

## APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO TEMPO

Tiago Ribeiro<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente estudo busca abordar ainda a aplicação da legislação tributária, juntamente com o princípio da retroatividade.

**Palavras-chave:** DIREITO TRIBUTÁRIO; TRIBUTO; APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

## 1. INTRODUÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

### 1.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Primeiramente, devemos fazer uma distinção entre o direito positivo e a Ciência do Direito, onde aquele é o conjunto de normas jurídicas presentes e válidas em um determinado país, cuja linguagem prescritiva disciplina o homem em suas relações intersubjetivas, organizando as condutas das pessoas.

Por outro lado, temos a Ciência do Direito que ocupa um papel de extrema importância por ordenar o procedimento dos seres humanos na comunidade, por meio de uma linguagem descritiva, fazendo a interpretação e a descrição do enredo normativo, bem como transmitindo conteúdos de significação.

Enquanto a norma jurídica é a significação que advém da leitura dos textos do direito positivo, como nos ensina Fabiana Del Padre Tomé:

[...] a concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de

---

<sup>1</sup> Advogado, Especialista em Ciências Penais.

comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sgnicas: suporte físico, significado e significação.<sup>2</sup>

As propostas cognoscentes do direito positivo têm a mesma hierarquia, nenhuma devendo prevalecer sobre a outra, devendo apenas cada uma das ciências jurídicas ter um método de investigação próprio com técnicas para focar o objeto.

A Ciência do Direito descreve o direito positivo, levando-se em conta o seu processo de positivação, quando a norma editada agora será utilizada como fundamento de validade para outras regras. A dogmática ou Ciência do Direito não se importa com o passado, que não é mais válido, nem com o futuro, pois ainda não sabemos como virá, somente com a ordem jurídica posta.

Dessa forma, é árduo o caminho para delimitar o campo de atuação do Direito Tributário, visto que o ordenamento jurídico é uno e não pode se decompor, onde seus elementos estão entrelaçados por liames de hierarquia e relações de coordenação.

Paulo de Barros Carvalho, em sua obra *Curso de Direito Tributário*, define o espaço do saber conceituando Direito Tributário:

Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídonormativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.<sup>3</sup>

Do exposto se entende que direito tributário é um ramo autônomo do direito, o que não se confunde com autonomia científica, a qual põe em risco o princípio fundamental da unidade do sistema jurídico. Possui também um vínculo à todas as regras jurídicas em vigor, ganhando grande destaque o direito constitucional e o direito administrativo para a sua construção.

---

<sup>2</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova do direito tributário**. São Paulo, Noeses, p. 40.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed., Saraiva, 2011, p. 47.

Quando Paulo de Barros fala que o direito tributário é integrado pelo conjunto das proposições jurídiconormativas, significa dizer que a construção deste depende da ordem jurídica em vigor, além da Constituição Federal, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, decretos, resoluções, atos normativos infralegais e jurisprudências.

O ramo do direito tributário brasileiro abrange proposições normativas diretamente interligadas à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, bem como também outras indiretamente ligadas, desde que sejam úteis para a sua integração ou para explicar os efeitos jurídicos.

Por instituição, arrecadação e fiscalização de tributos entende-se que são todos os fatos das relações jurídicotributárias, como princípios, lançamentos, fiscalização e arrecadação dos tributos, mesmo fazendo parte de outros segmentos do direito.

Por sua vez, os sistemas jurídicotributários são classificados em rígidos e flexíveis, ocorre que o nosso sistema é rígido, pelo fato da Constituição Federal ter feito uma partilha exaustiva de todos os impostos que os entes políticos podem instituir e exigir do contribuinte.

Segundo Vittorio Cassone, em seu livro *Direito Tributário*, dispõe que: “*O direito tributário é parte do direito financeiro que estuda as relações jurídicas entre o Estado (fisco) e os particulares (contribuintes), no que concerne a instituição, arrecadação, fiscalização e extinção do tributo. É direito autônomo, pois se rege por princípios e normas próprias.*”<sup>4</sup>

Após a I Guerra Mundial, o direito tributário ocupou posição de destaque, se tornando um ramo jurídico autônomo, com a ajuda de escritores alemães, além da instituição da Corte Fiscal Federal e do Código Tributário da Alemanha.

---

<sup>4</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**, 15. ed., Atlas, 2003, p. 32.

Inúmeros autores preferem ainda chamar a disciplina jurídica de Direito Fiscal ou Direito Financeiro, isso se dá pelo fato de inicialmente ser utilizado a expressão Direito Fiscal por doutrinadores portugueses e franceses, que ao longo do tempo foi substituída por Direito Financeiro e depois por Direito Tributário.

A designação Direito Fiscal valoriza a atuação do Fisco, que possui a pretensão tributária, fiscalizando e arrecadando os tributos. Enquanto a expressão Direito Financeiro alcança toda a atividade financeira do Estado, ou seja, bem mais do que o necessário que é somente a atividade tributária.

Porém, o nome Direito Tributário é mais adequado, pois não polariza nenhuma das partes e também não abrange além do que deve ser levado em consideração.

## **1.2 ACEPÇÕES DO VOCÁBULO “TRIBUTO”**

São diversas as acepções do vocábulo “tributo”, o qual é empregado com diferentes significações pelos textos do direito positivo, da jurisprudência e da doutrina.

Dentre elas, temos o termo “tributo” sendo utilizado como dinheiro, prestação do dever jurídico pelo sujeito passivo, direito subjetivo do sujeito ativo, relação tributária, norma jurídica e, por fim, norma, fato e relação jurídica.

A primeira denominação, que considera o tributo como sendo uma quantia em dinheiro, é usualmente utilizada pelos leigos como volume de notas, simbolicamente indicado por um cifrão, é o objeto da prestação.

Outro conceito se relaciona com o comportamento do sujeito passivo (pessoa física ou jurídica), que tem a obrigação de efetuar o pagamento de quantia para saldar seu débito.

Entretanto, também temos o tributo em favor do sujeito ativo, onde o Estado tem o direito subjetivo de exigir o objeto da prestação (tributo), por conta de sua soberania nos termos fixados em lei.

Outra acepção é vista na totalidade de tributo como a obrigação tributária, isto é, como uma entidade integral nascida da relação jurídica quando ocorre o fato do antecedente.

E, para finalizar, a acepção do vocábulo “tributo” sendo usado como preceito normativo, e também abrangendo toda a fenomenologia da incidência.

Dessa forma, o artigo Art. 3º do Código Tributário Nacional dispõe que: *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Fazendo uma análise minuciosa, verificamos que tributo é uma prestação pecuniária compulsória, já que exige o comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária (nunca voluntário), não ficando à disposição da vontade do sujeito passivo, o qual é obrigado a efetivar o pagamento quando o fato da norma jurídica ocorre, fazendo nascer o vínculo.

Um requisito fundamental é a licitude do fato que faz nascer a obrigação tributária, ocorre que, quando o fato é ilícito transmite a ideia de sanção e penalidade pelo descumprimento de deveres tributários.

É preciso frisar que o princípio da legalidade, presente nos artigos 5º, II, e no artigo 150º, I, ambos da Carta Magna, é a base das relações obrigacionais, pois os entes políticos são vedados de instituir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça, não sendo possível falar em obrigações convencionais. A arrecadação do tributo é cobrada por meio de uma atividade administrativa plenamente vinculada.

## **2. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **2.1 APONTAMENTOS INICIAIS**

Quando as normas tributárias estão vigentes, devem ser aplicados imediatamente, sem alcançar os fatos geradores já consumados, apenas os fatos geradores

futuros e os pendentes, cuja definição se encontra no artigo 116, o qual prevê os casos que desencadeiam os fatos geradores e os seus efeitos.

Salvo disposição de lei em contrário, são eles: tratando-se de situação de fato, o fato gerador ocorre desde o momento que se verificar as circunstâncias materiais suficientes para a produção dos efeitos próprios, bem como tratando-se de situação jurídica, desde o momento que o fato gerador esteja definitivamente constituído, nos termos do direito a ela aplicável.

Vale salientar que, normalmente no Direito Tributário, o fato gerador do tributo é uma situação de fato, por visar o fator econômico, o qual atinge a capacidade contributiva do sujeito passivo com a finalidade de tributação com justiça. Contudo, pode em tese haver sim o fato gerador que seja uma situação jurídica.

De acordo com o que dispõe no artigo 105 do Código de Tributário Nacional, as normas tributárias incidem imediatamente aos fatos geradores e aos pendentes, os quais a ocorrência se iniciou, mas ainda não estava completa.

Ante o exposto, a lei quando entra em vigor deve ser aplicada imediatamente aos fatos geradores que ocorrerem no campo territorial e, àqueles que sua ocorrência começou, contudo não se completou. São os denominados “fato gerador futuro” e “fato gerador pendente”.

O fato gerador futuro é aquele que ainda não aconteceu, porém quando vier a ocorrer, sob o prisma da legislação tributária vigente, receberá o impacto dela, se submetendo assim aos efeitos jurídicos previstos na lei.

Enquanto o fato gerador pendente é aquele que o seu ciclo já começou e está agora em formação, e quando vier a concretizar, deverá respeitar os efeitos da legislação tributária como o fato gerador futuro.

Um exemplo clássico do chamado “tributo com fato gerador continuado” é o imposto de renda, onde apenas será considerado consumado no final do denominado ano-base, isto porque a lei nova vai incidir imediatamente aos fatos geradores pendentes.

Parte dos tributaristas defendem que, em nome da segurança jurídica, o imposto sobre a renda deveria ser aplicado pela lei em vigor anterior ao início do período-base, até sugeriram uma mudança para a Assembleia Nacional Constituinte incluindo no dispositivo a competência da União de instituir e cobrar o imposto de renda “*que se regerá por lei anterior ao respectivo período-base*”<sup>5</sup>, conforme Hugo de Brito Machado.

No mesmo sentido, para solucionar o problema, o brilhante autor Hugo ainda complementa:

O entendimento pelo qual o fato gerador do imposto de renda somente se completa no dia 31 de dezembro, e assim a lei publicada até tal data aplica-se a todo período, vale dizer, ao lucro apurado no período de 1 de janeiro a 31 de dezembro, na verdade prejudica a segurança jurídica. Melhor será, portanto, entender-se que a lei não incide sobre fatos cuja ocorrência se tenha iniciado antes de sua publicação.<sup>6</sup>

Para ele, o artigo 105 sofreu intensa influência do Estado autoritário, e com o advento do Estado de Direito Democrático, deve se visar agora a preservação da segurança jurídica, afastando, portanto, a aplicação imediata e só utilizando-a no ano seguinte à publicação. Porém, mesmo com tantos argumentos, o entendimento não tem sido adotado pelo Supremo Tribunal Federal.

A definição de fato gerador se baseia na união das condições necessárias e suficientes para gerar os efeitos que são próprios da situação jurídica ou de fato. Entretanto, se faltar algum dos requisitos da composição intrínseca, não será mais fato gerador, por não surtir mais efeitos no surgimento da obrigação tributária.

Posto isso, para Paulo de Barros Carvalho não tem que ser chamado de fato gerador pendente, já que por algum motivo deixou de completar o elemento de sua composição, e conseqüentemente não merecerá o nome porque não aconteceu.

Dessa forma, segundo tal autor: “*Os fatos geradores pendentes são eventos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regrada pelo*

---

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 20. ed., Malheiros Editores, 2001, p. 89.

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 20. ed., Malheiros Editores, 2001, p. 89.

*direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo, efetivamente, terão adquirido significação jurídica.”*<sup>7</sup>

Posto isso, os fatos geradores se ocorrerem no universo da conduta humana, vão ser tratados como os fatos geradores futuros, surtindo os mesmos efeitos com significação jurídica. Por outro lado, se esses fatos geradores pendentes não chegarem a acontecer, nenhuma importância será levada em conta, já que apenas se iniciou uma situação de fato ou uma situação jurídica.

A Lei n. 5.172/66, em seu artigo 105, não traz nenhum ponto diferenciador entre o fato gerador pendente e o fato gerador futuro, pelo fato de a lei apenas trazer que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos dois casos.

## **2.2 APLICAÇÃO RETROATIVA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS**

Vale dizer que a rigor não é correto o termo aplicação retroativa, porque a lei não retroage, mas sim pode qualificar fatos os quais ocorreram antes do início de sua vigência. Em regra, por conta do direito intertemporal, o fato regula-se pela lei em vigor da sua ocorrência, ou, melhor dizendo, a lei incide sobre aquele fato que concretizou a hipótese de incidência do antecedente da norma, denominando-se “*tempus regit actum*” a lei em vigor à época aplicada ao fato.

Em nome da segurança jurídica, um dos pilares do Direito Positivo, a Constituição Federal no artigo 5º, XXXVI, prevê: “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”. Por conta disso que as normas jurídicas se voltam para o futuro, depois da publicação da lei, não podendo colher fatos pretéritos, levando-se em consideração a estabilidade das relações jurídicas entre o contribuinte e o Fisco.

De maneira geral, as leis devem ser irretroativas, com o fundamento de assegurar aos cidadãos a intangibilidade dos atos e fatos lícitos praticados, caso contrário,

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23. ed., Saraiva, 2011, p. 125.

dispersaria a garantia da segurança às pessoas, já que a lei poderia incidir sobre fatos consumados.

Implicitamente, o princípio da legalidade tributária do artigo 150, inciso I, da Constituição Brasileira, veda a retroatividade: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”. Logo, a lei tributária vem antes do fato impositivo.

Por outro vértice, o legislador atribuiu à alguns casos o efeito retroativo, porém, aquela lei tributária que cria e aumenta um tributo será sempre irretroativa, sem exceções. Contudo, o Direito brasileiro admite leis tributárias retroagindo, desde que sejam benéficas ao contribuinte e expressas, pois na sua omissão cai na regra geral da irretroatividade.

Dispõe o artigo 106, inciso I, da Lei 5.172/66, sobre as leis interpretativas, que podem ser aplicadas aos fatos pretéritos, vale dizer que não podem desencadear penalidades à infração dos dispositivos interpretados, apenas elucidando as mensagens obscuras.

Nessa linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho diz em sua obra: “*As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada*”.<sup>8</sup>

É preciso frisar que a lei interpretativa não tem o condão de inovar, mas tão somente de esclarecer dúvida o qual surgiu no dispositivo anterior, além de conter com as obscuridades ou ambiguidades, excluídas as penalidades. Então ela retroage até a data da entrada em vigor da lei interpretada.

Para tanto, o autor Hugo de Brito Machado<sup>9</sup> trouxe um exemplo: algum dispositivo da lei do IPI causou dúvida se deveriam emitir o documento “a” ou o “b”,

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23. ed., Editora Saraiva, 2011, p. 126.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, Malheiros Editores, 20. ed., 2001, p. 90.

assim, dispositivo novo interpretativo surgiu trazendo a necessidade de emitir o documento “b”.

Nesse contexto, não caberia penalidade aos contribuintes que emitiram o documento “a”, portanto, os que não emitiram nenhum documento se sujeitam às penalidades, não sendo aplicável a exclusão da penalidade prevista no artigo 106.

Roque Antônio Carrazza, dispendo de entendimento diverso, assinala que: *“A tarefa de interpretar leis é cometida aos seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica a lei aos casos concretos submetidos a sua apreciação, definitivamente e com força institucional”*<sup>10</sup>.

Para ele, não existe lei interpretativa, visto que uma lei não pode interpretar outra, somente deve criar o direito objetivo ao inovar a ordem jurídica. Implicitamente está contida tal proibição de editar normas interpretativas no princípio da separação dos poderes.

Em suma, segundo o seu entendimento, é de competência do Poder Judiciário interpretar leis ao aplicá-las ao caso concreto, e não do Poder Legislativo, isso causaria um ciclo vicioso por toda vez uma norma pode ser interpretada e assim por diante, até chegar em uma série infinita de interpretações.

Frisa-se que outro inciso do artigo 106, do Código Tributário Nacional, também permite que a lei seja aplicada ao ato ou fato pretérito, quando o ato não foi definitivamente julgado, são eles:

[...] 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; e por fim, c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Ante o exposto, as duas primeiras alíneas quase não possuem distinção, pois chegamos ao mesmo ponto falar que deixar de definir um ato como infração e também deixar como contrário à exigência de ação ou omissão. Com outras palavras, as hipóteses

---

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra - Coordenador. **Curso de Direito Tributário**, Editora CEJUP, 4. ed., 1995, p. 131.

das duas alíneas dispõem que quando se exige uma ação ou omissão é um dever, e no caso do seu descumprimento ocorre uma infração.

Como dito anteriormente, a alínea *c* trata-se de uma lei nova que comine penalidade menos severa (mais branda) do que a aplicada à prática da infração, já que é um direito do sujeito passivo, pode ser dado a requerimento do interessado de ofício, como também por intermédio da autoridade que intervenha no julgamento do feito.

Cabe dizer que, por todo o exposto, Paulo de Barros a respeito do artigo 106, do Código Tributário Nacional, leciona que: *“acabam por beneficiar o contribuinte, preservando a segurança das relações entre Administração e administrados, bem como o legítimo direito que os súditos têm de não verem agravada a situação jurídica anteriormente configurada”*<sup>11</sup>. Assim, a lei simplesmente retroage para beneficiar o contribuinte, nesses casos expressos em lei.

É importante salientar a diferença da aplicação retroativa com a anistia, prevista nos artigos 180 a 182, do CTN. Nos dois institutos existe uma lei nova com efeitos da incidência da lei anterior, esta não possui modificação ou revogação da lei antiga, o que acontece sem alteração da qualificação jurídica do ilícito. a infração continua, somente extingue a punibilidade de alguns casos.

Portanto na anistia, a infração continua, somente extingue a punibilidade em alguns casos, bem como não merece ser interpretada, já que não é questão de direito intertemporal, pois só alcança fatos pretéritos e foi criada com esse destino.

Preliminarmente, Hugo de Brito Machado conclui o assunto dispondo que: *“Como é hoje pacífico ser a relação de tributação uma relação estritamente jurídica, de natureza obrigacional, tem-se de concluir que também nessa relação, na qual o Estado sempre é parte, não se pode admitir leis retroativas”*.<sup>12</sup>

Posto isso, não há garantia constitucional de irretroatividade das leis para o Estado, por ser apenas uma proteção do particular, visto que antes defendiam e era

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, Editora Saraiva, 23. ed., 2011, p. 127.

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, Malheiros Editores, 20. ed., 2001, p. 91.

admitida a tese da retroatividade das leis de ordem pública, que absurdamente não dava validade à lei retroativa que modificasse a relação jurídica a qual o Estado fizesse parte.

## **2. CONCLUSÃO**

O estudo em tela contemplou a aplicação das normas tributárias, que devem ser imediatamente incididas quando as normas jurídicas estão vigentes, aos fatos geradores consumados, bem como aos fatos geradores futuro e pendentes.

Também se faz presente no capítulo a retroatividade da legislação tributária, onde a regra é a irretroatividade por conta do princípio da segurança jurídica, entretanto, conforme o artigo 150, inciso I, da Constituição da República, o legislador atribui à alguns casos o efeito retroativo.

## **3. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 20. ed., Malheiros Editores, 2001.

MARTINS, Ives Gandra - Coordenador. **Curso de Direito Tributário**, Editora CEJUP, 4. ed., 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 23. ed., Saraiva, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**, 15. ed., Atlas, 2003.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova do direito tributário**. São Paulo, Noeses.