

NORMA INTERPRETATIVA E ARTIGO 106 DO CTN

INTERPRETATIVE NORM AND THE ARTICLE 106 OF CTN

Henrique Perlatto Moura¹

Mestre em Direito (FDMC, Nova Lima/MG, Brasil)

Caio de Barros Santos²

Mestre em Direito Empresarial (FDMC, Nova Lima/MG, Brasil)

Thiago Geovane Rocha Gonçalves³

Pós-Graduado em Direito Tributário (IBET, São Paulo/SP, Brasil)

ÁREAS: direito tributário; teoria geral do Direito; sociologia jurídica.

RESUMO: A norma interpretativa é uma possibilidade de se positivar interpretação de textos jurídicos e direcionar a atividade judicial. A existência da norma interpretativa

é questionável, considerando que o Judiciário é quem interpreta o texto legal, mas não é apenas uma discussão teórica. Isso, pois o art. 106 do CTN cria a possibilidade de ser editada norma interpretativa por parte do Legislativo com efeitos retroativos, o que pode

¹ Advogado Tributarista. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBET e pelo Instituto Elpídio Donizetti - IED. Professor. *E-mail:* henrique.perlatto@gmail.com. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/0721054953833990>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9920-8957>.

² Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade Milton Campos. Especialista em Direito Empresarial pelo Centro de Atualização em Direito. Advogado. Professor Universitário. *E-mail:* caiobsantos@hotmail.com. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/7453149393820684>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5723-7602>.

³ Advogado Tributarista (Belo Horizonte/MG, Brasil). Graduado em Direito pela FDMC - Faculdade de Direito Milton Campos. Membro em admissão da Comissão de Direito Tributário da OAB de Minas Gerais - CDT OAB/MG e mencionado nominalmente no Legal 500 - Edição 2021 como destaque em Belo Horizonte/MG na área de Contencioso Tributário. Autor de artigos e projetos de pesquisa voltados para o Direito Tributário. *E-mail:* thiagogrg@gmail.com. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/4253524126486732>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9006-1314>.

significar ameaça à segurança jurídica. Com vista a elucidar melhor a problemática da criação normativa e os efeitos de vigência da norma jurídica, serão analisados julgados do STJ e do CARF para verificar se os tribunais aplicam o referido artigo.

ABSTRACT: *The interpretative norm is a vehicle to explain the meaning of an existing norm and conduct the legal activity. The existence of this norm is questionable, considering that is the judiciary that interprets the legal text, but this is not just a theoretical discussion. That is because the tax code, in article 106, creates the possibility for the legislative to edit interpretative norms with retroactive effects. In order to elucidate this controversy we will look to the decisions in the STJ and CARF to verify how the article was applied.*

PALAVRAS-CHAVE: artigo 106; norma interpretativa; retroação de efeitos; Niklas Luhmann.

KEYWORDS: *article 106; interpretative norm; retrospective effects; Niklas Luhmann.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Desenvolvimento; 1.1 O Direito como um sistema de linguagem; 1.2 A norma puramente interpretativa; 1.3 Aplicação da norma – Análise administrativa e judicial; 1.3.1 CARF; 1.3.2 STJ; Considerações finais; Referências.

SUMMARY: *Introduction; 1 Development; 1.1 Law as a language system; 1.2 The purely interpretative norm; 1.3 Application of the norm – Administrative and judicial analysis; 1.3.1 CARF; 1.3.2 STJ; Final considerations; References.*

INTRODUÇÃO

A norma jurídica não é um simples texto, mas sim o elemento fundante do texto legal. Considerando que a atividade interpretativa parte do texto, lido pelo contexto para resolver problemas concretos, a norma interpretativa é uma figura que não parece se enquadrar bem na operacionalização da solução de conflitos jurídicos. Isso, porque, se o Legislativo edita textos que serão interpretados pelo Judiciário, a posituação de uma interpretação pode ultrapassar os limites da autorreferência jurídica e inserir, na verdade, uma interpretação do Poder Legislativo autoaplicável.

O sistema jurídico possui a função de imunologia sistêmica, visto que ele é capaz de estabilizar a expectativa projetada pelos demais em um processo de canalização de conflitos promovido pelo sistema político⁴. Nesse sentido, a

⁴ “Se se pretende avaliar tanto a função como a atuação do sistema do direito em seu conjunto, dá-se a ver no direito uma espécie de sistema imunológico da sociedade. Com a crescente complexidade do

discussão acerca dos efeitos do ingresso normativo no sistema são essenciais para que este possa ofertar segurança às expectativas projetadas pelos jurisdicionados.

Partimos da compreensão de um direito *autopoietico*, que se reproduz com base em seus próprios elementos e se atualiza pelo *meio simbólico generalizado* da linguagem⁵. Nesse sentido, compete ao Judiciário a construção de sua própria compreensão normativa, que será, em última instância, a real interpretação que será positivada por um procedimento de *enunção*⁶ de uma norma individual e concreta.

Tecido um arcabouço preliminar que irá orientar a presente análise, tem-se um problema na comunicação político-jurídica que pode comprometer a segurança ofertada pelo direito pelo sobreprincípio da segurança jurídica⁷. Evidencia-se o problema na disposição constante no art. 106, I, do Código Tributário Nacional - CTN, que estatui acerca da possibilidade da positivação de normas interpretativas e, nesse sentido, cria uma possibilidade de subversão do próprio tempo sistêmico com a possibilidade de retroação dos efeitos legais.

A análise será dividida em duas partes principais. Na primeira, que se subdivide em duas seções, será apresentado o Direito como um sistema social, evidenciando a problemática da norma interpretativa por considerar o sistema legal um sistema de textos a serem interpretados pela perspectiva jurídica frente à existência de uma norma interpretativa, que positiva um dos *outputs* do sistema jurídico. A segunda seção busca aprofundar nas reflexões doutrinárias

sistema da sociedade, as discrepâncias entre projeções de normas só aumentam, ao mesmo tempo em que a sociedade cada vez mais depende de que sejam encontradas soluções pacíficas para tais conflitos." (LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 215)

⁵ "Sobre a generalização de expectativa no Direito, Luhmann afirma que o Direito cria sua própria certeza - figurando este o cerne do presente trabalho com a relativização de verdades já constituídas pelo sistema jurídico. 'Com isso, não se está dizendo que o Direito pode ser concebido sozinho como sendo suficiente com base nessa função. Ele também gera essencialmente certezas para expectativas de comportamento não autoevidentes. Mas essa função da generalização da expectativa, em face de expectativas de comportamento arriscadas, parece estar ligada ao sistema imunológico da sociedade. As certezas alcançadas por intermédio do Direito (não dos estados faticamente alcançáveis, mas com certeza da própria expectativa) baseiam-se justamente sobre o fato de que comunicar as próprias expectativas continua funcionando no caso de uma contradição, ainda que só de uma maneira disposta contra uma comunicação normal com outros valores de articulação.'" (LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis: Vozes, 2016. p. 425)

⁶ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. 2004. 229 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

da ciência do Direito acerca da viabilidade de existir uma norma puramente interpretativa no sistema jurídico, bem como quais seriam os efeitos dela. A segunda parte visa apresentar como o Superior Tribunal de Justiça e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aplicam o art. 106, I.

O fechamento do trabalho consistirá na extração de uma síntese da crítica formulada com o intuito não de concluir a discussão, mas sim de pontuar e pavimentar o caminho para a construção de um Direito mais íntegro e dissociado do plano político em sua temporalidade. Dito em outras palavras, o entendimento é de que há sempre o risco de que eventual positivação de interpretação subverta o horizonte jurídico e, assim, possibilite a quebra de segurança jurídica por aplicar uma vontade estranha à estrutura sistêmico-jurídica de forma retroativa, atingindo fatos já ocorridos sob realidade jurídica diversa.

1 DESENVOLVIMENTO

Primeiramente, consideramos o sistema jurídico como um subsistema da sociedade, nos termos de Niklas Luhmann⁸. Isso faz com que o sistema jurídico seja tido como um sistema *autopoietico*, funcionalmente diferenciado, regido por *código* e *programas* próprios, filtrando as *comunicações* sociais e respondendo aos estímulos externos estabilizando as expectativas sociais. Entender o Direito dessa forma faz com que a construção de sentido jurídico se dê no seio do próprio Direito, sendo a interpretação a *comunicação* final do sistema em resposta ao estímulo do processo, produzindo uma norma individual e concreta que regulará o caso concreto.

Divide-se a presente seção da seguinte forma: em um primeiro momento, serão expostos os principais aspectos teóricos que impactam na construção do sistema jurídico como um sistema de linguagem e interpretação; em um segundo momento, serão tecidas considerações sobre norma interpretativa pela perspectiva da doutrina tributária, visando extrair quais critérios são elencados para que se repute uma norma como interpretativa. Exporemos, nesse sentido, algumas considerações acerca da simbologia da linguagem e da dificuldade de criação de uma compreensão completa do objeto, visto que o referencial cultural sistêmico é limitado pela sua própria estrutura, limitando os possíveis sentidos a serem atribuídos ao objeto e, na sequência, como essa dificuldade se manifesta no sistema tributário nacional.

⁸ LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

Pretende-se, com isso, desnudar a real intenção do Legislativo quando apresenta uma lei meramente interpretativa, que, na verdade, não passa de uma norma que subverte os horizontes temporais do sistema jurídico. Isso porque, não obstante possuir vigência determinada pelo ordenamento jurídico (posterior à sua *enunciação*), passa a abranger as ocorrências passadas, que já se materializaram sob outra realidade jurídica. Tentaremos compreender se e como poderá ser aplicada a disposição de retroação dos efeitos normativos para atos aperfeiçoados sob a ótica de um outro ordenamento, com outras normas balizadoras de sentido, com especial enfoque à limitação de sua aplicação.

Por fim, serão analisados os principais aspectos dos julgados encontrados que se referem à “lei interpretativa” para que possa compreender como os tribunais vêm construindo a referida norma.

1.1 O DIREITO COMO UM SISTEMA DE LINGUAGEM

O sistema jurídico se pauta no código binário *jurídico/não jurídico* com fim último de dar uma resposta a um estímulo social e, com isso, estabilizar as expectativas projetadas. Mas, se o Legislativo cria as leis, como é possível a compreensão de um Direito que cria e atribui sentido a si próprio? Trataremos, em linhas gerais, do conceito de *re-entry* para que seja possível a compreensão dos níveis de análise, considerando a comunicação entre o sistema político e o jurídico.

Luhmann trabalha a ideia de dupla reentrada (*re-entry*) como um desdobramento da autopoiese – considerando que o sistema cria a si mesmo, os limites impostos pelo exterior devem ser incorporados como formas possíveis dentro do sistema. Assim, “as formas são construídas de maneira que uma *re-entry* só pode ser considerada de um lado (o lado interno da forma), uma vez que o outro lado, como estado não marcado, apresenta-se apenas como meio de conduzir à delimitação”⁹. O Legislativo atua, portanto, fixando apenas limites de atuação para que o Judiciário possa fixar expectativas que ele mesmo cria com o processo de interpretação. Por meio do código, o sistema pode filtrar as comunicações do meio, mas as ocorrências, os fatos observáveis, serão construídos pelo próprio sistema, por meio de suas estruturas de dotação de sentido.

⁹ Id., p. 231.

Graças ao código binário, existe um valor positivo, a que chamamos legal, e um valor negativo, a que chamamos ilegal. O valor positivo é empregado quando o fato se mostra concorde com as normas do sistema. O valor negativo é empregado quando um fato viola as normas do sistema. O que chamamos “fato” é construído pelo próprio sistema. O sistema não reconhece nenhuma instância externa que lhe poderia estipular o que é um fato, ainda que esse termo possa designar fatos tanto internos ao sistema como internos a ele.¹⁰

A autopoiese é, assim, garantida pela estruturação do código que atuará como filtro das comunicações do sistema. Garante-se, assim, a possibilidade de o Direito criar sua própria realidade por meio da assimilação de seus próprios elementos, construindo uma verdade que difere da verdade captada pelos outros sistemas sociais. “O direito é, portanto, uma história sem fim, um sistema autopoietico, que só produz elementos para poder produzir mais elementos; a codificação binária é a forma estrutural que garante justamente isso”¹¹.

O processo judicial é uma abertura do sistema jurídico para a sociedade, possibilitando que este seja irritado para ofertar respostas aos estímulos sociais, estabilizando, assim, expectativas. Considera-se o sistema jurídico como um sistema imunológico da sociedade por esse motivo. Mas não é o único lugar em que a imunologia ocorre. O poder político também exerce imunologia sobre seus próprios atos, sendo o tribunal administrativo um exemplo desse controle. Essa é a razão pela qual elegemos tanto a esfera administrativa quanto a judicial para análise da operacionalização prática da discussão ora desenvolvida.

A produção normativa, no contexto de separação da imunologia jurídica com a regulação política dos conflitos – reforçada pelo desenvolvimento do constitucionalismo no Ocidente –, faz com que a interpretação de cada sistema (político e jurídico) se compreendida de forma diversa, isso é, cada qual pela sua estrutura. O sistema político, de forma diversa do jurídico, realiza sua autopoiese pelo código binário governo/oposição, possibilitado pela estrutura democrática. O *Estado*, que nesse contexto pode ser tido como uma autodescrição

¹⁰ Id., p. 237.

¹¹ Id., p. 238.

desse sistema, exerce a função de canalizador da força social para canalizar conflitos, formulando programas que serão utilizados pelo sistema jurídico para que seja possível a estabilização das expectativas.

A comunicação de cada sistema se dá pelo emprego da apropriação de linguagem diversa: no jurídico, é utilizado o meio simbólico generalizado da linguagem, enquanto no político emprega-se o poder. O meio simbólico do poder faz com que o significado de uma palavra seja alterado quando for analisada pela perspectiva jurídica, que usa do meio simbólico da linguagem. Diz-se simbólico pois não possui sentido ontológico, não existe significado para o signo *a priori*, devendo seu sentido ser construído pela cultura do intérprete.

O ponto de partida é sempre a materialidade textual do direito positivo, plano de expressão (S1). A partir da leitura dos enunciados, o intérprete constrói significações isoladas que ainda não configuram um sentido deontico (plano S2), e para isso faz diversas incursões no plano S1. Ao estruturar as proposições construídas em antecedente e conseqüente, ligadas por um vínculo implicacional, ingressa no plano das normas jurídicas (plano S3). Tal estruturação requer novas incursões nos planos S2 e S1 à medida que são suscitadas questões envolvendo o conteúdo construído. Para ordenar as significações normativas estabelecendo relações de subordinação e coordenação entre elas (plano S4), o exegeta faz novas incursões nos outros sub-domínios e assim vai transitando por eles até sentir ter compreendido a mensagem legislada.¹²

Isso leva à consideração de que, mesmo que se entenda pela possibilidade de realmente existir uma lei meramente interpretativa, a interpretação como dotação de significado que parte de um mesmo S1 será captada por diferentes contextos a depender de qual referente de observação – se político ou jurídico. Dito em outras palavras, até a norma interpretativa é interpretada.

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito (o construtivismo lógico semântico)*. Tese de Doutorado defendida em 2009 pela PUC/SP. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/8649>. Acesso em: 8 fev. 2019, p. 198-199.

O Direito é um sistema que possui controle sobre seu próprio horizonte temporal interno, mas, por possuir poder de império sobre os demais, controla, em alguma medida, o horizonte externo de sentido¹³. Essa afirmação decorre da característica do sistema jurídico de criar generalizações simbólicas que criam óbices para a liberdade sistêmica dos outros sistemas sociais mediante o uso da linguagem, condicionando validade das relações sociais às hipóteses legalmente previstas. A verdade jurídica se pauta, com isso, na prescrição de condutas genéricas que, quando materializadas, geram consequências passíveis do uso de força – consolidando, com isso, o papel do Direito como imunologia social.

Generalizações simbólicas condensam a estrutura remissiva de todo sentido em expectativas que indicam que uma das situações de sentido promete. E o inverso é igualmente válido: as expectativas necessárias e que se comprovam em situações concretas conduzem e corrigem as generalizações.¹⁴

A construção da norma jurídica é o que se chama de construção de sentido para o sistema. Assim, norma e texto não se confundem – essa é a premissa de todo o raciocínio esboçado. O Legislativo insere um pedaço de texto dentro do ordenamento jurídico, e, com isso, o Direito passa a contar com mais elementos para que possa reproduzir suas comunicações. A introdução textual limita, em alguma medida, a construção normativa possível, mas, simultaneamente, aumenta a capacidade de processamento comunicacional.

Isso porque, não obstante um novo elemento limitar a possível interpretação final, ele também abre portas para novos questionamentos interpretativos, uma vez que essa norma também é texto e, assim, passível de interpretação. Então, podemos afirmar que a introdução de um novo elemento normativo pela *enunciação*, mesmo que tenha a finalidade de melhor orientar a atividade de interpretação judicial, não pode ser meramente interpretativo – salvo se repensarmos o significado que pode ser atribuído ao termo.

¹³ Sentido pode ser dividido em três dimensões, cada qual com seus horizontes duplos internos e externos, quais sejam, *material*, *temporal* e *social*. Trabalharemos como será realizada a dotação de sentido no sistema jurídico para que possamos entender em que medida o Direito pode ser tido como “senhor do seu próprio tempo” (BARROS, Paulo de. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013).

¹⁴ LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis: Vozes, 2016a. p. 119.

O enunciado enunciado consiste no conteúdo da mensagem normativa. O que se pretendia regular. Os signos permitem a construção do sentido da mensagem normativa produzida. São as palavras enunciativas do conteúdo, já que a enunciação enunciada enuncia a forma. O enunciado indica o conteúdo da lei. Não é propriamente o conteúdo, porquanto este só será construído após a interpretação. O enunciado enunciado seria o conteúdo ainda no plano da expressão. A porta de entrada para a construção do sentido. Todo texto requer interpretação, até mesmo os mais singelos. Não uma interpretação no sentido de descobrir uma verdade. A clareza de um texto, por vezes, esconde um freio ao conhecimento. Impede que busquemos outros sentidos, outras possibilidades. Hospeda uma ilusão, porquanto nos faz pensar que tudo está ali, pronto para que consumamos. O enunciado enunciado, a parte do produto apeado das marcas da enunciação, constitui-se no texto que será a base empírica para a construção das normas jurídicas que regularão a situação pretendida pelo instrumento introdutor.¹⁵

Essa reflexão reforça a ideia do Direito como um sistema fechado que reproduz seus próprios elementos ao observar o meio. Não obstante, é necessário refletir mais acerca das especificidades da norma interpretativa para verificar se é harmônica sua aplicação frente aos valores constitucionalmente previstos. Mesmo porque, como conclui Aurora Tomazini, a implicação de uma interpretação pertencer ou não ao sistema jurídico deriva da competência constitucional para fazer a interpretação. Assim,

Depois de construída, se o intérprete for órgão credenciado pelo sistema, a norma será aplicada mediante sua formalização em linguagem competente. Isto importa reconhecermos que do plano S4 voltamos ao subdomínio S1, com o surgimento de mais elementos

¹⁵ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. 2004. 229 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004. p. XLIX.

jurídicos objetivados (enunciados prescritivos). Se o intérprete não for pessoa competente, a materialização de uma construção se dará em linguagem não-jurídica. Ingressamos também, no subsistema S1, mas desta vez das Ciências Jurídicas ou de outro texto qualquer.¹⁶

Resta claro que a interpretação é produto do texto legal e com ele não se confunde. Sob essa premissa, analisa-se a norma puramente interpretativa.

1.2 A NORMA PURAMENTE INTERPRETATIVA

Tecidas as considerações anteriores, reafirma-se que o Direito é composto de comunicações que se pautam pelo uso da linguagem como meio simbólico generalizado. Nesse sentido, em maior ou menor grau, existe uma indeterminabilidade de sentido em toda a interpretação. Pensando nesse sentido e problematizando a partir da questão interpretativa, temos o Direito como um sistema simbólico, que atribui sentido à linguagem nele inserida pelo sistema político. Assim,

Toda construção de sentido dos textos jurídicos (suporte físico), repousa no campo da significação destes. Considerando-se o signo como uma relação triádica entre um suporte físico, sua significação e seu significado, não é possível dizer que o suporte físico existe independente de sua significação, ou seja, que o suporte físico é direito positivo e a sua significação é Ciência Jurídica. Os planos S2, S3, e S4 são componentes da significação do plano S1, são portanto, partes do mesmo objeto, separando apenas metodologicamente para fins de análise.¹⁷

O art. 106, I, do CTN cria a possibilidade de que sejam editadas leis puramente interpretativas, cujos efeitos poderão retroagir até a data da

¹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito (o construtivismo lógico semântico)*. Tese de Doutorado defendida em 2009 pela PUC/SP. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/8649>. Acesso em: 8 fev. 2019, p. 199.

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito (o construtivismo lógico semântico)*. Tese de Doutorado defendida em 2009 pela PUC/SP. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/8649>. Acesso em: 8 fev. 2019, p. 199.

promulgação da lei interpretada e, com isso, atingir fatos ocorridos sob outra égide interpretativa. É necessário compreender os limites do que consiste como norma interpretativa, sob pena de que a referida norma não se torne uma exceção à previsibilidade e segurança jurídica, corolários do sistema tributário nacional.

A principiologia extraída da Constituição da República Federativa do Brasil é o que assegura as balizas de sentido da interpretação jurídica. Vale dizer, portanto, que a aplicação de uma velha norma com uma nova roupagem, como parece ser a norma puramente interpretativa, gerando efeitos para o passado e, possivelmente, conflitando com a realidade jurídica anterior, deve se dar em limitadas hipóteses. Isso, pois há o risco de que se opere eventual disrupção na integridade do sistema jurídico, esvaziando sua função de estabilizador de expectativas sociais.

Um importante princípio que limita a interpretação do artigo supramencionado é o sobreprincípio da segurança jurídica. O jurisdicionado, ao confiar no ordenamento jurídico e na verdade logicamente construída pelo sistema, vincula suas ações às expectativas exigidas do sistema imunológico. Assim, se cumpre as disposições prescritas, materializando o antecedente normativo, espera que lhe seja imposto o consequente.

Ocorre que a possível retroação de efeitos, passível de ser atribuída a um ato normativo que tenha caráter puramente interpretativo, cria a possibilidade de subversão da estrutura de boa-fé depositada pelo contribuinte no sistema, visto que a situação que já se aperfeiçoou sob égide de outra realidade poderia ser revista, frustrando a expectativa criada pelo próprio sistema jurídico¹⁸. Quanto a esses efeitos, de possível retroatividade, Paulo de Barros se manifesta de forma frontalmente contrária, informando que:

¹⁸ Acerca do cânone da segurança jurídica, “é decorrência de fatores sistêmicos que utilizem o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja, o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 289)

Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica. Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.¹⁹

Existe um enfoque, para o autor, na ideia da irretroatividade como corolário da previsibilidade necessária do sistema, ou seja, as normas só seriam passíveis de produzir efeitos *a posteriori* de sua promulgação para fatos ocorridos depois da vigência normativa²⁰. Existe, não obstante, uma excepcionalidade a esse entendimento, que seria a hipótese de uma lei interpretativa. A norma teria o condão meramente interpretativo, devendo, para Paulo de Barros, que seja expressamente interpretativa e que inove o ordenamento jurídico²¹. Assevera, acerca disso, que não é cabível inovação para que se produza vigência retroativa da norma enunciada. Assim,

As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas em razão da dubiedade dos vocábulos linguísticos

¹⁹ Id., p. 289.

²⁰ “Por outro lado, como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas voltam-se para a frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de oferecido ao conhecimento dos administrados seu inteiro teor, o que se dá pela publicação do texto legal. Na linha de realização desse valor supremo, da mesma forma está o enunciado do inciso XXXI, art. 5º da Carta Magna. Fere a consciência jurídica das nações civilizadas a ideia de que a lei possa colher fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizaram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem institucional.” (Id., p. 290)

²¹ Entendemos que não é necessário que seja expressamente em seu enunciado, mas que a expressão da norma seja explicativa. “Há ocasiões excepcionais, entretanto, em que e concede ao legislador a possibilidade de atribuir às leis sentido retroativo. O Código Tributário Nacional discorre sobre o assunto, ao cristalizar, no art. 106 e seus incisos, as hipóteses em que a lei se aplica a fato pretérito. Interessa-nos, nesta oportunidade, as chamadas leis interpretativas. Segundo o inciso I do art. 106 do CTN, assumindo a lei expressamente esse caráter, pode ser aplicada a fatos passados, excluindo-se a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados” (Id., p. 290).

constantes 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.²²

José Augusto Delgado²³, por sua vez, entende pela possibilidade da existência de uma norma interpretativa pautada na interpretação autêntica. Muito embora caiba ao Judiciário a interpretação e, com isso, a criação normativa, o Legislativo também exerce tal função de forma atípica para o autor.

Na realidade, o desempenho da função interpretativa pelos Poderes Executivo e Legislativo, muito embora em caráter atípico, não se revela incompatível com o postulado da divisão funcional do poder, cuja compreensão supõe o reconhecimento, no plano da organização estatal, da inexistência de atividades político-jurídicas monopolizadas por qualquer dos órgãos da soberania nacional.²⁴

O fato de que a interpretação pode se dar tanto no Legislativo como no Executivo²⁵ traz consigo a possibilidade de o reconhecimento da produção normativa também ser realizado de forma atípica pelo Judiciário. Esse ponto é crucial para que seja compreendida a aplicação da lei interpretativa em casos concretos.

Quando atua como intérprete de seu próprio texto, o legislador encontra-se limitado no conteúdo normativo, impedido de trazer elementos que desfigurem ou transformem a norma existente. Nesse sentido, “a lei interpretativa, contudo, perde essa característica, afirmam doutrinadores, se proceder qualquer inovação no texto interpretado. Isso ocorrendo, ela não poderá ser aplicada

²² Id., p. 290.

²³ DELGADO, José Augusto. *Os efeitos do art. 3º da LC nº 118/05 na interpretação do inciso I do art. 168 do CTN. Lei interpretativa*. 2005. Disponível em p. 28.

²⁴ Id., p. 28.

²⁵ “Observamos que, na atual estrutura do nosso ordenamento jurídico, há a possibilidade da interpretação autêntica ou legislativa ser aplicada tanto pelo Poder Executivo, como pelo Poder Legislativo.” (Id., p. 17)

retroativamente, salvo se for para beneficiar”²⁶. Ademais, cabe a consideração de que o enunciado normativo que interpreta deve, necessariamente, estar abarcado pela competência de quem o emana. Assim, a regra interpretativa deve sua validade e, com isso, sua eficácia à norma interpretada. “A configuração da interpretação autêntica impõe que o ato interpretativo emane da mesma fonte de produção normativa e ostente o mesmo grau de validade e de eficácia jurídica da regra de direito positivo interpretada”²⁷.

Ocorre que o ato de legislar a interpretação não torna a aplicação normativa uma mera reprodução do que consta na norma²⁸ – sendo necessária a reflexão acerca dos planos interpretativos, sendo S1 o suporte físico (texto legal), S2 o contexto interpretativo (aspecto cultural da norma), S3 a construção normativa propriamente dita e S4 a correlação das normas criadas.

Assim, mesmo que o legislador atue em sua competência interpretativa, construindo a interpretação até o plano S3, ele converterá seu resultado no meio simbólico generalizado do Direito, vertendo em linguagem a sua construção, reduzindo-a ao plano S1²⁹. O ingresso de S1 no sistema jurídico desencadeará uma nova criação normativa por parte do Judiciário e, com isso, limita a aplicação da norma originária perante o caso concreto. Trata-se, nesse sentido, de inovação legislativa em todos os casos, não obstante ser possível a aplicação

²⁶ Id., p. 19.

²⁷ Id., p. 29.

²⁸ “Transportando estas considerações genéricas para a especificidade dos textos do direito positivo, percebemos estes dois planos: (i) do texto em sentido estrito, suporte físico, dado empírico do direito positivo; e (ii) do conteúdo normativo, composto pelas significações construídas na mente daquele que interpreta seus enunciados prescritivos. A norma jurídica encontra-se no plano das significações, do conteúdo dos textos do direito positivo. Ela existe na mente humana como resultado da interpretação dos enunciados que compõem seu plano de expressão.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito (o construtivismo lógico semântico)*. Tese de Doutorado defendida em 2009 pela PUC/SP. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/8649>. Acesso em: 8 fev. 2019, p. 141-142)

²⁹ “As integrações entre os planos interpretativos ocorrem todo momento, desde o começo até o final da investida hermenêutica. Ao construirmos normas jurídicas, socorremo-nos várias vezes ao plano dos enunciados (S1) e das proposições (S2) para sanar dúvidas quanto aos critérios que a compõem, iniciando novamente todo um percurso gerador de sentido. Da mesma forma, quando cotejamos a norma construída com enunciados constitucionais (plano S4), por exemplo, voltamos ao plano S1 e retomamos todo o percurso mais uma vez. Dizer que, na construção de sentido dos textos jurídicos, o intérprete passa necessariamente pelos planos S1, S2, S3 e S4, apressadamente pode nos dar a ideia de que ele ingressa em cada um destes planos uma única vez, mas não é isto. A construção de sentido dos textos jurídicos requer várias investidas nestes sub-domínios.” (Id., p. 198)

de efeitos retroativos desde que em benefício do jurisdicionado, em atenção à boa-fé deste no sistema.

Diante de tudo quanto foi exposto, entendemos que a denominada interpretação autêntica ou legislativa, que origina a lei interpretativa, não constitui um verdadeiro processo interpretativo da lei quando aplicada a um fato concreto.

Na verdade, a lei interpretativa busca a manifestação expressa da vontade do legislador, isto é, do próprio criador da lei interpretada. O que pretende a lei interpretativa é fazer prevalecer, de modo imperativo, a vontade de quem emitiu o comando normativo, passando a ditar como a norma deve ser aplicada, sem abrir espaço para, em tese, o Poder Judiciário visualizá-lo, em face de cada caso concreto, de modo diferente.³⁰

Existe uma problemática, portanto, no que tange à interdependência dos poderes e um possível controle passível de ser ostentado pelo Legislativo em desfavor à autonomia de criação normativa por parte do Judiciário. O horizonte temporal de sentido é do próprio sistema jurídico, a construção de sua realidade é feita de forma autopoiética, segundo sua própria lógica³¹ – sendo defeso ao poder político, como regra, criar normas com efeitos retroativos. O poder de uma norma interpretativa está exatamente na permissão conferida ao legislador de aplicar nova norma a fatos ocorridos no passado. Então, no que tange à possibilidade de intromissão de um poder sobre o outro, é de imaginar que a sua aplicação deontica seria cautelosa por parte dos aplicadores do Direito, sob pena de subverter o pacto democrático como um todo, privilegiando a vontade política como se elemento do sistema jurídico fosse.

É necessário se atentar que a lei interpretativa pode, em determinadas circunstâncias, revelar, em sua essência, uma atitude provocadora do Poder Legislativo que, pretendendo impor as suas conveniências políticas

³⁰ DELGADO, José Augusto. *Os efeitos do art. 3º da LC nº 118/05 na interpretação do inciso I do art. 168 do CTN. Lei interpretativa*. 2005. p. 31-32.

³¹ LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis: Vozes, 2016.

ou sociais, afasta-se da valorização dos postulados democráticos, especialmente, do que estimula a separação dos Poderes.³²

Hugo de Brito Machado³³ possui similar construção, refletindo com receio acerca da norma interpretativa. Ressalta o aspecto temporal já mencionado, contido no art. 106 do CTN³⁴. A possibilidade de uma lei interpretativa retroagir no tempo dá, como já enfatizado, um poder ao legislador de mudar o passado do sistema jurídico.

A norma interpretativa está prevista no CTN, sendo necessária, muitas vezes, para dar aplicabilidade ou sanar obscuridades das normas já vigentes³⁵. Assim, parece haver sentido em dizer que o CTN permite a lei interpretativa, mas parece ser relevante a ressalva colocada pelo artigo em um primeiro momento, bem como a reflexão sob o prisma da principiologia constitucional com o intuito de limitar sua aplicação nos casos concretos.

Com o art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, o legislador adotou uma posição intermediária que se pode ter como conciliadora das correntes doutrinárias em choque. Admitiu a existência das leis interpretativas e prescreveu a aplicação destas aos atos e fatos pretéritos, excluindo a aplicação de penalidade pela infração dos dispositivos interpretados. Isto quer dizer que em nenhuma hipótese poderá haver penalidade em decorrência da aplicação de uma lei interpretativa a fatos anteriores ao início de sua vigência.³⁶

³² DELGADO, José Augusto. *Os efeitos do art. 3º da LC nº 118/05 na interpretação do inciso I do art. 168 do CTN. Lei interpretativa*. 2005. p. 33.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Garantia constitucional da irretroatividade e a questão da lei interpretativa. Diálogo Jurídico*, Fortaleza: Faculdade Farias Brito, a. III, n. 3, 2004.

³⁴ “Estabelece o Código Tributário Nacional que a lei aplica-se ao fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.” (Id., p. 11)

³⁵ “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.” (Id., p. 19)

³⁶ Id., p. 12.

A discussão se volta diretamente para a integridade do sistema jurídico, que detém controle sobre a sua construção da realidade. Mesmo considerando o Legislativo como fonte de produção normativa, o controle deste está no nível da *programação*, não da *codificação* e tampouco da aplicação³⁷. Existe uma sensibilidade notável no tocante ao horizonte temporal de sentido, uma vez que o tempo é o único recurso efetivamente limitado na relação sistema ambiente – o tempo jurídico, como regra, não anda para trás. A dificuldade da interpretação reside no fator “tempo x decisão ótima” e, visto que existe uma obrigatoriedade de tomada de decisão pelo sistema, este sempre atuará com uma limitada compreensão dos elementos que embasam o próprio *decisum*. A questão toda reside, portanto, na possibilidade de uma lei interpretativa operar efeitos retroativos no tempo e alterando a compreensão que havia anteriormente do que poderia ser a norma jurídica, limitando a interpretação e não modificando a norma jurídica³⁸.

Machado informa ainda existir um embate principiológico que é ignorado pelos que entendem não haver norma interpretativa. O autor nega consistência ao argumento de inconstitucionalidade do art. 106 e reconhece a possibilidade da existência de normas interpretativas. Enfrenta, de forma mais consistente, o argumento que nega a possibilidade de uma norma retroagir, visto que pairam dúvidas sobre as intenções de normas explicativas em um sistema que preza pela interpretação (especialmente em um contexto neoconstitucional³⁹).

Contestação mais consistente, porém, da doutrina que nega a possibilidade de leis interpretativas, ou a retroatividade destas por serem interpretativas, e

³⁷ Tratamos a terminologia em itálico no sentido atribuído por Luhmann. Nesse sentido, codificação seria o que autores como Paulo de Barros se referem à pertinência ao sistema jurídico, como condição de validade legal, para que seja construído posteriormente seu sentido. O código é jurídico, mas a programação é feita em parte pelo Legislativo e em parte pelo Judiciário. O código se divide no que o direito considera como jurídico e o que considera antijurídico. Para mais, LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis: Vozes, 2016.

³⁸ “A questão realmente está na retroatividade. Lei interpretativa apenas para esclarecer a partir dela o sentido de lei anterior, ou uma lei nova, é apenas uma questão de técnica legislativa. Chega-se sempre ao mesmo resultado.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Garantia constitucional da irretroatividade e a questão da lei interpretativa*. *Diálogo Jurídico*, Fortaleza: Faculdade Farias Brito, a. III, n. 3, p. 18, 2004)

³⁹ Não se adentra na discussão acerca do neoconstitucionalismo neste trabalho. Para o tema, conferir: OLIVEIRA, Márcio Luís de. *A constituição juridicamente adequada: transformações do constitucionalismo e atualização principiológica dos direitos, garantias e deveres fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013. ISBN: 978-85-62741-44-9.

assim nega validade ao inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional, pode ser feita com o argumento de que ela se afasta da realidade e, a pretexto de prestigiar a segurança jurídica, atinge em cheio outro princípio fundamental do Direito, que é o da isonomia.⁴⁰

Existem outros axiomas que podem fazer com que a norma jurídica possa retroceder seus efeitos sem que isso implique perda de integridade sistêmica, harmonizando a retroação dos efeitos aos preceitos juridicamente válidos. O autor contrasta a segurança aqui com o princípio da isonomia. A necessidade de criar uma realidade normativa que seja coerente (uma vez que impossível ser correspondente) faz com que a norma judicial seja burocratizada e, com isso, a planificação traz maior coesão sistêmica. A imposição de restrição para que se operem os efeitos jurídicos reside no embate aparente entre estes dois princípios – segurança jurídica e isonomia –, de possível coexistência no contexto jurídico-tributário.

Por tais razões, entendemos que a questão da existência da denominada lei interpretativa deve ser objeto de profunda meditação do jurista, que não deve rejeitá-la apenas com fundamento na lógica formal. Afinal, a possível lesão ao princípio da segurança jurídica que sua retroatividade pode ocasionar poderá ser compensada com a realização do princípio da isonomia, que o seu emprego adequado pode proporcionar.⁴¹

Atesta-se, nesse sentido, que a única norma realmente vigente é aquela prolatada pelo Judiciário pela irritação provocada pelo processo judicial. Essa estrutura de sentido permite que o Judiciário seja chamado a se manifestar, decidindo, assim, o conteúdo da norma jurídica (S3). Nesse sentido, não será toda norma jurídica incorporada ao ordenamento pela *enunciação* que terá o condão de afetar o ordenamento com uma nova norma⁴², mas só aquelas que modificarem a

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Garantia constitucional da irretroatividade e a questão da lei interpretativa. *Diálogo Jurídico*, Fortaleza: Faculdade Farias Brito, a. III, n. 3, p. 19, 2004.

⁴¹ Id., p. 20.

⁴² “Com base nestas premissas, a atividade de enunciação, considerada no tempo e no espaço de sua realização (processo), é um acontecimento de ordem social e ainda não-jurídico. Com o seu fim, que

forma com que a norma vem sendo interpretada pelo Judiciário, alterando, com isso, a pragmática do sistema jurídico. Somente no caso de o Judiciário mantiver seu direcionamento decisório após a edição da norma interpretativa, sendo essa tão somente uma afirmação da jurisprudência dominante, é que seria possível a consideração de que essa norma seja puramente interpretativa – ao menos, ressalva-se, ser essa a posição do autor.

Alguém poderá dizer que esclarecer é inovar. Tinha-se antes regra de significado duvidoso e tem-se agora regra de significado claro. A exclusão da dúvida é uma novidade no ordenamento. É sempre possível discutirmos qualquer coisa a partir da linguagem que, embora indispensável, é sempre um instrumento muito problemático. De todo modo, quando afirmamos que a lei interpretativa apenas remove dúvidas quanto ao significado da lei anterior, tem-se de considerar que essas dúvidas tenham sido expostas claramente em decisões das quais constem manifestações divergentes a respeito do sentido da lei então aplicada.⁴³

Seus argumentos parecem convincentes: a norma explicativa não necessita se denominar explicativa, sendo essa uma decorrência de sua própria vigência; não pode criar penalidades para os afetados pela norma⁴⁴; e somente retroagirá em favor do contribuinte. Essa é a síntese da apresentação de Hugo

culmina na publicação dos enunciados produzidos em canal credenciado pelo sistema (*i.e.*, diário oficial, edital), surge a linguagem jurídica (produto). No corpo do documento produzido, encontramos a enunciação-enunciada, um conjunto de enunciados que nos remete à instância da enunciação e que a constituem como o fato jurídico. Apenas quando relatada em linguagem jurídica, na enunciação-enunciada do produto por ela produzido é que a enunciação se constitui como fato jurídico ejetor de normas no sistema. A enunciação, enquanto atividade considerada no tempo e espaço de sua realização é fato social desprovido de linguagem jurídica. O produto a juridiciza, constituindo-a como uma enunciação jurídica na enunciação-enunciada.” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do direito (o construtivismo lógico semântico)*. Tese de Doutorado defendida em 2009 pela PUC/SP. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/8649>. Acesso em: 8 fev. 2019, p. 499)

⁴³ *Id.*, p. 20-21.

⁴⁴ Penalidade aqui deve ser lido como qualquer ônus tributário. A norma jurídica só retroagirá por força do art. 106 favorecendo o contribuinte, visto que este depositou sua boa fé no sistema e seguiu os preceitos estipulados na norma naquele tempo – por vezes com chancela do Judiciário. Caso não reste configurada essa boa-fé, no entanto, razão não assistirá o pleito do contribuinte que quisesse ver sua relação (não aperfeiçoada) alterada pela mudança legal.

de Brito, sendo uma importante reflexão para que se possa evoluir para a análise pragmática.

Em matéria tributária, onde é intenso o interesse no aumento da arrecadação, é extremamente perigosa a possibilidade de retroatividade de leis que regulam a determinação do montante do tributo, ao argumento de que essas leis são apenas interpretativas.

É razoável admitir-se a retroatividade das leis interpretativas quando a aplicação destas resulte redução de ônus tributários. Em tais casos a Fazenda Pública, que tem inegável influência no processo legislativo, estaria abrindo mão da interpretação a ela mais favorável, em proveito da eliminação dos conflitos na relação tributária. Não é razoável, porém, admitir-se a retroatividade das leis, ditas interpretativas, quando a aplicação destas resulte agravamento de ônus tributário.

Por isto preferimos concluir que as leis, ditas interpretativas, não podem ser aplicadas retroativamente em detrimento do contribuinte.⁴⁵

O processo é, portanto, a estrutura de sentido que traduz os princípios constitucionais na interpretação do texto normativo (S1), construindo o Direito. A segurança jurídica atua, no contexto de interpretação de normas interpretativas, no sentido de limitar a possibilidade de inovação jurídica operar efeitos retroativos. O CTN, em uma construção mista, abraçou a possibilidade de uma norma transpor as barreiras temporais jurídicas e, com isso, afetar fatos que ocorreram na vigência de outro direito – desde que mantidos elementos que justifiquem a aplicação retroativa.

Para o bem da verdade, trata-se de um choque principiológico entre a segurança e isonomia, embate esse que torna possível a aplicação retroativa da norma desde que não contrarie a boa-fé depositada pelo jurisdicionado no sistema jurídico. A retroatividade, portanto, só pode ser usada em benefício do contribuinte, de modo que não agrave a condição jurídica que se materializou,

⁴⁵ Id., p. 23-24.

considerando que a imposição de qualquer tipo de ônus é vedada pela aplicação dos efeitos do art. 106. Não obstante, é elucidativo o alerta de Paulo de Barros ao dispor acerca da aplicação retroativa:

Com maior razão, sendo a lei inovadora, não há que falar na produção e efeitos retroativos. No ordenamento brasileiro, em que a irretroatividade da lei em relação às situações jurídicas definitivamente constituídas assume caráter de direito e garantias individuais do estatuto político, a lei interpretativa há de ser limitada à sua função específica de esclarecer e suprir o que foi legislado, sem introduzir novo significado, mais oneroso para o cidadão. Lei que interpreta outra há de ser retroativa apenas se destinada a eliminar as obscuridades e ambiguidades. Não se admite, contudo, que lei falsamente interpretativa retroage, atingindo situações consolidadas. Verificando-se a criação de qualquer espécie de obrigação, dever ou ônus, a legislação é tida por inovadora, alcançando somente os acontecimentos futuros.

Pelo que se expôs, fica evidente a circunstância de que, a despeito do disposto no art. 106, I, do Código Tributário Nacional, não basta que a lei seja expressamente interpretativa: é preciso que esta se caracterize, materialmente, como interpretativa, objetivando tão somente esclarecer controvérsias existentes, sem que isso implique restrição a direitos e garantias constitucionais conferidos aos destinatários.⁴⁶

Caminhamos, nesse sentido, para uma visão de como estão sendo decididas as controvérsias acerca deste artigo, tanto no CARF como no STJ.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 322-323.

1.3 APLICAÇÃO DA NORMA - ANÁLISE ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

1.3.1 CARF

Foram analisados três casos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em que tribunal administrativo analisou, de forma específica, o art. 106, I, do CTN.

O primeiro resultado apontado trata-se do recurso voluntário no qual contendem Fazenda Nacional e Globo Comunicação e Participações S/A, resultante do Processo nº 12259.000192/2009-58. A ementa indica que existe um caminho interpretativo aplicado de plano, dispondo que a lei que se diz interpretativa é aplicada de forma retroativa, mencionando uma lei anterior à qual se propõe a interpretar. “Lei interpretativa. Menção expressa. Lei anterior. A lei interpretativa é aquela que menciona, expressamente, que está interpretando uma lei anterior e qual é a lei que está sendo interpretada”⁴⁷. Assim, parece estar instaurado um novo requisito, qual seja, a expressa menção de que se estará a interpretar outra lei, enunciando, com isso, seu caráter interpretativo. Continua a decisão no sentido de afirmar que a lei interpretativa suscitada no caso não poderia ser genérica, interpretando um sistema legislativo, razão pela qual a alteração normativa foi positivamente de nova lei por não especificar qual ato normativo seria interpretado.

Além do mais, não vemos como ser possível uma lei interpretativa interpretar um sistema legislativo, como defende a recorrente, pois, nesse caso, não teríamos uma lei interpretativa, mas sim uma lei positivando uma nova regra extraída de um determinado contexto sócio-legal.⁴⁸

A aplicação do art. 106 na tentativa de desqualificar a infração praticada pela inserção de nova norma jurídica que permitisse a operação praticada, entretanto, fora negada com fundamento de que a aplicação do art. 129 da Lei

⁴⁷ CARF. Acórdão nº 2402-007.031 do Processo 12259.000192/2009-58. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.2;camara.4;turma.or.dinaria.2;acordao:2019-03-12;2402-007.031,7673106>. Acesso em: 27 maio 2019, p. 1.

⁴⁸ *Id.*, p. 26.

nº 11.196, de 2005⁴⁹, não seria retroativa por se tratar de uma fraude na contratação de empregados por pessoa jurídica. Assim, não foi aplicado o art. 106, II, *a*, do CTN por não entender que o regime realmente se tratava de pessoa jurídica, mas sim de uma “pejotização”.

Entretanto, o caso em análise não se amolda a tal comando normativo, pois o art. 129 não deixou de definir a prestação de serviços intelectuais como infração, mas apenas estabeleceu que tal prestação, em caráter personalíssimo, quando realizada por meio de sociedade prestadora de serviços, se sujeita à legislação aplicável às pessoas jurídicas; contudo, não é o que ocorre no caso em questão, onde há a efetiva contratação de empregados disfarçada de contratação de pessoas jurídicas.⁵⁰

A análise do CARF se deu no âmbito de aplicação da norma, ressaltando dois pontos: (i) a impossibilidade de lei que interpreta o ordenamento (já enfrentada no aspecto doutrinário); e (ii) a subsunção do caso em análise na norma geral e abstrata, que oferece um regime mais benéfico para o contribuinte (que não se materializou pelo reconhecimento de uma possível fraude). Nota-se, portanto, que o presente julgado deixou claro que a norma interpretativa não pode ser elaborada em caráter genérico. Dito em outras palavras, a positivação de novas normas no sistema não pode gerar efeitos retroativos como regra, razão pela qual, ainda que fosse possível novo arranjo à luz de outro fundamento jurídico inexistente à data do fato, nova norma jurídica não pode indistintamente retroagir.

O segundo julgado encontrado é um recurso de ofício da Fazenda Nacional em que consta como interessado a Casa da Moeda do Brasil. A decisão, oriunda do Processo nº 10166.723092/2014-74⁵¹, estendeu os efeitos da imunidade à

⁴⁹ BRASIL. Lei nº 11.196/2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm. Acesso em: 27 maio 2019.

⁵⁰ CARF. Acórdão nº 2402-007.031 do Processo 12259.000192/2009-58. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao:julgamento.2;camara.4;turma.ordinaria.2;acordao:2019-03-12;2402-007.031,7673106>. Acesso em: 27 maio 2019, p. 27.

⁵¹ CARF. Acórdão nº 1402-002.061 do Processo 10166.723092/2014-74. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao:julga>

Sicobe. A ementa, que manteve os elementos de menção à norma interpretada como requisito, adianta que o julgamento foi favorável pela aplicação retroativa de uma ampliação de imunidade, no seguinte sentido:

Lei interpretativa. Retroação. A lei expressamente interpretativa tem seus efeitos retroagidos para disciplinar fatos pretéritos. Casa da Moeda. Imunidade. Sicobe. Scorpios. Tendo em vista o disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 5.895, de 1973, com redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014, as atividades de controle fiscal de que tratam os arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e o art. 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, equiparam-se às atividades constantes do *caput* do mencionado artigo, quais sejam, a fabricação de papel moeda e moeda metálica e a impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal. Por ser a mencionada norma expressamente interpretativa, seus efeitos devem retroagir, alcançando os fatos que motivaram a autuação fiscal. Por conseguinte, as rendas auferidas em decorrência das mencionadas atividades estão abrangidas pela imunidade tributária, não devendo ser tributadas pelo Fisco Federal.⁵²

Esse julgado aplica o art. 106 do CTN por entender que a norma citada efetivamente equipara a atividade da autuada a atividades que gozam de imunidade, operando refeitos retrospectivos até a promulgação da lei interpretada, sendo possível a exclusão dos rendimentos aferidos na atividade da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica apurado pela sistemática do lucro real. Assim, a autuada teve assegurado seu direito de imunidade de forma retroativa, materializando os princípios constitucionais da isonomia e segurança jurídica.

Da leitura do texto legal acima, pode-se concluir que foi introduzida uma norma interpretativa, a qual

mento.1;camara.4;turma.ordinaria.2:acordao:2016-01-19;1402-002.061,6302295. Acesso em: 27 maio 2019.

⁵² Id., p. 1.

expressamente considera as atividades de controle fiscal (Sicobe e Scorprios) previstas nos arts. 27 a 30 da Lei nº 11.488, de 2007, bem como o art. 58-T da Lei nº 10.833, de 2003, equiparadas as atividades constantes do *caput* do art. 2º da Lei nº 5.895/1973, ou seja, as atividades ora em discussão devem ser interpretadas como impressão de selos fiscais. Evidentemente, a interpretação da norma conduz as atividades do Sicobe e Scorprios exercidas pela Casa da Moeda ora em análise ao campo da imunidade tributária, levando à conclusão de que não se pode mais incluir os rendimentos delas decorrentes na apuração do lucro real.⁵³

Nesse caso, entende-se que o fato jurídico se amolda à hipótese prescritiva que equipara a “fabricação de cadernetas de passaporte para fornecimento do Governo brasileiro” às atividades descritas no *caput* do art. 2º da Lei nº 5.895/1973⁵⁴, qual seja, a atividade de impressão de selos postais. Interpretada a atividade, os efeitos beneficiaram não só os casos posteriores à norma interpretada, mas também os casos pretéritos, em benefício do contribuinte, atendendo às premissas doutrinárias apontadas na seção anterior.

Por fim, analisando o último fundamento de aplicação da norma interpretativa, fundado em recurso de ofício e voluntário da Unimed de Presidente Prudente e da Fazenda Nacional, tem-se, no Processo nº 15940.720065/2013-55⁵⁵, uma controvérsia acerca base de cálculo de PIS/Cofins. A ementa esclarece melhor a problemática:

Operadoras de plano de saúde. Base de cálculo do PIS/Cofins. Art. 3º, § 9º, III, da Lei nº 9.718/1998. Despesas e custos operacionais realizados em beneficiários da própria operadora e beneficiários de terceiros. Art. 19 da Lei nº 12.873/2013. Art. 106, I,

⁵³ Id., p. 11.

⁵⁴ Id., p. 11.

⁵⁵ CARF. Acórdão nº 3401-003.853 do Processo 15940.720065/2013-55. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.3;camara.4;turma.ordinaria.1:acordao:2017-07-24;3401-003.853,6897896>. Acesso em: 27 maio 2019.

do CTN. Nos termos do art. 19 da Lei nº 12.873/2013, “o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida”. Em razão do caráter interpretativo dessa norma, como disposto no art. 106, I, do CTN, deve ser aplicada de forma retroativa aos fatos geradores anteriores à referida lei interpretativa.⁵⁶

Nota-se que a discussão versa sobre a base de cálculo de um tributo e, assim sendo, caso se entenda pela aplicação retroativa da base de cálculo nova, o contribuinte será beneficiado com uma dedução que outrora não seria possível. Entretanto, cabe a consideração de que devem ser excluídos os custos de beneficiários da própria operadora da base de cálculo do tributo, uma vez que não constituem faturamento e, assim sendo, não seriam fato gerador do tributo em nenhum momento, razão pela qual se operam os efeitos retroativos da norma. Assim,

Em decorrência, nos termos do disposto no art. 106, I, do CTN, pelo qual “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”, deve-se aplicar essa interpretação de forma retroativa, aos fatos geradores ocorridos no ano de 2009, motivo pelo qual a decisão recorrida está correta nesse ponto, em julgar improcedente o lançamento em relação à inclusão na base de cálculo da Recorrente de custos de beneficiários da própria operadora [...].⁵⁷

⁵⁶ Id., p. 2.

⁵⁷ Id., p. 9.

Demonstra-se, com isso, que o CARF, muito embora conste em suas ementas o requisito de norma puramente interpretativa prescrever expressamente sobre o que se interpreta, as decisões da Corte administrativa favoreceram os contribuintes com a retroação de efeitos por força da aplicação do art. 106. Assim, encontra-se alinhada com o posicionamento da doutrina no que tange à retroação em benefício do contribuinte. Ressalta-se, porém, que os casos analisados que tratavam de norma interpretativa de fato não discutiam um possível agravamento na condição jurídica do contribuinte (especialmente considerando os julgados 2 e 3 – extensão de imunidade e redução de base de cálculo), tendo em vista que o primeiro versava sob retroatividade de norma mais permissiva no que tange à organização empresarial (inovadora no ordenamento jurídico portanto).

1.3.2 STJ

São dois os julgados analisados no STJ que versam sobre a lei declaratória. O primeiro julgado foi proferido no julgamento do EDcl-AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.316.190/PR⁵⁸, ocasião em que o Município de Londrina contendia com Empinox Indústria Metalúrgica Ltda. A questão, no tocante à retroação de efeitos, versava acerca da questão relativa ao protesto de CDA, que incluiu o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 12.767/2012⁵⁹. Ocorre que, antes da prolação desta lei, no entendimento era incabível o protesto de CDA, não havendo interesse por parte do Poder Público em promover esse ato, configurando como um ato mais gravoso para a satisfação do crédito tributário. O voto do revisor (que venceu o voto da relatora) atestou que houve, por parte do embargado, uma conduta condizente com a norma jurídica construída pelos tribunais à época (2011), antes que fosse inserida a dita “norma interpretativa”. Nesse sentido:

Na hipótese do presente processo, é fato que o acórdão embargado aplicou o entendimento jurisprudencial prevalente nas duas Turmas de Direito Público do STJ à época de sua prolação (maio de 2011, ou seja,

⁵⁸ STJ. EDcl-AgRg-Ag 1316190/PR. 2015. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.1:acordao;ag:2015-12-03;1316190-1513857>. Acesso em: 27 maio 2019.

⁵⁹ BRASIL. Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012. 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm. Acesso em: 28 maio 2019.

data anterior à modificação legislativa implementada pelo referida Lei nº 12.767, de 27.12.2012), segundo o qual incabível se apresentava o protesto de CDA, por se tratar de título detentor de presunção de liquidez e certeza, revelador da falta de interesse do ente público em promover o protesto. Em tal contexto, a circunstância de a Segunda Turma, já à luz do novo texto normativo, ter revisado seu posicionamento, não tem o condão de estremecer os fundamentos do julgado ora embargado, porquanto lastreado em firme jurisprudência da época em que proferido.⁶⁰

Nota-se que a lei declaratória fixou uma possibilidade que antes não existia, inovando, assim, no ordenamento jurídico. A interpretação pela retroação traria um cenário mais gravoso para o contribuinte, e, considerando que só poderá haver retroação em benefício deste, o julgador entendeu pela não aplicação da retroação, com o seguinte fundamento.

Começam aí, portanto, as dificuldades em se aceitar, na espécie examinada, *o caráter meramente interpretativo da multicitada Lei nº 12.767/2012, sobretudo porque, passando tal diploma a admitir que se leve a protesto a CDA, acarretou na conseqüente imposição de situação mais gravosa em desfavor do contribuinte, que, daí em diante e a um só tempo, tornou-se alvo da tradicional execução fiscal (Lei nº 6.830/1980) e do eventual apontamento de seu alegado débito em cartório de protesto. Não se pode, em acréscimo, ignorar que o mesmo art. 106 do CTN, em seu inciso II, letra c, admite seja a lei nova aplicada a ato não definitivamente julgado “quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática”*. No caso ora apreciado, porém, a nova Lei nº 12.767/2012, muito ao contrário, veio impor situação mais gravosa ao

⁶⁰ Id., p. 6.

contribuinte (possibilidade de protesto da CDA, para além da correlata execução fiscal).⁶¹

Percebe-se, portanto, que o julgador efetuou uma leitura combinada do art. 106, I e II. Nesse sentido, ao analisar o caráter interpretativo da Lei nº 12.767/2012, entendeu que, além de a norma alterar a situação jurídica do contribuinte, o que desqualificaria em uma primeira análise seu caráter meramente interpretativo, ainda agravou a situação deste, o que seria incabível pela leitura do art. 106, II. Frente a essa conjugação, entendeu pela impossibilidade de considerar a referida lei como meramente interpretativa, afastando a possibilidade de aplicação retroativa.

O segundo julgado analisado diz respeito à contenda do Município de Rosário do Catete e Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, travada nos autos do AgInt no Recurso Especial nº 1.592.995/SE⁶². A controvérsia versava acerca dos “*city gates*” para fins de incidência de *royalties* para os municípios que participassem do embarque e desembarque de gás natural⁶³. O voto vencedor, prolatado pelo relator, reconhece que a legislação em discussão fixou entendimento contrário ao que havia sido deliberado pela jurisprudência do próprio tribunal, ressalvando que este não concordava com o posicionamento anteriormente adotado.

A jurisprudência contrária firmada nesta Corte teve como base a legislação anterior à inovação albergada pela Lei nº 12.734/2012, que, dentre outras medidas, esclareceu esse ponto de natureza técnica que não tinha sido, a meu ver, corretamente interpretado pelo Poder Judiciário ou pela ANP.⁶⁴

⁶¹ Id., p. 7.

⁶² STJ. AgInt-REsp 1592995/SE. 2016. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.1:acordao;resp:2016-06-07;1592995-1543503>. Acesso em: 27 maio 2019.

⁶³ “Infere-se do conceito que um *city gate* sempre foi uma instalação destinada ao embarque e desembarque de gás natural, tendo essa função independentemente da previsão expressa na lei, suscitando questionamentos ao Judiciário acerca do enquadramento dos Municípios portadores dessas estações como credores de *royalties*.” (Id., p. 12)

⁶⁴ Id., p. 12.

Este julgado é um exemplo de que a interpretação do que é puramente interpretativo pode ser subvertido pelos tribunais em busca de uma decisão que seja condizente com os pressupostos do julgador. Aduz que a inserção de uma interpretação pela via legislativa estimulou a agência reguladora competente para reconhecer que devia ser empregado outro conceito de “*city gate*”, diverso do que vinha sendo aplicado.

Não obstante a notória inovação, aduz o ministro que a norma interpretativa pode retroagir, visto que a norma não mudou o que era *city gate*, mas apenas aclarou o conceito – ressalvado que, ao aclarar um conceito que vinha sendo aplicado de forma diversa pelo tribunal, houve, além de inovação no ordenamento jurídico, uma mudança de entendimento jurisprudencial, o que torna ainda mais teratológico o fato de essa interpretação inovadora operar efeitos retroativos. Nesse sentido:

A Portaria ANP nº 29/2001 não caracterizava os pontos de entrega às concessionárias de gás natural, ou *city gates*, como instalações de embarque e desembarque, pelo que se interpretava a norma de regência de maneira a afastar o depósito de *royalties* aos Municípios que os detinham, contrariando a definição prevista em seu Guia dos Royalties do Petróleo e Gás Natural (transcrita no item 20 deste Voto). A interpretação conferida pela Lei nº 12.734/2012 provocou a deliberação da Diretoria da Agência Reguladora, que emitiu a Resolução da Diretoria ANP nº 624/2013, reconhecendo essa característica, alinhando-se à definição aplicada mundialmente ao *city gate* (ponto ou estação de medição em que uma unidade de distribuição recebe o gás de uma empresa de gasoduto ou sistema de transmissão – Tradução de definição obtida no sítio eletrônico da U.S. Energy Information Administration).⁶⁵

A aplicação da norma de forma retroativa ignorou o caráter inovador e o impacto para a jurisprudência já consolidada, muito embora não corrobore com o posicionamento do ministro relator. O alerta para um Judiciário que ignora a

⁶⁵ Id., p. 15.

responsabilidade que o juiz tem na construção normativa, devendo zelar pelos impactos decisórios para atos já consolidados sob a ótica de uma outra norma jurídica. É necessário manter a integridade do sistema jurídico para que este possa se pautar pelo primado da segurança. Assim, caso ocorram dissonâncias sistêmicas com construções antagonicas, resta a salvaguarda ao contribuinte de que o passado jurídico só poderá ser alterado em seu benefício, consubstanciado na norma prevista no art. 106 do CTN, inciso I.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apresentamos o sistema jurídico como um sistema de linguagem e atestamos que toda linguagem é interpretada pelo julgador, resultando disso a dificuldade de compreender a lei interpretativa como meramente interpretativa - mesmo porque todo texto requer interpretação para atribuição de sentido pelo observador. Caminhamos com a doutrina para compreender se seria possível (ou desejável) a inclusão deste ato no ordenamento e chegamos à conclusão de que não importa se a positivação de interpretação (S3) resultaria sempre em texto (S1), mas sim se há congruência entre a norma construída pela jurisprudência (S3) e a nova norma (S1). Assim, caso ocorra uma infração à isonomia por força de construções antagonicas para contribuintes em uma semelhante situação jurídica, a retroação de efeitos poderá beneficiar o que foi prejudicado por um entendimento minoritário, mantendo tanto segurança como isonomia no sistema.

O CARF aplicou o entendimento acima beneficiando o contribuinte em suas decisões, retroagindo mesmo quando detinha, em alguma medida, caráter inovador (como pode ser percebido com o enquadramento de uma atividade que outrora não era reconhecida como imune e pela permissão de deduzir custos que outrora não seriam legalmente abarcados), mas ressaltou que norma que altera os institutos jurídicos não poderá retroagir sob o argumento de estar interpretando o ordenamento jurídico. O STJ, por sua vez, apresentou um posicionamento dúbio - ora beneficiando o contribuinte afastando a aplicabilidade da norma interpretativa que além de alterar critério jurídico agravava a situação do contribuinte, ora ignorando a realidade de jurisprudência consolidada e alterando o conceito de "city gate" com efeitos retrospectivos. O alerta que cabe, a título de reflexão, é que o Judiciário deve prezar pelo seu passado, não obstante os juízes concordarem ou não com as deliberações pretéritas. A integridade do sistema deve ser mantida, razão pela qual entendemos cabível a retroação apenas em

benefício do contribuinte, visto que este está sujeito às arbitrariedades do poder regulador, mas não sem amarras. Os princípios constitucionais da isonomia e da segurança devem ser os corolários para que seja realizada uma adequada interpretação do art. 106, I, do CTN.

REFERÊNCIAS

- BARROS, Paulo de. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.
- BRASIL. Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012. 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm. Acesso em: 28 maio 2019.
- CARF. Acórdão nº 2402-007.031 do Processo 12259.000192/2009-58. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:conselho.administrativo.recursos.fiscais;secao.julgamento.2;camara.4;turma.ordinaria.2;acordao:2019-03-12;2402-007.031,7673106>. Acesso em: 27 maio 2019.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria geral do Direito (o construtivismo lógico semântico)*. Tese de Doutorado defendida em 2009 pela PUC/SP. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/handle/handle/8649>. Acesso em: 8 fev. 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- DELGADO, José Augusto. *Os efeitos do art. 3º da LC nº 118/05 na interpretação do inciso I do art. 168 do CTN*. Lei interpretativa. 2005.
- HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.
- IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. 2004. 229 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2004.
- LEXML. *Rede de Informação Legislativa e Jurídica*. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/>. Acesso em: 18 maio 2019.
- LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2016b.
- _____. *Organización y decisión*. Autopoiesis, acción y entendimiento comunicativo. 1. ed. Barcelona: Anthropos Editorial, 1997.
- _____. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis: Vozes, 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. Garantia constitucional da irretroatividade e a questão da lei interpretativa. *Diálogo Jurídico*, Fortaleza: Faculdade Farias Brito, a. III, n. 3, 2004.

OLIVEIRA, Márcio Luís de. *A constituição juridicamente adequada: transformações do constitucionalismo e atualização principiológica dos direitos, garantias e deveres fundamentais*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013. ISBN: 978-85-62741-44-9.

STJ. AgInt-REsp 1592995/SE. 2016. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.1:acordao;resp:2016-06-07;1592995-1543503>. Acesso em: 27 maio 2019.

STJ. EDcl-AgRg-Ag 1316190/PR. 2015. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.1:acordao;ag:2015-12-03;1316190-1513857>. Acesso em: 27 maio 2019.

Submissão em: 25.11.2020

Avaliado em: 17.02.2021 (Avaliador A)

Avaliado em: 05.07.2021 (Avaliador C)

Aceito em: 09.08.2021

