

## ***VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS***

---

*Alfredo França Neto*

*Juiz Federal no Rio de Janeiro*

**GERALDO ATALIBA** afirma não haver direito sem princípios e conclui que as normas jurídicas nada valem se divorciadas de princípios sólidos, a chave e a essência de todo o direito.

Daí assentar-se que os princípios jurídicos fundamentam e legitimam todo e qualquer sistema constitucional e, em especial, conciliam as necessidades de um Estado de Direito que seja a um só tempo consideravelmente forte para exercer legitimamente os poderes estatais e suficientemente justo para garantir os direitos e assegurar as liberdades e as garantias individuais dos cidadãos.

Com isso, mesmo o legislador ordinário, no seu peculiar ofício de elaborar as leis, somente exerce o seu poder discricionariamente se, quando e como o permitam os princípios constitucionais.

**CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO** assevera que ofender um princípio é muito mais grave do que transgredir uma

norma jurídica, sendo essa a mais importante forma de inconstitucionalidade ou de ilegalidade, conforme a gradação do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais.

Assim, ao expressar a Constituição Federal que *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei* (artigo 5º., II), consagra o **princípio da legalidade** de forma genérica, desde a Carta Imperial de 1824, como um dos fundamentos do Estado de Direito, assegurando máxima liberdade aos cidadãos nas relações jurídicas de direito privado, porque tudo o que a lei não proíbe se torna lícito e facultado aos particulares.

O princípio da legalidade, essencial no governo representativo, garante o administrado contra as condutas arbitrárias, uma vez que somente pela vontade de seus representantes as imposições podem ser feitas.

Outrossim, ao determinar a Constituição ser *vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça* (artigo 150, I), está prestigiando exuberantemente o **princípio da legalidade**, repetindo-o de forma mais específica e vigorosa, como uma das garantias dos contribuintes.

É que o princípio da legalidade, pela moderna doutrina do Direito Público, também traduz uma vinculação estrita, uma ausência de liberdade do Estado, que faz apenas aquilo que a lei autoriza, vedado constitucionalmente o que não for objeto de expressa previsão legal (artigo 37, da CF).

Ademais, a lei, como manifestação positiva do direito e resultado de um processo legislativo, cria normas dirigidas às pessoas e à coletividade, de acordo com a realidade social.

No Estado de Direito se impõe a idéia de que à lei e apenas à lei cabe instituir as obrigações tributárias e de que a eleição dos fatos da vida, objeto do ato de tributar, compete exclusivamente ao legislador, não ao administrador ou ao juiz.

Deveras, o Direito Tributário acolhe o **princípio da legalidade estrita** por confiar na lei fiscal formal como única expressão possível de justiça material.

**ALBERTO XAVIER**, diz que o **princípio da legalidade tributária** reserva à lei formal instituir ou majorar tributos, através de votação por assembleias representativas, para que se observe também o **princípio da autotributação**.

O **princípio da legalidade estrita** (artigo 150, I) em conjunção com os **princípios da irretroatividade e da anterioridade** (artigo 150, III, *a e b*) limitam o poder de tributar *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, e no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*. São eles que constroem o núcleo básico das leis tributárias, e, em especial, solucionam, no tempo e no espaço, problemas pertinentes à vigência, à eficácia e à validade das mesmas.

Para **ALBERTO XAVIER** os princípios da anterioridade e da não retroatividade são conexos com o da legalidade, mas dele autônomos. Enquanto o princípio da legalidade se concentra na exigência de lei para a imposição dos tributos, aqueles que respeitam as características temporais da lei em face de um dado exercício financeiro e frente a um determinado fato tributário.

A propósito disso, a existência, a validade, a eficácia e a vigência das leis tributárias tornam-se mais precisas a partir do entendimento dos princípios da legalidade tributária, da irretroatividade da lei tributária e da anterioridade da lei tributária.

A lei se insere no sistema jurídico-positivo somente a partir da sua promulgação. É, assim, a promulgação que faz nascer a lei.

Entretanto, para que os destinatários de lei promulgada a cumpram espontânea ou coercitivamente, não basta esteja inserida no sistema jurídico normativo. É necessário dar-lhe publicidade no órgão oficial de divulgação.

Desse modo, enquanto a promulgação dá caráter constitutivo à lei, a publicidade declara a sua existência e estabelece a relação de autoridade entre o poder público e os destinatários da norma.

Quanto à validade das leis (constitucionalidade e legalidade), o sistema normativo brasileiro comporta subsistemas (federal, estaduais e municipais) em atenção às autonomias política, legislativa,

administrativa e financeira das diversas unidades federativas existentes (a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios).

Isso permite compreender que a relação de validade entre as normas jurídicas se afere a partir da *competência legislativa*, ou seja, quando, dentro do subsistema a que pertença, for editada pelo poder legislativo competente em razão da matéria por ela regulada e pelo conteúdo das normas jurídicas expedidas, aferido pela compatibilidade existente entre o seu conteúdo e o das demais normas integrantes do subsistema de referência que lhe sejam lógica e politicamente precedente.

A estrutura do sistema normativo em que a norma jurídica se insere é, portanto, sempre de índole vertical (através de uma relação de subordinação das normas derivadas à norma-origem). Assim, uma norma jurídica valida a outra na medida em que lhe recepciona (relação de autoridade em face dos sujeitos normativos).

Uma lei ordinária integrante de um subsistema normativo será validada por outra norma jurídica do mesmo subsistema normativo (relações verticais entre as normas, dentro de um mesmo sistema) e não por uma norma jurídica afeta a outro subsistema normativo (relações horizontais que se dão entre normas pertencentes a subsistemas normativos diversos).

De conseqüência, uma lei será válida quando a relação de autoridade que ela estabelece se acha assegurada pelo conteúdo de uma lei que logicamente lhe recepciona, compatibilizando-a com o sistema jurídico.

Entre normas jurídicas pertencentes a subsistemas jurídicos federativos diversos o que ocorre é **relação de eficácia**. Se incompatíveis, não há revogação, mas apenas suspensão da eficácia.

A revogação (total ou parcial) das leis acha-se intimamente vinculada às relações de validade entre as normas jurídicas. Pela revogação, uma determinada norma perde a sua validade, como estabelece o artigo 2º., § 1º., da LICC: *a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que trata a lei anterior.*

Outrossim, determinadas fontes normativas integram simultaneamente subsistemas distintos. É o que se dá com a Constituição Fe-

deral e as leis complementares à Constituição Federal que funcionam como elemento de validade tanto de leis ordinárias federais, como estaduais ou municipais.

O conceito de eficácia da lei refere-se à aptidão de uma norma para produzir efeitos jurídicos concretos. Relaciona-se a eficácia com a produção abstrata de efeitos jurídicos por uma lei e não com a produção concreta desses mesmos efeitos.

Para melhor compreender o conceito de eficácia, torna-se necessário examinar, também, os conceitos de incidência e de aplicação das leis,

A incidência consiste na sujeição de uma determinada situação de fato às conseqüências jurídicas previstas na norma que se lhe aplique. A aplicação da lei, por sua vez, consiste na invocação da incidência de uma norma jurídica sobre determinada situação de fato descrita em seu conteúdo, para a concreta produção dos efeitos jurídicos nela previstos.

A efetividade da lei diz respeito ao fato dela ser socialmente observada e ser fática e concretamente realizada, i. é, quando puder legitimamente dar origem a uma obrigação (efeitos de direito); só pode ser considerada efetiva quando, na realidade social, de tal obrigação advir o cumprimento da prestação ou o pagamento. A efetividade consiste, assim, na produção de efeitos de fato da lei.

Didaticamente, o costume negativo tem a haver com a efetividade da lei, enquanto que o desuso com a sua eficácia.

A vigência é uma especial propriedade da lei que diz respeito ao período em que ela atua e pode ser legitimamente invocada para a produção de efeitos jurídicos válidos.

A doutrina reconhece íntima vinculação entre a eficácia e a vigência das leis, porque essa última é a dimensão temporal da primeira. Nesse contexto, a vigência da lei é o período de produção de efeitos jurídicos ou de aptidão para os produzir, representando o lapso temporal em que uma determinada norma pode ser invocada para produzir efeitos de direito.

Pode-se considerar a eficácia da lei, ainda, como o período de incidência e aplicabilidade da mesma. Em face da garantia constitucional do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada,

os efeitos de uma norma revogada continuam se produzindo legitimamente - não em razão da vigência da norma revogada, mas sim em virtude da sua anterior aplicabilidade e incidência sobre as situações precedentemente verificadas.

Deve-se destacar, outrossim, que a vigência e a aplicação das leis tributárias não ocorrem, necessariamente, no mesmo momento, a um só tempo, tendo em vista o princípio da anterioridade que faz com que a lei, vigente na data da sua publicação, como acontece normalmente, ou nos termos da LICC, só incida sobre os fatos geradores ocorridos a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que haja sido publicada (CF, artigo 150, III, b).

O próprio Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/66) se encarrega de distinguir a vigência da aplicação das leis tributárias a partir de regras peculiares previstas nos artigos 101 a 104 e nos artigos 105 a 106, respectivamente, demonstrando que a lei tributária vigente nem sempre é aplicável aos fatos a ele contemporâneos.

Efetivamente, de ordinário, a lei pode vigor sem ser aplicável ou ser eficaz, e pode ser aplicável sem estar mais em vigor (certo não existir a vigência da lei antes da publicação, nem depois da sua revogação). Portanto, é possível a aplicação da lei, tanto aos fatos que se passam antes da sua publicação, como também aos fatos que se passam durante a sua vigência, mas deles se cogite somente após a sua revogação.

A vigência é a qualidade daquilo que está em vigor, que tem força, eficácia; que está pronto a produzir efeitos jurídicos válidos.

A vigência dá aptidão à norma legal para incidir e dar significação jurídica aos fatos. Se a lei vige e ocorre a situação nela prevista como *hipótese de incidência*, incide, inevitavelmente.

A incidência é automática, porque, cumpridas as formalidades necessárias, passa a regular obrigatoriamente determinadas situações de fato nela contempladas de forma genérica e abstrata.

A aplicação da lei, dependendo sempre de ato de alguém, pode ocorrer ou não. É atividade em que o caso concreto se enquadra ou não na lei, porquanto a norma jurídica só se realiza quando aplicada efetivamente a uma determinada situação de fato submetida aos seus efeitos.

Sem embargo disso, a aplicação da lei tributária implica na possibilidade de incidência de um mandamento legal à hipótese concretamente ocorrida, observados ainda princípios constitucionais tributários peculiares.

O lançamento tributário, como ato simplesmente declaratório, reporta-se à legislação vigente ao tempo do fato gerador da respectiva obrigação tributária, ainda que posteriormente modificada ou revogada. A lei, modificada ou revogada, continua a produzir efeitos jurídicos válidos, embora não mais vigente. Aplica-se, na hipótese, a lei contemporânea do fato gerador.

No que se refere, todavia, ao ilícito fiscal, a regra aplicável é sempre a da lei mais benigna. Assim, se ocorre na prática algum ilícito fiscal e, juntamente com o tributo, será cobrada uma penalidade, mas surge lei mais favorável ao contribuinte, é esta que será aplicada, independentemente da lei vigente à época da infração. Se a lei nova, porém, é mais severa, aplica-se a lei contemporânea do fato imponível; vale dizer, sempre a lei mais benigna.

Demais disso, o juiz, no caso concreto, pode declarar, *incidenter tantum*, uma lei inconstitucional e, por conseqüência, negar-lhe a eficácia. A lei continua a vigor, mas não produz efeitos jurídicos válidos entre as partes objeto do litígio, naquela determinada situação concreta.

Antes de limitar o poder de tributar, a irretroatividade da lei é expressão de um princípio geral e universal de direito que constitui garantia fundamental dos indivíduos (CF, artigo 5º., XXXVI).

A Constituição Federal enuncia a regra em consideração à vedação de cobrar tributos *em, relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*. Assim, a lei deve ser anterior ao fato imponível (o fato concreto que dá nascimento à obrigação tributária) e, não, ao fato imponível anterior à lei.

A propósito disso, o CTN estabelece duas diretrizes: 1ª.) - a de que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes (artigo 105); e 2ª.) - a de que a lei nova retroage quando for expressamente interpretativa ou quando passe a contemplar tratamento mais benéfico ao contribuinte em matéria de sanções ou infrações (artigo 106, I e II - *lex mitior*).

Todavia, em razão do princípio constitucional tributário da irretroatividade, a lei que descrever a hipótese de incidência somente se aplicará aos fatos imponíveis consumados durante a sua vigência.

Outrossim, se todos os fatos imponíveis são instantâneos, carece de relevância jurídica a circunstância de sua formação se estender no tempo, como refere o CTN quanto aos chamados fatos geradores pendentes, ou seja, àqueles que estejam em curso ainda incompleto, na forma do artigo 116.

A cobrança de tributo novo ou majorado não atinge, em nenhuma hipótese, fatos imponíveis já consumados, razão de ser desnecessário falar a lei em fatos geradores pendentes. Estes fatos ao se consumarem, apenas no futuro, tornar-se-ão então imponíveis, e, agora sim, sujeitos ao regime legal tributário que viger no momento, ou não produzirão tal ocorrência, circunstância em que não haverá qualquer tributo exigível.

Com isso, como forma de conciliar o seu texto com o **princípio tributário da irretroatividade**, diz-se que a parte final do artigo 105, do CTN, tem aplicação apenas às chamadas obrigações tributárias acessórias.

Alguns autores mencionam como fatos geradores pendentes os que se dão, especialmente, com os tributos que têm fatos imponíveis continuados ou complexivos, de que é exemplo típico o imposto de renda, pois somente no final do ano-base se consumam, se completam. Mesmo aqui, como os fatos imponíveis se aperfeiçoam no último dia de cada ano, sujeitar-se-ão à lei anterior, que viger eficazmente à época.

O Supremo Tribunal Federal entende que o fato gerador do imposto de renda se completa somente no dia 31 de dezembro do ano-base e, portanto, a lei publicada até essa data é a aplicada no cálculo do imposto correspondente, com espeque no artigo 105, do CTN, segundo o qual a lei se aplica imediatamente aos fatos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha início mas não esteja completa (Súmula STF nº. 584).

Tal entendimento sofre forte oposição de **LUCIANO DA SILVA AMARO**, que afirma não satisfazer o princípio da anterioridade nos arraiais do imposto de renda o simples fato do lançamento e da arre-



cadação do tributo se operar no ano seguinte ao da lei que o instituir ou aumentar.

Outrossim, a melhor doutrina rejeita qualquer individualidade à chamada **lei interpretativa** porque a entende lei nova e impede que nela se reconheça aptidão para retroagir.

É rigorosamente correto dizer que a lei que efetua correções no texto de outra é lei nova (LICC, artigo 1º., § 4º.); a que simplesmente repete a anterior, é lei ociosa; finalmente, a que introduz alguma modificação, restrição ou ampliação ao alcance da lei existente jamais pode ser tida como meramente interpretativa.

**RUBENS GOMES DE SOUZA** afirma ser perigoso admitir-se a **lei interpretativa**, na medida em que abre ao legislador a chance e o caminho para modificar retroativamente a lei interpretada.

Com este alcance, certamente o artigo 106, I, do CTN, não foi recepcionado pela Constituição Federal, porque nenhuma obrigação tributária poderá nascer por decorrência da aplicação retroativa de uma lei interpretativa.

O princípio da anterioridade veda a cobrança de tributos “**no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou**”, à exceção dos impostos a que se refere o § 1º., do artigo 150 (impostos sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e os impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa).

Excepcionam-se, também, do princípio da anterioridade os empréstimos compulsórios, instituídos para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (artigo 148, I), e ainda as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, exigíveis após decorridos 90 dias da data da publicação das leis que as instituir ou modificar (artigo 195, § 6º.).

Assim, a lei tributária subordinará, necessariamente, a sua eficácia no tempo, na hipótese de instituir ou modificar a **contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social** que vige

desde a sua publicação, mas, por força do artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, somente será exigível após decorridos noventa (90) dias da sua publicação, não se lhe aplicando o **princípio da anterioridade**.

Na espécie, há eficácia pendente, subordinada a uma condição temporal, assinada pela Constituição Federal, para que se possa exigir efetivamente a contribuição social referida.

É **WINDSCHEID**, em famosa referência na suas **PANDECTAS**, quem faz surgir para a ciência jurídica a chamada **ineficácia simples, ou pendente**.

Com efeito, pode um ato conter todas as condições de validade, e, entretanto, não possuir eficácia, pela falta de um elemento intrínseco, como ocorre, p. ex., no caso do ato condicional, ou complementar exigido pelo contrato ou pela lei, em que falte a condição suspensiva ou ocorra a resolutória; ou, ainda, haja um negócio jurídico concluído em nome de outro sem ratificação, ou se verifique a prescrição, como anota **WINDSCHEID** nas **PANDECTAS** (vol. 1, nº. 1, texto e nota 1).

A lei, como os demais atos jurídicos, subordina uma condição temporal para a sua eficácia (ou aplicação), determinando uma **ineficácia atual pendente**, como p. ex., no ato sob condição suspensiva. Assim, em que pese viger, a lei é incapaz de produzir efeitos jurídicos válidos ou exigir alguma coisa, até o implemento do termo inicial de sua aplicação.

Questão ainda não pacificada na doutrina reside em se saber se a lei que extingue ou reduz as isenções tributárias está sujeita ou não ao **princípio da anterioridade**, previsto no artigo 150, III, *b*, da CF.

**JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES** e **ROQUE A. CARRAZZA** ao reconhecerem a manifesta identidade entre os processos de instituição ou majoração de tributos e o de redução ou extinção de isenções, concluem pela necessária incidência do **princípio da anterioridade**. Com isso, somente no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que ocorra a sua publicação, passam a viger os dispositivos que venham a extinguir ou reduzir isenções, salvo se a lei dispu- ser de modo mais benéfico para o contribuinte.

Todavia, para **RUBENS GOMES DE SOUZA** isentar é dispensar o pagamento do tributo devido. Para ele, revogar isenção não é criar tributo, mas apenas deixar de dispensar tributo devido, o que a sujeitaria, em todos os aspectos, a regime meramente legal, cabendo à lei determinar o termo final de vigência do benefício, sem a necessária observância às restrições do **princípio da anterioridade**, salvo em relação aos impostos sobre o patrimônio e a renda, porém, por força do que dispõe o artigo 104, III, do CTN.

Elaborada na vigência do regime constitucional anterior, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já decidiu que a norma revogadora de isenção tributária não está sujeita ao **princípio da anterioridade**, produzindo efeitos imediatos, salvo se concedida por tempo certo ou sob determinada condição, que, por estas características, não pode ser livremente suprimida (Súmula STF n.º 544).

No mesmo sentido, certo competir ao Supremo Tribunal Federal dizer, derradeiramente, o significado das normas jurídicas, confira-se o enunciado da Súmula STF n.º 615, para quem: **o princípio constitucional da anualidade (§ 29 do artigo 153 da CF) não se aplica à revogação da isenção do ICM.**

Finalmente, como salienta **HUGO BRITO MACHADO**, quando se examina a retroatividade, não se cogita de vigência da lei, pois se está cuidando exclusivamente da aplicação das leis tributárias, que observam os mesmos princípios do Direito Penal, inclusive no que se refere ao instituto comum da anistia, figura estranha ao direito intertemporal, que elide os efeitos da punibilidade relativamente a certos fatos qualificados como ilícito fiscal, sem, todavia, extinguir a infração decorrente, que remanesce como tal, porque não se opera, a propósito, qualquer alteração ou revogação da lei antiga que define juridicamente os fatos como típicos e imputáveis.