

COLEÇÃO
MANUAIS **Dizer**
o Direito

Coord.: MÁRCIO CAVALCANTE

Mateus Pontalti

MANUAL DE
DIREITO
TRIBUTÁRIO

4ª Edição

Revista, atualizada e ampliada

2023

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

Dizer  Direito
www.dizerodireito.com.br

Capítulo 6

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1. CONCEITO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional trouxe o conceito de *legislação tributária* em seu artigo 96:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as *leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares* que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Quando o texto fala em leis, está se referindo não apenas à lei ordinária, mas a todas as fontes formais primárias, como a lei complementar, medida provisória, lei delegada, etc. Além disso, o dispositivo abarca todas as fontes formais secundárias, por ter se referido aos decretos e às normas complementares. Portanto, o conceito de legislação tributária é bastante amplo, abrangendo todas aquelas espécies normativas que estudamos no segundo capítulo do livro.

A relevância dessa informação decorre do fato de o Código Tributário Nacional ter utilizado o termo *legislação tributária* 25 vezes ao longo do seu texto, na pressuposição de que a expressão deve ser interpretada no sentido apontado pelo artigo 96. Assim, é importante que o intérprete tenha em mente a distinção entre legislação tributária e lei, sob pena de incorrer em equívoco interpretativo.

Desse modo, por exemplo, quando o § 2º, do artigo 113, afirma que “A obrigação acessória decorre da **legislação tributária**”, está afirmando que o nascimento de uma obrigação acessória pode decorrer da incidência de uma norma prevista por um ato infralegal. Quando, no entanto, o inciso I do artigo 97 do Código Tributário Nacional afirma que “somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou sua extinção”, está afirmando que essa matéria está sujeita à reserva de lei em sentido estrito, não podendo ser veiculada por meio de um ato infralegal.

Portanto, o conceito de legislação tributária é mais amplo do que o de lei, abrangendo-o. O gráfico a seguir ajuda a visualizar a diferença:



6.2. LEIS, TRATADOS, CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DECRETOS: ARTIGOS 97 A 99 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 97 do Código Tributário Nacional dispõe no seguinte sentido:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Os incisos I a IV, assim com os parágrafos primeiro e segundo, foram analisados quando tratamos do princípio da legalidade.

O inciso V determina que apenas a lei pode estabelecer penalidades para as ações e omissões contrárias aos dispositivos da legislação tributária. Desse modo, se por um lado a obrigação acessória pode ser instituída por um ato infralegal; por outro a penalidade pelo seu descumprimento deve estar prevista em lei.

O dispositivo possui fundamento no artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição, segundo o qual “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

Embora a norma constitucional se dirija ao direito penal, pode-se aplicá-la ao direito sancionador – e, portanto, às infrações tributárias – conforme tem entendido a doutrina do direito administrativo.

O inciso VI dispõe que apenas a lei pode excluir, suspender ou extinguir o crédito tributário. Nesse particular, a Constituição é mais rigorosa que o Código Tributário Nacional, por exigir a edição de lei específica em alguns desses temas. É o que diz o artigo 150, § 6º:

Artigo 150 [...]

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, “g”

O objetivo foi evitar aquilo que o Supremo Tribunal Federal alcunhou de contrabando legislativo e que parte da doutrina refere como ônibus legislativo. Trata-se da inserção em projetos de lei ou Medidas Provisórias de dispositivos que não tenham relação com o tema originalmente em discussão.

O artigo 98, por sua vez, possui a seguinte redação:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Ao determinar que os tratados e convenções revogam ou modificam a legislação interna, bem como que devem ser observados pela legislação posterior, o dispositivo poderia conduzir à conclusão de que os tratados teriam proeminência hierárquica sobre a legislação tributária interna. No entanto, esse não é o entendimento prevalecente. A doutrina majoritária defende que não há uma relação de superioridade hierárquica dos tratados sobre a legislação nacional, mas uma relação de especialidade dos tratados com relação às leis internas, a afastar a eficácia destas últimas quando em conflito com as disposições de um tratado internacional¹.

Em provas de concurso público, caso a banca examinadora peça para julgar a veracidade de uma frase que seja a cópia literal do artigo 98 do CTN, deve-se marcar como verdadeira a afirmativa. Caso, no entanto, a questão indague acerca da hierarquia dos tratados no âmbito do Direito Tributário, a resposta deve levar em consideração as ponderações acima, no sentido de que os tratados não possuem proeminência hierárquica sobre a legislação interna, detendo a mesma hierarquia que as leis ordinárias. **As questões a seguir demonstram a relevância dessa advertência:**

VUNESP/Advogado/2009/Adaptada

Julgue o item a seguir:

1. COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2014.

I. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

() Certo () Errado

Comentários:

Trata-se de cópia literal do artigo 98 do CTN. A banca entendeu como correta a afirmativa.

FMP Concursos/Auditor Público Externo/2011

Segundo o Código Tributário Nacional, os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, os tratados internacionais que versem sobre matéria tributária

- a) têm hierarquia de lei ordinária.
- b) são dotados de supralegalidade.
- c) têm hierarquia de norma constitucional.
- d) integram o bloco de constitucionalidade.
- e) são irrevogáveis.

Comentários:

A alternativa indagou sobre a hierarquia dos tratados internacionais no âmbito do Direito Tributário, razão pela qual o candidato deveria levar em consideração as ponderações que fizemos acima.

Ademais, cumpre pontuar que um tratado internacional pode conceder isenções de tributos estaduais ou municipais sem que se possa falar de ofensa ao princípio da vedação das isenções heterônomas.

O fundamento repousa na circunstância de se entender que, nas relações internacionais, quem atua é a República Federativa do Brasil, como representante de todo o Estado Brasileiro. Nessa perspectiva, seria inaplicável o disposto no artigo 151, inciso III, da Constituição Federal.²

Por fim, o artigo 99 determina que “o conteúdo e o alcance dos decretos se restringem aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

A regra dispensa comentários: o decreto é inferior hierarquicamente à lei. Logo, deve ser com ela compatível.

6.3. NORMAS COMPLEMENTARES

No capítulo 2, vimos que as normas complementares do artigo 100 do Código Tributário Nacional são fontes formais secundárias.

2. AI 764951 AgR, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgamento em 26.2.2013, DJe de 12.3.2013.

Agora, concentremo-nos no que determina o parágrafo único desse dispositivo:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Como se nota, o cumprimento das normas complementares arroladas pelos incisos I a IV “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

O dispositivo objetiva salvaguardar o princípio da segurança jurídica, por garantir a confiabilidade do ordenamento jurídico, evitando que alguém seja punido pela administração pública em decorrência da estrita observância de normas criadas pelo próprio poder público (inciso I, II, IV) ou decorrente de práticas reiteradamente observadas pelo fisco (inciso IV)

Observem que o dispositivo não impede a cobrança do valor principal, mas exclui a **imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo**.

As **penalidades** são as sanções pecuniárias impostas em razão do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

Os **juros moratórios** têm como objetivo ressarcir o credor pelo retardamento do adimplemento. Trata-se de uma espécie de indenização que serve para compensar o período em que o credor não pôde utilizar do capital.

A **correção monetária** é a atualização do valor devido pelo índice inflacionário apurado no período, que incide para evitar que haja a diminuição do valor real do crédito com o transcurso do tempo.

Questão mais sensível diz respeito à diferença entre o dispositivo ora estudado e o artigo 146 do CTN, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A primeira interpretação defende que o parágrafo único do artigo 100 do CTN incide quando a norma complementar é flagrantemente contrária à lei. Nesse caso, como um ato infralegal não tem o condão de alterar uma obrigação tributária,

não incidiria o artigo 146 do Código Tributário Nacional e a administração pública poderia exigir o pagamento do valor principal, porém sem a imposição de penalidades, juros moratórios e atualização monetária³. Esse é o entendimento de Gabriel Troianelli, Luciano Amaro e Luís Eduardo Schoueri.

A segunda interpretação é a de que o artigo 146 do CTN se aplica apenas quando o lançamento já tenha sido efetuado. Caso contrário, aplica-se o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Um exemplo esclarece essa posição. Imaginemos que o contribuinte *A* tenha recolhido determinado tributo durante anos com base em interpretação dada pelo fisco acerca da alíquota aplicável à sua atividade. Em abril de 2018, ocorreu um novo fato gerador, época em que a orientação da administração permanecia a mesma. Ocorre que, em junho de 2018, o fisco mudou sua interpretação para entender que a alíquota aplicável ao contribuinte *A* é outra, mais elevada. Nessa hipótese, o fisco poderia cobrar a diferença, porque ainda não teria ocorrido o lançamento de ofício com relação ao fato gerador de abril. No entanto, só poderia fazê-lo com respeito ao parágrafo único do artigo 100, sem a cobrança de multas, juros e correção monetária. É a posição, dentre outros, de Misabel Derzi e Ricardo Lobo Torres.

Portanto, a primeira interpretação defende que a diferença entre o parágrafo único do artigo 100 e o artigo 146 reside na circunstância de que, no primeiro caso, há uma flagrante ofensa da norma complementar à legislação, enquanto que no segundo caso o que existe é uma mera modificação da interpretação dada pela administração pública.

A segunda interpretação entende que o artigo 100 se aplica quando ainda não houve lançamento, enquanto que o artigo 146 incide na hipótese em que o lançamento já ocorrera.

6.4. VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A **vigência** é a aptidão de uma norma para produzir efeitos jurídicos. Difere, assim, do conceito de **validade** e de **eficácia**. **Validade é quando a norma** pertence ao ordenamento jurídico. Eficácia “é a propriedade do fato jurídico de provocar os efeitos que lhe são próprios⁴”. A eficácia está presente quando aquele acontecimento previsto pela hipótese de incidência tem aptidão para deflagrar os efeitos previstos pelo conseqüente da norma, uma vez constatada a sua ocorrência.

Os conceitos de existência, validade, vigência e eficácia não são consensuais. A definição de cada um deles depende da linha teórica adotada.

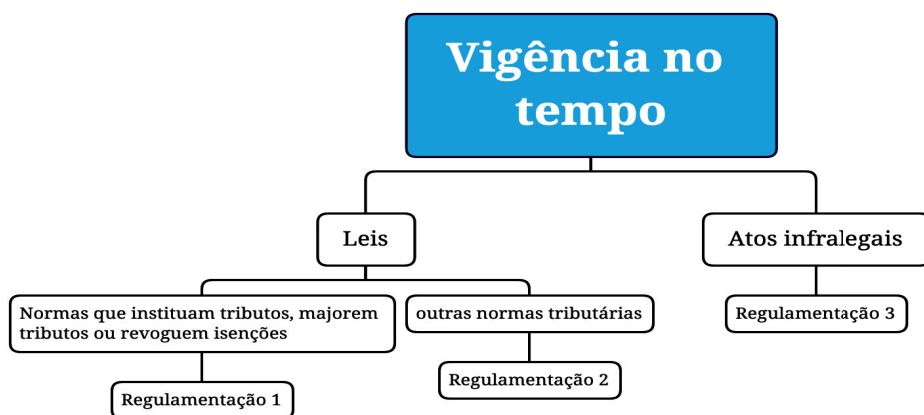
3. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Interpretação da lei tributária**: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. RDDT 176/76, maio 2010.
4. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 160

Pontes de Miranda, por exemplo, diferencia a *existência* da *validade*. Paulo de Barros Carvalho e Kelsen não fazem essa diferenciação. As divergências entre os autores também existem com relação aos conceitos de vigência e eficácia. Na definição de vigência e eficácia que fizemos acima, adotamos a linha do professor Paulo de Barros Carvalho, por estarmos convencidos de que o modelo adotado por ele possui melhor capacidade explicativa.

Uma norma pode ser válida, mas não ser vigente. Foi o caso do novo Código de Processo Civil, publicado em 17/03/2015 e vigente a partir de 18/03/2016, conforme determinação do artigo 1.045. Até o dia 18/03/2016, a lei não tinha aptidão para produzir efeitos.

Também é possível que uma norma seja válida, vigente, mas não seja eficaz. É o que ocorre com uma lei que afirme que determinados produtos previstos em ato normativo do Poder Executivo devem observar certos procedimentos específicos de conservação. Enquanto não editado o ato normativo, o fato jurídico não pode irradiar seus efeitos.

O Código Tributário Nacional regulamenta a **vigência no tempo** das normas tributárias, e o faz segundo dois critérios: o primeiro é a **fonte da qual emana a norma jurídica**. Se a norma jurídica tiver sido introduzida por lei, a vigência é regrada de uma forma; se tiver sido introduzida por um ato infralegal, é regrada de outra forma. O segundo critério se aplica às normas jurídicas que foram introduzidas no sistema por lei. O CTN diferencia as **normas que instituem ou majorem tributos** das **normas que disponham sobre outros temas de natureza tributária**. O gráfico abaixo ajuda a compreender o que dissemos:



Normas que instituem ou majorem tributos tem sua vigência regrada pelo artigo 104 do CTN, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
 I – que instituem ou majoram tais impostos;

II – que definem novas hipóteses de incidência;

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

O caput do dispositivo, ao limitar a incidência do princípio da anterioridade aos impostos sobre patrimônio ou renda, não mais subsiste diante da Constituição Federal, que determina a aplicação das anterioridades a todos os tributos, salvo com relação aqueles expressamente consignados no texto. Assim, é preciso realizar uma *interpretação conforme à constituição* do caput do artigo 104 do CTN, a fim de compatibilizá-lo com o texto constitucional.

Uma vez realizada essa tarefa, os incisos I e II não trazem dificuldades, por apenas repetirem o conteúdo do princípio da anterioridade anual.

Quanto ao inciso III, o plenário do Supremo Tribunal Federal adotava o entendimento no sentido da inaplicabilidade do princípio da anterioridade quando da revogação de isenções.⁵

No entanto, essa jurisprudência mudou a partir de 2014, quando a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal julgou o RE 564.225. Na ocasião, a Corte entendeu que a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal se aplicavam em caso de revogação de benefício fiscal.

Esse novo entendimento foi adotado posteriormente também pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal em diversos julgados sobre a matéria⁶.

Por fim, relembramos que o artigo 104 deve ser interpretado à luz da anterioridade nonagesimal, que inexistia quando da edição do CTN. Assim, como regra geral, para que uma norma tributária que institua ou majore tributo entre em vigor, não basta o término do exercício financeiro, sendo também necessário aguardar o prazo de 90 dias após a publicação da lei.

Os exemplos abaixo ajudam a compreender o conteúdo:

Lei que institui uma nova taxa			
	Publicação da lei	Cumprimento da anterioridade anual	Cumprimento da anterioridade nonagesimal
Exemplo 1	15/12/2021	01/01/2022	15/03/2022
Exemplo 2	15/05/2021	01/01/2022	13/08/2021

- RE 562.669/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 19/5/11; AI no 783.509/SP-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 17/11/10. AI no 747.391/MG, Relatora a Ministra Rosa Weber, DJe de 30/8/13; AI n° 259.646/BA, DJe de 30/11/11 e AI n° 650.966/SP, DJe de 15/08/11, de relatoria do Ministro Dias Toffoli; RE no 492.781/MG, Relator o Ministro Celso de Mello, DJe de 18/3/10.
- RE 1213427 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 29/11/2019; RE 1254102 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 15/05/2020; RE 1081068 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06/03/2018; RE 1081041 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 09/04/2018.

No exemplo 1, a lei entrou em vigor em 15/03/2022, porque o último prazo que transcorreu foi o da anterioridade nonagesimal. No exemplo 2, a lei entrou em vigor em 01/01/2022, porque o último prazo que transcorreu foi o da anterioridade anual.

Os princípios da anterioridade anual e anterioridade nonagesimal foram abordados de maneira detalhada no capítulo 4.

Normas instituídas por lei que versem sobre outros temas se submetem ao artigo 101 do Código Tributário Nacional, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 101. A *vigência*, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Portanto, aplica-se a regra prevista no artigo 1º da Lei de introdução às normas do Direito brasileiro, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 1º. Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

Segundo esse dispositivo, se a lei for silente sobre o início da sua vigência, ela começa a vigorar no país quarenta e cinco dias depois da sua publicação; se a lei dispuser sobre a data de início da sua vigência, ela entra em vigor no momento por ela indicado.

Por fim, normas que foram introduzidas no sistema jurídico por atos infralegais se submetem ao artigo 103 do CTN, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I – os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;

II – as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

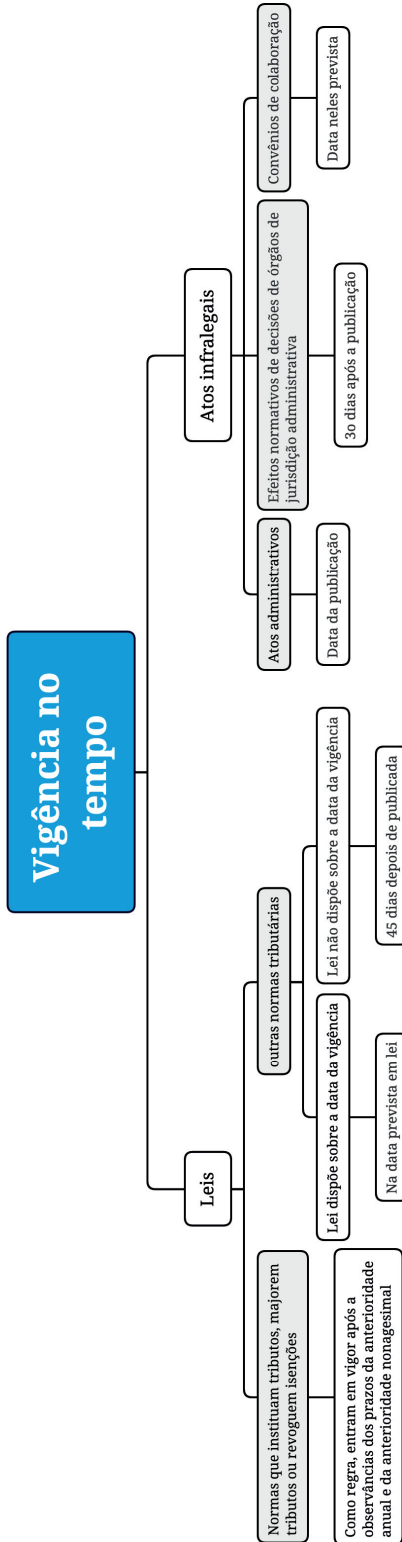
III – os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

O inciso I determina que, salvo disposição em contrário, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, como portarias, circulares e instruções normativas, entram em vigor na data da sua publicação.

O inciso II afirma que os efeitos normativos das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa entram em vigor 30 dias após a data da sua publicação, salvo disposição em contrário.

O inciso III, por sua vez, determina que os convênios de colaboração celebrados pelas entidades federativas entram em vigor na data neles previstas.

O gráfico abaixo resume as disposições do CTN sobre a [vigência da legislação tributária no tempo](#).



Encerrada a análise da vigência da legislação tributária no tempo, concentremo-nos agora no artigo 102 do CTN, que traz regra específica sobre a vigência da legislação tributária no espaço:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

O dispositivo é autoexplicativo. A legislação tributária das entidades federativas vigora no limite dos seus territórios, salvo no caso em que os convênios reconhecerem a extraterritorialidade ou nas situações previstas em leis expedidas pela União Federal.

6.5. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A partir de agora, analisaremos os dispositivos que tratam da [aplicação da legislação tributária](#), inseridos nos artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional.

O artigo 105 dispõe no seguinte sentido:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

A leitura do dispositivo conduz à conclusão de que a legislação tributária não pode retroagir para atingir fatos geradores que ocorreram no passado e que a legislação tributária se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes.

Quanto aos fatos geradores ocorridos no passado e os fatos geradores futuros, o Código Tributário Nacional apenas reafirmou o princípio da irretroatividade, no sentido de que lei não pode atingir situações ocorridas antes da sua vigência, devendo incidir apenas sobre os fatos que lhe forem posteriores.

A dificuldade reside naquilo que o Código Tributário Nacional denominou de [fato gerador pendente](#), expressão utilizada para designar eventos tributários que iniciaram sua formação sob a égide de uma determinada lei, mas que concluíram sua formação quando já estava em vigor uma nova norma jurídica. Trata-se de conceito aplicável àquilo que a doutrina chama de [fato gerador periódico](#) ou [complexivo](#), conceituado como aquela espécie de fato gerador em que a sua formação ocorre ao longo de um período de tempo, ao término do qual se avalia todos os fatos isolados. É o caso do IRPF, cuja base de cálculo é formada por cada renda auferida durante o ano, até o dia 31 de dezembro, quando ocorre o encerramento do período.

A [primeira controvérsia](#) acerca da expressão [fato gerador pendente](#) diz respeito à existência dessa categoria jurídica. Parte da doutrina não a reconhece, sob o

argumento de que a palavra *fato gerador* só poderia ser utilizada para se referir à situação na qual todos os elementos previstos pela hipótese de incidência ocorreram no mundo real. Assim, para essa perspectiva, ou o fato gerador ocorreu ou não ocorreu, inexistindo meio termo. É o que pensa Paulo de Barros Carvalho⁷.

A **segunda controvérsia** diz respeito à constitucionalidade do dispositivo, que permite que a lei nova atinja a determinados eventos ocorridos antes da sua vigência. Apesar das críticas da doutrina, o Supremo Tribunal Federal tem precedentes o considerando constitucional⁸.

Assim, para a Corte, a legislação tributária se aplica aos fatos geradores futuros e pendentes, sendo vedada a aplicação da nova lei aos fatos geradores ocorridos no passado.

Para mais detalhes sobre o tema, consulte o capítulo atinente ao princípio da irretroatividade tributária.

Terminada a análise do artigo 105, concentremo-nos no artigo 106 do Código Tributário Nacional, que dispõe no seguinte sentido:

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

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

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Como se pode observar, o artigo 106 do Código Tributário Nacional trouxe hipóteses de retroatividade da lei tributária. Cabe-nos, então, analisar cada uma dessas hipóteses para verificar se elas são compatíveis ou ofendem o princípio da irretroatividade.

O **inciso I** dispõe que a lei pode retroagir quando seja expressamente interpretativa, **excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados**.

Parte da doutrina defende que esse dispositivo seria inaplicável, por entender que não existem significações imanentes ao texto, sendo o intérprete quem constrói

7. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 108.

8. RE nº 317.920/RS, Segunda Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 14/12/01 e RE nº 237.705/RS, Segunda Turma, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ 23/4/99.

as normas jurídicas. Assim, ou a lei interpretativa seria desnecessária, porque a informação a que ela proporia elucidar já poderia ser construída a partir do texto; ou ela inovaria no ordenamento jurídico, não sendo, portanto, interpretativa.

Apesar dessas críticas, a maior parte da doutrina e também a jurisprudência reconhecem a existência de leis interpretativas. Assim, para a corrente majoritária, é possível que uma lei interpretativa, que venha tão somente para aclarar uma informação que já esteja contida no texto, possa retroagir, desde que não se aplique qualquer sanção aos contribuintes que interpretaram a legislação em sentido diverso daquele trazido posteriormente pelo Poder Legislativo.

Um exemplo de lei interpretativa é o artigo 3º da Lei 11.732/2008⁹, que conceituou o que se deveria entender como licitação internacional para fins de concessão do regime aduaneiro do drawback. Por se tratar de um enunciado interpretativo, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que esse dispositivo retroage para alcançar situações ocorridas antes da sua entrada em vigor¹⁰.

Por outro lado, a adoção dessa tese não significa afirmar que basta que uma lei se diga interpretativa para que ela possa retroagir, conforme determina o artigo 106, inciso I, do CTN.

É preciso interpretar esse dispositivo do CTN – e também a lei interpretativa – de acordo com a Constituição Federal, levando-se em consideração sobretudo os princípios da segurança jurídica e da irretroatividade.

Dessa forma, uma lei que, sob o pretexto de interpretar a legislação, afaste o sentido normativo que tem sido atribuído pelo Poder Judiciário, não pode ser aplicada retroativamente aos fatos que ocorreram antes da sua vigência.

O fenômeno mencionado acima ocorreu no direito brasileiro.

A jurisprudência pacificou-se no sentido de que o prazo para repetição de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação era de 10 anos, numa interpretação conjunta dos artigos 150, § 4º, 156, VII e 168, I, todos do CTN.

Em 2005, foi editada a Lei Complementar 118/2005, que em seu artigo 3º, dispôs no seguinte sentido:

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.

Portanto, essa lei, ao dizer que a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do artigo 150 do CTN,

9. Art. 3º Para efeito de interpretação do art. 5º da Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990, licitação internacional é aquela promovida tanto por pessoas jurídicas de direito público como por pessoas jurídicas de direito privado do setor público e do setor privado.

10. STJ. 1ª Turma. REsp 1715820-RJ, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 10/03/2020 (Info 667).

afastou justamente aquela que vinha sendo a interpretação dada pelo Poder Judiciário ao artigo 168, inciso I, do CTN. A consequência prática foi que, com essa nova *interpretação*, o prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito foi reduzido de 10 anos para 5 anos.

Nesse caso, apesar de a lei se dizer interpretativa, o Supremo Tribunal Federal rechaçou a possibilidade da sua aplicação retroativa¹¹. A Corte entendeu que a nova disposição que reduziu o prazo prescricional só poderia ser aplicada às ações que foram ajuizadas após a sua vigência.

Portanto, em resumo, podemos concluir que:

1. A doutrina e a jurisprudência majoritária consideram a possibilidade de edição de leis interpretativas.
2. A lei que modifique a interpretação que vinha sendo até então adotada pelo Poder Judiciário não pode ser aplicada retroativamente, mas tão somente para os fatos que ocorrerem a partir da sua vigência, por não se configurar como uma lei interpretativa.
3. No caso de uma lei que realmente seja interpretativa – e que, portanto, possa retroagir – fica excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Encerrado o inciso I do artigo 106, passamos agora a analisar o **inciso II** do dispositivo:

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

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

O artigo 106, inciso II, estabelece diversas hipóteses de retroatividade em suas alíneas, que incidem desde que o ato **não tenha sido definitivamente julgado**. Esse é, portanto, o marco temporal que uma vez ultrapassado não permite a aplicação da lei posterior.

Ocorre que, o Código Tributário Nacional não especifica exatamente o que se deve entender como *não definitivamente julgado*, abrindo espaço para interpretações

11. RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540.

diversas acerca do dispositivo. A Fazenda Pública costuma defender a tese que atrela a expressão ao trânsito em julgado do processo administrativo, enquanto os contribuintes tentam dar-lhe contornos mais amplos.

O posicionamento da doutrina majoritária e da jurisprudência tem sido abrangente, no sentido de que a expressão *não definitivamente julgado* compreende não apenas o processo administrativo, mas também o processo judicial. Quanto a este último, tem-se entendido que o marco temporal diz respeito às fases de arrematação ou adjudicação de bens do devedor¹²

Portanto, a retroatividade só é admitida se esse marco temporal não for ultrapassado. Caso contrário, a lei posterior não se aplica.

Quanto às hipóteses de retroatividade, verifica-se que elas se encontram arroladas nas alíneas do inciso III do artigo 106, e não são inconstitucionais por beneficiarem os infratores.

A alínea *a* dispõe que a lei deve retroagir quando deixa de definir determinado ato como infração.

A situação descrita pelo texto ocorre quando uma norma sancionatória, que previa como hipótese de incidência uma determinada conduta ilícita, é revogada pela legislação. Um exemplo elucidado o dispositivo:

O artigo 88 da Lei 8.981/85 dispõe que a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeita a pessoa física ou jurídica à multa de mora. Se, numa situação hipotética, esse dispositivo fosse revogado, aqueles contra quem foi lançada a multa seriam beneficiados, por se aplicar retroativamente a norma que extinguiu a infração.

Portanto, o que a alínea *a* faz é trazer para o direito tributário um regramento semelhante ao aplicável no Direito Penal.

Quanto à alínea *b*, a doutrina entende que se trata de redundância. A descrição prevista no dispositivo se amolda igualmente a alínea *a*, que acabamos de analisar¹³.

Na dúvida, deve-se aplicar a alínea *a*, que é mais favorável ao contribuinte, por não conter a ressalva de que a conduta não poderia ser fraudulenta ou implicar na falta de pagamento de tributo.

A alínea *c* determina a aplicação retroativa quando a nova lei aplicar penalidade menos severa que a prevista anteriormente. Aqui, fazendo um comparativo com o direito penal, não se fala em *abolitio criminis*, como nos casos das alíneas *a* e *b*, mas em *novatio legis in melius*.

Retomando o nosso exemplo, seria o caso de aplicação da alínea *c* se, ao invés de revogar o artigo 88 da Lei 8.981/85, uma nova lei apenas diminuísse o valor

12. STJ, 1ª T., REsp 698.960/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, mai./06 e (STJ, 1ª T., REsp 191.530/SP, Min. Milton Luiz Pereira, jun./01.

13. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. Malheiros, 2012, p. 102.

da multa. Essa nova norma iria se aplicar não apenas aos fatos ocorridos posteriormente à sua vigência, mas também retroagiria, para atingir fatos anteriores.

Por fim, antes de encerrarmos o tema, cabe fazer algumas considerações adicionais sobre o dispositivo em análise.

Como se pôde observar, o artigo 106 prevê a retroatividade de normas mais benéficas no que tange às infrações, mas não diz se isso se aplica somente às multas punitivas – decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, por exemplo – ou se o seu âmbito normativo também engloba as multas moratórias, decorrentes do atraso no pagamento de tributos.

Como o artigo 106 não diferencia a natureza das infrações, a jurisprudência tem interpretado o dispositivo de maneira ampla, para abarcar tanto as **multas moratórias quanto as multas punitivas**.¹⁴

Por outro lado, resta evidente que o dispositivo não se aplica aos tributos.

Assim, por exemplo, se uma nova lei reduzir a alíquota do imposto de importação sobre um determinado produto, a sua incidência ocorrerá a partir de então, não retroagindo para atingir fatos anteriores à sua vigência – salvo se existir previsão legal em sentido contrário.

Finalmente, merece menção o fato de que o artigo 106 do CTN é de aplicabilidade obrigatória, não podendo uma lei ordinária tentar impedir os seus efeitos. Foi o que decidiu o STF no julgamento do RE 407.190. Na ocasião, a União reduziu a multa prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91, mas determinou que a sua incidência se desse apenas a partir da sua vigência. O STF, no entanto, considerou o dispositivo incompatível com a Constituição Federal.¹⁵

6.6. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional, ao estabelecer um capítulo sobre interpretação e integração da legislação tributária, firmou posição no sentido de que essas duas atividades são distintas e ocorrem em momentos diversos¹⁶. A interpretação é a construção de sentido da mensagem legislada. A integração ocorre em momento posterior, quando, após a interpretação da legislação, o intérprete conclui que inexistente regra expressa que regule uma determinada situação. Diante dessa circunstância, ele se vale de uma das técnicas previstas pelo ordenamento jurídico para colmatar a lacuna existente.

14. STJ, 1ª T., AgRg no REsp 954.521/ES, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, nov./07.

15. RE 407190, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT VOL-02191-03 PP-00534 RDDT n. 118, 2005, p. 157-162 LEXSTF v. 27, n. 319, 2005, pp. 296-306.

16. Há doutrina que entende que inexistente uma fronteira clara entre as atividades de interpretação e integração.

O capítulo acerca do tema se inicia no artigo 107 do Código Tributário Nacional, que dispõe no seguinte sentido:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Trata-se de regra que na sua literalidade é inaplicável. A atividade interpretativa é complexa, não sendo crível que um conjunto de meta-regras seja suficiente para esgotá-la. Portanto, o artigo 107 deve ser compreendido não nesse sentido, de suficiência das diretrizes estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, mas tão somente como uma determinação para que sejam levados em consideração os parâmetros por ele estabelecidos.

O artigo 108 do Código Tributário traz regras sobre a [integração da legislação tributária](#), ao dispor no seguinte sentido:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

O caput afirma que, em existindo lacuna a ser colmatada, deve-se adotar uma das técnicas previstas no rol do artigo 108, na ordem estabelecida pelo dispositivo. Trata-se de mais uma regra do Código Tributário Nacional que não pode ser aplicada em sua literalidade, sob pena de ofensa ao texto constitucional. De fato, se fosse observada a ordem indicada pelo artigo 108, os princípios gerais de direito tributário e os princípios gerais de direito público teriam papel secundário. Além de servirem tão somente para colmatar lacunas, não tendo força normativa própria, deveriam ser utilizados apenas se não fosse possível aplicar analogicamente uma outra regra jurídica. Sem dúvidas, essa conclusão não é compatível com a ideia de força normativa da Constituição, que impõe que, na construção de significado das normas jurídicas, o intérprete leve em consideração os princípios constitucionais.

Apesar disso, para efeitos de concurso público, uma questão que traga uma afirmação que espelhe a literalidade do artigo 108 do CTN deve ser considerada como correta, salvo se existir outra opção que explora as críticas acima.

O **inciso I** afirma que a analogia pode ser utilizada para colmatar uma lacuna existente no ordenamento jurídico. Por meio dessa técnica, o intérprete, verificando que não existe uma regra específica que regule uma determinada situação, utiliza-se de outra regra, aplicável para situação análoga àquela em discussão.

Pode-se citar como exemplo de utilização da analogia no Direito Tributário a aplicação do artigo 14 do CTN, que regula as imunidades do artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, às hipóteses do artigo 195 § 7º, da CF, na época em que inexistia lei complementar específica com relação à imunidade trazida por esse último dispositivo.

O emprego da analogia, no entanto, não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei, conforme determinação do **parágrafo primeiro do artigo 108 do CTN**. Portanto, o intérprete não pode *corrigir* a política tributária, estendendo a exigência de tributo para situação que não foi prevista pela legislação, ainda que semelhante a outra que seja tributável.

O **inciso II** do artigo 108 do Código Tributário Nacional autoriza o emprego dos *princípios gerais do direito tributário*, e o **inciso III** a utilização dos *princípios gerais de direito público*. Cita-se como exemplo de princípios gerais do direito tributário os princípios da legalidade e capacidade contributiva, e como exemplos de princípios gerais de direito público o princípio republicano e o princípio federativo.

No entanto, como mencionado anteriormente, os princípios possuem força normativa própria, exercendo papel que vai além daquele previsto pelo artigo 108 do CTN, de colmatação de lacunas existentes no ordenamento jurídico.

Por fim, o **inciso IV** dispõe que a equidade pode ser empregada para suprir lacuna existente no Direito Tributária. A doutrina tem a conceituado como uma técnica que permite o abrandamento de uma disposição legal, em razão de particularidades do caso concreto.

No entanto, o parágrafo segundo dispõe que o “emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”. Assim, não pode o juiz ou o fisco, sensibilizado por alguma contingência da vida do contribuinte, dispensar-lhe do cumprimento da obrigação tributária, **sem que exista autorização legal**.

Observem que o dispositivo é dirigido à administração pública e ao Poder Judiciário. Nada impede, por outro lado, que o legislador, atendendo a considerações de equidade, **edite lei** que autorize a remissão do crédito tributário, conforme dispõe expressamente o artigo 172, inciso IV, do CTN:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: [...]

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

Nesse caso, o fisco estaria autorizado a conceder a remissão – não em virtude diretamente da equidade – mas por expressa disposição legal.

Como se observou dos comentários que fizemos acima, os artigos 107 e 108 pouco auxiliam na tarefa interpretativa – talvez até atrapalhem.

Não por outra razão, Ricardo Lobo Torres¹⁷ foi contundente ao criticar os comandos legais. Sobre o artigo 107, disse o seguinte:

A regra é vazia e insuficiente, pois nem o CTN esgota a disciplina da interpretação nem a atividade hermenêutica prescinde dos princípios gerais não escritos, nem a interpretação se desenvolve à margem do processo democrático (legislativo, administrativo e judicial).

Se for interpretado no sentido de que tem papel propedêutico, tornando aplicáveis os dispositivos seguintes, será redundante.

Melhor teria sido que também não existisse o artigo 107 do CTN.

Sobre o artigo 108, afirmou que “esse artigo é ambíguo, confuso e contraditório. Não faria a menor falta, se extirpado do CTN. Não define convenientemente as lacunas, cria uma ordem hierárquica entre grandezas equivalentes e repete proibições constitucionais”¹⁸.

O **artigo 109 do CTN**, por seu turno, determina o seguinte:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

De acordo com a doutrina majoritária, é possível tirar duas conclusões desse dispositivo: **primeira**, de que a legislação tributária pode definir os efeitos tributários dos institutos de direito privado, podendo dar a estes contornos mais ou menos amplos. É o que ocorre, por exemplo, com o conceito de pessoa jurídica, que do ponto de vista tributário engloba outras realidades que não apenas àquelas contidas nas normas de Direito Empresarial; a **segunda** conclusão é a de que, se a lei tributária optar por não definir o conceito por ela utilizado, deve-se interpretá-lo de acordo com o significado técnico que ele possui no âmbito do ramo jurídico a que pertence.

O **artigo 110 do Código Tributário Nacional**, por sua vez, dispõe que:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

17. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4. ed. Renovar, 2006, p. 47/48.

18. *Ibid*, p. 94

Por força desse dispositivo, toda vez que a Constituição utilizar, explícita ou implicitamente, um conceito cujo significado já esteja consagrado juridicamente, não pode o legislador tributário alterar a definição, ainda que para efeitos tributários. A razão dessa regra é evitar que a lei infraconstitucional possa burlar as normas de competência, mediante a alteração artificial dos significados dos termos empregados pelo texto constitucional.

Foi o que ocorreu, segundo o Supremo Tribunal Federal, com o inciso I do artigo 3º da Lei 7.687/89, que instituiu contribuição do empregador sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos trabalhadores autônomos e administradores. Na época da referida lei, a Constituição Federal apenas autorizava a instituição de contribuição sobre a *folha de salários*, tendo a Corte entendido que o termo salário era tradicionalmente utilizado para designar a contrapartida paga pelo empregador àqueles trabalhadores que lhe prestavam serviços como empregados, na forma do artigo 3º da CLT. Em razão disso, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a União Federal, ao instituir contribuição sobre a remuneração paga aos administradores e autônomos, deturpou o sentido do termo utilizado pela Constituição Federal, com objetivo de ampliar indevidamente a competência tributária que lhe foi por ela outorgada¹⁹.

Por outro lado, essa regra apenas se aplica quando a Constituição Federal utilizar, ainda que implicitamente, conceitos já consagrados pela legislação, não sendo cabível nas hipóteses em que for possível concluir que a palavra foi utilizada numa outra acepção que não aquela empregada na legislação pré-constitucional²⁰.

Portanto, da associação dos artigos 109 e 110 do CTN, é possível extrair as seguintes conclusões:

1ª: Quando a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado forem utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, não pode a lei infraconstitucional alterar o significado dos termos empregados. (artigo 110).

2ª: Se a Constituição Federal, a Constituição dos Estados ou as Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios utilizarem institutos, conceitos e formas de direito privado, em uma acepção distinta daquelas empregadas na legislação infraconstitucional, deve-se interpretar as normas que definem ou limitam as competências tendo em vista o conceito pressuposto pelo texto constitucional (artigo 110).

3ª: O legislador tributário pode conceituar institutos de maneira distinta do Direito Privado, seja para ampliar ou para reduzir o seu âmbito de abrangência,

19. RE 166772, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16-12-1994 PP-34896 EMENT VOL-01771-04 PP-00703 RTJ VOL-00156-02 PP-00666).

20. STF, Tribunal Pleno, RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, set. 2016, DJe abr. 2017.

desde que tais conceitos não tenham sido empregados implícita ou explicitamente pela Constituição Federal, Constituição Estadual ou Lei Orgânicas para definir ou limitar competências tributárias (artigo 109 c/c artigo 110).

4ª: Em não tendo o legislador tributário definido o conceito de um termo empregado pelo Direito Privado, deve-se interpretar o termo no sentido em que o é utilizado pelo ramo jurídico do qual provém (artigo 109).

Encerrada a análise do artigo 110, direcionemos nossa atenção para o [artigo 111 do CTN](#), que dispõe da seguinte forma;

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O dispositivo exige que se interprete *literalmente* a legislação tributária que disponha sobre as matérias por ele elencadas. Trata-se de uma determinação que a maior parte da doutrina entende como sem sentido, por ser a interpretação gramatical a mais pobre de todas, que, se utilizada isoladamente, pode conduzir a resultados absurdos e equivocados.

Por isso, a doutrina tem entendido que a expressão *literalmente* foi empregada de maneira equivocada. Por esse viés, o que o Código Tributário Nacional proibiria seria a aplicação da [analogia e da interpretação extensiva](#), numa determinação para que o intérprete não estendesse o âmbito da norma para outras hipóteses não expressamente contempladas.

PARA APROFUNDAR: Interpretação literal

O termo *literalmente* é ambíguo, pois possui três acepções: i) interpretação *prima facie*, como contraposta da interpretação “tudo considerado”; ii) interpretação a-contextual, que desconsidera o plano da pragmática e ignora o contexto comunicacional; iii) e interpretação não corretiva, que não restringe nem estende os significados possíveis do dispositivo²¹.

A primeira e a segunda acepção não se adequam ao propósito do artigo 111, que é o de indicar ao intérprete certos parâmetros que devem ser considerados. E a razão é a seguinte: a interpretação *prima facie* impõe uma interpretação irrefletida, que ignore a problematização do significado inicialmente encontrado²². A interpretação a-contextual torna o intérprete prisioneiro da significação de base, impedindo-o de procurar uma acepção

21. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e argumentar**. 1. ed. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019, p. 91/92.

22. *Ibid.*

mais adequada à conjuntura²³. Qualquer uma das duas, portanto, requer uma interpretação *pobre* da legislação, e aceitá-las como modelo degradaria tanto a atividade legislativa quanto a atividade judicial. Equivaleria a afirmar que o Poder Legislativo determinou, por meio do artigo 111, que o Judiciário interpretasse *mal* a legislação por aquela produzida.

Por outro lado, a terceira aceção se mostra adequada à finalidade do artigo 111. Ela não impede o intérprete de percorrer os planos sintático, semântico e pragmático, porém o impede de *corrigir* o texto legal, seja para incluir objetos que não cabem no conceito ou para retirar objetos que a ele se enquadram.

O **inciso I** elenca a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário. Assim, por exemplo, se uma lei da União Federal autorizar os contribuintes a parcelarem os débitos referentes às contribuições devidas para a seguridade social, não pode o intérprete entender que o parcelamento se aplica também aos impostos e as taxas.

O **inciso II** diz respeito às isenções tributárias. É o caso, por exemplo, do art. 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88, que elenca uma série de doenças que isentam o portador de pagar IRPF sobre proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço. Diversas ações judiciais foram movidas por contribuintes que, a despeito de possuírem doenças tão graves quanto aquelas constantes da lei, não tinham em favor de si reconhecido o direito à isenção. Assim, pugnavam para que o rol fosse considerado exemplificativo e não um rol taxativo, ou que pelo menos se admitisse a interpretação extensiva das doenças relacionadas. No entanto, em razão do disposto no artigo 111, inciso II, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recursos Repetitivos, rechaçou a pretensão dos contribuintes²⁴

O **inciso III** diz respeito à legislação que disponha sobre a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Assim, não pode a administração ou o Judiciário, por exemplo, dispensar um contribuinte de entregar a declaração do IRPF, por entender que sua situação é análoga a alguma outra em que essa possibilidade existe.

Por fim, dispõe o artigo 112 do Código Tributário Nacional:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

23. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 139/140.

24. REsp 1116620/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010.

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Como se pode observar, o artigo 112 do CTN se aplica apenas às infrações, não se estendendo às normas que imponham o pagamento de tributo.

Quanto à sua abrangência, há doutrina que entende que, embora o CTN fale de interpretação da legislação, os incisos constantes do dispositivo conduziram à conclusão de que ele se aplica apenas quando existir dúvida com relação aos fatos. É o que pensa Leandro Paulsen.²⁵

No entanto, o posicionamento majoritário é no sentido de que o artigo 112 se aplica tanto quando se tiver dúvida sobre os fatos ocorridos quanto quando não se tiver certeza sobre a norma aplicável. É o que pensa, dentre outros, Hugo de Brito Machado.²⁶

O **inciso I** se refere à capitulação legal do fato. Assim, caso se tenha dúvida, por exemplo, sobre se a conduta do contribuinte se enquadra na infração x, cuja multa é de 50%, ou na infração y, cuja multa é de 75%, deve-se concluir pela prática da primeira, aplicando-se a multa mais branda.

O **inciso II** é redundante, porque a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos são elementos que fazem parte da hipótese da norma, dizendo respeito à capitulação legal do fato.

O **inciso III** incide quando se tiver dúvidas sobre a autoria, imputabilidade, ou punibilidade do agente. Assim, caso se tenha dúvidas se alguém agiu para cometer uma conduta fraudulenta, deve-se isentá-lo das sanções correspondentes ao ato.

O **inciso IV** aplica-se em caso de dúvida sobre a natureza da penalidade aplicável, ou sobre a sua graduação. É possível interpretá-lo de duas formas: ou se trata de um dispositivo desnecessário, porque concerne à capitulação legal do fato, que atrai a incidência do inciso I; ou ele incide quando se estiver diante de uma dúvida jurídica sobre a sanção aplicável à hipótese ou à sua graduação, caso em que detém plena autonomia sobre os demais incisos.

6.7. RESUMO

1. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes

25. PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados** – à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

26. MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional. *RDDT* 229/42, out. 2014.

2. A observância das normas complementares referidas no artigo 100 do CTN exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

3. A vigência é a aptidão de uma norma para produzir efeitos jurídicos. Difere, assim, do conceito de validade e de eficácia. Validade é quando a norma pertence ao ordenamento jurídico. Eficácia “é a propriedade do fato jurídico de provocar os efeitos que lhe são próprios²⁷”. A eficácia está presente quando aquele acontecimento previsto pela hipótese de incidência tem aptidão para deflagrar os efeitos previstos pelo consequente da norma, uma vez constatada a sua ocorrência.

4. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa.

5. O artigo 106 do Código Tributário Nacional trouxe hipóteses de retroatividade da lei tributária. O inciso I dispõe que a lei pode retroagir quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. O inciso II estabelece diversas hipóteses de retroatividade em suas alíneas, que incidem desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado.

6. O artigo 108 do Código Tributário traz regras sobre a integração da legislação tributária. O caput afirma que, em existindo lacuna a ser colmatada, deve-se adotar uma das técnicas previstas no rol do artigo 108, na ordem estabelecida pelo dispositivo. Trata-se de uma regra do Código Tributário Nacional que não pode ser aplicada em sua literalidade, sob pena de ofensa ao texto constitucional. De fato, se fosse observada a ordem indicada pelo artigo 108, os princípios gerais de direito tributário e os princípios gerais de direito público teriam papel secundário. Além de servirem tão somente para colmatar lacunas, não tendo força normativa própria, deveriam ser utilizados apenas se não fosse possível aplicar analogicamente uma outra regra jurídica.

7. Da associação dos artigos 109 e 110 do CTN, é possível extrair as seguintes conclusões: i) Quando a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado forem utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, não pode a lei infraconstitucional alterar-lhes o conteúdo (artigo 110); ii) Se a Constituição Federal, a Constituição dos Estados ou as Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios utilizarem institutos, conceitos e formas de direito privado, em uma acepção distinta daquelas empregadas na legislação, deve-se interpretar as normas que definem ou limitam as competências tendo em vista o conceito disposto no texto constitucional (artigo 110); iii) o legislador tributário pode conceituar institutos de maneira distinta do

27. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos de incidência*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 160

Direito Privado, seja para ampliar ou para reduzir o seu âmbito de abrangência, desde que tais conceitos não tenham sido empregados implícita ou explicitamente pela Constituição Federal, Constituição Estadual ou Lei Orgânicas para definir ou limitar competências tributárias (artigo 109 c/c artigo 110).

6.8. PROVAS DE CONCURSOS

6.8.1. Questões

Questão 1. VUNESP/Procurador/2018

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa são consideradas normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos em matéria tributária. Acerca das referidas decisões, é correto afirmar que, quanto aos seus efeitos normativos, salvo disposição em contrário, entram em vigor

- na data de sua publicação.
- 30 dias após a sua publicação.
- na data nelas prevista.
- 45 dias após a sua publicação.
- a partir de 1º de janeiro do exercício seguinte ao que ocorra sua publicação.

Questão 2. CONSULPLAN/Titular de Serviços de notas e de Registros/2017

Sobre a interpretação e integração da legislação tributária, assinale a afirmativa correta:

- Interpreta-se analogicamente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.
- Relativamente às normas tributárias que definem infrações e penalidades não se aplica o princípio da retroatividade benigna.
- Na integração da legislação tributária, a autoridade competente pode eleger, dentre as modalidades de integração, aquela que se mostre mais adequada para a solução dos casos concretos para os quais não haja disposição reguladora expressa.
- A lei tributária pode alterar determinado conceito oriundo do direito privado, dando-lhe certa peculiaridade, restringindo-lhe ou ampliando-lhe o alcance, desde que não tenha sido adotado pela Constituição Federal para delimitar a competência tributária.

Questão 3. FMP Concursos/Promotor de Justiça/2017

A respeito da aplicação da legislação tributária, É CORRETO afirmar que:

- a lei tributária aplica-se imediatamente a fatos geradores futuros, mas não aos pendentes.
- a lei tributária aplica-se imediatamente a fatos geradores pendentes, mas não aos futuros.

- c) a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, e ainda quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.
- d) a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, e ainda quando lhe comine alíquota inferior àquela prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.
- e) Nenhuma das alternativas está correta.

Questão 4. IESES/Titular de Serviços de notas e de registros/2017

Considerando as normas gerais de direito tributário estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, pode-se afirmar o seguinte sobre a “legislação tributária”, **EXCETO** que:

- a) Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.
- b) A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros, passados (cuja ocorrência já esteja completa) e aos pendentes, cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa.
- c) A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto no Código Tributário Nacional.
- d) O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Questão 5. CESPE/Procurador do Município/2017

Considerando as disposições do CTN a respeito de legislação tributária, vigência, aplicação, interpretação e integração, julgue o item subsequente.

A interpretação da legislação tributária a partir dos princípios gerais de direito privado é realizada para identificar o conceito, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado, determinando, assim, a definição dos respectivos efeitos tributários.

() Certo () Errado

Questão 6. CESPE/Procurador do Município/2017

Considerando as disposições do CTN a respeito de legislação tributária, vigência, aplicação, interpretação e integração, julgue o item subsequente.

As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares consuetudinárias de direito tributário. Assim, na hipótese de a norma ser considerada ilegal, não é possível caracterizar como infracional a conduta do contribuinte que observa tal norma, em razão do princípio da proteção da confiança e da boa-fé objetiva.

() Certo () Errado

Questão 7. CESPE/Procurador do Município/2017

Considerando as disposições do CTN a respeito de legislação tributária, vigência, aplicação, interpretação e integração, julgue o item subsequente.

Admite-se a aplicação retroativa de norma tributária interpretativa e de norma tributária mais benéfica sobre penalidades tributárias, mesmo diante de ato amparado pela imutabilidade da coisa julgada.

() Certo () Errado

Questão 8. CESPE/Procurador do Município/2017

Considerando as disposições do CTN a respeito de legislação tributária, vigência, aplicação, interpretação e integração, julgue o item subsequente.

É vedada a adoção de métodos de interpretação ou qualquer princípio de hermenêutica que amplie o alcance da norma tributária que outorga isenção.

() Certo () Errado

Questão 9. FCC/Auditor Fiscal da Receita Estadual/2016

Quando uma lei deixar de definir um ato como infração, essa lei, de acordo com o CTN,

- a) deverá ser aplicada a ato pretérito, desde que ainda não tenha sido definitivamente julgado.
- b) não poderá ser aplicada a ato pretérito, se já tiver sido iniciado o processo relativo ao julgamento desse ato infracional.
- c) não poderá ser aplicada a ato pretérito, em nenhuma hipótese.
- d) deverá ser aplicada a ato pretérito, apenas para excluir a exigência de juros de mora e de multa de mora, desde que ainda não tenha sido definitivamente julgado.
- e) poderá ser aplicada a ato pretérito, apenas para excluir a exigência de juros de mora, mesmo que o ato já tenha sido definitivamente julgado.

Questão 10. FCC/Procurador do Estado/2016

Sobre integração e interpretação da legislação tributária é correto afirmar que

- a) interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha, dentre outros, sobre outorga de isenção e de exclusão ou suspensão do crédito tributário.
- b) é sistemática a interpretação no que se refere à exclusão do crédito tributário.
- c) poderá o Fisco valer-se da analogia para exigir tributo por fato semelhante não descrito na hipótese de incidência.
- d) o emprego da equidade pode resultar na dispensa de pagamento de tributo devido quando da integração da legislação tributária.
- e) na interpretação da lei tributária é permitida a alteração de conceitos e institutos de direito privado utilizados para definir o fato gerador, desde que a alteração se faça por lei e que resulte em maior arrecadação tributária

Questão 11. IBEG/Procurador do Município/2016

Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, em primeiro lugar,

- a) os princípios gerais de direito tributário.
- b) a analogia.
- c) os princípios específicos de direito tributário.
- d) os princípios gerais de direito público.
- e) os costumes.

Questão 12. FGV/Auditor Fiscal da Receita Municipal/2016

A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Sobre a legislação tributária, assinale a afirmativa incorreta.

- a) A lei tributária não se aplica a ato ou fato pretérito, ainda que seja expressamente interpretativa, sob pena de violação do princípio da irretroatividade.
- b) Somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para ações e omissões contrárias a seus dispositivos.
- c) Os tratados e convenções internacionais podem revogar ou modificar a legislação tributária interna.
- d) O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras.
- e) A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

Questão 13. ESAF/Procurador da Fazenda Nacional/2015

Os convênios sobre matéria tributária

- a) entram em vigor na data neles prevista.
- b) entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao da sua publicação.
- c) entram em vigor na data da sua publicação.
- d) entram em vigor 30 (trinta) dias após a data da sua publicação.
- e) entram em vigor após homologados pelo Congresso Nacional.

Questão 14. CONESP/Procurador Jurídico/2015

De acordo com o Código Tributário, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, em último lugar,

- a) a analogia.
- b) os princípios gerais de direito tributário.
- c) os princípios gerais de direito público.
- d) os princípios gerais de direito privado.
- e) a equidade.

Questão 15. CONESP/Procurador Jurídico/2015

Em matéria tributária, analise as proposições apresentadas.

- I. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

II. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

III. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

IV. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, salvo quando se tratar de ato não definitivamente julgado que deixe de defini-lo como infração.

V. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

VI. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capituloção legal do fato.

A única proposição incorreta está contida em

- a) I.
- b) II.
- c) III.
- d) IV.
- e) V e VI.

Questão 16. CESPE/Juiz Substituto/2015

O secretário de Fazenda de João Pessoa – PB, em razão de incêndio ocorrido no centro dessa cidade no ano de 2014, decidiu, com base em equidade, não realizar lançamento para cobrança do IPTU referente aos anos de 2015 e 2016 para os proprietários de imóveis na área atingida pelo desastre. Acerca dessa situação hipotética e da legislação a ela correlacionada, assinale a opção correta.

- a) Embora a equidade seja um método de integração da legislação tributária, sua aplicação não pode resultar na dispensa do pagamento do tributo devido, ainda que se trate de lançamento de ofício, como ocorre na situação descrita.
- b) A equidade constitui um método de integração da legislação tributária e sua utilização pelo secretário de Fazenda, que exerce a administração tributária, para desonerar os contribuintes atingidos pelo incêndio é autorizada por lei.
- c) O lançamento tributário tem conteúdo discricionário, de forma que cabe à autoridade tributária, no caso, o secretário de Fazenda, o juízo de conveniência e oportunidade para a realização do ato, por exemplo, de não lançamento para cobrança do IPTU.
- d) O IPTU é tributo sujeito a lançamento por homologação, o que torna necessário, na situação descrita, que os contribuintes envolvidos peçam dispensa do pagamento do tributo como condição para validar o ato do secretário de Fazenda.
- e) Por ser o IPTU tributo sujeito a lançamento direto, cabe à autoridade tributária verificar de ofício as circunstâncias que cercam o fato gerador, o que dá ao secretário de Fazenda competência para desonerar os contribuintes diante de situações de perda da capacidade contributiva.

6.8.2. Gabarito

Q1. <i>B</i>	Q2. <i>D</i>	Q3. <i>C</i>	Q4. <i>B</i>
Q5. <i>Errado</i>	Q6. <i>Certo</i>	Q7. <i>Errado</i>	Q8. <i>Certo</i>
Q9. <i>A</i>	Q10. <i>A</i>	Q11. <i>B</i>	Q12. <i>A</i>
Q13. <i>A</i>	Q14. <i>E</i>	Q15. <i>D</i>	Q16. <i>A</i>