

78. Vigência e aplicação da legislação tributária

A vigência da legislação tributária segue as regras gerais estabelecidas na LINDB, de modo que, salvo disposição em contrário, inicia 45 dias após a publicação.

Embora seja comum a **cláusula de vigência imediata**, o art. 8º da LC 95/98 determina que a lei conceda “prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula ‘entra em vigor na data da sua publicação’ para as leis de pequena repercussão”.

Conforme o CTN, os atos administrativos, salvo disposição em contrário, entram em vigor na data da publicação (art. 103, I), e as decisões normativas, 30 dias após a publicação (art. 103, II).

Ademais, **impede que se observem as garantias constitucionais de anterioridade de exercício** (art. 150, III, *a*) e **nonagesimal** (arts. 150, III, *b*, e 195, § 6º), aplicáveis à instituição e à majoração dos tributos.

Quanto à aplicação da legislação tributária, chama atenção a determinação, constante do CTN, de **aplicação retroativa** de certas normas da legislação tributária. O art. 106, I, do CTN, determina que a lei se aplique a ato ou fato pretérito “quando seja **expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”. Mas lei “supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico, deve ser considerada como lei nova”¹. O art. 106 também determina a aplicação retroativa dos dispositivos que **deixem de definir determinados atos como infração** ou como contrários à exigência de ação ou omissão² (art. 106, II, *a* e *b*) e daqueles que cominem **penalidade menos severa** que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 106, II, *c*). Este último dispositivo é aplicável enquanto não tiver sido satisfeita a multa, inclusive no curso da Execução e no âmbito dos

1. STF, Tribunal Pleno, rel. Mina. ELLEN GRACIE, RE 566621, 2011.

2. A alínea “b” repete, com outras palavras, a alínea “a”. Efetivamente, conforme HUGO DE BRITO MACHADO, “tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão” (*Curso de direito tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 102).

Embargos à Execução³. Têm sido reduzidos percentuais de multa moratória de 30% para 20%⁴ e de multa de ofício de 100% para 75%⁵.

79. Integração e interpretação da legislação tributária

O art. 108 do CTN dispõe sobre a integração da legislação tributária, ou seja, sobre o que fazer no caso de ausência de disposição expressa acerca de determinada questão. Arrola **quatro métodos de integração**: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Ao fazê-lo, determina a aplicação sucessiva de tais mecanismos, de modo que a analogia teria preferência. Mas, ainda que o CTN pareça hierarquizar os modos de integração da legislação tributária, em verdade tal não se mostra adequado, tampouco pode ser considerado de modo rígido. Isso porque a integração do ordenamento⁶ é **atividade complexa**, cabendo ao aplicador verificar a pertinência de cada método em face da existência ou não de dispositivo para hipótese semelhante, de estarem ou não em questão valores que desafiem a construção de solução específica para o caso com suporte nos princípios de direito tributário e de direito público e das circunstâncias peculiares que não tenham sido levadas em consideração pelo legislador.

A interpretação da legislação tributária também é complexa, descabendo pressupor que seja viável simplificar a postura do exegeta como se pudesse se orientar sempre em favor do contribuinte, por considerar a tributação como ingerência odiosa sobre o patrimônio privado, em favor do Fisco, em atenção às exigências financeiras do Estado ou à suposta supremacia do interesse público⁷, ou, ainda, pela literalidade da lei⁸.

3. STJ, REsp 191.530.
4. Art. 84, III, c, da Lei n. 8.981/95 em cotejo com o art. 61 da Lei n. 9.430/96.
5. Art. 4º, I, da Lei n. 8.218/91 em cotejo com o art. 44, I, da Lei n. 9.430/96.
6. “[...] todo el ordenamiento debe responder a unos mismos métodos en su elaboración, aplicación y estudio. La unidad del ordenamiento nos sirve así para afirmar que de ella se desprende un único camino en la aplicación de toda norma jurídica, rechazando las pretendidas peculiaridades jurídico-tributarias en este tema” (LAPATZA, J. J. F. *Curso de derecho financiero español*. 25. ed. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2006, p. 308).
7. “[...] aparece desprovista de toda fundamentación la pretensión de negar la aplicación a las normas impositivas de las mismas reglas de interpretación que se aplican a las leyes en general. Las normas tributarias, como todas las otras normas, deben interpretarse con el fin de atribuir al precepto jurídico el valor que le es propio, el la regulación de las relaciones de la vida social que constituyen su objeto: toda apriorística inclinación de la labor interpretativa a favor del fisco o a favor del contribuyente constituye una inadmisibile limitación del proceso lógico representado por la interpretación de la ley” (VANONI, E. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estudos Fiscales, Madri, p. 217).
8. Desde o início da elaboração sistemática do direito tributário já se destacava o descabimento de tais simplificações: “Un examen menos superficial pone de manifiesto la inadmisibilidad

Não há que se falar em interpretação restritiva, em interpretação extensiva nem em interpretação declaratória ou literal⁹, mas apenas em interpretação como atividade complexa.

Efetivamente, na interpretação da legislação tributária, inclusive os princípios gerais de direito privado serão relevantes, conforme referem expressamente os arts. 109 e 110 do CTN.

O art. 111 do CTN determina que se interprete literalmente 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. Tal dispositivo tem sido severamente criticado por ser, ele próprio, interpretado literalmente. O que se extrai como norma do art. 111 não é a vedação à utilização dos diversos instrumentos que nos levam à compreensão e à aplicação adequada de qualquer dispositivo legal, quais sejam, as interpretações histórica, teleológica, sistemática, a consideração dos princípios etc. Traz, isto sim, uma advertência no sentido de que as regras atinentes às matérias arroladas devem ser consideradas como regras de exceção, aplicáveis nos limites daquilo que foi pretendido pelo legislador, considerando-se as omissões como "silêncio eloquente", não se devendo integrá-las pelo recurso à analogia¹⁰. Há de se considerar, por certo, as circunstâncias do caso concreto, pois há princípios constitucionais inafastáveis na aplicação do direito, como a razoabilidade e a proporcionalidade.

de estas posiciones" e que "las mismas reglas dominan la interpretación de cualquier norma, y ninguna de aquéllas autoriza a pensar que para el derecho tributario deban seguirse criterios interpretativos diversos de los que presiden la interpretación de cualquier otra clase de leyes" (GIANNINI, A.D. *Instituciones de derecho tributario*. Título original: *Istituzioni di diritto tributario*. 7. ed. italiana, 1956. Tradução de F. Sainz de Bujanda, Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 31 e 32).

9. "Existe interpretación declarativa cuando el intérprete atribuye a la norma el valor que resulta evidente del significado literal de las palabras que el intérprete 'declara' y explica. Se habla de interpretación restrictiva cuando a la norma se atribuye un contenido más restringido del que parece tener en principio la expresión adoptada, y ello en base a la idea de que la ley *plus dixit quam voluit*. Por el contrario, cuando se considera que la fórmula del precepto legislativo no expresa plenamente la idea que la informa (*minus dixit quam voluit*) se alude a interpretación extensiva. [...] Si se tienen en cuenta los conceptos fundamentales que inspiran la labor interpretativa se observa que en realidad la norma ni se extiende ni se restringe. El intérprete investiga el verdadero valor de la norma. Se esfuerza por identificar el contenido efectivo de la voluntad estatal expresada en la norma y trata de aplicar la ley en forma que pueda realizar la función para la que fue creada, pero no tiene competencia para restringir o extender el ámbito de aplicación del precepto legal. Es pura ilusión el hablar de interpretación extensiva o restrictiva; en la realidad, la norma, como voluntad inmanente del Estado, ni se extiende ni se restringe..." (VANONI, E. *Natura ed interpretazione delle Leggi tributarie*. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estudos Fiscales, Madri, p. 335).

10. STJ, Primeira Turma, rel. Min. MILTON PEREIRA, RE 36.366-7, 1993.

Frente à isenção, para militares e policiais, de taxa de expedição de certificado de registro de arma de fogo, estabelecida pelo art. 11, § 2º, da Lei n. 10.826/03, o STJ entendeu que, na ausência de referência legal expressa, não é possível estendê-la aos inativos, devendo alcançar “apenas a esfera jurídica dos policiais no exercício efetivo do cargo”¹¹.

Mas há uma perspectiva, também correta, para a invocação do art. 111 do CTN a favor dos contribuintes. Refiro-me à exigência, pela autoridade fiscal, como condição para o reconhecimento de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário ou para dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de requisitos não previstos em lei. Ao referir-se à literalidade da legislação que disponha sobre tais matérias, resta claro que os requisitos também deverão constar expressamente da lei, não tendo o Executivo espaço para nenhuma regulamentação inovadora.

Não há, portanto, como se pretender atribuir à interpretação da legislação tributária um caráter restritivo nem extensivo, mas conforme a vontade do legislador e o que se possa extrair da lei¹². Interpreta-se a legislação tributária como se interpreta o ordenamento jurídico em geral.

O CTN dispõe, ainda, em seu art. 112, que a lei tributária que define **infrações**, ou **lhe comina penalidades**, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida** quanto à capitulação legal do fato, à sua natureza ou circunstâncias materiais, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, ou à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Embora cuide da interpretação da lei punitiva, refere-se, verdadeiramente, à sua aplicação aos casos concretos, conforme se vê pelo rol de hipóteses constante dos seus incisos. Aliás, não há que se falar em dúvida quanto à lei, na medida em que o seu alcance é definido pelo Judiciário através da aplicação dos diversos critérios de interpretação¹³. Dúvida pode haver quanto aos atos praticados

11. STJ, REsp 1530017/PR, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2017, DJe 29/09/2017.

12. LAPATZA, J. J. F. *Curso de derecho financiero español*. 25. ed. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2006, p. 308.

“Existe interpretación declarativa, cuando el intérprete atribuye a la norma el valor que resulta evidente del significado literal de las palabras que el intérprete ‘declara’ y explica. Se habla de interpretación restrictiva cuando a la norma se atribuye un contenido más restringido del que parece tener en principio la expresión adoptada, y ello en base a la idea de que la ley *plus dixit quam voluit*. Por el contrario, cuando se considera que la fórmula del precepto legislativo no expresa plenamente la idea que la informa (*minus dixit quam voluit*) se alude a interpretación extensiva. [...] Si se tienen en cuenta los conceptos fundamentales que inspiran la labor interpretativa, se observa que en realidad la norma ni se extiende ni se restringe. El intérprete investiga el verdadero valor de la norma. [...] Es pura ilusión el hablar de interpretación extensiva o restrictiva...” (VANONI, E. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estudos Fiscales, Madri, p. 335-336).

13. TRF4, Primeira Seção, EAC 2000.04.01.077095-1.