

# DA RECEPÇÃO DO ARTIGO 104 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: ANÁLISE SOBRE SUA VALIDADE, VIGÊNCIA E EFICÁCIA<sup>1</sup>

RECEPTION OF ARTICLE 104 OF THE NATIONAL TAX CODE BY THE  
CONSTITUTION OF THE FEDERATIVE REPUBLIC OF BRAZIL 1988:  
AN ANALYSIS OF ITS VALIDITY, DURATION AND EFFICIENCY

*Ubaldo Cesar Balthazar<sup>2</sup>*

*Jaqueline da Silva Stein<sup>3</sup>*

## Resumo

Este artigo tem como objetivo realizar uma investigação acerca do artigo 104 do Código Tributário Nacional, sua validade e recepção pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Para tanto, é feita uma reflexão sobre a recepção de normas por uma nova Constituição e, tomando por base os conceitos de validade, vigência e eficácia de norma propostos por Luigi Ferrajoli, busca-se verificar se referido dispositivo continua válido, vigendo e produzindo efeitos. Os resultados da análise permitem concluir que mencionada regra legal foi de fato recepcionada pela Constituição Federal de 1988, portanto, é válida, vigente e plenamente eficaz.

**Palavras-chave:** Teoria da Recepção. Validade. Vigência. Eficácia. Artigo 104 do Código Tributário Nacional.

## Abstract

This article aims to conduct an investigation about the Article 104 of the National Tax Code, its validity and receipt by the Constitution of the Federative Republic of Brazil 1988. Therefore, a discussion regarding the standards for a new constitution, considering the concepts of validity, duration and standard of efficiency offered by Luigi Ferrajoli, the article intends to verify if the device is still valid and

<sup>1</sup> Artigo submetido em 30/09/2015, pareceres de aprovação em 27/01/2016 e 02/01/2016, aprovação comunicada em 02/02/2016.

<sup>2</sup> Doutor em Direito pela Universidade Livre de Bruxelas, Bélgica; Professor Titular da Universidade Federal de Santa Catarina; Vice-Diretor do Centro de Ciências Jurídicas da UFSC; professor convidado do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP), da Universidade de Lisboa; membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SC e do Instituto dos Advogados de Santa Catarina (IASC). Advogado. E-mail: <ubalth@gmail.com>.

<sup>3</sup> Mestranda em Direito, Estado e Sociedade, linha de pesquisa Constituição, Cidadania e Direitos Humanos da Universidade Federal de Santa Catarina. Especialista em Direito Constitucional pela Academia Brasileira de Direito Constitucional. Bacharel em Direito pela Universidade da Região de Joinville. Advogada. E-mail: <jaqueline@stsc.com.br>.

producing effects. The results from the analysis allow us to conclude that the legal rule was in fact received by the Federal Constitution of 1988, which means it is valid, present and fully effective.

**Keywords:** Theory of Reception. Validity. Effectiveness. Efficiency. Article 104 of the Brazilian Tax Code.

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Da Teoria da Recepção. 2.1. A Recepção do Código Tributário Nacional pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. 3. Validade, vigência e eficácia. 3.1. Validade e vigência. 3.2. Eficácia. 4. O artigo 104 do Código Tributário Nacional. 4.1. Vigência vs. eficácia. 4.2. Abrangência. 5. Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 6. Conclusão. 7. Referências.

## 1 INTRODUÇÃO

O artigo 104 do Código Tributário Nacional (CTN) tem enorme relevância para o Direito Tributário, tendo em vista que trata do início da vigência de lei que institui, majora, define novas hipóteses de incidência, extingue ou reduz isenção de impostos sobre o patrimônio ou a renda.

De início, cabe lembrar o comentário de Machado, segundo o qual “o art. 104 do Código Tributário Nacional [...] não era compatível com a Constituição de 1967, [...] nem com a Emenda n. 1, de 1969 [...]. Também não se compatibiliza com a Constituição de 1988” (MACHADO, 2010, p. 102).

O objetivo dessa pesquisa é, portanto, verificar se este dispositivo legal foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 (CF) e se o mesmo é válido, vigente e eficaz. Essa análise foi desenvolvida com fundamento na Teoria Garantista do Direito proposta por Ferrajoli em sua obra *Direito e Razão*.

É analisada por primeiro a teoria da recepção das normas infraconstitucionais por um novo ordenamento jurídico, ou seja, com o advento de uma nova Constituição. Depois se explicita a recepção do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988.

Em seguida, é feita uma análise sobre validade, vigência e eficácia, segundo Ferrajoli. Passa-se à análise do artigo 104 do CTN para, então, verificar sua validade, vigência e eficácia. Por fim, faz-se uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, para daí então realizar a conclusão.

## 2 DA TEORIA DA RECEPÇÃO

A Teoria da Recepção trata do aproveitamento de ordenamento jurídico infraconstitucional quando da promulgação de uma nova Constituição, no qual “a legislação infraconstitucional que estiver em conformidade com a nova ordem constitucional é por ela recepcionada, admitida como válida” (PINHO, 2011, p. 48).

Essa conformidade da legislação infraconstitucional produzida com fundamento na Constituição revogada com a Constituição nova ocorre no plano material, ou seja, em relação ao seu conteúdo, e atribui à norma infraconstitucional novo fundamento constitucional.

Assim, se houver compatibilidade entre a matéria tratada na norma infraconstitucional com a Constituição nova, esta será recepcionada. Do contrário, restará revogada. Como se vê, a recepção depende da matéria, do conteúdo, da *mens legis*.

Com relação à forma, caso a norma recepcionada tenha vigido no ordenamento anterior sob uma roupagem jurídica diferente da prevista na nova Constituição, aquela sofrerá uma adequação para se adaptar a esta. Será, portanto, recepcionada com o status previsto no novo ordenamento.

Destarte, “a legislação infraconstitucional, ao ser recepcionada pela Constituição, recebe a natureza que a nova ordem constitucional reservou para a matéria” (PINHO, 2011, p. 49). Exemplo disso é a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Tal diploma normativo foi recepcionado com status de lei complementar<sup>4</sup> para atender a exigência do artigo 165, § 9º, inciso II, da Constituição Federal de 1988<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Nesse sentido: EMENTA: MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.061, DE 11.11.97 (LEI Nº 9.531, DE 10.12.97), QUE CRIA O FUNDO DE GARANTIA PARA PROMOÇÃO DA COMPETIVIDADE - FGPC. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 62 E PAR. ÚNICO, 165, II, III, §§ 5º, I E III, E 9º, E 167, II E IX, DA CONSTITUIÇÃO. 1. A exigência de previa lei complementar estabelecendo condições gerais para a instituição de fundos, como exige o art. 165, § 9º, II, da Constituição, está suprida pela Lei nº 4.320, de 17.03.64, recepcionada pela Constituição com status de lei complementar [...]. ADI 1726 MC, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 16/09/1998, DJ 30-04-2004 PP-00027 EMENTVOL-02149-03 PP-00431 RTJVOL-00191-03 PP-00822.

<sup>5</sup> Art. 165. § 9º Cabe à lei complementar: [...] II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

## 2.1 A Recepção do Código Tributário Nacional pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Segundo a Constituição Federal vigente, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, conforme dispõe seu artigo 146. Vejamos:

Art. 146. **Cabe à lei complementar:** I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; **III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...].**

O Código Tributário Nacional, porém, é anterior ao referido dispositivo constitucional, eis que passou a existir através da Lei n.º 5.172/66, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Seu artigo 1.º explicita que se fundamenta na Emenda Constitucional n.º 18/65.

Apesar disso, o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal vigente com fundamento no que dispõe o artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que se colaciona:

Art. 34. O sistema tributário nacional<sup>6</sup> entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição<sup>7</sup>, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...]

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

**§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional<sup>8</sup>, fica assegurada a aplicação da legislação anterior<sup>9</sup>, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.[...]**

<sup>6</sup> Assim entendido, o capítulo I – do Sistema Tributário Nacional – do título VI – da tributação e do orçamento – da Constituição Federal, ou seja, seus artigos 145 a 162.

<sup>7</sup> Logo, em 1.º de março de 1989, tendo em vista que a Constituição foi promulgada em 5 de outubro de 1988.

<sup>8</sup> Assim entendido, o capítulo I – do Sistema Tributário Nacional – do título VI – da tributação e do orçamento – da Constituição Federal, ou seja, seus artigos 145 a 162.

<sup>9</sup> Frisa-se, infraconstitucional e com fundamento em constituições anteriores à de 1988.

Assim, o CTN, muito embora seja anterior à atual Carta Constitucional, foi por ela formalmente recepcionado com status de lei complementar, conforme dispõe seu artigo 146 combinado com o artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Com relação à matéria recepcionada, deve-se avaliar em conformidade com a legislação constitucional, de forma que o objetivo desta pesquisa é justamente verificar se houve a recepção do artigo 104 do Código Tributário Nacional.

### 3 OS CONCEITOS DE VALIDADE, VIGÊNCIA E EFICÁCIA

Luigi Ferrajoli, em sua obra *Direito e Razão*, ao construir uma teoria do garantismo penal, chega à conclusão de que há a necessidade de se distinguir validade, vigência e eficácia, numa teoria garantista geral. Vejamos:

Uma teoria garantista do direito – não somente penal – parte da distinção do vigor das normas, tanto de sua validade quanto de sua efetividade. Esta distinção, como se viu a seu tempo, é essencial para compreender a estrutura normativa do Estado de direito, caracterizada: a) por pertencerem as normas vigentes a níveis diversos e hierarquicamente ordenados, cada um dos quais se configura como normativo, respectivamente àquele inferior, e como fático respectivamente àquele superior; b) pela incorporação nas normas superiores das obrigações e vedações que disciplinam a produção das normas inferiores, e cuja obtemperação é condição da efetividade das primeiras e da validade das segundas; c) pelas antinomias produzidas pelas violações das normas superiores por parte das inferiores, e pelo simultâneo vigor de umas, ainda que não efetivas, e de outras, ainda que inválidas; d) pela conseqüente ilegitimidade jurídica que, em qualquer medida, investe sempre os poderes normativos, legislativo e judiciário, e que é tanto maior quanto mais ampla mas não efetiva é a incorporação limitativa dos deveres nos níveis mais altos do ordenamento. (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 804)

Segundo Ferrajoli e Brito, a doutrina frequentemente confunde validade e vigência, tendo ele mesmo se confundido sobre o tema (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 387). Passa-se, portanto, à análise da validade, vigência e eficácia das normas, segundo a teoria proposta por Ferrajoli.

### 3.1 Validade e vigência

Ferrajoli e Brito explicam que “validade e vigência coincidem nos Estados absolutistas que têm como única norma acerca da produção normativa o princípio de mera legalidade *quod principi placuit legis habet vigorem*” (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 331), isto é, o que agradou ao príncipe, adquiriu força de lei.

Contudo, nos Estados de Direito, essa confusão não pode ocorrer, tendo em vista que neste modelo existem normas sobre a produção normativa tanto em sua forma quanto em seu conteúdo:

Validade e vigência [...] não coincidem nos modernos Estados de direito, que estão dotados de normas acerca da produção normativa que vinculam a validade das leis ao respeito das condições também substanciais ou de conteúdo, destacando-se dentre elas os direitos fundamentais. Diria inclusive que o Estado de direito caracteriza-se precisamente por esta possível divergência, que é consequência da complexidade estrutural das suas normas acerca da produção normativa. [...] (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 331)

Para Ferrajoli, a validade se desdobra em formal e material. A validade formal considera como válida “qualquer norma ou preceituação que esteja conforme as normas acerca de sua produção” (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 330). Ferrajoli chama a validade formal de vigência. Já a validade material tem a ver com justiça e ocorre quando a norma está em conformidade com as leis fundamentais do ordenamento do qual faz parte. (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 330) A validade material, portanto, é por ele considerada a verdadeira validade.

Chamarei de “*vigência*” a validade apenas *formal* das normas tal qual resulta da regularidade do *ato normativo*; e limitarei o uso da palavra “*validade*” à validade também *material* das normas produzidas, quer dizer, dos seus significados ou conteúdos normativos. (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 330-331)

Podemos dizer, então, que uma norma brasileira é vigente se estiver em consonância com os artigos 59 e seguintes da Constituição Federal, tendo em vista que os mesmos disciplinam o processo legislativo brasileiro. Nesse sentido, uma norma será vigente se obedecer aos critérios de iniciativa, deliberação, instrução do

projeto de lei, exame, sanção, veto, apreciação do veto, promulgação e, por fim, publicação. (FERREIRA FILHO, 2001, p. 183)

Tendo em vista que somente validade, e não a vigência, tem relação com justiça, pode-se dizer que é vigente, “ainda que seja injusta qualquer norma ou preceituação que esteja conforme as normas acerca de sua produção.” (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 329-330)

Por outro lado, uma norma é válida quando coerente com a Constituição Federal quanto ao seu conteúdo material, se obedecer aos direitos fundamentais lá previstos, não violar cláusula pétrea, ou seja, quando for harmônica com o sistema jurídico na qual ela foi inserida.

### 3.2 A ideia de eficácia

Com relação à eficácia, Ferrajoli explica que

[...] toda norma jurídica pode ser contemplada como *fato* em relação às normas que regula sua produção e como *direito* em relação às normas e práticas cuja produção ela regula. [...] no segundo caso (que é o único caso possível se se trata de normas de categoria máxima como as constitucionais) se valorará a sua eficácia ou ineficácia em relação às normas de categoria inferior a ela. (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 329)

Para explicar melhor tal afirmação é necessário entender que Ferrajoli diferencia entre a dimensão do ser e do dever ser, ou seja, entre fato e direito, respectivamente. Nesse sentido “a primeira dimensão [do ser] é aquela à qual se referem os juízos de fato acerca da eficácia ou ineficácia das normas em relação às atividades de categoria inferior a elas [...]” (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 329), porquanto se as normas infraconstitucionais não obedecem às normas constitucionais, isso quer dizer que estas são ineficazes.

Então, “[...] os juízos jurídicos de validade e invalidade acerca das normas inferiores ou produzidas coincidem com os juízos fáticos de eficácia e ineficácia acerca das normas superiores relacionadas com sua produção”, (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 337) ou seja, se as normas infraconstitucionais são válidas, é porque as normas constitucionais estão sendo aplicadas, ou melhor, são eficazes.

Por isso, pode-se dizer que para Ferrajoli a eficácia das normas tem a ver com a sua aplicabilidade. As normas que de fato produzem efeitos, são obedecidas, são observadas, são normas eficazes. É de se destacar que é possível ter uma norma vigente e válida, mas que não é eficaz. (FERRAJOLI; BRITO, 2010, p. 387)

#### 4 O ARTIGO 104 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para iniciar um estudo sobre artigo 104 do Código Tributário Nacional, pertinente verificar o seu conteúdo:

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<sup>10</sup> ou a renda<sup>11</sup>: 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.<sup>12</sup>

O artigo 104, inciso I, do Código Tributário Nacional, assemelha-se com a anterioridade anual prevista no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, segundo o qual:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...].

A anterioridade diz respeito somente ao Direito Tributário. Relaciona-se diretamente com a segurança jurídica, pois “veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa”, ou seja, “exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras” (CARRAZZA, 1997, p. 133).

A anterioridade refere-se à eficácia das leis tributárias, eis que impossibilita os entes políticos da cobrança tributária no mesmo exercício financeiro (ano fiscal) e

<sup>10</sup> IPTU, IPVA e ITR. Também ITCMD, ITBI e IGF, com controvérsias.

<sup>11</sup> Imposto sobre a Renda (IRPF e IRPJ).

<sup>12</sup> CTN, artigo 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)



antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou. A referência, respectivamente, é à *anterioridade anual* (prevista no artigo 150, inciso III, alínea “b”, CF) e à *anterioridade nonagesimal* (prevista no artigo 150, inciso III, alínea “c”, CF). Conforme destacado acima, para esta análise é pertinente principalmente a anterioridade anual.

Há exceções ao princípio da anterioridade, previstas na própria Constituição Federal. São exceções à anterioridade anual aquelas que excepcionam também o princípio da legalidade (Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativa a Títulos e Valor Mobiliários, CIDE combustível e o ICMS combustível), além do Imposto Extraordinário de Guerra e o Empréstimo Compulsório instituído para atender calamidade pública ou guerra externa.

Em uma crítica sobre o tema, Humberto Ávila afirma que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por exemplo, pode ser descrita como jurisdição restritiva (ÁVILA, 2012, p. 632-633), destacando que ao avaliar a jurisprudência em matéria tributária, também de outros tribunais, nota-se que os princípios jurídicos vêm sendo ignorados reiteradamente e exemplifica:

**Eficácia de leis um dia após a sua publicação:** fosse a regra da anterioridade aplicada em conexão com o princípio da segurança jurídica, ela deveria permitir o cálculo antecipado dos deveres fiscais. Mas a sua importância jurídica é limitada, e isso porque a prática durante muito tempo acolhida mostrou que a maioria das leis tributárias é publicada no dia 31 de dezembro do exercício financeiro, entrando em vigor em 1º de janeiro do ano subsequente, de modo que a regra da anterioridade é uma regra meramente formal. (ÁVILA, 2012, p. 633-634)

Leandro Paulsen, por sua vez, explica que

A anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa. Não se trata apenas de prover previsibilidade ou não surpresa. [...] A anterioridade apresenta-se não como princípio, mas como regras claras e inequívocas condicionantes da válida incidência das normas que instituem ou majoram tributos. (PAULSEN, 2012. p. 137-138)

Feito os esclarecimentos sobre a anterioridade anual, cabe analisar os incisos II e III do artigo 104 do Código Tributário Nacional. Apenas para resgatar, eles estipulam que a anterioridade anual aplica-se aos dispositivos de lei “// - que

*definem novas hipóteses de incidência; III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte*". Ora, definir novas hipóteses de incidência nada mais é do que uma forma de instituir tributos, assim como reduzir isenção nada mais é do que majorar tributo. Nesse sentido:

[...] a norma de isenção estabelece uma exceção à norma de tributação. A norma que define a hipótese de incidência tributária, ou norma de tributação, define uma situação de fato que, se e quando concretizada, faz nascer a obrigação tributária. A norma de isenção retira uma parte dessa situação de fato, e essa parte passa a constituir a hipótese de incidência da norma de isenção. Assim, revogada a norma de isenção, aquela parte retirada da hipótese de incidência tributária volta a integrá-la, restando, assim, tal hipótese de incidência aumentada. Há inegável aumento do tributo, pela aplicação da hipótese de incidência da norma de tributação. (MACHADO, 2010, p. 103)

E ainda:

[...] as isenções [...] também integram o sistema constitucional tributário brasileiro, devendo, pois, submeter-se aos princípios que o informam (legalidade, igualmente, segurança jurídica, anterioridade etc.). Natural, por conseguinte, que também à isenção se aplique o princípio da anterioridade. Outra postura colocaria sob o guante da insegurança, ensejando a instalação do império da surpresa nas relações entre ele e o Estado. (CARRAZZA, 1997, p. 147)

Por conseguinte, podemos dizer que o artigo 104 do CTN e o artigo 150, inciso III, alínea "b", CF, se diferenciam em razão da sua vigência, da eficácia e da abrangência que alcançam, conforme será visto a seguir.

#### 4.1 Vigência vs. eficácia

O artigo 104 do Código Tributário Nacional diz respeito à vigência da lei, tendo em vista que sua redação é no sentido de que a legislação que institua ou majore, defina novas hipóteses de incidência ou que extinga ou reduza isenção relativa a impostos sobre o patrimônio ou renda entram em **vigor** somente no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação.

Já o artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal proíbe que os entes tributantes **cobrem** tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, mesmo que esta lei seja válida e vigente. Logo, o artigo em questão ataca a eficácia da norma.

## 4.2 Abrangência

O artigo 104 do Código Tributário Nacional aplica-se apenas aos impostos sobre patrimônio ou renda – ou seja, imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IRPF e IRPJ), imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU, em nível municipal), imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA em nível estadual), imposto sobre propriedade territorial rural (ITR em nível federal) e, com alguma controvérsia, também imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD), imposto sobre transmissão *inter vivos* (ITBI) e imposto sobre grandes fortunas (IGF) (MOTA, 2010, p. 217-220).

Já o artigo 150, inciso III, alínea “b”, CF, ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional, possui uma abrangência muito maior, pois é aplicável a todos os tributos – ou seja, impostos, taxas, contribuições, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Portanto, o que se vê aqui não é uma divergência entre os dois dispositivos analisados, ao contrário, tanto artigo 104 do Código Tributário Nacional quanto o artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal possuem o mesmo condão de afastar tributação imprevista.

Considerando que o dispositivo constitucional é mais abrangente, não fica impedida a recepção do dispositivo infraconstitucional em razão da abrangência. Com relação à vigência e à eficácia, considerando recepcionado o artigo 104 do CTN, a legislação tributária não teria apenas a sua eficácia atacada (em razão da Constituição Federal), mas também a sua vigência, isto é, a anterioridade anual teria mais uma ferramenta de aplicação e efetividade.

## 5 DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Uma simples pesquisa jurisprudencial realizada no site do Supremo Tribunal Federal, com o critério *artigo 104 do Código Tributário Nacional* (CTN-1966 mesmo ART-00104), obteve-se 31 acórdãos e 6 decisões monocráticas. Entre essas decisões, destaca-se:

DECISÃO Vistos. RODOPRIMO TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA interpõe recurso extraordinário (folhas 121 a 155) contra acórdão proferido pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado: “MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI 8.981/95 E MP. 812/94. AUMENTO DE CARGA TRIBUTÁRIA. 1. A Medida Provisória 812/94, apesar de publicada no dia 31 de dezembro de 1994, não representa afronta ao princípio da anterioridade. O importante é que a ela nesse dia foi dada publicidade. 2. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Legalidade da aplicação da MP 812/94, convertida na Lei 8.981/95, a partir de janeiro de 1995. **Inteligência do art. 104 do Código Tributário Nacional.** [...] Para melhor entendimento, vale citar o que dispõe o **Código Tributário Nacional sobre a matéria: 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 art. 178.’ Perfeitamente possível, portanto, com fundamento no dispositivo supra transcrito, a majoração do IRPJ, no primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu a publicação, ou seja, a partir de 1º.01.95. Inexistindo qualquer violação ao princípio da anterioridade.** [...] Ante o exposto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 11 de junho de 2010. Ministro DIAS TOFFOLI Relator<sup>13</sup>.

Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas que considerou necessária a observância do princípio da anterioridade tributária na revogação de isenção ao pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (art. 4º da Lei estadual 5.900/1996 e Decreto 34.523/1990). Sustenta-se, em síntese, violação do art. 150, III, a e b da Constituição. O recurso extraordinário não reúne condições de admissibilidade. **O acórdão recorrido resolveu a lide com a aplicação do art. 104, III do Código Tributário Nacional** (Fls. 186-188 – atente-se que a ordem das páginas do acórdão não está correta). Argumentam os recorrentes que a norma invocada “em nada guarda simetria com a questão em tela” (Fls. 218). É pacífico o entendimento deste Tribunal no sentido de não ser admissível alegação de ofensa que, oriunda de má aplicação, interpretação ou inobservância de normas infraconstitucionais, seria meramente reflexa ou indireta. Nesse sentido: AI 582.536-AgR, rel. min. Cezar Peluso, DJ de 17.08.2007; AI 464.175-AgR, rel. min. Marco Aurélio, DJ de 13.02.2009; AI 597.098-AgR, rel. min. Gilmar Mendes, DJ de 31.10.2007; RE 497.376-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 03.08.2007; AI 533.479-AgR, rel. min. Carlos Velloso, DJ de 04.11.2005; AI 521.635-AgR, rel. min. Carlos Britto, DJ de 04.11.2005; RE 588.698-AgR, rel. min. Cármen Lúcia, DJ de 13.02.2009. Ante o exposto, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 26 de novembro de 2009. Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> RE 376094, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 11/06/2010, publicado em DJe-141 DIVULG 30/07/2010 PUBLIC 02/08/2010. Acesso em 25 de outubro de 2015.

<sup>14</sup> RE 467653, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 26/11/2009, publicado em DJe-237 DIVULG 17/12/2009 PUBLIC 18/12/2009. Acesso em 25 de outubro de 2015.

DECISÃO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ENTIDADE FINANCEIRA EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. APLICAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório 1. Agravo de instrumento contra decisão que não admitiu recurso extraordinário, interposto com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República. 2. O recurso inadmitido tem como objeto o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região: “TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. ART. 42, DA LEI Nº 7.450/85. APLICAÇÕES NO MERCADO COM BASE NO PARECER CST/SIRP Nº 522/86. **DECRETO-LEI Nº 2.287/86. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 104 DO CTN. EDIÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO Nº 78/86. RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE. SEGURANÇA CONCEDIDA. I – Na vigência da Lei nº 7.450/85, arts. 34 e 42, as instituições financeiras em liquidação extrajudicial, por não serem pessoas jurídicas e nem a ela estarem equiparadas, não ficavam sujeitas ao recolhimento do Imposto de renda na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital auferidos. II – A sujeição passiva prevista na referida legislação foi alterada pelo Decreto-lei nº 2.287/86, passando a hipótese de incidência a ser ‘rendimentos auferidos por quaisquer beneficiários, inclusive instituições financeiras’. III – Impossibilidade de o Decreto-lei nº 2.287/86 ter validade para as situações constituídas durante o exercício de 1986, pena de violar o princípio constitucional da anterioridade da lei tributária. **IV – Inteligência e injunção, outrossim, do art. 104 e incisos, do Código Tributário Nacional.**[...] 7. Pelo exposto, nego seguimento a este agravo (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 29 de junho de 2009. Ministra CÂRMEN LÚCIA Relatora<sup>15</sup>.**

As decisões colacionadas são de 2010, 2009 e 2009 respectivamente, e resolveram a lide a que se referem com fundamento no artigo 104 e seus três incisos do Código Tributário Nacional. Dessa forma, não há dúvidas de que o referido dispositivo legal está sendo aplicado.

## 6 CONCLUSÃO

Como se viu, o artigo 104 do Código Tributário Nacional tem enorme relevância para o Direito Tributário, tendo em vista que trata do início da vigência de lei que institui, majora, define novas hipóteses de incidência, extingue ou reduz isenção de impostos sobre o patrimônio ou a renda.

<sup>15</sup> AI 657949, Relator(a): Min. CÂRMEN LÚCIA, julgado em 29/06/2009, publicado em DJe-147 DIVULG 05/08/2009 PUBLIC 06/08/2009.

A análise de sua recepção levou em conta especialmente artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, que atinge a eficácia das normas relativamente no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Destaca-se que Código Tributário Nacional, apesar originalmente ser uma lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar.

Como visto, nos Estados de Direito validade e vigência de norma não se confundem, sendo aquela relativa à matéria e deve ser coerente com os comandos constitucionais e esta relativa à forma e sua forma de produção. Quanto à eficácia, está presente quando a norma vem sendo utilizada, aplicada.

Diante disso, conclui-se que o artigo 104 do Código Tributário Nacional ataca a vigência da lei que institua ou majore, defina novas hipóteses de incidência ou que extinga ou reduza isenção de impostos sobre o patrimônio ou renda, enquanto que o artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal atinge a eficácia das leis que instituem ou aumentem tributos, ressalvadas as exceções da própria Constituição Federal. Assim, o comando constitucional é mais abrangente que o infraconstitucional, motivo pelo qual este não restou revogado.

Além do mais, o Supremo Tribunal Federal vem resolvendo casos com fundamento no artigo 104 do CTN, eliminando qualquer dúvida quanto à sua recepção pela Constituição Federal de 1988 e também quanto à sua eficácia.

Em síntese, verificou-se que o artigo 104 do Código Tributário Nacional foi integralmente recepcionado pela Constituição de 1988, sendo, portanto, plenamente válido, vigente e eficaz.

## 7 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 376094**. Recorrente: Rodoprino Transportes Rodoviários Ltda. Recorrido: União – Fazenda Nacional. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 11 de junho de 2010, publicado em DJe-141 02/08/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 467653**, Recorrente: Estado de Alagoas. Recorrido: Máquinas E Implementos Agrícolas S/A - MAGRASA. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, 26 de novembro de 2009, publicado em DJe-237 18/12/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n.º 657949**, Agravante: União – Fazenda Nacional. Agravado: Auxiliar S/A. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 29 de junho 2009, publicado em DJe-147 06/08/2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

FERRAJOLI, Luigi; BRITO, Alexis Couto de. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 3. ed. rev. São Paulo: R. dos Tribunais, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev., atual., ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: origens, especulações e arquetipo constitucional**. São Paulo: MP Editora, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed., rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Teoria geral da constituição e direitos fundamentais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.