;*

*o princípio da irretroatividade da lei tributária, a não ser para beneficiar.*

Os princípios jurídicos da legalidade, seja formal, seja material (tipicidade), anterioridade e irretroatividade da lei tributária encontram justificação singela e se originam diretamente da experiência dos povos:

*– o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras;*

*– o princípio da anterioridade expressa a idéia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades;*

*– o princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei.*

Indiretamente, a existência desses princípios obriga os governantes a planejarem com um mínimo de seriedade e antecedência a política tributária.

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 hão 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.

O respeito aos princípios jurídicos, acima delineados, por parte dos governantes, em contrapartida acarreta três efeitos de suma importância:

- assegura aos governados tranqüilidade, confiança e certeza quanto à tributação;*
- assegura ao governo o respeito dos governados;*
- compartilha o governo com o parlamento a responsabilidade pelos rumos da política tributária, como sói acontecer nas verdadeiras democracias.*

Ficam, assim, assentadas, desde o preâmbulo, as implicações políticas que tais princípios jurídico-constitucionais trazem no seu bojo, assim como a amplitude dos desdobramentos sobre os interesses das comunidades organizadas em nação. Advirta-se, ademais, que os referidos princípios são conexos e entrecruzados. O princípio da legalidade exige lei para a regulação dos tributos, enquanto o da anualidade se reporta à eficácia que a lei tributária obtém da sua inserção no orçamento. O princípio da anterioridade se fixa na necessidade da existência prévia da lei em relação ao exercício da cobrança ou exigência do tributo.

Noutro giro, pode-se afirmar que o princípio da legalidade tem supedâneo na requisição do *nullum tributum sine lege*, enquanto os demais trabalham a idéia da *lege proevia* (prévia lei). **O que os diferencia é exatamente a lei a que se referem conectada com tempo do contribuinte.** No caso do princípio da anualidade, é a lei material inserida no “tempo” do orçamento. **Nos casos da irretroatividade e da anterioridade, é a lei material em relação ao futuro e ao passado. Quanto ao fato passado, não pode a lei**

retroagir para dizê-lo jurígeno, gerador de obrigação. Quanto ao fato futuro, deverá a lei, previamente, defini-lo como demiúrgico (criador de dever jurídico-tributário). Não se discute a importância dos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade e anualidade. Por irrecusável, veja-se a conexão com as necessidades cada vez mais presentes do princípio da segurança jurídica.

Entre os publicistas da vanguarda, a *essentialia* do conceito de segurança jurídica residiria na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de situações jurídicas. A meta da segurança jurídica seria, então, assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei.

Tal como posta, a segurança jurídica abomina a casuística dos regulamentos e a incerteza que se deve às muitas portarias e demais atos da Administração. Dado que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei, a segurança jurídica a que faz jus o contribuinte entronca diretamente com a tese ou princípio da "proteção da confiança".

Relata Alberto Pinheiro Xavier,<sup>8</sup> na sua preciosa monografia sobre os princípios da legalidade e da tipicidade, que na Alemanha o Tribunal Constitucional proclamou ser imperativo de qualquer Estado de Direito a defesa do "princípio da confiança na lei fiscal" segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança no quadro jurídico delas decorrentes (quadro este onde estaria escrita a relação completa dos deveres e encargos tributários do contribuinte).

E arremata o grande tributarista luso-brasileiro,<sup>9</sup> realçando o lado material do princípio:

*"Como bem observa Bachmayr, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei."*

A cita vem a calhar porque exprime a razão pela qual o princípio da legalidade em matéria tributária requer, definitivamente, como pressuposto normativo, a reserva absoluta de lei formal. As novas e sempre crescentes

---

<sup>8</sup> XAVIER, A. Pinheiro. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1978, p.45.

<sup>9</sup> XAVIER, A. Pinheiro., *ob.cit.*, p. 46.

atribuições do Estado intervencionista têm distorcido a visão de certos princípios jurídicos, cuja pureza é dever do jurista distinguir e defender. As concepções do Estado-Providência ou do Estado de Direito Social procuram privilegiar a atuação estatal, visualizada mais como realização de fins do que como execução ex officio do Direito. Com isto, procura-se esmaecer a força do princípio da legalidade para que possa a Administração interferir no *munus* da tributação. Esta é uma orientação cuja perversidade cumpre combater.

Admite-se, até, que ao juiz se conceda algum poder decisório, decorrente da interpretação, que, indiscutivelmente, é obrigado a proceder para aplicar a lei contenciosamente. Muitas vezes, sua função resulta até mesmo em defesa dos direitos do cidadão-contribuinte, esmagado pela aplicação ex officio da lei tributária com abuso de poder pela Administração. A esta é que se não concede nenhum poder na feitura da lei, devendo aplicá-la tal qual é (ou deve ser). Daí o princípio da reserva absoluta de lei formal. Protege-se a pessoa humana dos abusos e inconstâncias da Administração, garantindo-lhe um "estatuto" onde emerge sobranceira a segurança jurídica, o outro lado do princípio da confiança na lei fiscal, a que alude a doutrina tedesca.

Ainda sobre segurança jurídica em matéria tributária disserta James Marins:

*“Segurança material consistente na plena previsibilidade das regras de tributação, o que se logra tão-somente através da observância formal e material da reserva absoluta de lei, do princípio da estrita legalidade que se desdobra na tipicidade em matéria tributária (art. 150 e seus diversos parágrafos e incisos, da CF/88). Segurança formal que se expressa no modus operandi administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e lançamento. Segurança processual revelada pela qualidade do procedural due process of law que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais para a lide fiscal (art. 5º, diversos incisos, da CF/88)”.*<sup>10</sup>

Por fim, as palavras de Misabel Derzi para quem, com acerto, “*Certeza (ou segurança), economicidade e capacidade contributiva*” seriam os três princípios básicos do sistema tributário, pois “*...mesclam não só padrões mínimos de ética e de justiça, como de técnica e razoabilidade*”.

---

<sup>10</sup> MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13-14.

## 2. O princípio da irretroatividade. Leis Interpretativas. Interpretação autêntica. Seu alcance e sua utilidade.

O Texto Constitucional de 1988 consagra o princípio da irretroatividade de forma ampla e, como vimos, se trata de direito fundamental do cidadão (art. 5º, XXXVI), enraizado de forma ainda mais expressa no sistema tributário (art. 150, III, a), como nos ensina Misabel Derzi:

*“O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do Direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial.*

*(...)*

*O princípio da irretroatividade, portanto, limita os efeitos dos atos emanados dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo (ver Aliomar Baleiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualização de Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1997. Capítulo relativo à Irretroatividade).<sup>11</sup>*

A retroatividade, sempre vista em caráter excepcional, tem sua aplicabilidade disposta, de maneira taxativa, pelo art. 106 do CTN. Cumpre-nos enfrentar o inciso I do referido dispositivo que determina a aplicação da lei a ato ou fato pretérito *em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.*

A interpretação, se considerada a fonte que a emana, pode ser dividida em autêntica, judicial e doutrinária. Residem as leis interpretativas, por óbvio, na chamada interpretação autêntica. Ezio Vanoni<sup>12</sup>, após discorrer sobre a interpretação autêntica, alerta que as *leis interpretativas* não contêm, elas próprias, um ordenamento, apenas declarando ou clareando os exatos limites do ordenamento contido na lei interpretada. Por isso, continua o Autor, pode-se compreender o caráter retroativo da *lei interpretativa*:

*“Na realidade, não é que a nova lei retroaja, mas é a lei antiga que é revelada em seu real conteúdo, e que dessa forma passa a exercer, em sua esfera de validade no tempo, toda a eficácia de que teria sido capaz se tivesse sido exatamente entendida desde o início”.<sup>13</sup>*

<sup>11</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de atualização*. In: BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 11ª ed. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

<sup>12</sup> *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, [s.d.]

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 340.

SERPA LOPES<sup>14</sup> retrata forte divergência doutrinária quanto à aceitação das *leis interpretativas*, mas aceita a possibilidade de existência tais leis, desde que não usurpado o controle jurisdicional sobre dita interpretação e seja tratada a retroatividade como mera aparência, pois “*nenhum elemento novo aduzem ao texto interpretado, cujo sentido pura e simplesmente explicam*”. A questão é que, em matéria tributária e penal, não pode haver retroatividade, salvo se benigna.

Este instituto – a interpretação autêntica - tem sua origem em tempos não tão democráticos, onde o Juiz era obrigado, sempre que não conseguisse resolver controvérsia, alegando obscuridades no texto legal, submeter a questão ao soberano, para que este, revestido de todos os poderes do Estado, pudesse declarar o alcance que o Poder desejava para aquele dispositivo controvertido.

Carlos MAXIMILIANO<sup>15</sup> demonstra, de forma magistral, os perigos que rondam as chamadas *leis interpretativas*:

*“A interpretação autêntica foi outrora a de maior prestígio, talvez a única em certas épocas. O Imperador Justiniano repelia qualquer outra exegese, isto é, a que não procedesse dele próprio. Generalizou-se o preceito seguinte: ‘Interpretar incumbe àquele a quem compete fazer a lei’ – **Ejus st interpretari legem cujus est condere.** (...) Em França existia o apelo, obrigado, ao legislador, para resolver as dúvidas ocorrentes na prática (référé au législateur), interrompido, para aquele fim, o andamento da causa. A lei de 1º de abril de 1837 aboliu a consulta forçada e restabeleceu a autonomia da magistratura no interpretar e aplicar o Direito. Prosseguiu a evolução no mesmo sentido, de dilatar dia a dia o campo da exegese doutrinária e restringir o da autêntica; esta ‘filha do absolutismo’ é hoje uma exceção, rara e antipática exceção, em todos os países cultos: assim declara a torrente unânime dos civilistas.*

*Justifica-se esse desprestígio crescente. Compõem-se mais de políticos do que de juristas as Câmaras de senadores e deputados; raramente os propósitos de justiça orientam as duas deliberações; quando se empenham em dar o 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 predisõem-no mais para atender a considerações gerais do que para*

---

<sup>14</sup> *In Comentários à Lei de Introdução ao Código Civil*. Volume I. 2ª edição. Livraria Freitas Bastos S/A: São Paulo. 1959.

<sup>15</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª edição. Forense: Rio de Janeiro, 1979.

*buscar a verdade em sua essência. A política intervém em todos os atos e pensamentos dos parlamentares; (...)*

***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 Montesquieu; 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; releva-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes”.***

Conquanto, seja por sua origem, seja pela instabilidade que pode criar, respeitáveis autores negam a existência das leis interpretativas no Direito Tributário<sup>16</sup>, com justo receio de que o instrumento sirva – quem sabe antevendo casos como a Lei Complementar 118/05 – para usurpação das funções do Poder Judiciário, onde o Poder Executivo, com a complacência do Poder Legislativo, impõe a sua vontade imperial, incompatível com o Estado Democrático de Direito.

Mas, o instituto ainda tem voga no Ordenamento Jurídico Pátrio, conforme já se expressou o Supremo Tribunal Federal, contudo impondo-lhe severos limites:

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS - A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE - CARÁTER RELATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA - REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - AUSÊNCIA DO "PERICULUM IN MORA" - INDEFERIMENTO DA CAUTELAR.*

---

<sup>16</sup> Roque Antônio Carrazza: “...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 ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional. Ravà, com toda razão, demonstra que o acolhimento das chamadas leis interpretativas cria um círculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isto fatalmente acabaria por acarretar uma série infinita de interpretações (...per cui potrebbe andare all'infinito)”. In: *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1986, p 117.

- É PLAUSÍVEL, EM FACE DO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO, O RECONHECIMENTO DA ADMISSIBILIDADE DAS LEIS INTERPRETATIVAS, QUE CONFIGURAM INSTRUMENTO JURIDICAMENTE IDÓNEO DE VEICULAÇÃO DA DENOMINADA INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA. - AS LEIS INTERPRETATIVAS - DESDE QUE RECONHECIDA A SUA EXISTÊNCIA EM NOSSO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO - NÃO TRADUZEM USURPAÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS DO JUDICIÁRIO E, EM CONSEQUÊNCIA, NÃO OFENDEM O POSTULADO FUNDAMENTAL DA DIVISÃO FUNCIONAL DO PODER.

- MESMO AS LEIS INTERPRETATIVAS EXPÕEM-SE AO EXAME E A INTERPRETAÇÃO DOS JUIZES E TRIBUNAIS. NÃO SE REVELAM, ASSIM, ESPÉCIES NORMATIVAS IMUNES AO CONTROLE JURISDICIONAL.

- A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA EDITADA PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA.

- **O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE "SOMENTE" CONDICIONA A ATIVIDADE JURÍDICA DO ESTADO NAS HIPÓTESES EXPRESSAMENTE PREVISTAS PELA CONSTITUIÇÃO, EM ORDEM A INIBIR A AÇÃO DO PODER PÚBLICO EVENTUALMENTE CONFIGURADORA DE RESTRIÇÃO GRAVOSA (A) AO "STATUS LIBERTATIS" DA PESSOA (CF, ART. 5. XL), (B) AO "STATUS SUBJECTIONAIS" DO CONTRIBUINTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, III, "A") E (C) A "SEGURANÇA" JURÍDICA NO DOMÍNIO DAS RELAÇÕES SOCIAIS (CF, ART. 5., XXXVI).**

- NA MEDIDA EM QUE A RETROPROJEÇÃO NORMATIVA DA LEI "NÃO" GERE E "NEM" PRODUZA OS GRAVAMES REFERIDOS, NADA IMPEDE QUE O ESTADO EDITE E PRESCREVA ATOS NORMATIVOS COM EFEITO RETROATIVO.

- AS LEIS, EM FACE DO CARÁTER PROSPECTIVO DE QUE SE REVESTEM, DEVEM, "ORDINARIAMENTE", DISPOR PARA O FUTURO. O SISTEMA JURÍDICO-CONSTITUCIONAL BRASILEIRO, CONTUDO, "NÃO" ASSENTOU, COMO POSTULADO ABSOLUTO, INCONDICIONAL E INDERROGÁVEL, O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

- A QUESTÃO DA RETROATIVIDADE DAS LEIS INTERPRETATIVAS **(MC/ADIN 605, Relator Ministro Celso Mello, DJ 05.03.1993)**

É preciso sempre lembrar que uma lei interpretativa busca, pelo mesmo órgão que a proferiu, dirimir dúvidas, estancar obscuridades que estariam presentes no comando original interpretado. Caberá ao Poder Judiciário, sempre, verificar se a interpretação dada está adequada com o Sistema Jurídico em vigência.

Chamamos a atenção para o entendimento do Ministro Celso Mello quanto à necessária submissão do entendimento posta na lei interpretativa ao controle jurisdicional:

*“No plano da divisão funcional do poder – e do sistema de ‘checks and balances’ consagrado pelo ordenamento constitucional brasileiro – incumbe ao Poder Judiciário a típica e preponderante função de, ao resolver as controvérsias, aplicar as leis, interpretando-as.*

*Isso não significa, porém, que a interpretação das leis constitua atribuição exclusiva dos juízes e tribunais, que não detém, no âmbito da comunidade estatal, o monopólio da definição do sentido e da extensão das normas legais, muito embora só a seus atos decisórios se reconheça – como atributo essencial da jurisdição que é – o caráter da definitividade, qualificador, na concreta resolução do litígio, do ‘final enforcing power’ que assumem as manifestações do Poder Judiciário.*

*(...)*

*O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes – e daí a sua perfeita adequação ao princípio da separação dos poderes, que supõe controles interorgânicos recíprocos – à apreciação de sua própria inteligibilidade e significado técnico-racional pelo Poder Judiciário.*

*Com isso, as leis veiculadoras de interpretação autêntica não se excluem da possibilidade de análise em sede jurisdicional, pois, constituindo normas jurídicas, expõem-se, como tais, ao domínio da atividade preponderantemente reservada aos órgãos do Poder Judiciário” (Trechos do voto do Ministro Celso Mello, Relator da Adin 605)*

Além da exposição acima, o Relator, ao refletir sobre o caráter retroativo das leis interpretativas, cita ensinamentos da própria Suprema Corte (RE 10.039-SP, Relator Ministro Orosimbo Nonato) para explicitar que:

- (1) jamais poderá retroagir para alcançar a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido;
- (2) esta retroatividade é de mera aparência, pois se nada traz de novo, apenas buscar clarear o que continha na lei interpretada, seus efeitos se dão no mesmo espaço de vigência desta lei interpretada; se, ao contrário, contém este comando normativo novo uma inovação ao Sistema Jurídico, então, não estará clareando algo do passado, mas inovando no Ordenamento, por isso, seus efeitos somente poderão estar valendo para o futuro.

O Ministro Carlos Velloso também deixou consignadas importantes lições:

*“Não cumpre, no sistema constitucional brasileiro, ao Poder Legislativo, interpretar a lei; a interpretação é do Poder Judiciário. Destarte, a lei classificada como interpretativa nada mais é do que uma norma que introduz, no mundo jurídico, direito objetivo; é, portanto, lei que inova.*

*A adoção, no Brasil, do figurino americano, com a primeira Constituição republicana de 1891, conferiu ao Judiciário o poder de interpretar a lei e de realizar a compatibilidade vertical das normas, tendo em vista o princípio da supremacia da Constituição.”*

E o Ministro Sepúlveda Pertence:

*“Não há invasão da área constitucional do Poder Judiciário, com a edição de lei que se pretenda interpretativa. Para mim, no sistema brasileiro, lei interpretativa ou é inócua ou é lei nova. Se é mera interpretação de lei preexistente e veicula — se isso é possível — a única interpretação admissível desta lei preexistente, a lei interpretativa vale exatamente o que valer a interpretação que traduz, isto é, nada vale, porque evidentemente, se é a única forma de interpretação, ou não, a afirmação, no caso concreto, continuará entregue ao Poder Judiciário.*

*Se, no entanto, a título de lei interpretativa, a segunda lei extrapola da interpretação, é lei nova, que altera a lei antiga, modificando-a ou adicionando-lhe normas inexistentes. E assim há que ser examinada.”*

De tudo que vimos, quanto às denominadas *leis interpretativas*:

- São originárias de um tempo cujo poder absoluto cabia ao Poder Executivo, contudo, esta forma de interpretação ainda é de possível existência em nosso Ordenamento Jurídico, não havendo proibição que o Poder Público emane um texto legal com a

intenção de ser interpretativo;

- A retroatividade da lei, aliás do próprio Direito, é procedimento excepcional, tem suas amarras no princípio constitucional da irretroatividade, direito fundamental, bem como nos valores fundantes do Texto Constitucional: República, Separação dos Poderes e Estado Democrático de Direito;

- O caráter retroativo de uma lei dita *interpretativa* se demonstra pelo seu *querer*, ou seja, se realmente o comando legal tiver como intenção clarear norma anterior, todo seu conteúdo normativo estará na norma interpretada, não se tratando de uma

retroatividade propriamente dita, mas fazer valer o que já estaria descrito na origem;

· Mesmo nos casos de *leis interpretativas*, jamais estará ausente o Poder Judiciário de sua apreciação, verificando se aquela interpretação dada à lei de origem se compatibiliza com o Ordenamento Jurídico Pátrio.

### **3. O artigo 3º da Lei Complementar 118/05 e a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça.**

Feitas as considerações acima, passamos à análise dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar 118/05, verificando se há validade dos mesmos. Tudo se inicia com os artigos 165, I, 168, I, 150, §4º e 173, todos do Código Tributário Nacional.

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo*

*162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

(...)

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;*

(...)

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o*

*lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (...)*

Nos termos do art. 168, I do CTN, o direito de pleitear a restituição de tributos recolhidos indevidamente (art. 165, I, CTN) *extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.*

E, em tributos lançados por homologação, o crédito tributário considera-se extinto 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador (art. 150, §4o). Quanto aos demais tributos (ou no caso de não pagamento), o crédito tributário irá se extinguir no prazo fixado pelo art. 173 do CTN, ou seja, após cinco anos *contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Sobre a matéria, um dos autores do presente já se pronunciou de forma expressa:

*“Temos, então, quatro pontos de partida, dies a quo, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico do lançamento.*

A) A regra geral - ligada à anualidade do exercício fiscal - é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

*O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1o de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.*

B) *Todavia, o dies a quo acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento.*

*É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário. (...)*

C) *No impostos sujeitos a ‘lançamento por homologação’, contudo - desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário - o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do §4o do art. 150, retrotranscrito. (...)*

*A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos*

*sujeitos à homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que homologar.... D) Finalmente, prescreve o Digesto Tributário que o dia inicial por vício de forma, é aquele em que se tornar definitiva (rectius: irrecorrível) a decisão anulatória.(...)”.*<sup>17</sup>

E este foi o caminho seguido pelo Superior Tribunal de Justiça, depois de anos de discussão, pacificando a matéria. Citamos, entre muitas, as duas decisões abaixo:

**TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PIS. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO. PRECEDENTES.**

*1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.*

*2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.*

*3. A ação foi ajuizada em 28/02/2002. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 01/89 a 01/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 02/1992) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.*

*4. Precedentes desta Corte Superior.*

*5. Embargos de divergência parcialmente acolhidos para, com base na jurisprudência predominante da Corte, declarar a prescrição, apenas, das parcelas anteriores a 02/1992, concedendo as demais, nos termos do voto. **(Embargos de divergência no Recurso Especial 607.383/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 13.12.2004)***

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO**

<sup>17</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. [?] ed. Rio de Janeiro: Forense, [s.d.]

ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ENTENDIMENTO DA COLETA PRIMEIRA SEÇÃO. No entender deste Relator, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, o termo a quo do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade (veja-se, a esse respeito, o REsp 534.986/SC, Relator p/acórdão este Magistrado, DJ 15.03.2004, entre outros).

A egrégia Primeira Seção deste colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (EREsp 435.835/SC, Rel. p/acórdão Min. José Delgado - cf. Informativo de Jurisprudência do STJ n. 203, de 22 a 26 de março de 2004).

Dessarte, na hipótese em exame, deve prevalecer o entendimento exarado no acórdão paradigma, que fixou o prazo prescricional quinquenal a partir da homologação tácita ou expressa do lançamento.

Registre-se que, in casu, ocorreu a prescrição, em parte, uma vez que a demanda foi ajuizada em 30/10/2001 e os créditos objeto do pedido de compensação datam setembro de 1991 a julho de 1994.

**Embargos de divergência providos em parte. (Embargos de Divergência no Recurso Especial 497.466/RS, Relator Ministro Franciulli Netto, Primeira Seção, DJ 04.04.2005)**

A jurisprudência não encontra mais dificuldades quanto à questão. Note-se, ainda, que o art. 173, I do CTN, segundo o STJ, somente seria aplicável à hipótese em tela se não tivesse ocorrido pagamento algum de contribuições previdenciárias no período autuado, o que incoorreu. Em havendo pagamento, ainda que parcial, a regra aplicável é sempre a do art. 150, §4º do Código Tributário.

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os artigos 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com

*pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.*

*Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN' (REsp nº 183.603/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 13.08.2001). Embargos de divergência acolhidos.” (ERESP nº 278.727/DF, Relator Ministro Franciulli Netto, Primeira Seção, DJ 28/10/2003)*

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

*I - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo o pagamento antecipado, ainda que insuficiente, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, conforme estabelece o artigo 150, § 4º, do CTN. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no artigo 173, I, do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedentes: REsp nº 504.822/PR, Rel. Min. ELLANA CALMON, DJ de 25/02/2004; EREsp nº 278.727/DF, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 28/10/2003 e AGREsp nº 417.031/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 08/09/2003.*

*II - Agravo regimental improvido. (Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial 656.492/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 28.03.2005)*

Pois bem, a Lei Complementar 118/05, a pretexto de *interpretar* os dispositivos acima mencionados, mesmo após quase 40 anos de vigência do Código Tributário Nacional e entendimento consolidado no Poder Judiciário, em seu art. 3º veio determinar que, para os efeitos do art. 168, I do CTN, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se o início da contagem do prazo prescricional, não mais o prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN e sim a data do pagamento.a maior que se pretende restituir.

Pelo que foi exposto, o fato da lei se declarar interpretativa, numa clara intenção de desprezar a pacificação do Poder Judiciário quanto a matéria, não significa que tenha tal natureza ou que deva prevalecer sobre o entendimento do Poder que detém o controle jurisdicional, muito pelo contrário. A Lei Complementar 118/05 somente entrará em vigor em julho/2005 e, apesar do artigo 4º com sua tentativa de aplicação retroativa, não

há como passar por cima do entendimento consolidado do Poder Judiciário, sob pena de ferimento da separação de poderes (art. 2o, CF/88).

Portanto, ainda que o artigo 3o da Lei 118/05 tenha conteúdo de *lei interpretativa*, não pode retroagir sobre uma situação já consolidada, onde o Tribunal responsável pela interpretação de legislação federal já deu seu posicionamento final.

É dizer: entendeu o Superior Tribunal de Justiça que, ao mencionar o art. 168, I que o prazo de cinco anos de prazo para se pleitear a restituição dos tributos recolhidos indevidamente se inicia com a extinção do crédito tributário<sup>18</sup> e que o crédito tributário se extingue com a homologação (que nunca ocorre) ou com o decurso do prazo previsto no parágrafo quarto do art. 150, CTN (no caso de pagamento por homologação) ou com o decurso do prazo previsto no art. 173, I (no caso de ausência do pagamento).

Trata-se de interpretação dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, que o Poder Executivo não pode interferir, sob pena – aí sim – de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao Superior Tribunal de Justiça), abrindo 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).

Isto posto, seja pelo princípio da irretroatividade (para os casos de coisa julgada), seja pelos valores fundantes do Texto Constitucional (*República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito* – art. 1, CF/88) e a bem da convivência harmoniosa e independente dos poderes (art. 2o) não há como dar aplicação retroativa ao artigo 3o da Lei Complementar 118/05, conforme deseja o artigo 4o do mesmo diploma legal, sob pena de enterrar a função jurisdicional e pacificadora do Superior Tribunal de Justiça; como aliás e com acerto vem decidindo aquela Corte.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Isto nas hipóteses de (i) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido e (ii) erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento. (art. 165, I e II, CTN).

<sup>19</sup> Conforme notícias veiculadas no site do Superior Tribunal de Justiça ([www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)) em 09/03/2005 (ERESP 327043).

Diante do acima exposto, se dúvidas ainda pairam quanto a validade do art. 3º LC 118/05, que interfere diretamente no Poder Judiciário, não há qualquer possibilidade – no mínimo – de sua aplicação retroativa, permanecendo inalterado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, já transcrito.

Quanto à aplicação futura do referido artigo 3º, a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, algumas reflexões ainda são necessárias, especialmente para verificação se há, no dispositivo legal, algum conteúdo normativo a ser imposto como regra nova.

Antes relembre-se a diferença entre norma e lei. A norma, pois, não é a mesma coisa que a lei, entendida esta como a fórmula verbal de um legislador anônimo (costume) ou como fórmula escrita de um legislador institucional (lei, estrito senso). A norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que não se confunde com aquilo a que comumente chamamos de lei. Isto quer dizer que a norma, posto já se contenha nas leis, delas é extraída pela dedução lógica, função do conhecimento. Kelsen reconheceu isto ao referir-se à necessidade de “conhecer” antes a norma para poder “aplicá-la”. A norma estaria “dentro” do sistema jurídico de envolta com as formulações escritas ou costumeiras do legislador, por isso que seria a expressão objetiva de um ato de vontade. Careceria, todavia, de ser apreendida (porque a norma é, antes de tudo, sentido; pode até ter diferentes sentidos, diversas possibilidades de aplicação, nisto residindo o intenso e apaixonante dinamismo do Direito como fenômeno de adaptação social).

*“A norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do direito positivo exprime a norma em multiforme variedade. E, nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado.”<sup>20</sup>*

É lembrar o que consta do art. 168, I, do CTN, principal alvo de toda a discussão. Diz o dispositivo, vale a repetição exhaustiva, que o prazo para que não haja preclusão do direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos a contar da extinção do crédito tributário. Nesse compasso, sem muito alongar, o crédito tributário se extingue com a homologação do lançamento realizado pelo contribuinte ou,

---

<sup>20</sup> VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. São Paulo, José Bushatsky, 1976, p. 113.

quando não ocorre tal homologação, pelo simples decurso de prazo, também de 5 (cinco) anos (a partir do fato gerador, quando aplicável o §4º do art. 150, CTN ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte, no caso de aplicar o art. 173, I também do CTN).

A Lei Complementar 118/2004 não revogou, expressa ou tacitamente, qualquer dispositivo acima citado. Permanecendo intacta tal redação, a seguir o que consta da mencionada LC 118/05 (*Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*), fica o questionamento: **está dizendo a Lei Complementar 118/2005 que o crédito tributário se extingue com o pagamento? Então alterado está o parágrafo quarto do artigo 150 do mesmo Código Tributário?**

A Lei Complementar em análise, por alguns de seus dispositivos, inova a ordem jurídica: altera artigos contidos no Código Tributário Nacional, inclui novos (como os arts. 185-A e 191-A), **contudo, especificamente seu artigo 3º é vazio de normatividade, sendo que tentou apenas interpretar dispositivos já contidos no CTN e não revogados.** Nem se olvide que a doutrina vê, com péssimos olhos, todo o Capítulo do CTN que cuida da interpretação e integração da legislação tributária, por ser excessivo ou redundante, além de ser autoritário e desnecessário.

É evidente que o artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 não tem nenhum comando normativo, estando este comando nos dispositivos preexistentes e não revogados, que tenta interpretar (e faz mal tal interpretação, inclusive passando por cima da atividade jurisdicional, pois a matéria já se encontrava pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça).

Diante de todo o exposto, podemos concluir:

\_ As denominadas *leis interpretativas* podem existir em nosso Ordenamento Jurídico;

\_ Contudo, tanto lei interpretada como lei *interpretativa* estão submetidas ao crivo do Poder Judiciário, uma vez que esta é uma premissa básica da jurisdição constitucional e baliza maior do Estado Democrático de Direito (arts. 1º, 2º, 5º, XXXV da CF/88);

\_ O artigo 3º da LC 118 tem nítido caráter interpretativo, pois nele não encontramos nenhum conteúdo normativo, se

reportando ao conteúdo normativo da lei que desejava interpretar (art. 168, I do CTN);

– Portanto, face à reserva jurisdicional ditada pela Carta Magna, a interpretação dada pelo artigo 3º da Lei Complementar 118 ao artigo 168, I do CTN deve, necessariamente, ser submetida ao crivo do Poder Judiciário;

– Contudo, este mesmo Judiciário já decidiu a matéria, após anos e anos de discussões acaloradas, significando que a interpretação dada pela Lei Complementar 118/2005 não é a acolhida pela última instância capaz de dar o real alcance dos dispositivos de lei federal: o Superior Tribunal de Justiça. Neste sentido, não vale de forma retroativa a regra do artigo 3º, sendo inconstitucional o artigo 4º, ambos da Lei Complementar 118/2005, pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I do CTN. E nem vale para os casos em andamento ou futuros, o mesmo artigo 3º, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar o que o Judiciário já colocou uma *'pá-deval'*.

Se o referido artigo 3º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, o presente e o futuro.

Fica, por fim, o lamento de que os Poderes Executivo e Legislativo utilizaram-se de instrumento que poderia ser útil em leis recentemente publicadas e que necessitassem de esclarecer o real alcance que desejavam; deturpam o conceito de *lei interpretativa*, fazendo ruir as estruturas da República e do Estado Democrático de Direito, valores tão caros e conquistados a duras penas por nosso país.