JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO

**ITBI
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS
E
INFRACONSTITUCIONAIS**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**ORIENTADOR:
PROFESSOR DOUTOR PAULO DE BARROS CARVALHO**

**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
SÃO PAULO
2009**

JOSÉ ALBERTO OLIVEIRA MACEDO

**ITBI
ASPECTOS CONSTITUCIONAIS
E
INFRACONSTITUCIONAIS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
SÃO PAULO
2009

Banca Examinadora

A DEUS

*A meus pais Ana Oliveira Macedo e José Alves Macedo
Pelos valores que me ensinaram e pela minha formação*

*A minha esposa Cristiane Merlino
Apoio inexorável e Amor*

*A meus filhos Giovanni, Luigi e Paola
Razões de meu viver*

RESUMO

O propósito deste trabalho é apresentar as questões doutrinárias relevantes que envolvem o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI), no âmbito constitucional, da lei complementar tributária e da lei ordinária. Para tal desiderato, no primeiro capítulo, foram abordados o tema da linguagem e sua importância para o estudo do direito, a metodologia adotada, com as categorias da semiótica, bem como o relacionamento entre as normas jurídicas de direito tributário e as de direito privado. No segundo capítulo, tratou-se da distinção entre o texto escrito e a significação que dele se obtém, assim como da construção do sentido da norma jurídica, de sua estrutura e das distinções entre sistema do direito positivo, sistema normativo e ordenamento jurídico. A essência do terceiro capítulo foi o estudo do conceito de imunidade tributária e uma primeira aproximação das materialidades das imunidades específicas do ITBI. No quarto capítulo, nós examinamos as questões relevantes sobre o ITBI e a lei complementar. Nesse estudo tratou-se do enquadramento dos Municípios no sistema federativo, da lei complementar tributária e sua importância para a estabilidade do pacto federativo e da regulamentação da imunidade condicionada do ITBI, prevista no artigo 156, §2º, I, da Constituição de 1988. No quinto capítulo, abordaram-se todas as questões relevantes do ITBI nos critérios da regra-matriz de incidência tributária, e os critérios materiais possíveis do ITBI a partir da Constituição. No critério temporal, as possibilidades de adiantamento do momento da incidência do ITBI. No critério espacial, o local onde se pode considerar ocorrida a transmissão do bem imóvel. No critério pessoal, as possibilidades de contribuintes e a responsabilidade tributária dos tabeliães e oficiais de registro de imóveis. No critério quantitativo, a base de cálculo do ITBI com suas possibilidades: preço, valor venal no IPTU e valor de mercado, sua determinação nos casos de permuta de imóveis e de partilha de bens, bem como sua redução na transmissão de direitos reais menores que o direito de propriedade.

ABSTRACT

The purpose of this work is to present the relevant doctrinaire questions about the tax on *inter vivos* transfer, on any account, by onerous acts, of real property, by nature or physical accession, and of real rights to property, except for real security, as well as the assignment of rights to the purchase thereof (ITBI), in a constitutional, supplementary law and ordinary law scope. For this goal, in the first chapter, were broached the language subject and its importance to law studies, the chosen methodology, including semiotics categories, as well as the relationship between tax law rules and civil law rules. In the second chapter, we broached the difference between in writing text and the meaning that we obtain from it, as well as the rule sense formation, its structure and the differences between positive law, normative system and juridical ordainment. The essence of the third chapter was the study of the constitutional exemption and a first approach on ITBI specific constitutional exemption materialities. In the fourth chapter, we examined the relevant issues on ITBI and supplementary law. On this study we dealt with the fitting of municipalities in the federative system subject, the supplementary law and its importance on federative alliance juridical safety, the regulation of the ITBI constitutional conditioned exemption, ruled on article 156, paragraph 2, I, Constitution of 1988. In the fifth chapter, we broached all the relevant ITBI issues on the tax incidence matrix rule and the possible ITBI material criterion on a constitutional basis. In the temporal criterion, the possibilities of anticipation of the ITBI incidence instant. In the spatial criterion, the place where it can be considered occurred the transfer of real property. In the personal criterion, the possibilities of taxpayer choices and the notary public and real property register office tax answerableness. In the quantitative criterion, ITBI tax basis possibilities: fixed price, tax on urban buildings and urban land property basis and market price, and its settling in real property exchange and real estate apportionment cases, as well as its reduction in transfer of real rights to property lesser than real property.

ITBI

ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	13
CAPÍTULO 1 – PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS	16
1.1. LINGUAGEM E REALIDADE	16
1.2. CONHECIMENTO CIENTÍFICO E LINGUAGEM	21
1.3. METODOLOGIA ADOTADA	22
1.3.1. O CORTE NA CIÊNCIA	22
1.3.2. MÉTODO SEMIÓTICO	25
1.4. INTERDISCIPLINARIDADE E INTERTEXTUALIDADE	28
1.4.1. O RELACIONAMENTO ENTRE AS NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E OS CONCEITOS, INSTITUTOS E FORMAS DO DIREITO PRIVADO	28
CAPÍTULO 2 – PERCURSO GERADOR DE SENTIDO DA NORMA JURÍDICA	34
2.1. SIGNO E CONCEITO – ENUNCIADO E PROPOSIÇÃO.....	34
2.2. OBJETO, SIGNO, CONCEITO E DEFINIÇÃO DE CONCEITO	35
2.3. CULTURA E SIGNIFICAÇÃO NO TRIÂNGULO SEMIÓTICO	38
2.4. CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA E A AMBIGUIDADE DESTE CONJUNTO SÍGNICO	40
2.5. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO.....	45
2.6. NORMA JURÍDICA <i>LATO SENSU</i> E NORMA JURÍDICA <i>STRICTO SENSU</i>	47
2.7. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA <i>LATO SENSU</i> E NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA <i>STRICTO SENSU</i>	49

2.8. O PERCURSO GERADOR DE SENTIDO.....	50
2.9. O ANTECEDENTE DA NORMA JURÍDICA – FUNÇÃO DESCRITIVA OU PRESCRITIVA?	52
2.10. SISTEMA DO DIREITO POSITIVO, SISTEMA NORMATIVO, ORDENAMENTO JURÍDICO E SISTEMA JURÍDICO	53
 CAPÍTULO 3 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ITBI	 57
3.1. NORMAS DE ESTRUTURA E NORMAS DE CONDUTA.....	57
3.2. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE.....	62
3.3. CRITÉRIOS MATERIAIS DAS NORMAS DE IMUNIDADE ESPECÍFICAS DO ITBI.....	66
3.4. PROPRIEDADE FIDUCIÁRIA E NEGÓCIO JURÍDICO FIDUCIÁRIO	71
3.5. TRANSFERÊNCIAS DE IMÓVEL IMUNES E NÃO IMUNES NO BOJO DA ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA.....	74
3.6. DA NECESSIDADE DE REQUERIMENTO POR PARTE DAQUELE QUE SE ENQUADRA NA NORMA DE IMUNIDADE.....	77
 CAPÍTULO 4 - LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA E ITBI.....	 81
4.1. A DISTINÇÃO ENTRE UNIÃO E ESTADO FEDERAL	81
4.2. OS MUNICÍPIOS COMO MEMBROS DA FEDERAÇÃO.....	82
4.3. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NA FEDERAÇÃO – LEI NACIONAL E LEI FEDERAL	83
4.4. HIERARQUIA DA LEI COMPLEMENTAR	85
4.5. A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 146 DA CONSTITUIÇÃO	86
4.5.1. CORRENTES DICOTÔMICA E TRICOTÔMICA.....	86
4.5.2. AMPLITUDE SEMÂNTICA DO CONJUNTO SÍGNICO <i>NORMAS GERAIS TRIBUTÁRIAS</i>	89
4.6. A REGULAMENTAÇÃO DA IMUNIDADE ESPECÍFICA CONDICIONADA RELATIVA AO ITBI.....	93
4.6.1. O CONCEITO <i>ATIVIDADE PREPONDERANTE</i> E SUA <i>MELHOR</i> DEFINIÇÃO PELA LEI COMPLEMENTAR.....	96

4.6.2. IRRELEVÂNCIA DO TEXTO DO OBJETO SOCIAL PERANTE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	101
4.6.3. EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA	106
4.6.3.1. EXTINÇÃO PARCIAL ENSEJA A IMUNIDADE?	106
4.6.3.2. POSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE PREPONDERÂNCIA DE PESSOA FÍSICA ADQUIRENTE	107
4.6.4. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA DOS MUNICÍPIOS POR INEXISTÊNCIA DE LEI NACIONAL	108
4.6.5. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO	112
4.6.6. PECULIARIDADE DA REGRA DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE EFETUAR O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO ITBI EM CASO DE PREPONDERÂNCIA DE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA	117
4.7. EXEGESE DOS DEMAIS DISPOSITIVOS DO CTN ACERCA DO ITBI.....	118
 CAPÍTULO 5 - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITBI....	128
5.1. A IMPORTÂNCIA DO INSTRUMENTO CIENTÍFICO <i>REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA</i>	128
5.2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	131
5.2.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	131
5.2.1.1. CRITÉRIO MATERIAL.....	132
5.2.1.1.1. A MATERIALIDADE <i>TRANSMISSÃO</i>	133
5.2.1.1.1.1. AMBIGUIDADE DA MATERIALIDADE.....	135
5.2.1.1.1.2. ONEROSIDADE DA RELAÇÃO JURÍDICA SUBJACENTE.....	136
5.2.1.1.1.3. NORMA CONSTITUCIONAL DE RESTRIÇÃO DA MATERIALIDADE <i>TRANSMISSÃO</i>	138
5.2.1.1.2. A MATERIALIDADE <i>CESSÃO DE DIREITOS À AQUISIÇÃO DE BEM IMÓVEL</i>	139
5.2.1.1.2.1. EXISTE ESSA MATERIALIDADE?	139
5.2.1.1.2.2. NORMA CONSTITUCIONAL DE RESTRIÇÃO À MATERIALIDADE <i>CESSÃO DE DIREITOS À AQUISIÇÃO</i>	146
5.2.1.1.3. O COMPLEMENTO DO VERBO – O QUE SE ADQUIRE OU CEDE	147
5.2.1.1.3.1. DIREITO REAL DE AQUISIÇÃO <i>DIREITO DO PROMITENTE COMPRADOR DO IMÓVEL</i>	151
5.2.1.1.3.2. DIREITOS REAIS DE GOZO OU FRUIÇÃO	152
5.2.1.1.3.2.1. USUFRUTO DE BEM IMÓVEL	152
5.2.1.1.3.2.2. USO E HABITAÇÃO DO IMÓVEL.....	154

5.2.1.1.3.2.3. SERVIDÃO	155
5.2.1.1.3.2.4. DIREITO DE SUPERFÍCIE.....	156
5.2.1.1.3.2.5. ENFITEUSE.....	159
5.2.1.1.4. EXCESSO DE MEAÇÃO OU QUINHÃO NA PARTILHA – COMPETÊNCIA ESTADUAL (ITD) OU COMPETÊNCIA MUNICIPAL (ITBI)?	160
5.2.1.1.4.1. NATUREZA JURÍDICA DO CONDOMÍNIO NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO.....	160
5.2.1.1.4.2. TRANSMISSÃO IMOBILIÁRIA ENTRE CONDÔMINOS NA PARTILHA.....	163
5.2.1.1.4.3. A PARTILHA <i>INTER VIVOS</i> NO DIREITO SUCESSÓRIO.....	166
5.2.1.1.4.4. CONCEITO DE <i>NATUREZA E QUALIDADE</i> DOS BENS – ANÁLISE DOS CRITÉRIOS DO ARTIGO 2.017, CC.....	166
5.2.1.1.4.5. A MEAÇÃO EM CASO DE CÔNJUGE SOBREVIVENTE.....	168
5.2.1.1.4.6. LEGISLAÇÃO DO ITBI SOBRE EXCESSO DE MEAÇÃO	169
5.2.1.2. CRITÉRIO TEMPORAL	170
5.2.1.2.1. ANÁLISE DO ARTIGO 116, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – “SALVO DISPOSIÇÃO DE LEI EM CONTRÁRIO”	172
5.2.1.2.2. JUSTIFICAÇÕES DO ENQUADRAMENTO DA <i>TRANSMISSÃO</i> NA EXCEÇÃO DO <i>CAPUT</i> DO ARTIGO 116, CTN	175
5.2.1.2.2.1. REGISTRO COMO ATO POTESTATIVO DO ADQUIRENTE – CONSEQUÊNCIAS.....	175
5.2.1.2.2.2. ESCRITURA PÚBLICA – MOMENTO DE OBJETIVAÇÃO DA ONEROSIDADE.....	177
5.2.1.2.2.3. PROBABILIDADE E PRESUNÇÃO.....	178
5.2.1.2.3. A NORMA JURÍDICA DO §7º DO ARTIGO 150, DA CONSTITUIÇÃO, E SUA FUNÇÃO DE PRECISAMENTO DAS POSSIBILIDADES DE UTILIZAÇÃO DE NORMAS DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	180
5.2.1.3. CRITÉRIO ESPACIAL	185
5.2.2. CONSEQUENTE.....	187
5.2.2.1. CRITÉRIO PESSOAL	187
5.2.2.1.1. SUJEITO ATIVO	187
5.2.2.1.2. SUJEITO PASSIVO	187
5.2.2.1.2.1. CEDENTE DE DIREITO DE SUPERFÍCIE – IMPOSSIBILIDADE DE SER CONTRIBUINTE.....	190

5.2.2.1.2.2. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS – TABELIÃES, ESCRIVÃES E DEMAIS SERVENTUÁRIOS DE OFÍCIO	191
5.2.2.2. CRITÉRIO QUANTITATIVO	199
5.2.2.2.1. BASE DE CÁLCULO	199
5.2.2.2.1.1. BASE DE CÁLCULO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E NÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	201
5.2.2.2.1.2. PREÇO, VALOR VENAL DO IPTU E VALOR DE MERCADO	203
5.2.2.2.1.3. BASE DE CÁLCULO DOS IMÓVEIS NA PERMUTA – POSSIBILIDADE DE DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	212
5.2.2.2.1.4. BASE DE CÁLCULO NO CASO DE CESSÃO DE DIREITOS DE PROMITENTE COMPRADOR	216
5.2.2.2.1.5. BASE DE CÁLCULO PARA DIREITOS REAIS MENORES	217
5.2.2.2.1.6. DOS CÁLCULOS NA PARTILHA	219
5.2.2.2.2. ALÍQUOTA	222
5.2.2.2.2.1. ALÍQUOTA REDUZIDA PARA COMPRA E VENDA COM FINANCIAMENTO POPULAR	222
CONCLUSÕES	224
BIBLIOGRAFIA	232

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10.01.2002).

CTN – Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).

ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

IPI – imposto sobre produtos industrializados.

IPTU – imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

IR – imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

ISS – imposto serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

ITCMD – imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

ITBI – imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

ITD – imposto sobre doação (uma das materialidades do ITCMD).

ITR – imposto sobre propriedade territorial rural.

PGV – Planta Genérica de Valores.

TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

TJRS – Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.

TJSP – Tribunal de Justiça de São Paulo.

SDP – Sistema do Direito Positivo.

SFH – Sistema Financeiro da Habitação.

SFI – Sistema de Financiamento Imobiliário.

SN – Sistema Normativo.

STF – Supremo Tribunal Federal.

STJ – Superior Tribunal de Justiça.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar o imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) no âmbito constitucional, da lei complementar e da lei ordinária.

No primeiro capítulo, desenvolveremos proposições propedêuticas a respeito do estudo científico, tendo a linguagem como base inarredável do conhecimento. Após breves considerações sobre a importância da linguagem no conhecimento científico, traçaremos nossa metodologia, que se constitui de duas vertentes: o corte do objeto de estudo, delimitando-o no direito positivo, compreendido como conjunto de enunciados prescritivos válidos reguladores da conduta intersubjetiva; e o método, entendido como técnica de investigação do objeto abordado, que será o semiótico, empreendendo os aspectos da linguagem que o direito representa nos planos sintático, semântico e pragmático.

Na análise sintática, trataremos da estrutura das normas jurídicas primárias, não só as de incidência tributária mas também as de imunidade, dando atenção para a estrutura lógico-formal da regra-matriz de incidência tributária, reconhecendo a importância dos critérios lógico-formais para a cientificidade e segurança na resposta às questões do direito positivo.

No plano semântico, trabalharemos as relações entre conceito e objeto, a partir do Capítulo 2. Percebemos que no direito, muitos objetos, por sua vez, também são conceitos, fatos institucionalizados, impregnados de valor. Nesse enfoque, emitiremos proposições sobre as relações entre direito privado, direito tributário e direito constitucional, compreendendo que o primeiro, apesar de ser conceitual, também é objeto para os conceitos desenvolvidos no segundo, sendo esses dois, ainda, objetos, apesar de não exclusivos, para a construção de conceitos do terceiro.

A abordagem pragmática, que trata da contextualização dos usos da linguagem, vai ser relevante nesse trabalho, entre outros aspectos, como auxílio na busca de respostas para

aparente perplexidade percebida em uma das materialidades do ITBI – a cessão de direitos a aquisição de bens imóveis.

Operando o direito nesses três planos, intenta-se empreender um construtivismo lógico-semântico ao trabalho, propondo respostas para diversas questões atinentes à tributação pelo ITBI.

Como a integridade dessa análise passa necessariamente pela consideração do ordenamento jurídico na sua completeza, como um sistema, é de fundamental importância que partamos do texto constitucional vigente, de onde afinal a outorga ao exercício da competência do referido imposto é conferida aos Municípios. Nesse mister, toma relevância a imunidade tributária, sua concepção normativa, bem como seu papel como colaboradora no desenho dos limites da competência tributária municipal quanto ao ITBI. Em relação às imunidades tributárias que atingem este imposto, faremos um corte para debruçarmo-nos mais detidamente naquelas imunidades que se referem especificamente ele. Esse enfoque constitucional será construído no Capítulo 3.

Também é indispensável que perpassemos o tema da lei complementar tributária, não só por tratar das normas gerais em matéria tributária, o que de per si já seria suficiente para merecer nossa atenção, mas principalmente pelo fato de uma das normas de imunidade específica do ITBI demandar precisamento de conceitos, com o fim de prevenir conflitos de competência, como a seguir teremos oportunidade de verificar. Essa abordagem dar-se-á no Capítulo 4.

No Capítulo 5, atingiremos de maneira sistemática todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária. No seu critério material, é inafastável a necessidade de voltarmos à Constituição, que contribui sobremaneira para o precisamento dos critérios materiais desse imposto. Aqui, um dos recursos utilizados foi o conceito de materialidade, entendida como uma primeira aproximação, nessa longa jornada que é a construção de sentido da norma jurídica, no plano da literalidade do dispositivo constitucional que traz a outorga do gravame. Posteriormente, prosseguindo no percurso gerador de sentido da norma, com a análise dos demais enunciados prescritivos no altiplano constitucional, alcançaremos os critérios materiais do ITBI permitidos pela Constituição de 1988.

No critério temporal, percebe-se que a linguagem que é o direito está sempre criando realidades. Realidades criadas no direito civil são influenciadoras do comportamento de seus utentes, entre eles, seus aplicadores no direito tributário, cuja produção normativa deve se dar à luz da Constituição, obviamente. Assim, percebe-se como as normas jurídicas de direito civil relativas à solenidade que permeia esse processo

institucionalizado que é a transmissão de bens imóveis funcionam como elementos justificadores das possibilidades legislativas quanto à definição do critério temporal do ITBI.

Quanto ao critério espacial, ressalta-se a segurança que o constituinte conferiu à tributação deste imposto ao estipulá-lo no texto constitucional, não importando onde se situem os transmitentes ou adquirentes do bem imóvel.

No critério pessoal, em que o legislador do ente tributante determina quem vai se posicionar na sujeição passiva tributária, enfocaremos a responsabilidade de terceiros, mais precisamente aquela dos tabeliães de notas e dos oficiais de registro de imóveis, figuras primordiais com seu papel de colaboradores na verificação do cumprimento da obrigação tributária deste imposto.

As questões sobre o critério quantitativo do ITBI tratarão não só da alíquota, mas primordialmente da quantificação da sua matéria tributável, denotando as possibilidades de fatos presuntivos de riqueza – preço do negócio jurídico, valor venal do IPTU e valor de mercado – que se apresentam perante o ente político como escolha na delimitação da base de cálculo. Abordaremos a delimitação da base de cálculo também quando da transmissão de direitos sobre imóveis que não apresentam a amplitude do direito pleno que é a propriedade e quando da transmissão de partes ideais dessa propriedade.

CAPÍTULO 1 – PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS

1.1. LINGUAGEM E REALIDADE

A linguagem, no século XX, tornou-se questão central da filosofia, objeto de interesse comum nas diversas escolas e disciplinas filosóficas de então.

Esta preocupação deu azo ao *giro linguístico*, novo paradigma para a filosofia, em que a linguagem deixa de ser apenas um instrumento a ser utilizado na reflexão filosófica e passa a ser objeto sobre o qual se põe o próprio ato de conhecimento. Percebe-se que a linguagem coloca-se como momento necessário constitutivo de todo saber humano, já que a formulação de conhecimentos intersubjetivamente válidos passa, inexoravelmente, pela reflexão a respeito de sua infraestrutura linguística.¹

Os pensamentos de LUDWIG WITTGENSTEIN foram um divisor de águas no sentido de separar a era da filosofia do ser, filosofia ontológica, em que se acreditava que o significado das palavras advinha da essência do objeto², daquela da filosofia da linguagem, em que se começou a perceber que a linguagem independe da realidade do mundo físico, e mais, que a linguagem é que constitui a própria realidade.

Não obstante o marco que representa a primeira obra de WITTGENSTEIN, *Tractatus Logico-Philosophicus*, ela é, na verdade, a última expressão da tradição filosófica ocidental da linguagem. Tradição essa que se funda no entendimento de que a linguagem é um instrumento secundário do conhecimento humano.³

Nessa tradição, a linguagem, numa concepção instrumentalista, se reduz a uma função designativa, com as palavras designando objetos. Assume, pois, a linguagem, um papel secundário, sendo condição de possibilidade da *comunicação* do resultado do conhecimento humano⁴, mas nunca condição de possibilidade do *próprio conhecimento*

¹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 2ª ed. São Paulo: Loyola, 2001, p.13.

² Essencialismo.

³ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta... op. cit.*, p.117.

⁴ Haveria, portanto, nessa concepção, um dualismo epistemológico em que, a toda expressão de sentido (por fala ou escrita, por exemplo) corresponderia um mecanismo interior, espiritual, do pensamento. Cf. OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta... op. cit.*, p.133.

humano em si.⁵ Estariam as palavras aí, então, para designarem as essências, ou seja, as coisas em seu ser próprio, o permanente, o imutável.⁶

No *Tractatus*, WITTGENSTEIN busca, pois, o “ideal de uma linguagem perfeita, capaz de reproduzir com absoluta exatidão a estrutura ontológica do mundo”⁷. Essa é a primeira fase do seu pensamento.

Na segunda fase do pensamento de WITTGENSTEIN, refletida em sua obra *Investigações Filosóficas*, ele estabelece severas críticas à tradição filosófica ocidental da linguagem, cuja última expressão havia sido justamente o seu *Tractatus*.^{8;9}

Dentre tais críticas, podemos destacar: (i) a linguagem apresenta muito mais funções que simplesmente designar o mundo;¹⁰ (ii) não há um mundo em si, a ser designado pela linguagem; só há, assim, o mundo da linguagem; e (iii) não há um conhecimento humano sem linguagem, já que não há consciência sem linguagem.¹¹

O ideal de exatidão da linguagem, ideia cerne no *Tractatus*, também é abandonado no *Investigações Filosóficas*, onde a busca da eliminação da ambiguidade nas palavras, mito filosófico, cede espaço para a sua significação considerando o *contexto socioprático* em que são utilizadas.¹²

Dessa forma, nas palavras de MANFREDO ARAÚJO DE OLIVEIRA:

[...] a Semântica só atinge sua finalidade chegando à Pragmática, pois seu problema central, o sentido das palavras e frases, só pode ser resolvido pela explicitação dos contextos pragmáticos.¹³

Com interessante análise nos brinda SÔNIA MARIA BROGLIA MENDES, relacionando a mudança de paradigma no próprio WITTGENSTEIN, do *Tractatus* para o

⁵ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta... op. cit.*, p.119.

⁶ Ibid., p.121.

⁷ Ibid., p.121.

⁸ Ibid., p.117.

⁹ Paulo de Barros Carvalho não se põe entre aqueles que entendem o *Investigações Filosóficas* como rejeição cabal do *Tractatus Logico-Philosophicus* mas sim concebe o conteúdo do *Investigações* como uma “grande e corajosa revisão daquele impulso inicial que abalou as estruturas filosóficas tradicionais e que foi escrito em condições especialíssimas: nas trincheiras da Primeira Guerra Mundial”. Cf. Prefácio à obra de: MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica: pré e pós giro lingüístico*. São Paulo: Noeses, 2007, p.XI.

¹⁰ Tal assertiva foi encampada por PAULO DE BARROS CARVALHO, que lista as seguintes funções da linguagem: descritiva; expressiva de situações subjetivas; prescritiva de condutas; interrogativa, operativa ou performativa, fáctica, propriamente persuasiva, fabuladora e metalingüística. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.37-53.

¹¹ OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta... op. cit.*, p.127-128.

¹² Ibid., p.131.

¹³ Ibid., p.139.

Investigações, com a mudança de perspectiva na abordagem da validade jurídica nas obras de HANS Kelsen e HERBERT L. A. HART.¹⁴

No *Teoria Pura do Direito* de Kelsen, a proposta era analisar o dever-ser liberto de qualquer impureza, valendo-se de critérios científicos. Semelhante à preocupação de WITTGENSTEIN no *Tractatus*. Já em seu *O Conceito de Direito*, HART, assim como WITTGENSTEIN no *Investigações*, vale-se muito das noções de *uso*, *contexto* e *regras*.¹⁵

Ao final de sua obra, a autora conclui:

Em suma, os critérios sintáticos apontados por Kelsen constituem uma importante contribuição para o exame da validade da norma jurídica. Se na linguagem a utilização de critérios lógico-formais foi abandonada, no Direito isso não pode ser feito. Esse é um poderoso instrumento metodológico objetivando a cientificidade e segurança na aplicação do Direito positivo. Contudo, não resolve todos os problemas e, nesse sentido, os critérios pragmáticos de HART fornecem importante complementação. O giro lingüístico deve ser interpretado no Direito não como o abandono da objetividade científica em prol da maleabilidade dos critérios pragmáticos, mas do abandono dos critérios lógico-sintáticos como critério exclusivo.¹⁶

WITTGENSTEIN foi, portanto, o ponto de inflexão a partir do qual novas perspectivas se abriram para o estudo da linguagem humana, particularmente no âmbito pragmático.

Uma dessas perspectivas foi trazida por JOHN SEARLE¹⁷, continuando os estudos sobre a teoria dos atos de fala¹⁸, travados inicialmente por JOHN L. AUSTIN. JOHN SEARLE nos traz a distinção entre *atos brutos* e *atos institucionais*¹⁹.

Os atos brutos existem no mundo físico, como a água, o fogo e a pedra, que, para existir, não necessitam da linguagem, diferentemente dos atos institucionais, que só existem se a convenção humana assim o quiser. Esses atos institucionais são constituídos

¹⁴ MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade op.cit.*, p.XX.

¹⁵ Ibid., p.XX-XXI.

¹⁶ Ibid., p.211.

¹⁷ *Speech acts: an essay in the philosophy of language*. Cambridge: Cambridge University Press, 1970, 203p.

¹⁸ A qual não será aqui abordada.

¹⁹ SEARLE, John. *The construction of social reality*. London: Penguin, 1995, p.2 *apud* MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005, p.8.

pela linguagem, como todo fato cultural, e dependem de instituições, como o direito, a religião, o teatro e o dinheiro, para existir.²⁰

Como assevera TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM²¹:

[...] o fato bruto, para ingressar no universo humano, requer linguagem. Em si mesmo, o fato bruto independe da linguagem, todavia, para se instaurar na ‘comunidade do discurso’, deve ser lingüisticamente construído.

Imaginemos uma pedra ao solo. Um fato bruto que, se utilizado por um indivíduo para golpear na cabeça outro indivíduo, matando-o, tornar-se-á um fato institucional se for trazida aos autos do processo judicial penal correspondente, como prova do crime.

LOURIVAL VILANOVA, citando SOROKIN, também nos traz essa noção:

Se suprimem-se as significações, os edifícios, as obras de arte, os livros de filosofia, os templos e os instrumentos nada mais são que agregados de partículas, com propriedades físico-químicas e processos de natureza causal. O que chamamos de território de Estado, como âmbito espacial de seu poder de império e validade, nada mais é que um objeto da geografia física.²²

Os acontecimentos que no mundo físico ocorrem são eventos que se perdem no tempo e no espaço, sobre os quais não *criaremos realidade*, a não ser que façamos uma versão deles, resgatando-os em linguagem por intermédio de suas marcas, registros e rastros.

O mundo físico esteve sempre lá, mas a *realidade dele*, que criamos com a linguagem (objeto cultural), cambia-se conforme o passar dos tempos, numa permanente revisão desse objeto cultural com o qual o homem trabalha, como ser cultural que é.

PAULO DE BARROS CARVALHO bem exemplifica essa afirmação com o fato cultural da desclassificação do astro Plutão como planeta do nosso sistema solar²³. Há algum tempo atrás, se alguém afirmasse que Plutão não fosse um planeta, seria tachado de

²⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação...op.cit.*, p.8.

²¹ *Ibid.*, p.8-9.

²² VILANOVA, Lourival. Notas para um ensaio sobre a cultura. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. vol.2. São Paulo: Axis Mundi – IBET, 2003, p.284.

²³ (Informação verbal) conforme palestra proferida no IV Congresso de Estudos Tributários do IBET, realizado no período de 12 a 14 de dezembro de 2007, em São Paulo. Sobre os requisitos para um astro ser considerado cineticamente um planeta, vide as Resoluções B5 “Definition of a Planet in the Solar System”

ignorante no domínio cultural da Astronomia. Hoje, a mesma afirmação é *verdadeira* à luz da linguagem que a comunidade científica apresenta a respeito do referido astro. O astro denominado por nós *Plutão* sempre esteve lá. Pelo menos não teve suas características físicas alteradas entre um período em que era classificado como planeta e o período seguinte, em que não mais o é. No entanto, a realidade que se criou sobre ele foi alterada, por intermédio da linguagem.

Portanto, o que se modificou não foi o mundo físico, mas sim a versão que fazemos dele. Mais uma prova de que a linguagem não é um espelho que representa a realidade, mas sim a própria realidade, em termos culturais, não havendo relação, portanto, entre o suporte físico e o objeto a que faz referência, mas sim relação entre significações.

No objeto cultural *Direito*, como em qualquer Ciência, a realidade do mundo também pode ser constituída, questionada e revisada linguisticamente. Aqueles que lidam com o direito têm essa noção, em menor ou maior grau.

Mas podemos ressaltar essa percepção trazendo a citação de STEVEN PINKER, a respeito do que aconteceu em 11 de setembro de 2001, em Nova York, Estados Unidos da América, quando um avião sequestrado se chocou com a torre norte do World Trade Center, às 8h46, e outro avião colidiu-se com a torre sul, às 9h03.

Nela, o autor, alheio às considerações políticas, intelectuais, sociais, daqueles acontecimentos, se detém numa relevante disputa semântica que ocorreu judicialmente para se definir qual realidade deveria prevalecer (no sistema do direito). A realidade de terem acontecido dois fatos ou a realidade de só haver existido um fato, naquela manhã de setembro, em Nova York:

Pode-se argumentar que a resposta é um. Os ataques contra os prédios faziam parte de um único plano concebido na cabeça de um homem a serviço de uma agenda só. Eles se desenrolaram com um espaço de alguns minutos e alguns metros entre si, tendo como alvo partes de um complexo que tinha um único nome, um único design e um único dono. [...]

Ou é possível argumentar que a resposta é dois. A torre norte e a torre sul eram conjuntos distintos de vidro e aço separados por uma extensão de espaço, foram atingidas em momentos diferentes e deixaram de existir em momentos diferentes. [...]

A gravidade do 11 de setembro parece tornar toda essa discussão frívola, chegando à insolência. É uma questão de mera “semântica”, como dizemos, [...]

Embora “importância” frequentemente seja uma coisa difícil de quantificar, nesse caso posso dar um valor exato a ela: 3,5 bilhões de dólares. Esse foi o montante em disputa numa série de julgamentos para determinar o pagamento de seguro a Larry Silverstein, o arrendatário do terreno do World Trade Center. Silverstein tinha apólices de seguro que estipulavam um reembolso máximo para cada “evento” destrutivo.

[...]

Nos julgamentos, os advogados disputaram o sentido aplicável do termo *event*. Os advogados do arrendatário o definiram em termos físicos (dois desabamentos); os das seguradoras o definiram em termos mentais (uma trama).²⁴

Mais uma vez, a linguagem, com seus fatos institucionais, criando realidades, e mostrando que “mera questão de semântica” nem sempre é sinônimo de “questão irrelevante”.

1.2. CONHECIMENTO CIENTÍFICO E LINGUAGEM

Tomando a premissa por nós assumida de que o conhecimento é uma relação não entre sujeito e objeto, entendido este como objeto da natureza (objeto real, objeto natural), mas sim entre linguagens, ocorrido no interior de um processo comunicacional, o conhecimento só se dá a partir do plano dos enunciados. Não é possível haver conhecimento sem que haja uma linguagem por meio da qual tal conhecimento possa ser transmitido intersubjetivamente.

O conhecimento tem como objeto proposições, às quais se atribuem os valores de verdade e falsidade. A verdade resultante do conhecimento, apesar de ser metafísica, no sentido de que não poder ser apreendida pelo conhecimento empírico, é cognoscível.²⁵

²⁴ PINKER, Steven. *Do que é feito o pensamento: a língua como janela para a natureza humana*. Trad. de Fernanda Ravagnani. São Paulo: Companhia das Letras, 2008, p.14-15.

²⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p.10-11.

Não existe a ideia de uma verdade absoluta. No âmbito do conhecimento científico, a verdade prevalecerá na teoria do discurso, por intermédio de proposições, até que, posteriormente, surjam outras proposições que as refutem.

Por isso, é importante que num conhecimento que se pretende científico, o controle do teor de verdade dos enunciados descritivos deve se dar pelo preenchimento de dois requisitos: (i) a adoção de metodologia adequada à Ciência para se aproximar sobre o correspondente objeto de estudo, a fim de que se possa emitir proposições a respeito do mesmo; e (ii) a realização de um corte desse objeto de estudo, para que a sua análise respeite a fronteiras pré-estabelecidas, num verdadeiro isolamento temático.

Nesse mister, como resultado, não cabe, pois, um conhecimento ordinário (como aquele que transmitimos aos nossos pares numa conversa descontraída num restaurante), ou um conhecimento técnico (como aquele de que o juiz de direito se utiliza quando exara uma decisão judicial ou do qual se vale o legislador quando emite enunciados prescritivos). Deve-se perquirir nada menos que um conhecimento científico.

1.3. METODOLOGIA ADOTADA

Como acabamos de afirmar, o discurso científico, qualquer que seja a seara do conhecimento, deve sempre vir revestido por preocupações metodológicas. A omissão sobre tais preocupações, não havendo qualquer interesse em como deverá ser surpreendido o objeto de estudo, com certeza traz resultados não condizentes com as finalidades de uma produção científica que se pretende séria, comprometida com a *verdade*.

O termo *metodologia*, como qualquer signo linguístico, é dotada de certa plurivocidade, mas tomaremos a definição de seu conceito como sendo “o conjunto de procedimentos técnicos de averiguação ou verificação à disposição de determinada disciplina”²⁶.

E a metodologia adotada exterioriza-se não só no corte do campo objetal a ser estudado mas também nas técnicas (métodos²⁷) que o estudioso há de utilizar para se debruçar sobre o objeto delimitado.

1.3.1. O CORTE NA CIÊNCIA

²⁶ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 5ª ed. Trad. de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p.781.

O estudo de qualquer Ciência demanda a realização de cortes para a delimitação do objeto de estudo. Não podemos nos iludir com a ingênua esperança de apreender o objeto em sua totalidade. Afinal, essa totalidade, essa multiplicidade, é infinita.

No dizer de LOURIVAL VILANOVA, “eu me encontro com as normas jurídicas [...] como me encontro com coisas, pessoas, fatos, idéias e proposições lógicas”²⁸. Com certeza, qualquer fato social tem seus pontos de vista jurídico, histórico, sociológico, político etc, dependendo dos valores que permeiam aquele sujeito que lhe promoverá o corte epistemológico que lhe interessa. O ponto de vista normativo-jurídico é apenas um entre outros pontos de vista possíveis e complementares.²⁹

Temos que imprimir, então, um primeiro corte metodológico para avançarmos no estudo do direito positivo, selecionando, do espectro das regiões ônticas dos objetos, aquela na qual se encontra o direito.

Na teoria dos objetos de EDMUND HURSSSEL, temos quatro regiões ônticas.³⁰

A região ôntica dos objetos *naturais* traz aquilo que o homem encontra feito na natureza sem sua prévia intervenção, existindo no espaço e no tempo e suscetível de experiência. Aqui rege a atitude gnosiológica *explicação*. Nesta região se encontram ciências como a Biologia. Seu método de análise é o empírico-indutivo.

Naquela dos objetos *metafísicos*, encontramos os objetos que, apesar de serem reais, pois existem no tempo e no espaço, não se abrem ao saber científico, pois estão para além da experiência, sendo metaempíricos. Tais objetos não são aceitos pela Ciência. O ato de conhecimento desta região não é considerado científico, mas apenas vulgar, baseado na *crença*. Aqui encontram guarida as religiões.

Na região dos objetos *ideais* encontram-se, por exemplo, as figuras geométricas. Os objetos aqui postos são frutos da intuição intelectual do homem, podendo ser usados para se fazer demonstrações. Não existem no espaço e no tempo, não sendo então reais. A atitude gnosiológica utilizada aqui é a *intelecção*, baseando-se no método racional-dedutivo. A Matemática é ciência que se localiza nesta região ôntica.

Na região em que se inserem os objetos *culturais*, temos aqueles objetos produzidos pelo homem que visam a um fim, uma implantação de valores. São suscetíveis à

²⁷ Entendendo-se método como “procedimento de investigação organizado, repetível e autocorrigível, que garanta a obtenção de resultados válidos”. Cf. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia...op.cit.*, p.780.

²⁸ VILANOVA, Lourival. Teoria jurídica da revolução. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. vol.1. São Paulo: Axis Mundi, IBET, 2003, p.296.

²⁹ *Ibid.*, p.297.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem...op.cit.*, p.17.

experiência na medida em que possuem existência espaço-temporal. O ato gnosiológico próprio dos objetos culturais é a *compreensão*, valendo-se seus estudiosos do método empírico-dialético.

É o direito, portanto, um objeto do mundo cultural, instaurando-se nele uma relação de meio e fim, e não de causa e efeito. Nele, a intervenção do homem junto ao mundo que o cerca para a produção do dever-ser requer ato de valoração. Mas esse ato não se dá somente no momento em que este seleciona fatos relevantes para serem regulados pelo direito, construindo-se relações de imputação, mas também quando o ato de aplicação do direito se efetiva, recortando-se um acontecimento juridicamente relevante do mundo natural ou social.³¹

Avancemos. É o corte epistemológico feito pelo jurista que vai interessar e servir de base à teoria jurídica, que obviamente é uma teoria parcial do fenômeno. Sim, porque não podemos, na pretensão de construirmos uma teoria jurídico-científica, querer “enriquecê-la” com outras teorias a fim de conceber uma teoria resultante mais completa.

A esse respeito, bem leciona LOURIVAL VILANOVA, discorrendo sobre a Teoria Jurídica da Revolução, que a matéria a ser investigada (fato multilateral em sua inteireza) pode ser fracionada em diversos objetos (objetos formais), os quais nada mais são que cortes epistemológicos sobre tal matéria (objeto material). E que as teorias (T_1 , T_2 , T_3) que correspondem, cada uma, àqueles objetos formais (O_1 , O_2 , O_3), não devem ser justapostas para se alcançar uma supostamente mais completa Teoria T a respeito daquele objeto material, consubstanciando um todo em relação às partes.³² Assim, T não corresponde a $T_1 + T_2 + T_3$.

Os cortes epistemológicos que darão ensejo aos objetos são operados por conceitos fundamentais. Sem a atuação desses conceitos fundamentais, as tais teorias diversas sobre determinado fenômeno nada mais são que um aglomerado de informações que se põe sob forma enciclopédica, mas não sob forma de teoria científica. No caso da Ciência do Direito, este conceito fundamental é o conceito de norma jurídica,³³ que teremos a oportunidade de analisar no Capítulo 2.

A necessidade do corte epistemológico não proíbe a utilização de enunciados de outras ciências na construção do discurso jurídico dogmático, desde que o modelo do

³¹ MOUSSALLEM. Tárek Moysés. *Revogação...op.cit.*, p.52

³² VILANOVA, Lourival. *Teoria jurídica da revolução...op.cit.*, p.297.

³³ *Ibid.*, p.297.

raciocínio da Ciência do Direito não seja por tais enunciados afetado.³⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO nos alerta para a necessidade do corte científico, pregando mesmo por sua apologia, quando rechaça a possibilidade de uma interpretação econômica na seara do Direito,³⁵ em que devemos repudiar a utilização de enunciados da Economia, por exemplo, para fundamentar determinada interpretação jurídica. Tal afirmação reforça a importância do passo inicial do percurso gerador de sentido da norma jurídica, que sempre deve se situar no texto jurídico positivado.

Isso não quer dizer que fatos econômicos, políticos etc, não possam ter influência no sistema jurídico, mas que para adentrarem nesse sistema, que na verdade é um subsistema inserto num sistema maior que é o sistema da sociedade, necessitam fazê-lo por meio de normas jurídicas. Assim, o trânsito não é livre entre outros subsistemas presentes no sistema da sociedade – como o subsistema econômico, por exemplo – e o subsistema do direito. Para que tal trânsito ocorra, é necessária a utilização de uma maneira própria de abertura e fechamento desse sistema jurídico em relação ao ambiente que o cerca, respeitando seu fechamento operativo, sua abertura cognitiva e a maneira como se dão suas operações de produção de seus próprios elementos constituintes.³⁶

Portanto, o corte final que empreenderemos na região ôntica dos objetos culturais para o presente trabalho resultará no nosso objeto de estudo, o direito positivo, entendido este como o conjunto de enunciados prescritivos em vigor no ordenamento jurídico.

1.3.2. MÉTODO SEMIÓTICO

A interpretação é a busca da compreensão, e nesta busca, tendo em vista que estaremos lidando com um objeto de estudo que necessariamente encontra-se expresso em linguagem (prescritiva), devemos abordá-lo munidos do instrumental teórico da semiótica, ou teoria dos signos, analisando-o, portanto, pelo prisma dos planos sintático, semântico e pragmático.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Reflexo do método na construção do texto*. Texto inédito.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade*. Texto inédito.

³⁶ LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade (Das recht der gesellschaft)*. Tradução provisória e inédita para o espanhol de Javier Torres Nafarrate. [S.l.: s.n., s.d.]. *apud* TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova...op.cit.*, p.41.

No campo da sintaxe, obtemos com os critérios não só da gramática de nossa língua mas também da *gramática jurídica*³⁷, utilizados para combinação dos diversos signos que compõem a linguagem jurídica. Nesse plano, além de conferirmos uma primeira, mas não definitiva, abordagem do objeto numa interpretação literal, através da boa disposição dos signos no texto, e de constituirmos a estrutura lógica das normas jurídicas, como veremos a seguir, também se dá a verificação da recepção das normas jurídicas pela Constituição vigente.

No âmbito semântico, os signos jurídicos são abordados pelo intérprete para que este construa suas denotações e conotações, por meio das ligações simbólicas com os objetos significados, conferindo valores e, por conseguinte, significações a esses símbolos.

No presente trabalho, haja vista o direito tributário atuar frequentemente por sobre conceitos de direito civil, muitos dos fatos institucionais do direito civil serão elementos constituintes dos objetos significados do fato institucional criado na seara do direito tributário.

No plano pragmático, estuda-se a linguagem jurídica particularmente na forma como ela é posta e modificada por seus utentes, contextualizando-a na sociedade em que é produzida. Aqui, verifica-se muito mais a necessidade de contextualizar ao interpretar, pois o intérprete sempre está inserido numa cultura, como participante que é de uma sociedade.

Essa contextualização será abordada, por exemplo, quando da construção de sentido de certos enunciados prescritivos presentes no dispositivo constitucional a partir de onde se constroem os critérios materiais do imposto objeto de nosso estudo.

Nesse sentido, TATHIANE DOS SANTOS PISCITELLI, com agudez, afirma que:

Ao aplicar esse pensamento [de que o que decide realmente sobre o sentido de uma palavra é seu uso real] na interpretação de normas constitucionais que estabelecem a competência tributária dos entes da Federação, pretende-se afirmar que a construção de sentido das normas jurídicas tributárias realizadas pelos intérpretes autênticos não poderá estar apartada dos contextos de uso da linguagem natural. Caso tal ocorra, estar-se-á diante de uma decisão arbitrária e desconectada da tradição lingüística da sociedade.³⁸

³⁷ É o “subconjunto de regras que estabelecem como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas no interior de certo sistema [jurídico]”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva. 2006, p.77-78.

³⁸ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.32

Ainda no enfoque pragmático, essencial que façamos também algumas inserções, ao longo do trabalho, sobre a linguagem produzida pelos seus utentes do Poder Judiciário, particularmente os acórdãos proferidos pelos magistrados.

Pelo exposto acima, sendo o Direito um objeto cultural, seu estudo deve se desenvolver num esforço empírico-dialético, no sentido de que o intérprete está sempre indo da norma ao fato e voltando à norma, numa dialética que se baseia nas experiências, para verificar a adequação de tais experiências com o previsto hipoteticamente no antecedente da norma posta.

Como afirma LOURIVAL VILANOVA:

(...) cabe ao aplicador do Direito, dado o fato, verificar sob quais hipóteses de incidência ele se inclui. Tanto há “descrição legal hipotética dos fatos” como a “concretização efetiva dos fatos descritos” [...]. Dá-se um ir e vir dialético entre hipóteses e fatos, para que lógica e axiologicamente se encontre qual a hipótese de incidência que inclui o fato com mais *correção lógica* e mais *acerto de justiça*.^{39;40}

Essas idas e vindas fazem parte da atividade cognoscitiva do jurista, o qual, sendo um ponto de intersecção entre a teoria e a prática, põe-se numa atitude permanente de tentar uni-las naquilo que consubstancia o pleno conhecimento do objeto de sua análise.

Sintetizando esse ponto, a necessidade de resultados realmente científicos com o aprofundamento do conhecimento do direito positivo, demanda, no labor científico do jurista, um “construtivismo jurídico”, no sentido conferido por PAULO DE BARROS CARVALHO, que surge da aliança entre o esforço de união das proposições teoréticas com a experiência advinda do mundo da vida e: (i) a preocupação com a linguagem jurídico-normativa; (ii) a utilização das categorias da semiótica para as dimensões lógico-semânticas do texto positivado; (iii) a visão de norma jurídica analisada como unidade mínima e irreduzível na sua inteireza conceptual; (iv) com atenção para a compreensão

³⁹ VILANOVA, Lourival. Fundamentos do Estado de Direito. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos* – vol.1. São Paulo: Axis Mundi – IBET, 2003, p..414.

⁴⁰ O conteúdo semântico aqui dado a “aplicador do Direito” equipara-se ao de intérprete do direito. Neste trabalho, doravante, adotaremos conteúdo semântico mais restrito para tal enunciado, qual seja, o daquele ao qual o sistema normativo confere competência para introduzir enunciados prescritivos no sistema do direito positivo. Difere-se, portanto, daquele que é somente jurista ou cientista do Direito.

racional do discurso teórico, (v) levando em consideração a concretude empírica do direito posto.⁴¹

1.4. INTERDISCIPLINARIDADE E INTERTEXTUALIDADE

A interdisciplinaridade do conhecimento jurídico científico está intimamente ligada à intertextualidade. Há uma bi-implicação entre esses dois conceitos, na medida em que não só o isolamento disciplinar feriria de morte a intertextualidade, como a não consideração do valor individual das disciplinas implicaria a desnecessidade de se falar em interdisciplinaridade.⁴²

Tais conceitos são uma decorrência da necessidade de qualquer pesquisa científica ter que delimitar seu objeto de estudo, quando da análise de uma Ciência em particular. Mas o corte metodológico que é feito para delimitar tal objeto não impede que o cientista retorne à esquematização anterior ao corte, para até mesmo poder fazer testes de logicidade entre a subclasse e a classe que lhe abrange.

Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO⁴³, no direito, a intertextualidade se mostra em dois planos: (i) intertextualidade interna ou intrajurídica, que se verifica entre os diversos ramos do ordenamento, situando-se num âmbito estritamente jurídico, como o direito constitucional, o direito civil, o direito tributário, o direito administrativo etc; e (ii) intertextualidade externa ou extrajurídica, que abarca todas as ciências que têm o direito como objeto mas que o analisam sob um ângulo externo, zetético⁴⁴, como a história do direito, a sociologia do direito, a filosofia do direito etc.

No estudo do direito tributário, a abordagem do jurista muitas vezes o faz transitar entre o direito tributário e o direito civil, como veremos adiante.

1.4.1. O RELACIONAMENTO ENTRE AS NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E OS CONCEITOS, INSTITUTOS E FORMAS DO DIREITO PRIVADO

Não há como a doutrina pátria sustentar considerações a favor da autonomia do direito tributário – a não ser para fins didáticos – em relação aos demais ramos do direito, como defendia ENNO BECKER. Para ele, pelo fato de o direito tributário tratar de aspectos econômicos da vida, como patrimônio e rendimentos, normalmente já regulados

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem...op.cit.*, p.5.

⁴² Ibid., p.195.

⁴³ Ibid., p.195.

⁴⁴ Em contraposição ao dogmático. Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.44-47.

pelo direito privado, poderia redesenhar tais conceitos, institutos e formas de maneira distinta, adquirindo autonomia própria, em relação ao modo como foram tratados no direito privado. Tal corrente acolhia o princípio da liberdade de qualificação, não só para (i) o legislador, que poderia ampliar ou restringir as propriedades dos conceitos, institutos e formas do direito privado, para fins de legislação tributária, mas também para (ii) o aplicador do direito, notadamente o agente administrativo, que poderia se valer da interpretação econômica do direito tributário, como método antielusivo.⁴⁵

Também não é possível, como defendido por corrente diversa, o primado do direito civil, pelo qual se entendia que se determinado fato, já disciplinado pelo direito privado, passasse a ser referido na hipótese de alguma norma tributária, a interpretação dessa hipótese deveria se manter nas fronteiras do que havia sido regulado pelo direito privado.

Não se pode proibir que determinado fato, por já ter sido objeto de normatização por certo ramo do direito não possa ser focado sob ângulo distinto por outro ramo. Um conceito formado, no ato cognitivo de redução de complexidade⁴⁶, a partir de objetos do mundo, para compor hipóteses de incidência de norma jurídica passa a ser jurídico, independentemente daquele objeto ser econômico, social ou político, por exemplo. Nada obsta à lei qualificar, de maneira mais ampla ou mais restrita, conceitos, institutos e formas já regulados em outros ramos do direito.⁴⁷

No entanto, à luz do princípio da unidade de conceito do ordenamento jurídico, os significados atribuídos pelo intérprete aos conceitos e enunciados não podem brigar com as regras constitucionais postas pelo sistema, sejam elas procedimentais de estrutura ou sejam orientadoras de axiomas que a sociedade, por meio da Constituição, quer ver respeitados.⁴⁸ Portanto o legislador tributário pode sim inovar na qualificação das propriedades de determinado fato da vida já objeto de regulação em outro ramo do direito, mas desde que não fira preceitos valorativos hierarquicamente superiores, dispostos no texto constitucional.

Assim, o que prevalece é o primado da Constituição, sedimentado pela maneira como foi tratado e construído, pelo constituinte de 1988, de forma meticulosa, o Sistema Constitucional Tributário. Dessa forma, diferentemente do que ocorreu em outros países, a hierarquização explícita das normas tributárias (da Constituição em face das leis)

⁴⁵ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003, p.75.

⁴⁶ Ibid., p.75.

⁴⁷ Ibid., p.75.

⁴⁸ Ibid., p.75.

resultante, entre outros, da prescrição constitucional dos tipos dos fatos insertos nas hipóteses de incidência, desaguando numa rígida repartição de competências impositivas, limitou as possibilidades de inovação do legislador tributário mormente na instituição dos tributos de competência de seu ente político.

HELENO TÔRRES classifica as ações do legislador em relação a fluxos semânticos de conceitos, formas e institutos do direito privado, na confecção das leis tributárias, em⁴⁹:

- (i) *transformação*, quando o legislador reelabora conceitos já definidos em enunciados de direito privado, cujo objeto é o mesmo fato social, passando o instituto a não ter a funcionalidade dada pelo direito privado, mas sim a funcionalidade conferida pelo direito tributário;
- (ii) *incorporação*, situação em que o legislador tributário se vale do instituto da maneira como foi elaborado na seara do direito privado, conservando seus valores e propriedades originais;
- (iii) *recepção*, quando os conceitos, institutos e formas do direito privado não foram citados expressamente pelo direito tributário, mantendo, eles, sua funcionalidade original e valendo para todo o sistema, salvo derrogação legal;
- (iv) *criação de categoria jurídica própria*, quando não há similar regulado no direito privado.

Conclui-se, assim, que não há problema de coordenação entre direito tributário e direito privado e muito menos de subordinação. A prevalência que existe não é do direito tributário em relação ao direito civil nem vice-versa, mas sim do direito constitucional em face dos demais, em relação aos tipos e formas selecionados pela Constituição Federal para a distribuição de competências tributárias.

Para nortear a interpretação tributária no concernente às relações entre direito tributário e direito privado, o legislador dispôs, no Código Tributário Nacional, nos artigos 109 e 110:

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

A doutrina sempre se valeu do prescrito no artigo 109 para negar qualquer submissão do direito tributário ao primado do direito privado, garantindo a autonomia do direito tributário.

Na tipificação da hipótese de incidência tributária, os princípios gerais de direito privado, tais como autonomia privada, *pacta sunt servanda*, boa fé, livre concorrência, liberdade de iniciativa, direito à igualdade etc, podem ter seus efeitos civis alijados pelo legislador para que ele os substitua por efeitos tributários, como obrigação acessória, domicílio tributário, repetição de indébito, qualificação do sujeito passivo etc, mas isso nos limites constitucionais.

De fato, se a norma que se constrói a partir do enunciado prescritivo afasta somente os princípios gerais de direito privado para a definição dos efeitos tributários, não estão incluídos aí os conceitos, institutos e formas do direito privado que possam ter sido utilizados na definição das competências tributárias pelo constituinte, não cabendo aqui a aceitação de qualquer teoria da interpretação econômica.

Dispõe o artigo 110:

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

Afirma-se que tal dispositivo enseja uma norma jurídica que apenas explicita a superioridade material da Constituição. Disso não resta dúvida. Afinal, não há cabimento de se veicular norma sobre interpretação da Constituição por intermédio de lei infraconstitucional.

No entanto, há que se perquirir, na análise da materialidade de cada imposto, para delimitar de forma precisa, no ato interpretativo, a competência tributária do correspondente ente tributante, se o conceito construído a partir do conjunto sógnico trazido pelo constituinte realmente se amolda ao conceito de direito privado previamente estabelecido no ordenamento.

Como ensina ANDREI PITTEN VELLOSO:

⁴⁹ Ibid., p.77.

Obviamente, se os conceitos de direito privado não coincidem com os conceitos constitucionais, não haverá como, com base apenas na superioridade normativa da Constituição, sustentar-se a impossibilidade de alteração dos conceitos de direito privado, pois esses não se identificam com os conceitos constitucionais. Em outros termos, o dispositivo em comento somente explicitaria a vedação, dirigida ao legislador infraconstitucional, de alterar os conceitos constitucionais, incidindo apenas naqueles casos em que os conceitos constitucionais sejam idênticos aos conceitos de direito privado.⁵⁰

De fato, o constituinte originário, na construção dos enunciados prescritivos do texto constitucional, não fica necessariamente adstrito aos conceitos infraconstitucionais existentes no momento da criação da Constituição. Ele possui uma ampla liberdade – conferida, obviamente, pelo povo que lhe delegou seus poderes – na construção de uma Constituição, a qual dará ensejo a um novo Estado.

Não há, pois, como admitir concepções apriorísticas que propugnam por uma construção de conceitos constitucionais tributários por incorporação de conceitos pré-constitucionais sem antes construir uma exegese que deve partir do próprio conjunto sógnico que conota tais conceitos constitucionais tributários, perpassando necessariamente por todos os enunciados prescritivos constitucionais que com tal conjunto sógnico possam se relacionar.

Corroborando, ANDREI PITTEN VELLOSO assevera que:

[...], quando são investigados os significados dos termos e expressões que a Constituição utiliza para outorgar competências impositivas aos entes políticos e que já possuem significação específica em determinadas áreas do Direito, deve-se aferir, com base no texto constitucional, se esses vocábulos mantêm o sentido que já possuíam no direito infraconstitucional, ou se adquirem novas conotações.⁵¹

As afirmações acima não fogem dos ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem o percurso gerador de sentido de uma norma jurídica, com a intenção de construir uma unidade normativa devidamente integrada no ordenamento posto, inicia-se no plano da expressão, no qual se encontram os suportes físicos dos

⁵⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p.97.

⁵¹ Ibid., p.101.

enunciados prescritivos, sendo este plano rigorosamente o mesmo para todos os sujeitos e mostrando-se relevante não só por marcar o início do trajeto interpretativo, mas também por ser o espaço por excelência das modificações efetuadas no sistema.⁵² E na busca de um conceito constitucional, o primeiro plano de suporte físico que temos que levar em consideração é aquele consubstanciado pelo texto constitucional.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos...op.cit.*, p.82.

CAPÍTULO 2 – PERCURSO GERADOR DE SENTIDO DA NORMA JURÍDICA

2.1. SIGNO E CONCEITO – ENUNCIADO E PROPOSIÇÃO

É mister que se faça a distinção entre signo e conceito. Tais categorias não se confundem já que o signo pertence ao âmbito textual, enquanto o conceito se põe como uma ideia, resultado do pensamento, da reflexão sobre o signo. Este signo é também chamado de termo, sendo a expressão do conceito.

No plano textual também se insere o enunciado. Um enunciado nada mais é que um conjunto de signos que, disposto de determinada maneira, apresenta, quando interpretado, uma significação.

Em um plano distinto àquele em que se encontram o signo e o enunciado situam-se o conceito e a proposição. O conceito mostra-se como significação do signo, assim como a proposição apresenta-se como a significação do enunciado.⁵³

O acima exposto segue o conselho de PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁴:

Recomenda-se muita cautela na utilização dos termos “enunciado” e “proposição”, especialmente porque a Lógica tradicional nominava de “proposição” aquilo que os modernos autores ingleses chamam de “*sentence*” e que nós empregaremos como “enunciado”, “oração” ou “sentença”, ao passo que anotava como “juízo” o que esses últimos indicam como sendo “proposição”.

Vê-se que estamos acolhendo as significações que o mestre utiliza neste excerto para *enunciado* e *proposição*. Sintetizando, podemos dizer que o signo está para o conceito, assim como o enunciado está para a proposição. Signo e enunciado no plano da objetivação; conceito e proposição no plano da subjetivação.

⁵³ Essas afirmações não afastam a possibilidade de, no decorrer deste trabalho, utilizarmos o conceito numa acepção semântica idêntica à de *proposição*.

⁵⁴ *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008, p.87.

De um enunciado podem advir uma ou mais proposições, assim como de vários enunciados pode ser construída uma só proposição. Mas não podemos fazer proposições a partir de nenhum enunciado, o que corrobora o entendimento de que qualquer interpretação jurídica deve partir do suporte físico, ou seja, do texto positivado, mesmo que haja uma abertura cognitiva nessa interpretação. Isso ocorre porque há um fechamento operacional do sistema do direito positivo, haja vista haver procedimentos próprios para a produção dos seus elementos constituintes.

Quando afirmamos que qualquer interpretação tem que partir sempre do suporte físico *texto positivado*, não estamos ignorando os estudos feitos pelo jurista por sobre outros suportes físicos, apesar de não positivados, como os trabalhos científicos, por exemplo. É que tais suportes físicos não adentram no percurso gerador de sentido pelo texto positivado (S_1) mas sim pela carga valorativa que eles nos imprimem, a partir daquela abertura cognitiva de que falamos acima.

Da afirmação de que não podemos fazer proposições a partir de nenhum enunciado, e mantendo coerência com a premissa por nós adotada de distinção semântica entre enunciado e proposição, podemos deduzir que não é possível afirmar que, no direito positivo, temos enunciados explícitos e enunciados implícitos. Os enunciados são sempre explícitos, já que seu pressuposto é a objetivação daquilo que seus autores quiserem expressar.

Assim, quando falamos, por exemplo, de princípios constitucionais implícitos, nada mais são eles que proposições, ou seja, significações construídas a partir de um certo conjunto de enunciados.

Como exemplo, podemos citar o princípio da boa-fé, que praticamente não se vê expresso como enunciado no texto constitucional pátrio, mas que, no entanto, é proposição normativa que certamente permeia todo o conjunto de normas jurídicas, a partir da leitura que se faz do conjunto de enunciados prescritivos do sistema do direito positivo.

2.2. OBJETO, SIGNO, CONCEITO E DEFINIÇÃO DE CONCEITO

Como todo pensamento é pensamento de algo, e o conceito decorre do pensamento, então o conceito não existe sem objeto, sendo este objeto o contraposto delineado pelo conceito.

Tudo é conceituável, sejam os objetos naturais, ideais, metafísicos ou culturais. Tudo que existe ou é possível só é objeto enquanto for correlato do conceito. O conceito toma por base, pois, o plano de objetividade.

Reforcemos. Um conceito pode ser construído pelo intérprete ao analisar, como exemplos, uma planta (objeto natural), uma figura geométrica (objeto ideal), uma divindade (objeto metafísico) ou um texto (objeto cultural). Todos os planos da objetividade são conceituáveis, dentre eles o direito, como objeto cultural que é.⁵⁵

O conceito apresenta uma função seletiva perante o real, escolhendo, para constituição sua, alguns atributos, relações, coisas, fenômenos e propriedades da realidade, sendo apenas um ponto de vista sobre a infinita heterogeneidade do real. Funciona o conceito, pois, como um princípio de simplificação, já que não é possível dominar a infinita multiplicidade do real. Mas recordemos que o conceito em si apresenta-se como ideia e não como texto, objetivado.

O conceito não reproduz o objeto porque reproduzir não seria outra coisa que não a duplicação do domínio da objetividade, do que decorreria que o conceito ficaria no mesmo plano ontológico do seu objeto, identidade esta que não se verifica.⁵⁶

Mas o conceito pode se valer de objetos que, por sua vez, já são objetivações decorrentes de outros conceitos previamente desenvolvidos. Assim, o conjunto frásico de um texto normativo, composto por signos, pode ser objeto a ser utilizado num processo de subjetivação para a formação de outro conceito.

É caso dos conceitos de direito tributário que se utilizam de conceitos pré-existentes na seara do direito privado. Como exemplo, quando falamos de imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis não estamos a falar de um conceito que tem como objeto contraposto um dado real da natureza, ou da metafísica ou um objeto ideal. Aqui, os objetos que se contrapõem ao conceito de transmissão de bem imóvel como critério material da hipótese de incidência do ITBI são conceitos advindos do direito privado, quais sejam, o conceito de bem imóvel, o conceito de onerosidade e o conceito de transmissão onerosa de bem imóvel, bem como os conceitos dos diversos atos e negócios jurídicos ensejadores das respectivas transmissões.

Acompanhando este entendimento, para que um conceito trazido pelo legislador para o ordenamento jurídico tenha como objeto um conceito distinto daquele já existente a partir de outras leis, deve aquele legislador, ao mesmo tempo em que conceitua, trazer também o objeto (como um novo conceito) ao qual quer que se refira o conceito por ele

⁵⁵ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito do direito. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos* – vol.1. São Paulo: Axis Mundi – IBET, 2003, p.5.

⁵⁶ Ibid., p.5.

posto, sob pena de o intérprete entender que o objeto a que o conceito trazido por tal legislador se refere decorre do conceito anteriormente existente.

Sobre isso, refere-se ALFREDO AUGUSTO BECKER quando diz que uma definição vale para todo o direito, não importa a lei que a tenha enunciado, a não ser que o legislador tenha expressamente limitado, estendido ou alterado aquela definição ou ainda excluído sua aplicação num determinado setor do direito,⁵⁷ como pudemos ver na classificação trazida por HELENO TÔRRES, em tópico anterior.

A definição de um conceito não se confunde com esse conceito. Em rigor, portanto, diferentemente do que ocorre na linguagem vulgar, conceito e definição não se apresentam como sinônimos. A definição é fundamental em qualquer atitude cognitiva. Ao definirmos um conceito, estamos atribuindo-lhe as características que o distinguem daquilo que não é o conceito, por não apresentar uma dessas características.

De fato, como ensina EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

[...] toda definição é classificatória, na medida em que compõe duas classes: a que atende e a que não atende ao critério do *definiens* (ser ou não “tributo”, por exemplo). Da mesma forma, toda classificação também é definitória, pois delimita o que é e o que não é “taxa”, “imposto”, “contribuição”, etc.⁵⁸

Com a definição do conceito, explicitamos a significação desse conceito. Uma definição é composta de duas partes. O *definiendum*, palavra a definir, e o *definiens*, o enunciado da significação.⁵⁹

RICARDO A. GIUBOURG; ALEJANDRO M. GHIGLIANI, e RICARDO V. GUARINONI, dentre outras classificações, utilizam-se daquelas que dividem as definições em denotativas e designativas. As denotativas enumeram os objetos, formando estes a própria denotação do conceito.⁶⁰ As definições designativas, por sua vez, explicitam as

⁵⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.123.

⁵⁸ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. As classificações no Sistema Tributário Brasileiro. *Justiça tributária*. [s.l., s.n.], p.126, 1998.

⁵⁹ GIUBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción ao conocimiento científico*. 3ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004, p.54.

⁶⁰ Para alguns doutrinadores, esse foi o tipo de definição utilizado pelo legislador complementar, autorizado pelo constituinte, para estipular o conceito de serviços de qualquer natureza tributáveis pelos Municípios, com a sua listagem presente na Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003.

características do conceito que permitirão agrupar todos aqueles objetos debaixo desse conceito.⁶¹

2.3. CULTURA E SIGNIFICAÇÃO NO TRIÂNGULO SEMIÓTICO

Valhamo-nos agora do instrumental teórico *triângulo semiótico*, cujos vértices representam as três dimensões sígnicas, conforme EDMUND HUSSERL.

O *suporte físico* é a palavra falada (ondas sonoras oriundas de nosso aparelho fonético) ou escrita (marcas de tinta no papel, por exemplo) em linguagem idiomática. Tal suporte físico faz sempre referência a algo que se encontra no mundo exterior ou interior, denominado *significado*. Este significado provoca em nossa mente, por intermédio do suporte físico, uma ideia, noção ou conceito a que chamamos de *significação*.

Vejamos:

⁶¹ GIUBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción...op.cit.*, p.57-60.

Deixemos claro que a denominação dessas entidades semióticas não apresenta foros de uniformidade, conforme o filósofo escolhido para tratar da matéria. Levando em conta os principais filósofos que consideram haver uma relação trifásica na geração do sentido de um conceito, formulamos um quadro que representa tais variações, em correspondência com o modelo por nós adotado:

EDMUND HUSSERL	UMERTO ECO⁶²	CHARLES SANDERS PEIRCE⁶³	CHARLES W. MORRIS⁶⁴
Significado	Referente	Objeto	<i>Denotatum</i>
Suporte Físico	Significante	Signo	Veículo Sínico
Significação	Significado	Interpretante	<i>Designatum</i> ou <i>Significatum</i>

A dualidade entre norma jurídica (proposição numa primeira aproximação) e enunciado prescritivo, em que a norma é uma ideia daquele que toma contato com o texto positivo, construindo seu sentido, pressupõe que para a produção daquele suporte físico (enunciado prescritivo) houve um processo anterior em que também se produziu significação, a partir de um ato de vontade do legislador, consubstanciado por um ato de fala. A diferença é que o legislador, que participou desse último processo, não mais se pronunciará, no universo do direito, sobre o entendimento daquele suporte físico, pois este ganha vida própria, assim que sofrer a interpretação de outrem.

Do ponto de vista do legislador, o triângulo semiótico é composto pelo evento social, que é o significado, o qual é representado em linguagem (ainda não jurídica) pelo fato social, e que ele, legislador, vai regular. Essa regulação é representada pela subjetivação em sua mente, que vai posteriormente ganhar foros de objetivação no suporte físico que ele legislador produzirá, como texto de lei.

Ensina LOURIVAL VILANOVA que:

A cultura é, assim, um fato de três dimensões: aos objetos físicos se conferem significações, que partem de sujeitos (seus criadores ou

⁶² *O signo*. Trad. Maria de Fátima Marinho. Lisboa: Presença, 1990.

⁶³ *Semiótica*. 3ª ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 2003.

⁶⁴ *Fundamentos da teoria dos signos*. São Paulo: EDUSP, 1976.

receptores), que entre si, por causa ou em consequência dessas significações, estendem uma teia de inter-relações sociais.⁶⁵

Logo, é uma constante que todo fato da cultura tem uma composição trilateral, a qual enseja três temáticas ou três objetos distintos: (i) suportes materiais; (i) significações; e (iii) sujeitos, e exige uma consideração complementar da totalidade, por sobre as separações metodológicas.⁶⁶ Mas também as significações necessitam de uma materialização objetiva para existirem propriamente, caso contrário não passarão de vagas possibilidades significativas.⁶⁷

Há, então, um constante processo de objetivação do sujeito, quando por exemplo o legislador põe em suporte físico (texto positivo) os conceitos decorrentes de seus pensamentos, seguido por um processo de subjetivação do objeto (suporte físico) quando o intérprete vai construir a norma, sua ideia, a partir daquele suporte físico. E quando tal intérprete verter em linguagem (escrita ou verbal) essa norma que idealizou, estará novamente se efetivando um novo processo de objetivação do sujeito que é esse intérprete.

2.4. CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA E A AMBIGUIDADE DESTE CONJUNTO SÍGNICO

Proponhamos a seguinte questão. Sendo o direito positivo formado pela totalidade de textos constituintes dos diversos diplomas normativos, não haveria um equívoco em se definir o conceito de direito positivo como o conjunto de *normas jurídicas* válidas em determinado sistema normativo?

Estaria havendo uma confusão de planos de linguagem nessa definição, já que acima adotamos a premissa de que a norma jurídica não se confunde com o enunciado prescritivo a partir do qual é construída?

Quando o cientista do Direito se debruça sobre seu objeto de estudo, o direito posto, e organiza teoricamente esse objeto, está construindo normas jurídicas, não no sentido de produção de enunciados-enunciados, inseridos no sistema do direito positivo por meio de veículos introdutórios, mas sim numa atitude epistemológica.

Não é por menos que TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM afirma que a partir dos enunciados prescritivos produzidos por enunciações advindas de agentes credenciados para

⁶⁵ VILANOVA, Lourival. Notas para um ensaio...op.cit., p.284.

⁶⁶ Ibid., p.281.

⁶⁷ Ibid., p.284-5.

tais, podem decorrer duas possibilidades: (i) a interpretação pelo jurista; e (ii) a interpretação pelo aplicador do direito, o primeiro criando enunciados *descritivos* a partir de enunciados prescritivos, e o segundo criando outros enunciados *prescritivos* a partir de enunciados prescritivos.⁶⁸

Assim, valendo-nos do recurso didático que representa o triângulo semiótico de HUSSERL, podemos ilustrar a construção de normas jurídicas de duas maneiras distintas, conforme o sujeito realizador desse ato de criação, ou de construção:

⁶⁸ *Revogação...op.cit.*, p.103.

SUJEITO: CIENTISTA DO DIREITO

Na ilustração acima, o legislador, num ato de fala, produz enunciados prescritivos que se referem a fatos sociais que ele pretende ver regulados, normatizados. Para isso, ele seleciona os critérios daquele fato social que entende relevantes, critérios estes que compõem o conjunto sógnico consubstanciado pelo enunciado prescritivo.

Num momento posterior, o jurista, ao ler aquele enunciado prescritivo (muitas vezes em conjunto com outros enunciados prescritivos), forma o conceito correspondente, ou seja, constrói a norma jurídica.

Adiante, a norma jurídica idealizada pelo jurista é objetivada, posta como texto (num livro, por exemplo), o qual, por sua vez, será suporte físico para o estudante de direito, que construirá sua norma jurídica, decorrente do entendimento que extraiu do texto científico. E assim por diante.

SUJEITO: AGENTE COMPETENTE PARA PRODUZIR NORMA

Como exposto acima, o cientista do Direito cria normas jurídicas em sentido epistemológico, objetivando-as em enunciados descritivos, a partir de seu ato de interpretação, porém não cria enunciados prescritivos.

O aplicador do direito, por sua vez, (seja ele legislador, auditor fiscal, juiz etc) cria normas jurídicas em sentido deontico, a partir da interpretação de enunciados prescritivos. Deontico no sentido de que essas normas serão fundamento de validade para o ato, desses agentes, de criação da correspondente norma individual e concreta, objetivada também em enunciados prescritivos, prosseguindo assim a cadeia do processo de positivação do direito.

No cumprimento do seu papel de aplicador, a partir da interpretação da norma jurídica, o agente competente vai, ao constatar a existência de fatos sociais que apresentam todas as notas presentes na hipótese daquela norma jurídica, produzir outros enunciados prescritivos, que ensejarão o surgimento de outra norma jurídica, de hierarquia imediatamente inferior àquela, pois nela busca seu fundamento de validade.

Interessante é o fato de que o aplicador, ao construir a norma jurídica a partir dos enunciados prescritivos da lei sobre os quais se debruça, em geral não objetiva essa norma jurídica por ele idealizada. Ele já parte, no processo de positivação, para, com essa idealização na cabeça, enquadrar as notas presentes no fato social que constata nas notas previstas na hipótese daquela norma jurídica idealizada. E, a partir de então, já produz os correspondentes enunciados prescritivos, que ensejarão a norma individual e concreta.

Mas notemos que o aplicador pode criar tais normas em atitude epistemológica, quando então não o estará fazendo como um aplicador do direito, mas apenas como jurista.

A importância do conteúdo semântico de *construir norma jurídica* advém da necessidade de se reafirmar, de forma categórica, a distinção entre texto positivado e norma jurídica.

LENIO LUIZ STRECK, conferindo total precedência à filosofia da linguagem no processo hermenêutico, em detrimento das já ultrapassadas etapas da história do conhecimento – a metafísica clássica, em que a preocupação era com coisas; e a metafísica moderna, em que se privilegiava a mente, a consciência⁶⁹ – assevera que o enunciado normativo não está completo com o sentido que lhe é dado pelo legislador, necessitando ainda do sentido que deve ser conferido a ele pelo intérprete. Distingue inclusive a ordem jurídica – como um conjunto de interpretações, ou seja, um conjunto de normas – do conjunto de enunciados, apresentando-se estes apenas como um conjunto de possibilidades, um conjunto de normas potenciais, uma ordem jurídica potencialmente.⁷⁰

Mas isso não quer dizer, como ressalta o autor, que o texto exista sem a norma e a norma exista sem o texto. O texto como texto é inacessível, logo, não há uma total independência entre ambos, que permita ao intérprete *dizer qualquer coisa sobre qualquer coisa*⁷¹.

Essa diferenciação é um dos pressupostos que nos permite tratar do percurso gerador de sentido, ou trajetória da interpretação, de PAULO DE BARROS CARVALHO,

⁶⁹ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.222.

⁷⁰ Ibid., p.18.

como valioso instrumento para uma mais profunda exploração dos textos do direito positivo quando são feitas estratificações de natureza epistemológica para se alcançar, de uma forma mais eficaz, o sentido do texto jurídico.

2.5. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DIREITO

O próprio desenvolvimento do tópico anterior já denuncia nosso entendimento no sentido de haver distinção entre interpretação e aplicação do direito.

O estudioso do direito, aquele que se debruça sobre seu objeto com intenção cognoscitiva, para a partir dele construir os sentidos dos enunciados prescritivos, detém-se na interpretação do direito, com os enunciados descritivos de sua norma construída. Nessa construção, como já pudemos verificar, constituem-se proposições jurídicas.

A aplicação do direito é atitude do agente competente que, em decorrência de sua atividade interpretativa do direito, decide apor no ordenamento novos enunciados prescritivos decorrentes do processo de positivação do direito. Mas essa decisão só é possível porque o próprio direito lhe conferiu competência para fazê-lo, bem como a forma como deve fazê-lo.

Normas jurídicas, todos nós construímos, seja como simples juristas, seja como aplicadores do direito. Afinal, somos todos sujeitos cognoscitivos, capazes de atitude intelectual, sendo hábeis a emitir proposições sobre algo. A diferença é o que vem a seguir, após essa atitude cognoscitiva. Se o intérprete objetiva a norma jurídica por ele construída num texto doutrinário, produz enunciados descritivos sobre como enxerga a prescritividade dos correspondentes enunciados do texto positivado. Agora, se o intérprete, a partir dessa norma jurídica por ele construída, produz, por ser legitimado para isso pelo direito, novos enunciados prescritivos, ensejadores de norma individual e concreta, então, além de interpretar, está aplicando o direito.

Para EROS ROBERTO GRAU, interpretação e aplicação não se realizam autonomamente. A sinonímia que defende entre interpretação e aplicação decorre de a interpretação cogitar não só de textos jurídicos mas também de fatos. Acompanha, citando, inclusive KONRAD HESSE, para quem “não há interpretação da Constituição independentemente de problemas concretos”⁷².

⁷¹ Ibid., p.315-316.

⁷² HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1988, p.62 *apud* GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação /aplicação do direito*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.85.

Mas parece que o referido autor abre exceção a seu postulado:⁷³

[...] o Supremo Tribunal Federal, na ação direta de inconstitucionalidade, declara a inconstitucionalidade do *texto*, o artigo tal da lei ou da medida provisória número tal. Ele apenas *interpreta* – vale dizer, não *aplica* o direito.(grifo do autor)

Acredito que a divergência com o nosso entendimento se deduz do próprio conceito de *aplicação* adotado pelo jurista. Constatamos que *aplicação*, para EROS ROBERTO GRAU, consubstancia a análise dos enunciados prescritivos à luz de um caso concreto, constituindo-se a interpretação uma quase sinonímia com esse conceito.

Não compartilhamos desse entendimento porque, para nós, não é necessário, para que construamos normas jurídicas, que tenhamos diante de nós um caso concreto. A mente humana é prodigiosa o suficiente para bolar casos que, apesar de factíveis, não tenham acontecido ainda por ocasião da nossa análise.

Quando tratamos do tema dos objetos, vimos que os objetos culturais não são produzidos apenas externamente ao homem, mas também internamente, fruto de sua imaginação. Assim, não faz diferença se, ao interpretarmos determinado punhado de enunciados prescritivos, estamos analisando-os diante de uma hipótese fática criada por nossa mente ou diante de um fato concreto por nós verificado.

Dessa forma, a atividade de aplicação do direito, apesar de sempre pressupor uma interpretação, diferencia-se da atividade exclusivamente interpretativa por conta do papel exercido pelo agente que realiza cada uma delas.

HANS KELSEN vê, como resultado do ato interpretativo, a fixação de uma moldura que abarca uma variedade de possibilidades interpretativas.⁷⁴ Obviamente, como corpo linguístico que comporta imprecisão decorrente de sua vaguidade e ambiguidade semânticas, o direito conduz os cientistas que sobre ele se debruçam a tomadas de decisões interpretativas muitas vezes divergentes. Assim, não há qualquer impropriedade em um jurista perceber mais de uma possibilidade interpretativa na análise de um conjunto de enunciados prescritivos. Mas entendemos que essa plurivocidade só permanece na mente do intérprete enquanto não tiver concluído o processo gerador de sentido que leva a cabo em sua atitude hermenêutica.

⁷³ *Ensaio e discurso sobre a interpretação /aplicação do direito*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.85.

⁷⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.390-391.

Dessa forma, preferimos deixar incluso no ato de interpretar o ato de decisão do intérprete quanto ao sentido – dentre aqueles sentidos que ele até entende possíveis – que ele conclui ser o mais acertado, enfim, sua norma jurídica construída e acabada, após percorrido todo o processo gerador de sentido da norma, como veremos a seguir. Mas antes, abordemos a estrutura da norma jurídica.

2.6. NORMA JURÍDICA *LATO SENSU* E NORMA JURÍDICA *STRICTO SENSU*

Norma jurídica em sentido estrito é a unidade mínima de sentido deôntico completo, constituinte do sistema jurídico, que se apresenta como um juízo hipotético-condicional, composta por dois membros:

- (i) a proposição-hipótese (antecedente, suposto, proposição-implicante, descritor), a qual é constituída por um conjunto de propriedades, axiologicamente selecionadas do mundo real, que o legislador entendeu relevantes para tipificar um conjunto de eventos, aos quais o mesmo legislador pretende conferir consequências jurídicas, quando vertidos em fatos jurídicos. Necessariamente, esta proposição deve descrever um fato de possível ocorrência no contexto da sociedade, caso contrário, seria inoperante a regulação da conduta intersubjetiva; e
- (ii) a proposição-tese (consequente, proposição-implicada, prescritor), que, diferentemente da proposição-hipótese, tem a função de prescrever condutas intersubjetivas, constituindo um vínculo jurídico entre duas ou mais pessoas (que se acomodarão nas variáveis “sujeito ativo” e “sujeito passivo”). Tal relação jurídica regulará essas condutas como proibidas (V), permitidas (P) ou obrigatórias (O) (princípio deontológico do quarto excluído) caracterizando-se como uma relação:
 - a. irreflexiva – visto que ninguém consegue entrar em relação jurídica consigo mesmo;
 - b. assimétrica – pelo fato de que não é possível existir identidade entre a relação originária e sua conversa. Se ‘Sp’ é devedor tributário de ‘Sa’, ‘Sa’ não pode ser devedor tributário de ‘Sp’;

- c. podendo ser transitiva – o legislador pode constituir relações jurídicas que apresentem a característica da transitividade, como a de “ter precedência a”, no concurso de credores.⁷⁵

Estas duas proposições, constituintes da norma jurídica em sentido estrito, são unidas, por meio de um dever-ser neutro (não modalizado), por um ato de vontade do legislador, que detém o poder jurídico de inserir normas no sistema jurídico. É a imputabilidade deôntica, ínsita às leis jurídicas, contraposta à causalidade física, princípio regente das leis da natureza.

Diferentemente desse dever-ser neutro, interproposicional (por interligar as proposições antecedente e consequente), encontra-se ainda, na norma jurídica em sentido estrito, outro dever-ser, só que intraproposicional (interligando, dentro da proposição consequente, os sujeitos da relação jurídica), partícula operatória que exprime um conceito relacional, na medida em que está interligado às condutas humanas.

As normas jurídicas possuem homogeneidade sintática por, invariavelmente, apresentarem uma estrutura bimembre, com suas proposições-hipótese e proposições-tese unidas por um conector deôntico não modalizado, interproposicional.

Já a heterogeneidade semântica advém da imensa diversidade com que as variáveis acima apresentadas podem ser preenchidas, dependendo das condutas humanas que o legislador pretende ver reguladas, conforme a relevância axiológica, limitando-se apenas à seleção de eventos de possível ocorrência no mundo dos fatos bem como à modalização de condutas interpessoais que também se encontrem na moldura da possibilidade.

Diferentemente da norma jurídica *stricto sensu*, que se apresenta como um juízo hipotético-condicional, com antecedente e consequente, podemos trazer a lume também a norma jurídica *lato sensu*.

Esta norma jurídica *lato sensu* distingue-se da norma jurídica *stricto sensu* na medida em que não se põe como um juízo hipotético-condicional, mas apenas como a significação de um enunciado posto no direito positivo. Assim, a norma jurídica *lato sensu* não passa de uma proposição, não se confundindo com o texto, que é o enunciado, mas com a significação deste, a qual vem à tona como produto da atividade mental desenvolvida pelo intérprete.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos...op.cit.*, p.149-153.

2.7. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA *LATO SENSU* E NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA *STRICTO SENSU*

É importante que não façamos confusão entre as relações “norma jurídica *stricto sensu* – norma jurídica *lato sensu*” e “norma jurídica tributária *stricto sensu* – norma jurídica tributária *lato sensu*”.

A norma jurídica tributária *stricto sensu* é a norma jurídica tributária que trata especificamente da incidência do tributo. PAULO DE BARROS CARVALHO bem assevera que apesar de serem inúmeras as normas jurídicas que regem a atividade impositiva do Estado, como instrumento efetivo de desempenho do poder político, social e econômico-financeiro, são especialíssimas aquelas que tratam da incidência do tributo, que marcam o núcleo do tributo.⁷⁶

A norma jurídica tributária *lato sensu*, por sua vez, abarca qualquer norma jurídica que trate da fiscalização, do controle, da arrecadação e da cobrança de tributos. Abrange, pois, qualquer norma jurídica que instrumentalize a operacionalização da atividade impositiva do Estado no âmbito tributário.

A regra-matriz de incidência tributária, cuja estrutura lógica veremos no Capítulo 5, é a norma jurídica tributária *stricto sensu*, qual seja, a norma instituidora do tributo, que descreve, em seu antecedente (hipótese de incidência tributária), uma previsão hipotética, com enunciados conotativos, nos quais se apresentam critérios formados pelas notas entendidas axiologicamente relevantes para o legislador para a regulação do fato ensejador da relação jurídica tributária; e no seu consequente, a regulação do vínculo obrigacional tributário, cuja relação jurídica se instala automática e infalivelmente caso seja vertido em linguagem competente o fato previsto no antecedente.

Esse vínculo obrigacional tributário é composto por (i) sujeito ativo; (ii) sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de exigir o tributo, conferido ao sujeito ativo; (iv) dever jurídico de pagar o tributo por parte do sujeito passivo, e (v) objeto da obrigação tributária, que é a prestação pecuniária relativa ao pagamento do tributo, sendo este último o objeto de tal prestação.

A regra-matriz de incidência tributária apresenta a utilidade de sua esquematização formal conferir operatividade e praticidade ao estudo e à construção das normas jurídicas tributárias *stricto sensu*, desvelando-se o às vezes complexo conjunto de enunciados no processo de substituição dos símbolos formais, da estrutura da hipótese de incidência e do

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.235.

consequente, pelos conceitos dos signos e conjuntos sîgnicos presentes no texto, em atitude semântica.

2.8. O PERCURSO GERADOR DE SENTIDO

Valendo-nos novamente do triângulo semiótico, podemos verificar que o percurso gerador de sentido de PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁷, que se apresenta como atividade de interpretação, ocorre quando, de posse do texto positivado, o intérprete do Direito procura construir o conteúdo, o sentido e o alcance desse suporte físico que lhe é apresentado, alcançando a norma jurídica correspondente.

O início desse processo, seu ponto de partida, é o subsistema S_1 , plano da literalidade textual dos enunciados prescritivos, entendidos estes como formulações literais que são emitidas conforme as regras de morfologia e sintaxe preceituadas por determinada língua, sendo a obediência a tais regras que irá propiciar a possibilidade de se chegar a construções de sentido coerentes no subsistema seguinte, o S_2 .

Cabe salientar que esses enunciados só ingressam no sistema do direito positivo porque, além de serem portadores de sentido, foram produzidos por agentes aos quais o próprio direito conferiu competência para produzi-los, como, por exemplo, os legisladores, e tal processo de produção se deu de acordo com as regras que o sistema normativo também prescreveu para tal.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos...op.cit.*, p.67-84.

Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, o próprio contato com o enunciado já nos desperte, num impulso de nossa subjetividade, os processos de elaboração de sentido e consequentemente a invasão do plano do conteúdo. Mas a cisão entre enunciado e proposição se faz pertinente para deixarmos bem demarcada a distinção entre enunciados e norma jurídica, já que esta é composta por proposições. Esse hiato que há entre enunciados e proposições é percebido já com a distinção entre S_1 e S_2 .

No plano S_2 , plano do conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos, o exegeta vai, de posse de seus enunciados, postos de forma isolada, atribuir-lhes significações. Não são ainda estas significações as normas jurídicas, entendidas como juízos hipotéticos-condicionais, unidades irreduzíveis do deôntico, com sua compleição lógica específica. As significações objeto de estudo e constituição no plano S_2 são as proposições também chamadas de normas jurídicas *lato sensu*, entendidas como conteúdo de significação das estruturas gráficas dos enunciados. Aqui, é buscada a compreensão isolada dos enunciados, e por isso mesmo provisória, pois a confrontação de tais enunciados com outros enunciados do sistema a fim de integrá-los num conjunto harmonizado vai se dar nos planos posteriores.

E que não se entenda essa busca de sentido como uma caça a uma jóia rara que estivesse dentro do enunciado, esperando ser desvendada, encontrada, ou mesmo como uma percepção bem sucedida de um teor de significação que estivesse pairando o material empírico, aguardando também por ser descoberto. A significação dos enunciados é produzida, construída pelo homem, em sua atitude exegética, como agente de conhecimento. Obviamente, ela parte do texto legislado, mas o conteúdo deste vai sendo moldado pelo intérprete conforme o contexto em que esteja inserido, num esforço de contextualização tanto das palavras quanto das frases que se apresentam, já que não há texto sem contexto e vice-versa.⁷⁸

No plano S_3 , o sujeito gerador de sentido não vai apenas justapor proposições constituídas em S_2 em relação de imputação deôntica, como unidades lógicas devido a suas estruturas condicionais, qualificando-as ora como proposições-antecedentes, ora como proposições-consequentes. Ele vai, além disso, também fazer algumas incursões de volta aos planos S_1 e S_2 para colher dali enunciados e proposições de ordem constitucional, indispensáveis para a composição do conteúdo semântico das normas jurídicas.⁷⁹

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos...op.cit.*, p.73.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos...op.cit.*, p.83.

Em S₄, plano da organização das normas jurídicas construídas em S₃, essa organização, a ser estabelecida por meio de vínculos de coordenação e de subordinação entre aquelas normas jurídicas, será trabalhada pelas normas de estrutura. São normas jurídicas, como as de imunidade, que regulam condutas, mas condutas dos aplicadores do direito dotados de competência para inovar no ordenamento. Particularmente as condutas dos legisladores. Tais normas vão dar o acabamento final àquela norma cuja construção foi laboriosa ao longo do percurso até o subsistema S₃.

2.9. O ANTECEDENTE DA NORMA JURÍDICA – FUNÇÃO DESCRITIVA OU PRESCRITIVA?

Imaginemos uma parede razoavelmente grande, em que conseguíssemos pintar milhares de pequenos círculos, muitos amarelos mas a maioria azuis. Agora, tomemos distância gradualmente dessa parede, mantendo o olhar fixo sobre ela, coberta dessas pequenas figuras circulares amarelas e azuis. Quanto maior a distância, mais percebemos a pintura dessa parede não mais como um conjunto de círculos amarelos e azuis, mas sim como uma parede pintada de verde.

Essa ilustração mostra bem o que acontece com entendimentos à primeira vista diversos sobre se a função da proposição-antecedente da norma jurídica é descritiva ou prescritiva.

LOURIVAL VILANOVA afirma que o antecedente da norma jurídica é descritivo, funcionando como um pressuposto que descreve uma ocorrência, ainda que tal ocorrência seja algo do interior do ordenamento jurídico. Nas suas palavras:

O pressuposto não estatui que se deve nascer, ou morrer, ou atingir x anos de idade, mas descreve hipotética e tipicamente que se ocorrerem factualmente tais coisas, certas conseqüências devem ser imputadas aos sujeitos postos em relação.⁸⁰

De fato, há um inegável teor descritivo de situação objetiva do real no antecedente da hipótese de incidência. Essa análise, longe de ser equivocada, consubstancia um enfoque aproximado de uma das partes constituintes da norma, assim como a observação da cor amarela dos círculos, feita a pouca distância da parede.

⁸⁰ VILANOVA, Lourival. O universo das formas lógicas e o Direito. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. vol.2. São Paulo: Axis Mundi, IBET, 2003, p.21.

Afastando-nos mais do objeto de estudo, quando analisamos não só o antecedente da norma jurídica, mas também o seu consequente ou prescritor, ao qual o antecedente se une por um dever-ser neutro, levando em conta a linguagem prescritiva do direito positivo como um todo, temos a unidade irreduzível do deôntico, a norma jurídica *stricto sensu*. Daí a prescritividade (cor verde azulada) do conjunto normativo, que faz deixar em segundo plano o teor descritivo (amarelo) do antecedente, já que não só os conceitos jurídicos veiculados no consequente estão sujeitos aos valores de validade e invalidade, mas os valores impregnados na norma jurídica *stricto sensu*, como um todo.

Nessa linha entende IRVING M. COPI, quando afirma que as manifestações linguísticas dificilmente comportam uma só função, circunstância da qual está ciente PAULO DE BARROS CARVALHO⁸¹, que apesar de reconhecer a pluralidade de funções que apresenta a linguagem, prefere utilizar o critério sugerido por ALF ROSS, o da função dominante,⁸² no caso, função prescritiva.

Perfeitamente relativizada, pois, a resposta à função do antecedente da norma jurídica, conforme o critério adotado pelo cientista.

2.10. SISTEMA DO DIREITO POSITIVO, SISTEMA NORMATIVO, ORDENAMENTO JURÍDICO E SISTEMA JURÍDICO

Entendemos por sistema um conjunto de elementos que se agrupam mantendo relações entre si sob a subordinação de determinado princípio unificador, comum.

Frise-se que não basta uma pluralidade de proposições ou de objetos para termos um sistema, sendo necessário também um nexos ou modo de composição, enfim, leis formais de composição que confirmem totalidade ao conjunto.⁸³

O direito positivo, apesar de não estar livre de contradições, ambiguidades e lacunas, quando considerado nas limitações de suas estruturas frásicas, sem a conclusão do exegeta na construção do seu sentido pleno, não deixar de ser um sistema. Isto porque, na medida em que se apresenta como linguagem – a qual consubstancia um conjunto de símbolos gráficos que se estruturam segundo leis sintáticas – necessariamente possui um mínimo de racionalidade, apesar da indeterminação de seu domínio.

As contradições presentes no direito positivo, contradições em nível de linguagem objeto, não transitam para a linguagem da Ciência do Direito, que é metalinguagem. Dois

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem...op.cit.*, p.39.

⁸² *Ibid.*, p.39.

⁸³ VILANOVA, Lourival. *Notas para um ensaio...op.cit.*, p.296.

enunciados mutuamente excludentes permanecem válidos no sistema do direito positivo, mas as correspondentes normas não podem permanecer juntas no sistema da Ciência do Direito, pois aí os valores não são deônticos (válido e não válido), mas sim apofânticos (verdadeiro e falso), não podendo os enunciados “p” e “não-p” serem ambos verdadeiros ou ambos falsos, conforme a lei do terceiro excluído.⁸⁴

Assim, como afirma LOURIVAL VILANOVA, a “consistência do sistema do direito positivo não é condição de possibilidade do sistema da Ciência-do-Direito”⁸⁵, discordando de KELSEN, para quem a existência de um sistema de proposições jurídicas descritivas sobre o direito positivo dependeria da inexistência de contradição nesse direito positivo⁸⁶.

Partindo daquele conceito definido de sistema, concordamos com PAULO DE BARROS CARVALHO quando assevera que a expressão *sistema jurídico* é ambígua o suficiente para ser reprovável sua utilização pelo exegeta do Direito ao poder ensejar a designação tanto de Ciência do Direito como de direito positivo.⁸⁷

Por conta disso, a utilização de *sistema jurídico* só caberia para denotar um gênero do qual os sistemas *direito positivo* e *Ciência do Direito* seriam espécies.

TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM sugere uma distinção entre os conceitos *Sistema do Direito Positivo* e *Ordenamento Jurídico* baseada num enfoque temporal (dicotomia estática / dinâmica). Sistema do direito positivo (SDP) seria aquele conjunto de normas válidas em determinado instante de tempo, não sendo mais o mesmo assim que nele adentrassem novos enunciados prescritivos, modificando-o, seja por expansão, redução ou revisão. Assim, a cada enunciado prescritivo inserido num SDP (SDP1), passaria a haver ali outro SDP (SDP2), e assim por diante. O ordenamento jurídico, por sua vez, seria não um conjunto de normas, mas sim uma sequência temporal de todos esses sistemas de direito positivo, SDP1, SDP2, SDP3, ... ,SDPn, sucessivos nos respectivos tempos t1, t2, t3, ... , tn.⁸⁸

Obviamente, tais SDP não poderiam ser mutuamente excludentes, tendo que haver ao menos um elemento em comum, qual seja, aquelas normas insuscetíveis de alteração

⁸⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 2ª ed. São Paulo: 1997, p.304.

⁸⁵ Ibid., p.303.

⁸⁶ Ibid., p.303.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos...op.cit.*, p.41.

⁸⁸ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação...op.cit.*, p.131.

pelo poder constituinte derivado, caso contrário, estaríamos diante não de alteração de SDP, mas sim de alteração do próprio ordenamento jurídico.⁸⁹

Entendemos como brilhante a exposição do autor a respeito, mas apenas para mantermos coerência com a premissa por nós adotada, preferimos a utilização da nomenclatura *sistema normativo* ao invés de *sistema do direito positivo*, para marcarmos bem a distinção entre o conjunto de enunciados prescritivos e a significação que a partir deles é construída pelo intérprete.

Portanto, assim como defendemos a distinção entre enunciado prescritivo e norma jurídica, também adotamos a distinção entre o sistema do direito positivo e o sistema de normas que dele se constrói, mantendo a diferenciação também para o ordenamento jurídico, considerando este não como uma sequência temporal de sistemas de direito positivo, mas sim como uma sequência temporal de sistemas normativos.

Interessante notar que essas alterações por que passa o sistema normativo não necessariamente se dão por intermédio de novos enunciados prescritivos inseridos no sistema de direito positivo. São as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO,⁹⁰

É precisamente no nível das formulações literais que o legislador, empregado aqui na sua mais ampla configuração semântica, introduz modificações, alterando o sistema total. Essa prática não impede, contudo, que a integridade sistêmica venha a transformar-se por força de mudanças ocorridas nos dois outros subsistemas, pois é sabido que a pragmática das comunicações jurídicas vai provocando, a cada passo, modificações até substanciais nas mensagens deônticas, o que implica, igualmente, transformação no todo do ordenamento.

⁸⁹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Revogação...op.cit.*, p.131.

Ou seja, nem sempre tais alterações ocorrem por intermédio do plano textual (S₁ do percurso gerador de sentido). Oscilações na forma como os utentes da linguagem conferem significações aos signos e conjuntos sýgnicos, ou seja, alterações de ordem semântica e pragmática, também podem trazer mudanças às normas, ou seja, às significações dos enunciados, que se constroem a partir do texto legislado, surgindo-se aí mais uma razão para se manter a distinção entre sistema do direito positivo e sistema normativo.

⁹⁰ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.69.

CAPÍTULO 3 - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ITBI

3.1. NORMAS DE ESTRUTURA E NORMAS DE CONDUTA

Há que abordarmos, nesse momento, a classificação trazida por NORBERTO BOBBIO entre normas jurídicas de estrutura e normas jurídicas de conduta.

Para o pensador italiano, que foi catedrático da Universidade de Turim, “Em cada grau normativo encontraremos normas de conduta e normas de estrutura, isto é, normas dirigidas diretamente a regular a conduta das pessoas e normas destinadas a regular a produção de outras normas.”⁹¹

NORBERTO BOBBIO também adota a seguinte classificação, baseada nos critérios *generalidade* e *abstração*, aplicados respectivamente aos destinatários das normas jurídicas e às ações-tipo (ou classes de ações) reguladas.⁹² Daí extraímos:

- (i) Normas que se dirigem a uma classe de pessoas – *normas gerais*;
- (ii) Normas que têm por destinatário um indivíduo determinado – *normas individuais*;
- (iii) Normas que regulam uma classe de ações (ação-tipo) – *normas abstratas*; e
- (iv) Normas que regulam uma ação singular – *normas concretas*.

⁹¹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª ed. Trad. de Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p.46.

⁹² BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001, p.180-183.

Valendo-nos da estrutura hipotético-condicional das normas jurídicas apresentada anteriormente, na qual os destinatários são postos na proposição-consequente e as ações reguladas prescritas na proposição-antecedente, temos:

Norma jurídica	N.J.	N.J.	N.J.	N.J.
Antecedente (A)	Abstrata	Concreta	Abstrata	Concreta
Consequente (C)	Geral	Geral	Individual	Individual
Exemplos:	Lei Ordinária:	Lei introdutora de enunciados prescritivos no Sistema do direito positivo	Certidão entregue ao contribuinte	Notificação de Lançamento
	A: Se o transmitente transmitir bem imóvel a um adquirente	A: Dado que na data “D” o Parlamento aprovou e o Presidente sancionou a Lei no local “L”	A: Se a situação jurídica do contribuinte “S” se alterar	A: Dado que S’ transmitiu onerosamente o bem imóvel “T” a S”
	C: O adquirente deverá pagar ITBI ao Município	C: Todos os indivíduos deverão obediência às prescrições previstas nessa Lei, se incorrerem nas hipóteses nela previstas	C: “S” deverá comparecer à repartição para atualizar o cadastro.	C: O adquirente S” deve pagar o ITBI ao Município

Considerando que N. BOBBIO adota as duas classificações, surge uma perplexidade, que se confirma inclusive com um exemplo por ele mesmo apresentado:

Quanto às leis ordinárias, também elas não são todas diretamente dirigidas aos cidadãos; muitas, como as leis penais e grande parte das leis de processo, têm a finalidade de oferecer aos juízes instruções sobre o modo através do qual eles devem produzir as normas individuais e

concretas que são as sentenças; não são normas de conduta; mas normas para a produção de outras normas.⁹³

Se as leis que regulam como os juízes devem produzir as sentenças – estas últimas reconhecidamente veiculadoras de normas individuais e concretas – veiculam normas de estrutura, então as normas instituidoras dos tributos também deveriam ser consideradas como veiculadoras de normas de estrutura, já que tais normas apresentam-se como fundamento de validade das normas jurídicas consubstanciadas pelas notificações de lançamento, que constituem o crédito tributário. E não é esse o entendimento não só do referido autor quanto da doutrina que se vale dessa classificação. Vejamos, como exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO⁹⁴:

Vamos a dois exemplos:

Regra de conduta: *Antecedente:* prestar serviços de peritagem, no Município de São Paulo, dando-se como prestado o serviço no instante da entrega do correspondente laudo pericial. *Conseqüente:* o prestador deverá pagar à Fazenda Municipal a importância correspondente a 5% do valor cobrado pelo trabalho.

Regra de estrutura: *Antecedente:* dado o fato da existência do órgão legislativo municipal. *Conseqüente:* deve ser a competência para que esse órgão edite normas sobre o ISSQN.(grifo do autor)

De fato, naquele excerto o pensador italiano contrapõe as leis voltadas aos juízes (normas de estrutura) àquelas *diretamente dirigidas aos cidadãos*. Mas o critério eleito para essa dicotomia explicitado nesse fragmento de texto mostra-se inadequado. Isso porque constatamos que se encontram no mesmo patamar de produção normativa, quanto à generalidade e à abstração, o juiz, o auditor fiscal e o cidadão: (i) o juiz que, mediante a lei (norma geral e abstrata) que estipula os requisitos da sentença, produz sentença (norma individual e concreta) para determinado caso concreto; (ii) o auditor fiscal que, mediante a lei que prevê a incidência do imposto quando o fato previsto na hipótese de incidência ocorrer (norma geral e abstrata), lavra a notificação de lançamento (norma individual e concreta) constituindo o crédito tributário relativo ao referido imposto; e (iii) o cidadão que, mediante a lei civil que prevê a possibilidade de os cidadãos celebrarem contrato de

⁹³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª ed. Trad. de Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999, p.46-47.

⁹⁴ *Fundamentos jurídicos da incidência*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.39.

troca ou permuta (norma geral e abstrata), efetua um contrato dessa espécie com outra pessoa (norma individual e concreta).

Como solucionar a questão?

Primeiramente, há que se reconhecer que todas as normas jurídicas, sejam elas normas de estrutura ou de comportamento, são voltadas para regular condutas, tendo como objetivo interferir no comportamento dos indivíduos de uma sociedade. Sim, porque se o direito existe para disciplinar o comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade⁹⁵, não há outra razão para a existência das normas jurídicas. Afinal, como assevera LOURIVAL VILANOVA: “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”⁹⁶.

Pelo exposto, tal classificação demanda um critério mais preciso. Nosso entendimento é de que esse critério deve ser a *generalidade* da norma jurídica regulada (a norma seguinte no processo de positivação).

Quando no processo de positivação do direito, temos uma norma geral e logo após, como norma que lhe toma como fundamento de validade, uma norma individual, aquela norma geral será de conduta, na medida em que a conduta que ela regula já é de produção de norma individual. As normas anteriores a essa norma geral de conduta no processo de positivação do direito serão normas de estrutura.

Representando, temos, no processo de positivação:

NORMA	N1	⇒	N2	⇒	N3	⇒	N4
Generalidade	geral		geral		individual		Individual
Estrutura ou Conduta	de estrutura		de conduta		de conduta		de conduta
Exemplo	Outorga de competência tributária		Instituidora de tributo		Lançamento tributário		De Pagamento

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.2.

⁹⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas...op.cit.*, p.40.

Nesse sentido, as normas jurídicas que regulam a produção de sentença judicial por parte dos juízes são normas de conduta, porque regulam normas (no caso, sentenças judiciais) que prescrevem conduta de pessoa determinada, normas individuais, portanto. No mesmo sentido, as normas jurídicas que instituem tributos e as normas que preveem uma modalidade contratual também são normas de conduta. Porque as normas seguintes nos respectivos processos de positivação são normas individuais. No direito tributário, a norma do lançamento tributário; no direito civil, a norma representada pelo contrato entre as partes.

O corte que fazemos independe do critério *abstração*. Assim, pouco importa se a norma jurídica a ser verificada para definirmos a classe daquela que lhe dá fundamento de validade é uma norma individual e concreta ou individual e abstrata. O importante é, para que a anterior no processo de positivação seja de conduta, que seja individual.

Esse corte é necessário para a efetividade da classificação ora tratada (normas de estrutura e normas de conduta) haja vista as nossas ações no mundo jurídico terem sempre como produto outras normas jurídicas, mesmo que não sejamos membros do Poder Legislativo ou mesmo da Administração Pública.

Assim é quando atuamos como contribuintes de um imposto cujo lançamento é, por previsão legal, por homologação. Quando constituímos o correspondente crédito tributário, produzimos norma individual e concreta que põe, no sistema, relação jurídica obrigacional tributária. Mas nem por isso podemos afirmar que a regra-matriz de incidência tributária, norma jurídica instituidora do respectivo imposto, classifica-se como regra de estrutura, pois ela não regula a criação de norma jurídica geral.

Da mesma forma, a norma que tem como antecedente o fato de o contribuinte ter levado aos cofres públicos o montante devido a título de tributo, e como consequente, ser vedado ao Estado cobrar-lhe o mesmo valor relativo ao mesmo fato outra vez, a qual é norma individual e concreta de pagamento do tributo, não faz da norma jurídica da qual ela decorre, norma de lançamento tributário, uma norma jurídica de estrutura.

Esse entendimento nos posiciona entre aqueles que entendem ser a norma jurídica de isenção do ente tributante uma norma de comportamento e não uma norma de estrutura. Isso porque a isenção, em que pese a poder ser encarada como enunciado que mutila parcialmente um ou mais critérios da regra-matriz de incidência tributária⁹⁷, não vai ser fundamento de validade para norma jurídica destinada a pessoas indeterminadas. O passo

⁹⁷ E nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.504.

seguinte após a norma jurídica de isenção, no processo de positivação do direito, é uma norma jurídica que apresenta em seu antecedente fato que se subsume à hipótese isentiva prevista em lei, e no seu consequente a vedação à autoridade administrativa para cobrar tributo da pessoa que realiza esse fato.

3.2. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE IMUNIDADE

É inafastável a correlação entre as normas jurídicas de imunidade tributária e aquelas de competência tributária.

Partamos da definição do conceito de competência tributária. É o referido instituto a aptidão outorgada pelo Constituinte a todos os membros da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para instituírem tributos, bem como legislar sobre matéria tributária, nos termos definidos pela própria Constituição.

Utilizamos aqui a acepção estrita de norma jurídica de competência tributária, haja vista a competência tributária em sentido amplo abranger a aptidão para criar qualquer norma jurídica tributária, mesmo as individuais e concretas, como a sentença judicial que decide sobre litígio de ordem tributária ou a norma resultante do ato de lançamento efetuado pela autoridade administrativa, bem como o Decreto Presidencial sobre o imposto sobre a renda, conforme já denunciara PAULO DE BARROS CARVALHO.⁹⁸

Mas a competência tributária conferida a cada ente político traduz-se numa amplitude cujo desenho é traçado não só pelas normas jurídicas constitucionais chamadas positivas, para cujos fatos o Constituinte diz expressamente que determinado ente é competente para criar o tributo correspondente. Esse desenho também é delineado pelas normas jurídicas constitucionais que chamaremos de negativas – justamente as imunidades – porque estabelecem, de forma expressa, os casos em que o ente político não é competente para instituir o tributo.

Assim é que PAULO DE BARROS CARVALHO entende o referido fenômeno jurídico como sendo:

*[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*⁹⁹ (grifo do autor)

⁹⁸ Curso...op.cit., p.228.

⁹⁹ Ibid., p.195.

A respeito das conclusões do tópico anterior, parece-nos límpido que as normas de imunidade são normas jurídicas de estrutura, haja vista as normas instituidoras de tributos produzidas pelo legislador serem normas gerais e abstratas.

Cabe agora enfrentarmos o tema da definição que alguns doutrinadores¹⁰⁰ fazem de imunidade como sendo *hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada*.

Essa definição sofreu algumas críticas de parte da doutrina, basicamente porque entende esta doutrina que a expressão *hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada* traria inafastável ambiguidade semântica, vitanda impossibilidade, pois tal entendimento, de uma norma que não incidisse, negaria a própria juridicidade de tal norma.¹⁰¹ Sendo a incidência inafastável mediante a ocorrência do evento descrito na hipótese de incidência da norma jurídica, a não-incidência seria uma categoria ilógica, extrajurídica,¹⁰² apresentando-se como imprópria e cientificamente absurda, tratando-se de conceituação pela negativa.¹⁰³

Entendemos que a ambiguidade exposta do termo *não-incidência* na definição doutrinária utilizada por vários juristas decorre apenas da falta de adequada identificação do termo que seria qualificado por essa *não-incidência*. Sim, porque a não-incidência seria, na verdade, não da norma de imunidade, mas sim da norma jurídica tributária *stricto sensu*, qual seja, a regra-matriz de incidência tributária.¹⁰⁴

Expõe JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, explanando sobre a isenção, como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, raciocínio que se aplica perfeitamente à imunidade, *mutatis mutandis*:

Sem a conjugação da (a) autorização + (b) limitação, é impossível caracterizar uma competência, legal ou administrativa. Insista-se nessa conclusão: não há competência *ilimitada*. Definir-lhe então os limites, pelo recurso à não-incidência, é perfeitamente legítimo.

Pois bem: não é da não-incidência pura e simples (não-incidência da norma sobre condutas modalmente *impossíveis* ou *necessárias*) que a

¹⁰⁰ Capitaneados por José Souto Maior Borges. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.188.

¹⁰² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.39.

¹⁰³ ATALIBA, Geraldo. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p.420-421.

¹⁰⁴ Nesse sentido, respondendo à doutrina que criticara sua posição, no tocante à isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada: BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.201, para quem *a norma jurídica da isenção corresponde a uma hipótese de não-incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação tributária*.

referência à isenção, hipótese de não-incidência, trata. É no campo das condutas contingentes, que podem ou não ser cumpridas, i.é, da não-incidência juridicamente qualificada. (...) Essa tensão dialética (incidência, não-incidência), aliás, é útil expediente para a compreensão do fenômeno.¹⁰⁵

Até porque a hipótese de não-incidência da regra-matriz de incidência tributária constitucionalmente qualificada é também uma hipótese de incidência da norma jurídica imunidade. Valhamo-nos mais uma vez das palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES sobre a isenção, que se aplicam aqui perfeitamente:

A isenção é norma de direito excepcional. O conceito de direito excepcional é relacional. Com que norma se relaciona a norma excepcional precisamente para excetuá-la? Com a norma obrigacional que, na sua generalidade, prevê as hipóteses sujeitas à tributação.¹⁰⁶

Então, a expressão *hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada* é uma segunda acepção de imunidade¹⁰⁷, a qual denota a inexistência do fato jurídico tributário, o que impede o surgimento do vínculo obrigacional tributário.

Também não entendemos que a definição de imunidade como *hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada* esteja contagiada por um vício lógico das definições pela negativa.

De fato, como assevera IRVING M. COPI, citado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, não é adequada a definição de um conceito pela negativa quando referido conceito pode ser definido de forma afirmativa porque a definição pela negativa pode não abranger todo o universo de coisas que não significam tal conceito.¹⁰⁸ Daí, entendemos estar respeitado esse postulado quando da definição de imunidade como *hipótese de não-incidência* [da regra-matriz de incidência tributária] *constitucionalmente qualificada* pois a definição não trata de qualquer não-incidência – o que de fato não delimitaria, no universo das não-incidências, quais não-incidências estariam sendo abarcadas – mas apenas daquelas expressamente expostas na Constituição.

¹⁰⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.200.

¹⁰⁶ Ibid., p.204.

¹⁰⁷ Desde que se esclareça: não-incidência de norma jurídica tributária *stricto sensu*.

¹⁰⁸ COPI, Irving M.. *Introdução à lógica*. 3ª ed. São Paulo: Mestre Jou, 1981, p.133 *apud* BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.203.

Mas mesmo a identificação do termo a ser qualificado pela expressão *não-incidência*, qual seja, a regra-matriz de incidência tributária, aclarando a vertente semântica que se quer ver privilegiada, assim como o fato de a referida definição não estar eivada do vício da *definição pela negativa*, não trazem, a nosso ver, uma definição plenamente adequada para o conceito de imunidade, haja vista ser limitada uma definição que pretenda esgotar o conteúdo semântico de figura jurídica de tamanha importância com apenas a denotação de um de seus efeitos jurídicos.

Por isso, mais apropriada a definição do conceito de imunidade construída por PAULO DE BARROS CARVALHO acima exposto, que trabalha com *norma jurídica constitucional que estabelece de modo expresse incompetência tributária*.

A definição do conceito de imunidade aqui acolhida, como norma jurídica, trata da imunidade como gênero. Sim, porque as normas de imunidade tributária podem ser classificadas em duas espécies, quanto ao critério de aplicabilidade a um tributo específico ou a mais de um tributo: (i) imunidades específicas, aquelas que se direcionam para um tributo específico, as quais, na verdade, acabam por contribuir, de forma mais expressa, para o desenho constitucional da competência tributária do ente político; e (ii) imunidades genéricas, aquelas normas de imunidade que sobrepassam mais de um tributo.¹⁰⁹

Como exemplo da segunda espécie, temos as limitações constitucionais ao poder de tributar, cujos enunciados estão prescritos no artigo 150 da Constituição de 1988. Vejamos a imunidade recíproca, norma jurídica construída a partir dos enunciados do artigo 150, VI, 'a'. Ela apresenta, como antecedente, o fato de o ente político, sendo pessoa jurídica de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), realizar fato previsto na hipótese de incidência tributária de imposto que não o de sua competência, e, como consequente, uma relação jurídica em que ao ente político competente para instituir e cobrar o referido imposto é vedado constituir o correspondente crédito tributário contra o ente político que realizou o fato.

Notemos que a construção dessa norma de imunidade recíproca leva necessariamente em consideração, num mesmo momento do processo gerador de sentido, a norma jurídica regra-matriz de incidência tributária do ITBI¹¹⁰ com um critério material que não faça alusão a essa *exceção* à competência tributária dos Municípios quanto ao ITBI. Isso porque nada impede que construamos, de modo diverso, uma regra-matriz de incidência tributária de ITBI em que conste, em seu critério material, já aquela exceção,

¹⁰⁹ Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Imunidades...op.cit.*, p.124.

¹¹⁰ Supondo, obviamente, que já haja lei instituidora do referido imposto existente no ordenamento.

por exemplo: *transmitir inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, direitos reais sobre bens imóveis por natureza ou acessão física, exceto os de garantia, ceder direitos a sua aquisição, não figurando entre os adquirentes ou cedentes as pessoas jurídicas de direito público interno.*

Mas entendemos, por outro lado, que o método a ser utilizado para a construção do critério material da regra-matriz de incidência tributária do ITBI deve manter separados aqueles enunciados prescritivos que permitem a construção de uma norma jurídica *stricto sensu* de imunidade autônoma à regra-matriz de incidência tributária.

Isso porque a busca da construção de uma regra-matriz de incidência tributária que tornasse totalmente despicienda a construção de outras normas jurídicas que com ela se relacionassem, como aquelas de imunidade e de isenção, por exemplo, retiraria desse valioso instrumento científico a sua maior qualidade, qual seja, seu poder de síntese e de clareza, que facilita sobremaneira a ilustração da construção da norma jurídica tributária instituidora do tributo. Daí o seu caráter fenomenológico.

Por isso, o melhor caminho doutrinário, entendemos, é o de acusar sempre a existência, em conformação distinta à da regra-matriz de incidência tributária, das normas jurídicas de imunidade e das normas jurídicas de isenção.

Caso contrário, imaginemos o caos doutrinário, e particularmente didático, que seria a adoção de um critério material *mais completo* para o ITBI que levasse em consideração não só as normas jurídicas de imunidade condizentes, mas ainda todas as normas jurídicas de isenção.

3.3. CRITÉRIOS MATERIAIS DAS NORMAS DE IMUNIDADE ESPECÍFICAS DO ITBI

Por isso, um corte metodológico realizado aqui será o de não considerarmos as imunidades genéricas que afetem o ITBI (por ser imposto sobre o patrimônio) no tópico presente. Além disso, quanto às imunidades específicas, vamos tratá-las não como modeladoras do critérios materiais do ITBI, que será desenhado mais adiante, no Capítulo 5, mas sim como unidades irreduzíveis do deôntico, normas jurídicas *stricto sensu*, juízos hipotéticos-condicionais, com proposição *antecedente* e *consequente*.

Como imunidades específicas do ITBI, enquadram-se: (i) a imunidade sobre a transmissão onerosa de direitos reais de garantia sobre imóveis, prescrita no artigo 156, II; e (ii) a imunidade condicionada do ITBI, construída a partir do artigo 156, §2º, I:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; (grifo nosso)

Art. 156. [...]:

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; (grifo nosso)

Quanto à imunidade do artigo 184, §5º, todos os dispositivos da Constituição de 1988, apesar de não ser totalmente específica do ITBI, cabe nos debruçarmos sobre ela em atitude cognoscitiva:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

[...]

§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. (grifo nosso)

A desapropriação do imóvel é forma originária de aquisição de propriedade. Nas palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, a desapropriação:

[...] é, por si mesma, suficiente para instaurar a propriedade em favor do Poder Público, independentemente de qualquer vinculação com o título jurídico do anterior proprietário. É a só vontade do Poder Público e o

pagamento do preço que constituem propriedade do Poder Público sobre o bem expropriado.¹¹¹

Sim, porque como originária que é, não há vinculação entre o título anterior e a causa – no caso, interesse público – que atribui a propriedade ao Poder Público. Essa causa é autônoma, porque o título da propriedade é gerado somente por força dessa causa.¹¹²

Há que se atentar que a previsão de tal imunidade no supracitado parágrafo 5º não se refere à desapropriação do imóvel. Interpretar dessa forma o dispositivo seria jogar no vazio o seu valor normativo, haja vista não haver transferência de imóvel por ocasião de desapropriação.

Quando o constituinte traz o enunciado prescritivo “operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”, a única interpretação possível é que a transferência a que se refira não seja aquela em que o Poder Público assume a propriedade do imóvel, até porque transferência aí não há. Assim, só pode estar o constituinte se referindo às transferências dos imóveis adquiridos originariamente pelo Poder Público, *in casu* a União, para aqueles que serão os beneficiários do programa de reforma agrária.¹¹³

Interessante notar que o legislador infraconstitucional procurou sanar qualquer dúvida a respeito do entendimento que acabamos de esposar prevendo na lei que regulamenta os dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária (Lei nº 8.629, de 25.02.1993), em seu artigo 26, que a isenção, que na verdade é imunidade, além de abarcar as ditas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, também englobaria a transferência do imóvel ao beneficiário do programa de reforma agrária.

Ora, a desnecessidade de tal dispositivo é manifesta, primeiro porque na primeira parte confere isenção a hipótese que não caracteriza transmissão de imóvel, mas sim aquisição originária; segundo porque, conforme expusemos acima, interpretando o dispositivo constitucional, as referidas operações de transferência forçosamente abraçam as transferências do Poder Público para os beneficiários do programa de reforma agrária,

¹¹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.827.

¹¹² *Ibid.*, p.827.

¹¹³ Em sentido contrário: BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p.58, para quem tais imunidades, na verdade seriam, inclusive quanto aos Municípios, pseudo-imunidades, já que se referem a fatos não inclusos no critério material do ITBI.

transferências essas já imunes; e terceiro porque não adiantaria lei federal regular sobre isenção de tributo de competência municipal, como é o caso do ITBI, por ser vedada isenção heterônoma no nosso ordenamento, conforme preceituado no artigo 151, III, da Carta Magna.

A definição de imunidade proposta por PAULO DE BARROS CARVALHO só vem a corroborar nosso entendimento de que a construção das normas jurídicas, como atividade do intérprete, seja ele cientista, seja ele aplicador do direito, não necessariamente toma o sistema do direito positivo como um todo. Isso não impede de a norma construída possuir uma significação completa, entendida esta como um juízo hipotético-condicional, não conflituosa com outras normas do sistema. Aliás, essa significação completa de duas normas jurídicas distintas pode advir mesmo de idênticas partes do sistema do direito positivo. Isto é, de um mesmo enunciado podem ser construídas proposições que vão ser partes constituintes de distintas normas jurídicas, possibilidade já anteriormente denunciada.

Assim, os enunciados prescritivos acima transcritos, relativos a imunidade específica do ITBI, podem tanto concorrer para a composição de uma única materialidade¹¹⁴ da hipótese de incidência da regra-matriz de incidência tributária do ITBI mais completa, quanto para a confecção de, além da materialidade da regra-matriz de incidência tributária do ITBI, a materialidade de uma ou mais normas jurídicas próprias de imunidade.

Vejamos, a título de exemplo, no quadro abaixo, as materialidades das regras de imunidade específicas do ITBI, construídas a partir dos enunciados do artigo 156 da Constituição, seguidos da materialidade mais completa da regra-matriz de incidência tributária do mesmo imposto:

¹¹⁴ Tomaremos, neste trabalho, *materialidade* como situação prevista no arquétipo constitucional que não precisa (verbo precisar), necessariamente, qual é conjunto *verbo* mais *complemento* (ou seja, *critério material*) admitido constitucionalmente. Assim, apesar de o processo interpretativo da materialidade nos conduzir ao critério material ou critérios materiais possíveis, aqui, materialidade não será sinônimo de critério material.

<p>Enunciado Prescritivo</p>	<p><i>Art.156, II - “..., exceto os de garantia, ...”</i></p>	<p><i>Art.156, §2º, I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.</i></p>
<p>Materialidade e Consequente da Norma jurídica de Imunidade</p>	<p>Materialidade: Cessão onerosa de direitos reais de garantia sobre imóveis. Consequente: Sujeito Ativo: Cedente ou cessionário do direito real de garantia sobre imóvel. Sujeito Passivo: Município. Dever-Ser: Vedado constituir e/ou cobrar ITBI.</p>	<p>Materialidade: Transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis por incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou por fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, quando a atividade preponderante do adquirente não for a compra e venda desses bens ou direitos, locação ou arrendamento mercantil de bens imóveis. Consequente: Sujeito Ativo: Pessoa adquirente dos direitos reais sobre imóveis. Sujeito Passivo: Município. Dever-Ser: Vedado constituir e/ou cobrar ITBI.</p>
<p>Materialidade da RMIT do ITBI considerando as materialidades das normas de imunidade.</p>	<p><i>Transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, direitos reais sobre bens imóveis por natureza ou acessão física, não incluídas: (i) as transmissões onerosas de direitos reais de garantia sobre bens imóveis; e (ii) as de direitos reais por incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou por fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, quando a atividade preponderante do adquirente não for a compra e venda desses bens ou direitos, locação ou arrendamento mercantil de bens imóveis.</i></p>	

Pelo exposto acima, apesar de concordarmos com o fato de as normas jurídicas de imunidade contribuírem para o desenho da competência tributária dos diversos tributos, entendemos que o próprio fato de ser possível o cientista construí-las como unidades irreduzíveis do deôntico, compostas, na sua estrutura, por proposição-antecedente e por proposição-consequente, credencia-nos a não construir a regra-matriz de incidência tributária com qualquer alusão a proposições constituidoras de normas jurídicas de imunidade.

O mesmo raciocínio, podemos aplicar ao nos debruçarmos ao estudo da norma jurídica de isenção, em que esta é considerada como uma norma jurídica *stricto sensu*, dotada, portanto, de proposição-antecedente e proposição-consequente.

Assim, obviamente a norma de isenção pode contribuir para a conformação dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, mas não necessariamente, numa atitude didática, necessitamos incluí-la na estrutura da regra-matriz de incidência tributária, podendo constituir-se uma norma jurídica *stricto sensu* de isenção, assim como foi feito acima para a imunidade.

Tratemos a seguir da norma de imunidade específica construída a partir do próprio arquétipo prescrito no artigo 156, II, da Constituição de 1988, qual seja, a da não-incidência de ITBI nas transmissões *inter vivos* de direitos reais de garantia sobre imóveis, deixando para o capítulo seguinte o estudo da imunidade condicionada específica do ITBI, haja vista o estudo de tal espécie de imunidade demandar o desenvolvimento cognitivo do tema *lei complementar tributária*.

3.4. PROPRIEDADE FIDUCIÁRIA E NEGÓCIO JURÍDICO FIDUCIÁRIO

O atual Código Civil instituiu como direitos reais de garantia:

- (i) O penhor;
- (ii) A hipoteca;
- (iii) A anticrese.

O penhor tem mais de um motivo para ficar excluído da incidência do ITBI, pois além de ser direito real de garantia, restringe seu objeto às coisas móveis, podendo ser

conceituado como o direito real de garantia em que o devedor de uma obrigação principal transfere a posse efetiva¹¹⁵ de uma coisa móvel, alienável, em garantia do débito ao credor.

A hipoteca tem a mesma natureza do penhor, com a distinção que enquanto o penhor tem como objeto coisa móvel, na hipoteca o objeto é a coisa imóvel.¹¹⁶ Eram chamados, no direito romano, de *pignus* e *hypotheca*, mas representavam um instituto só, pois podiam possuir, como objeto, tanto coisa móvel como imóvel. A diferenciação no nome, naquela época, justificava-se pela ocorrência ou não da transferência da posse: o instituto se chamaria *pignus* quando houvesse a transferência da posse, e *hypotheca* caso não houvesse tal transferência¹¹⁷.

É a hipoteca um direito real de garantia em que se vincula determinado bem imóvel¹¹⁸, pertencente ao devedor ou a terceiro, ao cumprimento de uma obrigação. Subdivide-se em (i) hipoteca convencional, que se constitui mediante contrato, por livre manifestação das partes, segundo os requisitos legais; e (ii) hipoteca legal, em que a própria lei (artigo 1.489 do Código Civil¹¹⁹) confere hipoteca a determinados credores que se encontram privados da administração de seus bens, não lhes sendo possível obter facilmente a anuência do devedor para uma hipoteca convencional.

A hipoteca apresenta-se informada pelos princípios da especialização e da publicidade. Especialização porque não só o crédito tem de ser determinado, havendo de haver sua estimação ou valor máximo (artigo 1.424, I, do Código Civil); como também o bem imóvel deve ser individuado e descrito no negócio jurídico que constitui a hipoteca.¹²⁰

¹¹⁵ A lei prevê espécies de penhor em que não se faz necessária a transmissão da coisa móvel, a qual continua sob a guarda do devedor, quais sejam: o penhor rural, o penhor industrial, o penhor mercantil e o penhor de veículos (Art. 1.506 do Código Civil).

¹¹⁶ Mais precisamente, à luz do art.1.473 do Código Civil, podem ser objeto de hipoteca: (i) os imóveis e os acessórios dos imóveis conjuntamente com eles; (ii) o domínio direto; (iii) o domínio útil; (iv) as estradas de ferro; (v) os recursos naturais tais como as jazidas, minas e demais recursos naturais; (vi) os navios; e (vii) as aeronaves.

¹¹⁷ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais - vol.XVI*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.725.

¹¹⁸ Além de navios e aeronaves.

¹¹⁹ Art. 1.489. *A lei confere hipoteca:*

I - às pessoas de direito público interno (art. 41) sobre os imóveis pertencentes aos encarregados da cobrança, guarda ou administração dos respectivos fundos e rendas;

II - aos filhos, sobre os imóveis do pai ou da mãe que passar a outras núpcias, antes de fazer o inventário do casal anterior;

III - ao ofendido, ou aos seus herdeiros, sobre os imóveis do delinquente, para satisfação do dano causado pelo delito e pagamento das despesas judiciais;

IV - ao co-herdeiro, para garantia do seu quinhão ou torna da partilha, sobre o imóvel adjudicado ao herdeiro reponente;

V - ao credor sobre o imóvel arrematado, para garantia do pagamento do restante do preço da arrematação.

¹²⁰ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais - vol.XVI*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.798-799.

Não confundamos a alienação do bem imóvel gravado com o ônus da hipoteca com a instituição da hipoteca em si. Aquela alienação enseja uma transmissão que, se onerosa, estará sujeita à incidência do ITBI, diferentemente da instituição da hipoteca.

Na anticrese, há a transferência da posse do imóvel do devedor para o credor a fim de que este último possa perceber, enquanto não resgatada a dívida, os frutos e rendimentos desse imóvel, como pagamento da mesma dívida.

Além desses direitos reais de garantia, há outros não regulados pelo Código Civil mas sim por lei específica, como a propriedade fiduciária de bem imóvel.

A propriedade fiduciária não se confunde com o negócio jurídico fiduciário, apesar de surgir da realização de tal negócio. Enquanto a propriedade fiduciária se apresenta como um direito real, o negócio jurídico de natureza fiduciária se põe como uma relação jurídica contratual.¹²¹

São os seguintes os sujeitos de um negócio fiduciário:

Fiduciante. É a pessoa que transmite a titularidade fiduciária de um bem ou direito ao fiduciário, seja em proveito dele próprio (fiduciante) ou de um terceiro, beneficiário, que pode ser o próprio fiduciário.

Fiduciário. É aquele que não só adquire a titularidade fiduciária do bem ou direito acima exposto mas, simultaneamente, obriga-se a destinar tal direito à consecução de determinado fim.

Podemos classificar o negócio jurídico fiduciário em: (i) negócio jurídico fiduciário de garantia; e (ii) negócio jurídico fiduciário de administração.

O negócio jurídico fiduciário de garantia é um contrato acessório a outro contrato que constitui, este último, uma relação jurídica obrigacional. O devedor nesta última relação jurídica, como fiduciante no negócio jurídico fiduciário, transmite a propriedade fiduciária do bem ou direito ao fiduciário, credor da relação jurídica obrigacional, com o intuito de garantir o cumprimento da obrigação contraída.

Operação típica de negócio jurídico de natureza fiduciária como garantia é a alienação fiduciária de coisa imóvel, regulada pela Lei nº 9.514, de 20.11.1997, que dispõe sobre o Sistema de Financiamento Imobiliário (SFI), institui alienação fiduciária de coisa imóvel e dá outras providências, na qual o devedor, que adquire um bem imóvel numa operação de compra e venda, por exemplo, efetua o pagamento de tal bem ao vendedor

¹²¹ CHALHUB, Melhim Namem. *Negócio fiduciário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.101.

com um empréstimo contraído perante outra pessoa, física ou jurídica, o credor, empréstimo este cuja garantia será o próprio bem imóvel adquirido.

Essa garantia materializa-se com a transferência, ao credor, fiduciário, da propriedade fiduciária do bem imóvel adquirido. O devedor, fiduciante, mantém então a posse direta do bem imóvel, enquanto o credor, fiduciário, fica com a posse indireta. O credor adquire uma propriedade limitada ou resolúvel, já que o implemento da condição resolutória (pagamento da dívida) acarretará a reversão da propriedade ao fiduciante, na sua plenitude.

Diferentemente do negócio jurídico fiduciário de garantia, o negócio jurídico fiduciário de administração se constitui quando o fiduciante transfere a propriedade fiduciária de certos bens ou direitos ao fiduciário para que este melhor conserve, explore ou administre tais bens ou direitos, em benefício do fiduciante.

Exemplos de tais negócios encontram-se nos fundos de investimento imobiliário, cujas peculiaridades em relação ao ITBI serão abordadas mais adiante, no Capítulo 4.

3.5. TRANSFERÊNCIAS DE IMÓVEL IMUNES E NÃO IMUNES NO BOJO DA ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIA

Na alienação fiduciária, a propriedade limitada nas mãos do credor é uma propriedade resolúvel, resolvendo-se em favor daquele que detém a posse direta do imóvel, o devedor fiduciante, assim que houver o implemento da condição, qual seja, o pagamento da dívida ao credor fiduciário.

Interessante a ordem lógica de ocorrência dos contratos no mercado de incorporação imobiliária, que podem ser dois, quando há apenas incorporador e adquirente do imóvel, ou três, quando figurarem como partes, financiadora, incorporador e adquirente. Reforcemos que essa é uma ordem lógica apenas.

Consideremos a segunda hipótese, que é mais abrangente. Primeiramente ocorre o contrato de financiamento, em que o adquirente vai conseguir, perante a financiadora, os recursos para efetivar a compra do imóvel. Depois, num segundo momento, realiza-se a compra do imóvel pelo adquirente perante o vendedor, que é o incorporador. E, finalmente, num terceiro instante, efetiva-se a alienação fiduciária, pela qual o imóvel recém adquirido tem a sua propriedade fiduciária transmitida pelo devedor fiduciante à financiadora, que além de credora, passa a ser também fiduciária.¹²²

¹²² CHALHUB, Melhim Namem. *Negócio fiduciário...op.cit.*, p.206-207.

Essa ordem lógica se mantém mesmo quando as operações se consubstanciem num único instrumento, aliás, o que soe acontecer.

Na alienação fiduciária em garantia, a propriedade fiduciária transmitida é um direito real de garantia, não incidindo, portanto, o ITBI, por conta da imunidade prevista no artigo 156, II, *in fine*. Mas situação distinta ocorre quando o devedor fiduciante não honra a dívida, ficando inadimplente. Transcorrido o prazo de 15 (quinze) dias após a intimação ao devedor fiduciante pelo Oficial do competente Registro de imóveis, intimação esta que só pode se efetivar após o prazo de carência previsto contratualmente, consolida-se a propriedade do imóvel em nome do fiduciário, incidindo aí o ITBI.

Ilustremos a situações.

Mútuo seguido de compra e venda e alienação fiduciária:

Consolidação da propriedade em nome do Credor Fiduciário:

Por ocasião dessa consolidação em nome do fiduciário é que passa a incidir o ITBI, na medida em que ele passa a ter a propriedade plena do imóvel, como dito acima.

3.6. DA NECESSIDADE DE REQUERIMENTO POR PARTE DAQUELE QUE SE ENQUADRA NA NORMA DE IMUNIDADE

Segue-se a classificação consagrada na doutrina do Direito Constitucional, quanto à eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais. Normas constitucionais¹²³:

(i) de eficácia plena – são aquelas que, já a partir da entrada em vigor da constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos jurídicos essenciais tocantes às situações que o constituinte quis regular, de forma direta ou indireta. Possuem aplicabilidade direta, imediata e integral;

(ii) de eficácia contida – são aquelas cujos interesses relativos a determinada matéria já foram regulados de forma suficiente pelo constituinte, mas este deixou margem à atuação restritiva do Poder Público seja conforme o estabelecido por lei, seja conforme conceitos previstos na própria Constituição. Possuem aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral;

(iii) de eficácia limitada – são as que não produzem, com a simples entrada no sistema, seus efeitos essenciais, porque o constituinte não estabeleceu uma normatividade bastante sobre a matéria, por qualquer motivo, passando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado.

Tal classificação parece causar equívocos na parte da doutrina do Direito Tributário que defende a não necessidade daqueles que se enquadram em fatos previstos em hipóteses de imunidade requererem tal imunidade junto ao Fisco competente para administrar o tributo. Defendem eles que os enquadrados em tal situação deveriam dela usufruir, independentemente de requerimento, cabendo ao Fisco ir em campo na sua atividade fiscalizadora em busca daquelas pessoas que estariam usufruindo indevidamente de tal imunidade.

Pode haver situações em que o ente público não expeça qualquer norma a respeito do gozo de imunidade relativa a tributo por ele administrado. Não é por isso que aqueles que se enquadrem na situação da imunidade não poderão exercer seus direitos. Aqui se

¹²³ SILVA. José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.86.

aplica plenamente o entendimento trazido na definição do conceito de norma de eficácia plena.

Na verdade, o fato da situação de imunidade em que a pessoa se enquadraria não é ainda um fato jurídico, mas apenas um fato social. Tomemos o exemplo de um templo. Todos nas redondezas, sejam frequentadores ou não do templo, têm conhecimento de que naquele imóvel são realizados cultos de uma determinada religião. Partamos do seguinte pressuposto: o Município em que se encontra tal templo instituiu o IPTU, mas, no entanto, não editou qualquer lei que preveja a necessidade de requerimento pelas entidades *templo* para gozo da imunidade prevista no artigo 150, VI, b, da Constituição de 1988. Consideremos que, nessa hipotética cidade, o auditor fiscal vá passando de rua em rua para cadastrar os imóveis e, ao passar pelo templo, vendo que o mesmo é de fato um templo, faz o registro.

Mais cedo ou mais tarde, como resultado dessa ação de cadastrar será emitido um documento que declare que o templo é imune. Aqui, por falta de previsão legal obrigando aos contribuintes requererem a imunidade na qual entendem se enquadrar, o auditor fiscal teve de ir a campo para colher os fatos a fim de transformá-los em linguagem competente para o direito.

O município, vendo sua cidade crescer cada vez mais, a fim de facilitar sua atividade fiscalizadora, edita uma lei prevendo a necessidade de todos os imóveis serem cadastrados obrigando seus proprietários ou possuidores a comparecer na Prefeitura para realizarem o cadastramento.

A norma decorrente desta lei não transformou a norma de imunidade do templo em norma de eficácia limitada ou contida, tirando sua aplicabilidade imediata. Trata-se apenas de uma norma de administração tributária, com vistas a simplificar o processo de fiscalização, otimizando-se o serviço dos seus servidores, de forma a cumprir mais eficientemente suas tarefas.

Assim, a previsão por dispositivo legal de necessidade de requerimento à autoridade administrativa para o gozo de determinada imunidade não tem nada a ver com plenitude ou não de eficácia de norma de imunidade, mas apenas com a decisão, no exercício de sua competência, do ente político de prever normas procedimentais de constituição da linguagem jurídica que ateste que a pessoa é imune.

Quanto à imunidade condicionada do artigo 156, §2º, I, da Constituição, o cumprimento dos seus requisitos, previstos no artigo 37, parágrafos 1º e 2º, do CTN, cuja

análise efetuaremos mais adiante, faz-se através de transformação em linguagem competente de fatos que o administrado declara e/ou comprova e que a Administração analisa, expedindo norma individual e concreta assim que verifique o preenchimento das condições para o gozo da imunidade, reconhecendo tal direito subjetivo.

Essa regra de imunidade é de eficácia contida não porque seu benefício por parte do interessado dependa do seu reconhecimento posto em linguagem competente por parte da autoridade administrativa. Mas sim porque demanda a edição de norma com *status* de lei complementar para precisar conceitos ali postos, regulando a limitação constitucional ao poder de tributar, à luz do artigo 146, II, da Constituição de 1988.

E como tal norma impõe condições para o enquadramento das transmissões de imóveis como imunes à exigência de ITBI, nada mais natural que – para que seja inserida no ordenamento, norma individual e concreta cujo conseqüente traga uma relação jurídica cujo modal deôntico relativo à Administração seja um “proibido exigir ITBI” – a Administração tome conhecimento dos fatos impeditivos (previstos nos parágrafos 1º e 2º do artigo 37, CTN) que comporão o antecedente da mesma norma individual e concreta.

Assim, alguma norma individual e concreta tem de ser posta no ordenamento explicitando que aquele que adquiriu o imóvel não apresentou, como atividade preponderante, a compra e venda desses bens imóveis ou direitos a eles relativos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 37, CTN, para que esse adquirente goze da referida imunidade.

E essa forma de a Administração tomar conhecimento do fato impeditivo cabe à própria Administração definir. Pode ser que o Fisco vá a campo verificá-lo ou haja previsão legal para que o administrado informe os fatos necessários para que se enquadre na condição para o gozo da imunidade.

Novamente PAULO DE BARROS CARVALHO¹²⁴ traz a lume a necessidade do cumprimento dessa etapa no processo de positivação do direito no atinente a outra norma de imunidade condicionada, qual seja, a dos partidos políticos e das instituições educacionais ou assistenciais, que necessitam cumprir, como condição, as exigências postas no artigo 14, do CTN:

Como a regra constitucional é de eficácia contida, ficando seus efeitos diferidos para o momento da efetiva comprovação das exigências

¹²⁴ *Curso...op.cit.*, p.202.

firmadas no Código Tributário, pensamos que deve haver requerimento do interessado à autoridade competente, que apreciará a situação objetiva, conferindo seu quadramento às exigências da Lei 5.172/66, após o que reconhecerá a imunidade [...] da instituição educacional [...].

Quanto ao entendimento acima, que esposamos, apenas julgamos que não é o fato de uma norma de imunidade ser contida que legitima o ente político exigir requerimento, mas sim a previsão legal desse dever instrumental. Afinal, como vimos, norma de eficácia contida também possui aplicabilidade imediata.

E a lei municipal que preveja tal dever instrumental não tem o poder de estabelecer novos requisitos que venham a restringir o direito à imunidade por parte da requerente, mas apenas a regulamentação da concreção dessa imunidade a partir da aplicação das normas de inferior hierarquia, num processo de positivação do direito, em que procedimentos têm de ser estabelecidos para operacionalizar a forma como se tornará público o cumprimento dos requisitos do artigo 37, parágrafos 1º e 2º, CTN.

De outro modo. A lei que a Constituição prevê como competente para restringir a eficácia (e nunca a aplicabilidade) da norma constitucional de imunidade condicionada não é a lei do ente político que determina o requerimento do contribuinte para ter sua imunidade reconhecida, mas sim a lei que traz as condições sobre tal imunidade, que, como sabemos, em matéria tributária, trata-se de lei complementar.

Como bem observado por TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, não há incidência, um conceito estático, sem aplicação, com toda a sua dinamicidade. São necessários atos intercalares de aplicação para se poder ir da Constituição Federal para a regulamentação da conduta humana. Assim, também a imunidade tributária não vai da Constituição Federal para a pessoa imune (ou situação imune) num passe de mágica. Não é a norma constitucional suficiente para determinar uma pessoa ou situação imune, requerendo, para tanto, ato de aplicação que lhe confira imunidade.¹²⁵

¹²⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação...op.cit.*, p.152.

CAPÍTULO 4 - LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA E ITBI

4.1. A DISTINÇÃO ENTRE UNIÃO E ESTADO FEDERAL

Dispõe o artigo 1º da Constituição de 1988 que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

Uma superficial análise do supracitado enunciado prescritivo poderia levar-nos a duas conclusões apressadas e equivocadas: (i) a de que as pessoas componentes da República Federativa do Brasil seriam apenas os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e (ii) a de que como a União não figura entre tais pessoas componentes, ela se confundiria com a própria República Federativa do Brasil.

Mas o esforço de interpretação está apenas começando com este enunciado prescritivo, já que o artigo 18 da Constituição traz enunciados que ajudam o intérprete a construir proposições mais condizentes com a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

A União é uma unidade federativa de Direito Constitucional que se constitui pela congregação dos Estados-membros. Mas isso não a faz entidade superior a tais Estados, já que tanto ela quanto os Estados-membros são criações da Constituição. Situa-se, então, em mesmo nível hierárquico que os Estado, o Distrito Federal e os Municípios.

De forma distinta, a República Federativa do Brasil é o Estado Federal, possuindo ordem jurídica mais abrangente que a ordem jurídica da União, pois congrega também a ordem jurídica dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Este Estado Federal é, pois, composto pelo elemento conjuntivo – União – que representa a tendência unitária, e pelos elementos disjuntivos – os demais componentes federativos – quais sejam, Estados, Distrito Federal e Municípios.

É a República Federativa do Brasil, e não a União, que atua como pessoa jurídica de direito público externo, apenas valendo-se de órgãos da União para se fazer presente nas relações internacionais. É o caso do Presidente da República Federativa do Brasil, que atua, para fora, como Chefe de Estado (do Estado Federal do Brasil) e, internamente, como Chefe de Governo (do Governo Federal, Governo da União).

Por isso é que, quando a Constituição, em seu artigo 21, delinea as competências da União, como, por exemplo, *declarar a guerra e celebrar a paz, assegurar a defesa nacional etc.*, a linguagem técnica do constituinte foi aí imprecisa na medida em que essas competências são típicas de Estado Federal, o qual, este sim, tem competência para tratar de assuntos internacionais, e não a União, em seu sentido mais estrito.¹²⁶

4.2. OS MUNICÍPIOS COMO MEMBROS DA FEDERAÇÃO

Na atual doutrina pátria, ainda podemos detectar a discussão sobre se os Municípios seriam ou não integrantes da Federação.

Certos doutrinadores sustentam ser um equívoco afirmar que os Municípios são entidades integrantes do nosso sistema federativo. Entre outros argumentos, ventilam o fato de não haver federação de Municípios mas apenas de Estados, sendo inclusive incabível falar da criação de uma Câmara de Representantes dos Municípios. Afirmam também não haver sentido dizer que a República Federativa do Brasil seria formada pela união indissolúvel também dos Municípios, pois isto admitiria estar a Constituição provendo contra hipotética possibilidade de secessão municipal, o que não seria admissível, pois a sanção para tal seria uma intervenção federal, a qual não existe no tocante aos Municípios.¹²⁷

Corrente doutrinária oposta defende que os Municípios são entidades estatais integrantes do sistema federativo. Reconhecidamente uma peculiaridade do Ordenamento Jurídico brasileiro que decorre de sua autonomia político-administrativa, não possuindo somente autonomia administrativa, como soe acontecer nos demais Estados Soberanos.¹²⁸

De fato, na Constituição de 1988, podemos perceber o *status* alcançado pelos Municípios em diversos de seus dispositivos, sendo eles competentes para legislar sobre

¹²⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.466.

¹²⁷ Neste sentido: SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.450-451.

¹²⁸ MEIRELLES. Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.671-672.

assuntos de interesse local (artigo 30, I), inclusive sobre instituição, fiscalização e arrecadação de seus tributos (autonomia financeira) e sobre sua administração (organização e execução dos seus serviços públicos), o que corrobora o próprio texto constitucional, que claramente expressa serem os Municípios membros componentes da República Federativa do Brasil, não só no *caput* do artigo 1º¹²⁹, mas também no artigo 18¹³⁰.

Entendemos, acompanhando a segunda corrente, que o que deve ser repensado é a própria premissa, qual seja, a definição de Federação. Isso porque enquanto a primeira corrente se agarra a concepções históricas que contribuíram para a própria construção do conceito de Federação, a segunda corrente segue um raciocínio à luz do Direito Constitucional brasileiro positivado.¹³¹

A Federação é invenção do próprio direito. É um dos elementos trazidos desse objeto cultural que é o direito, cujas realidades são criadas pelo homem. Dessa forma, não é o constituinte pátrio que está errado por ter afirmado que os Municípios fazem parte da República Federativa do Brasil, mas é o próprio conceito de Federação que vem sendo remodelado ao longo dos tempos, sofrendo alterações, particularmente no Direito Constitucional brasileiro, tornando-se resultado dos enunciados prescritivos inseridos no sistema de direito positivo pelo constituinte originário.¹³²

Assim, algo que não se pode negar é a autonomia político-administrativa e a capacidade de os Municípios serem sujeitos de direitos e obrigações, particularmente pelo fato da existência de sua autonomia financeira, conferida, em grande parte, pela competência tributária que lhe foi outorgada em sede constitucional.

4.3. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR NA FEDERAÇÃO – LEI NACIONAL E LEI FEDERAL

A lei complementar, em sua noção clássica, surge para integrar normas de sede constitucional que tenham sido formuladas pelo constituinte com uma amplíssima

¹²⁹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:(...).

¹³⁰ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

¹³¹ MACEDO, Alberto. Arguição de descumprimento de preceito fundamental e controle concentrado de constitucionalidade de lei municipal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.305.

¹³² MACEDO, Alberto. Arguição de descumprimento de preceito fundamental e controle concentrado de constitucionalidade de lei municipal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.305-306.

discrecionalidade – normas completáveis – por razões de conveniência do próprio constituinte.¹³³

A lei complementar tradicional surgiu com o nascimento das Constituições formais, a fim de suprir de integração as normas não autoexecutórias, também chamadas de normas não bastantes em si mesmas, normas completáveis ou normas de eficácia limitada.¹³⁴

A peculiaridade do *quorum* qualificado de aprovação não era característica constituinte da clássica noção de lei complementar. Essa nota distintiva adveio pela primeira vez ao ordenamento pátrio por ocasião da Emenda Constitucional nº 4 à Constituição de 1946, tendo sido mantida nos ordenamentos posteriores. Assim, o atual conceito de lei complementar, agora juridicizado por intermédio dos artigos 59 e 69 da Constituição de 1988, não deve ser utilizado pela doutrina para se referir a norma integradora, de norma constitucional, não prevista formalmente na Constituição como lei complementar.

Logo, as atuais notas caracterizadoras da lei complementar são: (i) seu âmbito material, definido pelo constituinte; e (ii) seu *quorum* de aprovação, de maioria absoluta.¹³⁵

Quanto à classificação das leis em lei nacional e lei federal, esta não parte do direito positivo pátrio, mas sim da doutrina. Essa diferenciação tem seus fundamentos na visão de HANS KELSEN sobre o Estado Federal, em que o modelo de Federação comporta três ordens jurídicas distintas: (i) ordem jurídica *local* (Estados-membros da Federação); (ii) ordem jurídica *central* (União); e (iii) ordem jurídica *total* (responsável pela convivência das duas primeiras, que são ordens jurídicas parciais).¹³⁶ Apenas acrescentemos, no caso do Estado Federal brasileiro, a ordem jurídica parcial dos Municípios, por conta do que expusemos anteriormente.

Lei nacional é aquela cujo âmbito de validade comporta não só a União e seus administrados, mas também os demais entes federativos. Um exemplo clássico é o Código Civil.

Lei federal, por sua vez, é aquela que não contempla as outras pessoas jurídicas de direito público interno no seu âmbito de validade material. Podemos citar, como exemplo, a lei complementar que trata da organização e do funcionamento da Advocacia-Geral da União, prevista no artigo 131 da Constituição de 1988.

¹³³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e comentários*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor – Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999, p.24.

¹³⁴ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade...op.cit.*, p.117-166.

¹³⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar:...op.cit.*, p.47-49

¹³⁶ *Ibid.*, p.76.

A referida classificação, no entanto, não nos permite deduzir de maneira apriorística que haja subordinação entre lei complementar nacional e lei complementar federal, assim como há entre suas fontes correspondentes – Estado Federal e União. Isso porque não há necessariamente relação de hierarquia entre tais leis, mas apenas repartição de competências entre ambas. Até porque, a tais categorias normativas não podemos conferir regimes jurídicos distintos, já que provêm de mesmo procedimento, originário da União, diferenciando-se apenas na abrangência de competência legislativa, em que a lei nacional abarca a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios, e a lei federal, apenas a União.¹³⁷

A classificação em lei nacional e lei federal é uma decorrência lógica da distribuição das competências materiais às leis, feita pelo constituinte, e não o inverso, pois, conforme afirmado acima, a Constituição não prevê expressamente qualquer discriminação entre lei nacional e lei federal, mas tão somente as competências conforme a matéria.

Logo, não podemos conferir a determinada lei complementar a roupagem de lei nacional para, a partir daí, soerguê-la a um nível hierarquicamente superior ao de qualquer outra lei. Só podemos considerar uma lei hierarquicamente superior a outra se aquela delimitar o campo material de atuação da lei subordinada, esta tendo aquela como seu fundamento de validade.

4.4. HIERARQUIA DA LEI COMPLEMENTAR

Nos albores do processo de positivação do conjunto sógnico *lei complementar*, boa parte da doutrina considerou-a como um *tertium genus* normativo, situando-se num degrau hierárquico intermediário entre a Constituição, acima, e as demais espécies legislativas, abaixo, justificando-se pelo fato da impossibilidade de a lei complementar ser alterada pelas demais espécies legislativas.¹³⁸

Mas só podemos falar de hierarquia entre atos normativos quando o ato normativo subordinante delimita o campo material do ato normativo subordinado, quando então este extrai daquele seu fundamento de validade imediato, sendo-lhe, portanto, hierarquicamente inferior.

Não por menos, com o passar do tempo, a doutrina foi se redirecionando para o entendimento da inexistência de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, pois

¹³⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: ...op.cit.*, p.81; 83.

¹³⁸ *Ibid.*, p.55-56.

se percebeu que o fato de lei ordinária não poder revogar lei complementar advinha não da suposta posição de inferior hierarquia da lei ordinária, mas sim da diversidade de seus campos de atuação.

Mas isso não impede que aconteçam hipóteses em que o fundamento de validade imediato de lei ordinária não seja a Constituição e sim uma lei complementar. Isso porque o ordenamento pode prever tal hierarquização¹³⁹, afinal, o direito regula sua própria criação, num processo autopoietico. Como exemplo dessa possibilidade, podemos citar a Lei Federal nº 9.430, de 27.12.1996, com suas alterações posteriores, que regula a compensação tributária, buscando seu fundamento de validade imediato no artigo 170 do Código Tributário Nacional, para só depois ir ao seu fundamento de validade último em âmbito constitucional, o artigo 146, III, b, da Constituição.

Não podemos, portanto, generalizar a respeito da impossibilidade de haver hierarquia material entre lei complementar e lei ordinária, donde concluímos que é necessário haver uma análise dos casos concretos, a serem verificados no texto constitucional vigente, para se concluir pela existência efetiva ou não dessa hierarquia.

No tocante à hierarquia formal, concordamos com tal generalização justamente pela análise da Constituição vigente. É que esta prescreve, em seu artigo 59, parágrafo único, que lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. E a referida lei complementar foi editada como Lei Complementar nº 95, de 26.02.1998. Assim, todos os atos normativos prescritos nos incisos do artigo 59 da Constituição estão subordinados quanto à forma à referida lei complementar.

4.5. A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 146 DA CONSTITUIÇÃO

4.5.1. CORRENTES DICOTÔMICA E TRICOTÔMICA

Tendo como pano de fundo as linhas acima tecidas sobre normas gerais tributárias, grande dialética desenvolveu-se, já sob a égide da Constituição de 1967, a respeito do alcance da lei complementar citada no artigo 18, §1º, desta Constituição.¹⁴⁰

Rezava o supracitado dispositivo:

[...]

§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os

¹³⁹ Neste sentido: BORGES, José Souto Maior: *Lei complementar tributária*. São Paulo, RT, 1975.

Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

Sua redação foi aproveitada pelo constituinte de 1988 ao prescrever a letra do artigo 146 da vigente Constituição, apenas procurando esmiuçar mais pormenorizadamente do que tratariam as normas gerais de direito tributário, nas alíneas 'a', 'b', 'c' e 'd',¹⁴¹ do inciso III desse artigo, permanecendo a celeuma a respeito do alcance dessas normas gerais, dividindo os doutrinadores em duas principais correntes: (i) tricotômica; e (ii) dicotômica.

Dispõe o dispositivo:

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, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

A teoria tricotômica, de cunho mais tradicional, enxerga a lei complementar tributária dotada de três funções, quais sejam: (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; e (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, nos termos das alíneas do inciso III supracitado.

Nesse sentido, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, para quem:

De norte a sul, seja o tributo federal, estadual e municipal, o fato gerador, os conceitos de espécie, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do

¹⁴⁰ Na verdade, tal dispositivo foi rotulado como art.18, §1º, após a Constituição de 24.01.1967 ter sido alterada pela EC nº 1, de 17.10.1969, pois em seu texto original era rotulado como art.19, §1º.

federalismo postulatório da *autonomia das pessoas políticas*, prevaleceu a *praticabilidade do direito*, condição indeclinável de sua *aplicabilidade* à vida.¹⁴² (grifo do autor)

O apego de tal corrente à literalidade do dispositivo torna breve a explanação de seu conteúdo.

A corrente dicotômica, em crítica¹⁴³ à teoria dicotômica, defende que, como em qualquer labor interpretativo, o dispositivo sobre normas gerais em matéria de legislação tributária deve ser sopesado com as grandes diretrizes do sistema, de tal forma que a sua compreensão sistemática não arranhe a coerência e a harmonia do sistema, que pretende ser único. Assim, a imprecisão do conceito de normas gerais de direito tributário não poderia legitimar uma interpretação em que se autorizasse a lei complementar tributária a ferir os princípios maiores da Federação e da autonomia dos Municípios, maculando, por via de consequência, o princípio da isonomia das pessoas jurídicas de direito público interno.

Por essa corrente, mesmo a inserção das alíneas ao inciso III do artigo 146, procurando especificar o que seriam tais normas gerais, não deixou de afrontar a harmonia e unicidade do ordenamento, na medida em que tais especificações não deixaram praticamente nada a ser tratado em matéria tributária para as demais leis.

Assim, defende a corrente dicotômica que as normas gerais de direito tributário apresentam duas funções, quais sejam: (i) dispor sobre conflitos de competência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Relega, portanto, às alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso III do artigo 146, o lugar dos enunciados redundantes, na medida em que o legislador complementar pode sim invocar o artigo 146, III, ‘a’, para tratar de fato gerador, base de cálculo e contribuinte, ou definir tributos e suas espécies, mas desde que seja para dispor sobre conflitos de competência, bem como também será possível ao legislador complementar fundamentar uma regulamentação sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários na alínea ‘b’ do inciso III do artigo 146, mas desde que seja somente na função de dispor sobre conflitos de competência.

¹⁴¹ Alínea ‘d’ incluída pela EC nº 42, de 19.12.2003.

¹⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p.139.

¹⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.216.

4.5.2. AMPLITUDE SEMÂNTICA DO CONJUNTO SÍGNICO *NORMAS GERAIS TRIBUTÁRIAS*

Cabe destacar a importância das normas gerais tributárias para a segurança jurídica do Estado Federal. E como essa segurança jurídica é assunto de natureza política, haja vista a carga axiológica intensa que apresenta, surge uma opção ideológica que há que se tomar entre: (i) uma interpretação de concepção mais liberal *clássica*, a qual se volta para a estrutura política aberta, de estilo americano, que a Constituição de 1988 possui; e (ii) uma interpretação de cunho mais liberal *centralizadora*, em que se privilegia a estrutura administrativa fechada, do tipo continental europeu, que a nossa Constituição também apresenta, estrutura a qual procura dar unidade de conteúdo ao sistema tributário.¹⁴⁴

A inafastável natureza política na opção sobre a amplitude semântica a se conferir ao conjunto sígnico *normas gerais de direito tributário*, decorrente da própria vaguidade do que sejam *normas gerais*, também foi acusada por ALCIDES JORGE COSTA, para quem um conceito mais restrito de norma geral traz consigo uma opção por uma descentralização que leve a um maior poder decisório para os Estados; enquanto a escolha por um conceito mais amplo de normas gerais carrega consigo a opção por uma maior centralização do poder decisório.¹⁴⁵

Mas quando falamos de Estado Federal, num tema de vital importância como o da relação quantitativa entre descentralização e centralização da competência legislativa, para que a Federação não seja algo inexistente, tanto a descentralização como a centralização nunca podem ocorrer em grau máximo.

Uma total descentralização tornaria a Federação com algo parecido com uma Confederação, e uma centralização levada ao extremo faria desaparecer as ordens jurídicas parciais locais (Estados, Distrito Federal e Municípios) como pessoas políticas, restando apenas um Estado unitário.

Portanto, há um certo relativismo das autonomias conviventes num Estado Federal, o qual decorre da subordinação das ordens jurídicas parciais à ordem jurídica nacional ou total, motivo pelo qual não podemos conceber os membros de um pacto federativo dotados de absoluta autonomia.¹⁴⁶

¹⁴⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, n.17-18, p.51-56, 1981.

¹⁴⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p.56-57.

¹⁴⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p.9-12.

E não poderia deixar de ser assim, particularmente no sistema jurídico brasileiro, haja vista que, conforme TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

[...] quer-nos parecer que, dentro da realidade brasileira atual a qual, de um lado sofre sempre as conseqüências dos personalismos e individualismos próprios de sua cultura, de outro, as tentações de um autoritarismo tutelar que mal se disfarça, a necessidade e a importância das normas gerais tributárias para a segurança jurídica devem, **prima facie**, ser sublinhadas. Eliminá-las é um risco muito grande, que nos obrigaria a acreditar numa ordem espontânea, capaz de, por si só, responder às exigências da justiça, o que, certamente, não é de se aceitar, sobretudo se olharmos nossa tradição.¹⁴⁷ (grifo do autor)

Tais preocupações já haviam sido registradas por ALIOMAR BALEEIRO tanto no parecer que justificou a Emenda nº 938 ao projeto da Constituição de 1946¹⁴⁸, em que, para o ilustre mestre, tais normas gerais evitariam “o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para outro, mas até dentro de um mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco”¹⁴⁹, quanto no parecer ao Projeto de Lei nº 4.834/54, que posteriormente se converteu na Lei nº 5.172, de 25.10.1966, em que expressava que “no mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados”¹⁵⁰, pois, “cada Estado ou Município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc”¹⁵¹.

Entendemos, pois, que as normas gerais, a fim de garantir a estabilidade do Sistema Tributário Nacional, têm o papel de conferir certa unidade de critério aos milhares de subsistemas tributários existentes na Federação brasileira, mas apenas nos assuntos que não tratem de um tributo específico e sim de regras gerais de tributação. Nesta classe, adentram apenas, a nosso ver, aquelas atinentes a obrigação tributária, lançamento tributário, crédito tributário, prescrição e decadência tributários, justamente como disposto na alínea ‘b’ do inciso III do artigo 146 da Constituição de 1988. Ou seja, somente as normas gerais do

¹⁴⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica...op.cit., p.51-56, 1981.

¹⁴⁸ Emenda esta que ensejou o texto do artigo 5º, XV, ‘b’, dessa Constituição: *Art 5º - Compete à União: [...] XV - legislar sobre: [...] b) normas gerais de direito financeiro; [...]*.

¹⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. São Paulo: Forense, 2008, p.12.

¹⁵⁰ Ibid., p.12.

¹⁵¹ Ibid., p.11.

artigo 146, III, 'b', apresentam-se com plena força para afastar a competência das ordens jurídicas parciais para regular a respeito.¹⁵²

Sim, porque prescrição e decadência tributárias, por exemplo, são temas atinentes à generalidade da tributação, pois são institutos jurídicos comuns a qualquer relação obrigacional tributária, a qualquer imposto, a qualquer tributo. Daí se inserirem na classe das normas gerais em matéria tributária.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI corrobora esse entendimento ao afirmar:

Note-se que, com esse sentido [normas gerais], a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão *normas gerais em matéria de legislação tributária*, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art.146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.¹⁵³ (grifo do autor)

Neste mister, inclusive, entendemos que afirmar que as normas gerais em matéria tributária tratariam apenas de diretrizes e regras gerais sobre prescrição e decadência tributários, como suas causas impeditivas, suspensivas e interruptivas, mas não de seus prazos, prescicionais e decadenciais, sob pena de invadirem a economia interna do ente tributante, adentrando seu campo privativo,¹⁵⁴ seria dar contornos incondizentes para o conceito de normas gerais em matéria tributária.¹⁵⁵

Isso porque, partindo da própria letra da Constituição, o artigo 146 não prescreve que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais *de* prescrição e decadência, mas sim estabelecer normas gerais, entre elas, normas de prescrição e decadência, ou seja, tudo sobre prescrição e decadência.

Agora, as normas gerais do artigo 146, III, 'a', da Constituição, quando sopesadas com a Constituição na sua integralidade, não só na forma como foi tecida a repartição de competências tributárias, mas também com os princípios da Federação e da autonomia dos

¹⁵² MACEDO, José Alberto Oliveira. O ITBI e a lei complementar tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 13, n.60, p.149-150, jan-fev.2005.

¹⁵³ DE SANTI, Eurico Masrcos Diniz. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.86.

¹⁵⁴ Neste sentido: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.623.

Municípios, esmaecem-se em sua força axiológica ensejando a construção de uma proposição normativa pela qual só é admissível à lei complementar estabelecer normas gerais sobre definição de tributos e de suas espécies ou sobre definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos discriminados na Constituição quando for para dispor sobre conflito de competência tributária entre os entes da Federação.

Uma valoração mais forte que essa para as *normas gerais* do artigo 146, III, 'a', mais próxima da literalidade do enunciado, quebraria a harmonia do Sistema Tributário Nacional, como brilhantemente criticara PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵⁶:

Eis aí o aplicador do direito novamente atônito! Pensará: como é excêntrico o legislador da Constituição! Demora-se por delinear, pleno de cuidados, as faixas de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, de entremeio, torna tudo aquilo supérfluo, na medida em que põe nas mãos do legislador complementar a iniciativa de reger os mesmos assuntos, fazendo-o pelo gênero ou por algumas espécies que lhe aprouve consignar, esquecendo-se de que as eleitas, como as demais espécies, estão contidas no conjunto que representa o gênero.

De fato, qual sentido haveria em os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficarem à mercê de uma lei complementar, por mais que se rotulasse como nacional, para poderem exercer suas respectivas competências tributárias, as quais foram outorgadas diretamente pela Constituição? Como ensina MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, enfim, a dissimetria a que se refere Pontes de Miranda, sob pena de converter-se o país em verdadeira unidade política.¹⁵⁷

Assim, a utilização do artigo 146, III, 'a', da Constituição, só é cabível quando se valendo, na verdade, de outro fundamento, qual seja, o do artigo 146, I, da Constituição, para dispor sobre conflito de competência em matéria tributária.

Tomemos, como exemplo, o ISS. A Constituição de 1988, em seu artigo 156, III, fala em imposto sobre serviços de qualquer natureza, o que abre a possibilidade de os

¹⁵⁵ Nesse sentido: DE SANTI, Eurico Mascos Diniz. *Decadência e prescrição...op.cit.*, p.88.

¹⁵⁶ *Curso...op.cit.*, p.217.

¹⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro...op.cit.*, p.43.

legisladores municipais escolherem, pelo menos duas possibilidades, como critério material do ISS: *prestar serviços* ou *tomar serviços*.

Isso certamente geraria conflitos de competência. Basta imaginarmos, supondo a inexistência da referida lei complementar, a hipótese em que um Município (“A”) escolhesse, como critério material do ISS, o *prestar serviços*, e o Município vizinho (“B”), o *tomar serviços*. Numa prestação de serviços intermunicipal, entre esses dois municípios, em que o prestador do serviço estivesse domiciliado no Município “A” e o tomador, domiciliado no Município “B”, os dois municípios iriam se arvorar no direito de exigir o imposto.¹⁵⁸

Logo, a definição do contribuinte do ISS como sendo o prestador do serviço trazida pela Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003, em seu artigo 5º, cumpre a fundamental função de dispor sobre conflito de competência em matéria tributária, determinando a todos os municípios que o critério material do ISS é o *prestar serviços*, não podendo ser o *tomar serviços*. Fundamenta-se, portanto, no artigo 146, I, a partir do artigo 146, III, ‘a’, ambos da Constituição.

Portanto, no âmbito do Código Tributário Nacional, os seus dispositivos que tratam de definir fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos de competência estadual ou municipal não foram recepcionados pela Constituição de 1988, salvo quando estiverem abarcando a função prevista no inciso I do artigo 146, qual seja, dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos tributantes.

Pelo exposto acima, podemos definir o conceito de normas gerais em matéria tributária como sendo o conjunto de normas jurídicas que regulam, não o tema de um ou alguns tributos em específico, mas sim os institutos jurídicos que estejam presentes em qualquer relação jurídica tributária, independentemente do tributo tratado. É o caso da maioria das regras positivadas no Livro Segundo do Código Tributário Nacional, que possuem seu fundamento de validade, regra geral, no artigo 146, III, b, da Constituição.

4.6. A REGULAMENTAÇÃO DA IMUNIDADE ESPECÍFICA CONDICIONADA RELATIVA AO ITBI

Quanto à necessidade de regulamentação por lei complementar, a doutrina costuma classificar a imunidade em *imunidade não-condicionada* e *imunidade condicionada*.

¹⁵⁸ Cf. MACEDO, Alberto. O critério espacial do ISS nas prestações de serviço intermunicipais. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (Coords.). *Comentários a Lei Complementar n.116/03 – de advogados para advogados*. São Paulo: MP Editora, 2009, no prelo.

Alguns autores poderiam criticar a referida classificação afirmando que qualquer imunidade é condicionada, na medida em que a pessoa que pretendesse dela usufruir teria de se adequar à sua hipótese. Verdade. Mas se adotarmos tal rigorismo, não só as normas de imunidade, mas quaisquer normas (*stricto sensu*) serão condicionadas, pois, nesse sentido, a condição está presente em todas elas, qual seja, a própria hipótese de incidência. Por isso é que são definidas como um juízo hipotético-*condicional*. Sim, porque a hipótese de incidência, como proposição-antecedente, é condição que deve ocorrer para que a previsão da proposição-consequente se realize, pela aplicação do direito.

Assim, reforçando, quando classificamos as imunidades em não-condicionadas e condicionadas, a condição de que falamos não é aquela consubstanciada pela hipótese de incidência da norma de imunidade como um todo, mas sim a condição que o constituinte estabeleceu no interior dessa própria hipótese, fazendo com que os fatos ali previstos hipoteticamente só ensejem a ocorrência da relação jurídica de imunidade, prevista no consequente da norma de imunidade, se outros fatos também ali presentes (condições) efetivamente se implementem no caso concreto.

Neste ponto, é oportuno trazermos a interessante proposta de REGINA HELENA COSTA de uma nova nomenclatura para uma dessas classes. Em vez de imunidades condicionadas, a autora defende a denominação *imunidades condicionáveis*, porque a imunidade tributária não se fundamenta em normas jurídicas constitucionais que possuam eficácia limitada, as quais demandam necessariamente a criação da lei infraconstitucional regulamentadora. Assim, seriam condicionáveis porque apesar de serem de eficácia contida, possuem aplicabilidade imediata. Ou seja, independentemente de a regulamentação da condição se der ou não pelo legislador complementar, a norma de imunidade é de pronto aplicável.¹⁵⁹

Entendemos que a distinção entre as nomenclaturas se deve à distinta abordagem que se confere ao tema.

Quando se diz que a imunidade é condicionada, a análise da norma jurídica enfoca somente o plano constitucional. Ela não se volta para a regulamentação ou a aplicabilidade imediata ou não da norma constitucional. Ela para no seguinte aspecto: há uma condição prevista pelo constituinte nessa norma jurídica, não afirmando, volto a dizer, que se ela não for preenchida por falta de sua regulamentação pelo legislador infraconstitucional não vá poder ser utilizada.

¹⁵⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.131-132.

A adoção do nome *condicionável*, por sua vez, aborda justamente o aspecto ignorado pela outra classificação. Ou seja, ela enfoca não a condição em si, prevista no texto constitucional, mas sim a possibilidade dessa condição ser regulamentada. Isto é, a condição é regulamentável. O sufixo *-ável* indica a noção de possibilidade dessa regulamentação. E avança afirmando que o não exercício dessa possibilidade não impede a aplicabilidade imediata da norma constitucional.

Portanto, como já há muito lecionado por AGUSTÍN GORDILLO, “não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos úteis”¹⁶⁰. E podemos enxergar utilidade em ambas, dependendo do ponto de vista a partir do qual se quer analisar o objeto.

Conforme o artigo 146, II, da Constituição, cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

As limitações constitucionais ao poder de tributar abrangem tanto os princípios constitucionais tributários quanto as normas de imunidade, sendo encontradas não só na Seção II (artigo 150 a 152) do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento) da Constituição, como também, esparsamente, por boa parte do texto constitucional.

Mas da localização topográfica da norma de imunidade não resultam efeitos jurídicos distintos¹⁶¹, consubstanciando-se estes, invariavelmente, em suas proposições-consequentes, na incompetência dos entes políticos tributantes para instituir e/ou cobrar tributos sobre os fatos que estejam elencados nas respectivas hipóteses de incidência.

Vimos, no Capítulo 3, a norma jurídica de imunidade condicionada do ITBI, construída a partir do artigo 156, §2º, I, da Constituição, que abaixo discriminamos:

Antecedente:

Materialidade:

Transmissão onerosa de direitos reais sobre imóveis por incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou por fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, quando a atividade preponderante do adquirente não for a compra e venda desses bens ou direitos, locação ou arrendamento mercantil de bens imóveis.

Consequente:

¹⁶⁰ Citado por DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. As classificações no Sistema Tributário Brasileiro. *Justiça tributária*. s/n., p.130, 1998.

¹⁶¹ CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.101.

Sujeito Ativo: Pessoa adquirente dos direitos reais sobre imóveis.

Sujeito Passivo: Município.

Dever-Ser: Vedado ao Município instituir e/ou cobrar ITBI dessa pessoa.

Notamos, em sua materialidade que há um conjunto sógnico dotado de grande vaguidade semântica, pelo quê, sem regulamentação, tornaria inaplicável não a norma de imunidade, que como sabemos é dotada de aplicabilidade imediata, mas sim a verificação da condição criada pelo constituinte.

Trata-se a seguir desse conceito.

4.6.1. O CONCEITO ATIVIDADE PREPONDERANTE E SUA MELHOR DEFINIÇÃO PELA LEI COMPLEMENTAR

A ciência, do ponto de vista lógico, é uma construção conceptual, cujos elementos não se justapõem, porém se articulam, obedecendo, tais elementos, a relações lógico-formais de carácter necessário.¹⁶²

A atividade legislativa, no processo de positivação, pode fazer surgir conceitos antes mesmo de surgirem os correlatos objetos. É justamente o caso dos conceitos constitucionais de amplíssima vaguidade, na medida em que não sabemos para quais objetos exatamente são aplicáveis tais conceitos. Daí a necessidade de se dar uma solução a partir do que RICARDO A. GIUBOURG, ALEJANDRO M. GHIGLIANI e RICARDO V. GUARINONI chamam de uma *decisão linguística adicional*¹⁶³. Na seara do discurso jurídico, tal decisão nada mais é que a regulamentação da norma que contém o termo, uma definição estipulativa.

Tal decisão surge no decorrer do processo de positivação com o exercício da competência conferida pelo próprio constituinte ao legislador complementar, por conta no disposto no artigo 146, II, da Constituição: “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Se essa competência não existisse, a aplicabilidade (e não aplicação) da norma de imunidade objeto de estudo não deixaria de ser imediata. No entanto, daria azo a intermináveis discussões que desaguariam certamente no Poder Judiciário, na hipótese de os Municípios regularem a matéria com conteúdos normativos muito variados.

¹⁶² VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol.1. São Paulo: Axis Mundi – IBET. 2003, p.04.

¹⁶³ GIUBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción...op.cit.*, p.48.

Apesar de a necessidade de lei para sua regulamentação não constar, de forma expressa, nos enunciados do inciso I do §2º do artigo 156 que ensejaram a norma jurídica de imunidade condicionada acima transcrita, é cristalino que se trata de um conceito que demanda uma demarcação mais precisa em seus limites, a fim de evitar a insegurança jurídica que dominaria as situações de aquisição de direitos relativos a imóveis na forma prescrita em seu antecedente.

E como norma jurídica de imunidade que é, inserindo-se na classe das limitações constitucionais ao poder de tributar, demanda, para sua regulamentação, norma jurídica inserida pelo veículo introdutor *lei complementar*, com fundamento no artigo 146, II da Constituição. No atual ordenamento, esse papel é cumprido pela norma jurídica construída a partir dos enunciados dos parágrafos 1º e 2º do artigo 37 do Código Tributário Nacional, os quais estipulam o que será entendido como atividade preponderante, para fins da aplicação da regra de imunidade ora em comento.

Seguem-se tais enunciados:

Art. 37. [...]:

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

[...]

À luz da norma jurídica regulamentadora, podemos deduzir que a pessoa jurídica que pretenda se valer da norma jurídica de imunidade condicionada do ITBI deverá submeter a sua contabilidade ao Fisco para que este verifique, em procedimento previsto, numa análise que levará em conta, precipuamente, a conta *receita operacional*¹⁶⁴, se ocorrerá o fato da não preponderância de atividade imobiliária ou o fato da preponderância de atividade imobiliária no período a ser analisado.

¹⁶⁴ Receita proveniente do objeto de exploração da empresa.

Esse período de análise da preponderância pode variar de três anos – na hipótese de a sociedade, no momento da aquisição do imóvel possuir menos de dois anos de atividade – a quatro anos – em caso contrário.

Citemos um exemplo. Um sócio confere um bem imóvel à pessoa jurídica em realização de capital em 19.06.2005. Como o Código Tributário Nacional fala em ano (período de doze meses), na hipótese de a pessoa jurídica já ter dois anos ou mais de atividade, ou seja, tê-la iniciado antes de 19.06.2003, o período de análise se estenderá de 19.06.2003 a 19.06.2007. Possuindo a pessoa jurídica menos de dois anos no momento da aquisição do bem imóvel, isto é, iniciou suas atividades em data posterior a 19.06.2003, o período sobre o qual será efetuada a análise da preponderância irá de 19.06.2005 até 19.06.2008.

Assim, se nos períodos supracitados, a pessoa jurídica tiver o somatório das receitas provenientes de compra e venda de imóveis, locação de imóveis ou arrendamento mercantil de imóveis correspondendo a mais de 50% (cinquenta por cento) de sua receita operacional nos mesmos períodos, será devido o ITBI sobre os imóveis cuja aquisição ensejou a análise de preponderância.

É relevante ressaltar que essa análise não se restringe às receitas eventualmente auferidas com operações relacionadas apenas com os imóveis objetos de transferência para a pessoa jurídica. Essa análise deve recair sobre a contabilidade da pessoa jurídica adquirente como um todo.

Como decorrência de tal fato, o Fisco municipal, para proceder a uma análise eficiente, além da escrituração contábil da pessoa jurídica que lhe permita a apuração da sua receita operacional, necessitará de informações relativas a todos os imóveis da pessoa jurídica que esclareçam se desses imóveis advieram receitas oriundas de compra e venda, locação ou arrendamento mercantil, mesmo que tais imóveis estejam localizados fora do território do Município onde se situem os imóveis que ensejaram a análise, ou seja, o Município onde se pleiteou o reconhecimento da imunidade.

Obviamente, não se pretende, com isso, que o Município em que se pleiteia o reconhecimento da imunidade venha a eventualmente tributar a transferência de imóveis localizados fora de seu território, em caso de preponderância de atividade imobiliária. Apenas pretende-se ter um retrato de todas as receitas da pessoa jurídica que sejam provenientes de operações imobiliárias, independentemente de onde ocorram. Afinal, a receita a ser analisada não é apenas aquela vinculada aos imóveis transmitidos, mas sim a receita operacional da pessoa jurídica adquirente, receita esta que é uma só.

Debrucemo-nos sobre o §4º do artigo 37:

[...]

§4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Uma questão relevante que se põe é se as proposições construídas a partir dos enunciados do §4º do artigo 37 poderiam ser postas como mais um traço demarcador das fronteiras da definição do conceito de *atividade preponderantemente imobiliária* ou se teria o legislador complementar, no referido dispositivo, extrapolado sua competência, à luz do Ordenamento ora vigente.

Duas possibilidades sobre a definição de tal conceito se apresentariam:

- (i) atividade preponderante de uma pessoa jurídica adquirente de bens imóveis se dá quando mais de 50% (cinquenta por cento) da sua receita operacional decorrer de transações imobiliárias:
 - a. nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição se tal pessoa jurídica possuir dois anos ou mais de atividade na data de aquisição dos bens; ou
 - b. nos 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição, se tal pessoa jurídica possuir menos de dois anos de atividade na data de aquisição dos bens;
- (ii) o conceito acima excetuado da hipótese de aquisição de bens imóveis realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Para que se permita a conformação do conceito de preponderância de atividade imobiliária também com uma exceção, essa exceção não pode fugir aos limites do conceito constitucionalmente pressuposto.

Expliquemos. O conceito de preponderância de atividade imobiliária é um conceito constitucional dotado de grande vaguidade semântica. Ninguém o nega. Mas isso não confere direito ao intérprete, e, no caso, ao legislador complementar de, em nome dessa vaguidade, estabelecer o desenho dos limites de seu conceito da maneira que melhor lhe aprouver, sem levar em consideração aquela significação de base que o conceito constitucional apresenta.

Por isso, insertas no campo do conceito constitucional possível, mesmo que em sua região de penumbra, podemos citar possibilidades semânticas para o conceito de preponderância de atividade imobiliária tais como: (i) a exclusividade de operações imobiliárias verificada a partir do objeto social da sociedade no momento da aquisição dos imóveis; (ii) mais de 50% (cinquenta por cento) do lucro da sociedade no exercício da aquisição dos bens imóveis advir de operações imobiliárias; (iii) mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da sociedade em determinado período decorrer de operações imobiliárias, entre outras.¹⁶⁵

O precisamento de tal conceito, já na continuidade do processo de positivação do direito, advém com escolha política daquele que tem a competência para regular a norma jurídica de imunidade. Mas essa escolha, que traz uma definição estipulativa do conceito de preponderância de atividade imobiliária para o ordenamento, não pode se valer de contornos que estejam além da região de penumbra do conceito vago trazido pela Constituição de 1988.

Assim é que entendemos ter sido o legislador complementar muito feliz, à luz do conceito vago trazido pela Constituição, na estipulação da preponderância de atividade imobiliária a partir de percentual do montante do valor da receita operacional em determinado período de existência da sociedade. Isso significa que os contornos da definição por ele selecionados, além de se situarem no interior daquele campo semântico possível do conceito constitucional – e por isso, a sua recepção pelo ordenamento ora vigente –, não resvalam a região de penumbra de tal campo, ensejando uma eficiente interpretação da ocorrência ou não de preponderância de atividade imobiliária.

Mas o elogio acima se atém aos parágrafos 1º e 2º do artigo 37, CTN, porque a estipulação de que tal definição não se aplica a certas situações, conforme o parágrafo 4º do mesmo artigo, extrapola a competência do legislador complementar. Isto é, tal estipulação confere um contorno ao conceito de atividade preponderantemente imobiliária que extrapola o contorno constitucionalmente vago, para além da região de penumbra.

¹⁶⁵ Considerando somente aqui, essas operações imobiliárias como sendo a reunião total *ou parcial* de três fatos possíveis: compra e venda de bem imóvel, locação de bem imóvel e arrendamento mercantil de bem imóvel.

Segue abaixo uma ilustração da exposição supra.

Por isso, é que não podemos aceitar como recepcionados, pela Constituição de 1988, os enunciados do §4º do artigo 37 do Código Tributário Nacional, por ensejarem um conceito de preponderância de atividade imobiliária incompatível com o conceito constitucional possível.

4.6.2. IRRELEVÂNCIA DO TEXTO DO OBJETO SOCIAL PERANTE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

A abordagem feita anteriormente a respeito da vaguidade do conceito *atividade preponderante* aplica-se perfeitamente para se rechaçar a tese de que a preponderância da atividade poderia ser aferida com o passar de olhos na cláusula *objeto social* do contrato ou estatuto social.

A falta de uniformidade no trato com a norma de imunidade do artigo 156, §2º, I, da Constituição, e sua regulamentação, muitas vezes se reflete na jurisprudência, como demonstramos abaixo, quanto à análise de preponderância:

Apelante: Empresa

Apelado: Município de Teresópolis (RJ)

[...]

Do contrato social da Autora, por outro lado, consta ter sido ela constituída tendo como objeto social:

“a administração de bens próprios, móveis, imóveis, de linhas telefônicas e ativos financeiros que constituem parte do capital social e dos que venham posteriormente a se incorporar ao seu patrimônio, qualquer que seja a forma de sua aquisição, bem como a aplicação financeira e/ou imobiliária de tais bens em benefício da sociedade”

Curioso esforço faz ela, entretanto, para demonstrar que sua atividade preponderante não preenche a moldura do disposto na parte final do inciso I do §2º do art.156 da Constituição Federal.

Basta ligeira leitura do seu objeto social, entretanto, para que se verifique que aquela moldura abrange quase toda a atividade da empresa, ficando de fora, tão somente, a locação de bens móveis e de linhas telefônicas e as aplicações financeiras.

[...]

Por estas razões, que apenas se aduzem às da sentença, nega-se provimento ao recurso, nos termos antes explicitados.¹⁶⁶

Equivoca-se o magistrado quando afirma que basta ligeira leitura do objeto social para concluir pela preponderância da atividade imobiliária da empresa. Tal preponderância depende de análise das demonstrações financeiras da sociedade por período certo de tempo, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 37 do CTN.

Repetiu o Tribunal o entendimento, a nosso ver equivocado, do juiz da 1ª instância (1ª Vara Cível da Comarca de Teresópolis), cujo trecho do voto, abaixo transcrevemos:

[...]

A autora tem por finalidade em seu contrato (art.2º, fls.16) a administração de bens próprios, móveis e imóveis e exploração de tais bem em benefício da sociedade. Ora, a sua única finalidade é gerir os frutos civis de seu próprio patrimônio. Por isso, evidentemente, está excluída da isenção [sic] que pretende lhe seja favoravelmente declarada.

[...]

¹⁶⁶ Apelação Cível nº 14.819/2001 - Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro - Quarta Câmara Cível. Presidente: Des. Wilson Marques. Relator: Des. Jair Pontes de Almeida. Julgado em 30.10.2001.

Mesmo o parecer da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários do Município do Rio de Janeiro, juntado ao processo, não sensibilizou o magistrado para o correto direcionamento do raciocínio. Continua o magistrado:

[...]

No próprio parecer da Coordenadoria de Consultas e Estudos Tributários do Município do Rio de Janeiro, juntado às fls.47/48, encontra-se grave dubiedade uma vez que o ilustre fiscal de rendas opina pelo deferimento do pedido sob posterior verificação, o que é paradoxal como parâmetro ao presente caso onde a atividade não preponderante mas única é exatamente aquela prevista em lei como exceção à isenção [sic].

Isto posto, julgo improcedente o pedido de declaração de isenção do pagamento de ITBI em relação à incorporação mencionada.[...]

Carlo Artur Basílico

Juiz de Direito”

O parecer expedido pela supracitada Coordenadoria tratou de forma correta a questão, uma vez que, mesmo que, no momento da incorporação do bem imóvel à empresa, essa tivesse, como frutos auferidos, somente aqueles provenientes de atividade imobiliária, nenhuma decisão conclusiva poderia ser emitida sem a análise da receita operacional da empresa no período integral, previsto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 37, CTN.

Vejamos excerto de julgado do Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

Apelante: [...]

Apelado: Município de Belo Horizonte

[...]

No caso em exame impõe-se examinar o quadro social da pessoa jurídica. A 5a alteração contratual de f.10/16, arquivada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais em 16.04.98, noticia que a sociedade era formada por quatro sócios, dentre eles o recorrente. Duas sócias cederam suas quotas. Assim, o quadro social passou a ser integrado pelo recorrente e por Terezinha J.C.M. No mesmo ato foi aumentado o capital social de R\$0,29 para R\$ 1.682.828,47, e integralmente subscrito pelo apelante. Este, para integralizar, transferiu vinte imóveis descritos no mesmo instrumento.

A 6ª alteração contratual, arquivada no órgão mencionado em 29.0.98[sic], modificou o nome da pessoa jurídica para A. Empreendimentos Imobiliários Ltda e o objetivo social passou a ser “...a locação de imóveis próprios...”(f.17).

Ora, as datas de arquivamento das duas alterações contratuais, com diferença de apenas treze dias, acrescidas da circunstância de ter sido modificado o objetivo social, evidenciam que não existe a suposta imunidade tributária. Assim, o inconformismo revela-se inagasalhável porque está correta a sentença.

Com estes fundamentos, nego provimento à apelação.¹⁶⁷

Da mesma forma, envereda o magistrado por critérios que não foram os selecionados pelo legislador para se aferir, de forma objetiva, a preponderância de atividades imobiliárias.

Por mais que os elementos acima descritos indicassem fortemente no sentido de que, ao final do período de análise, incorreria a adquirente em preponderância de atividade imobiliária, tal conclusão só pode advir dos resultados dessa análise, quando o referido período já tiver transcorrido.

Seguem excertos de outro julgado, mais recente, do Tribunal de Justiça de São Paulo:

EXECUÇÃO FISCAL – APELAÇÃO - Decisão que julgou procedentes embargos do devedor - Alegação de que a executada não demonstrou o cumprimento das condições da Lei 11.154/91, do município de São Paulo - Desnecessidade, haja vista objeto social da empresa, que não se enquadra nas exceções à regra imunizam te (art. 156, § 2, I, parte final, CF) - Honorários advocatícios devidos, tendo em vista o princípio da causalidade - Recurso improvido.

[...]

Sustenta a apelante que a executada não demonstrou o cumprimento da condição, prevista no artigo 156, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição da República que lhe garantiria a imunidade tributária, qual seja, que sua "atividade preponderante" não fosse a compra e venda do bem transmitido ou incorporado, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil [...] Mas, conforme se depreende dos autos, a apelada não está

¹⁶⁷ Apelação Cível nº 000.303.656-3/00 - TJMG - Terceira Câmara Cível - Presidente: Des. Lamberto Sant'anna - Relator: Des. Caetano Levi Lopes.

sujeita à incidência do retendo imposto, à medida que a transferência do bem imóvel decorreu da integralização de parte do capital social, e sua atividade não está incluída na ressalva do artigo 156, § 2o, inciso I, da Constituição Federal, [...]

Tal conclusão é autorizada pela simples leitura da cláusula 3a, do contrato social de fls. 14, verso, segundo a qual se verifica que o objetivo da sociedade não compreende a venda e compra de bens imóveis, locação ou arrendamento mercantil.

Anote-se, por outro lado, que a alegada omissão da executada na prestação de informações perante o Fisco municipal, em autos de processo administrativo, não pode resultar em presunção no sentido de que estaria ela sujeita à incidência do ITBI

Nesse contexto, não há que se cogitar em descumprimento da Lei municipal 11.154/91, como argumenta a apelante, mesmo porque o referido diploma, que reproduz, em linhas gerais, o conteúdo do artigo 37. e parágrafos, do Código Tributário Nacional, leva em conta a receita operacional da pessoa jurídica adquirente para determinar sua "atividade preponderante"

E, por receita operacional entende-se aquela "...decorrente da atividade principal da empresa, da finalidade ou do objeto social pelo qual a pessoa jurídica foi instituída". Ora, por dedução lógica, a análise da "atividade preponderante" da empresa tem relevância nas hipóteses em que o respectivo objeto social se enquadre numa das exceções à regra ímunizante, conforme anotado no antepenúltimo parágrafo, o que não é o caso em testilha.

[...]

Posto isso, nega-se provimento ao apelo.¹⁶⁸ (grifo nosso)

Particularmente, quanto à parte final grifada, não há comando previsto na lei complementar determinando que a análise de preponderância da atividade imobiliária da empresa possa ser realizada se houver previsão, no contrato social, das atividades de compra e venda, locação e arrendamento mercantil de imóveis. Essas atividades podem ficar comprovadas na análise da contabilidade da empresa sem sequer estarem previstas no objeto social.

¹⁶⁸ Apelação Cível sem Revisão nº 429.521-5/4-00. Comarca de São Paulo – Execução Fiscal. Presidente: Desembargador Gonçalves Rostey. Relator: João Alberto Pezarini. Julgado em 08.06.2006.

Mais uma vez, no nosso entendimento, não foram felizes os julgadores ao entenderem que basta deitar os olhos sobre o objeto social da empresa para se verificar se preenche ou não as condições de imunidade do artigo 156, §2º, I, da Constituição de 1988, não levando em conta o procedimento previsto pela lei complementar tributária, o Código Tributário Nacional, nos parágrafos 1º e 2º de seu artigo 37.

4.6.3. EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA

4.6.3.1. EXTINÇÃO PARCIAL ENSEJA A IMUNIDADE?

O texto constitucional, em seu artigo 156, §2º, I, também traz, como hipótese de imunidade condicionada do ITBI, a transmissão de bens ou direitos decorrentes de extinção de pessoa jurídica.

Em relação à expressão *extinção de pessoa jurídica*, cabem, de início, duas interpretações possíveis. A primeira seria no sentido de que como a letra do dispositivo não fala de extinção parcial, só a transmissão de bens ou direitos decorrentes de extinção total da pessoa jurídica poderia se subsumir à hipótese de incidência da regra imunizante. A segunda, mais lata, conduziria ao entendimento de que a extinção estaria ali utilizada como gênero, cujas espécies seriam a extinção parcial e a extinção total, cabendo, portanto, a aplicação da norma de imunidade para a extinção parcial.

Essa segunda interpretação é abraçada por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, para quem a hipótese de redução do capital social, com desincorporação de imóvel em favor do sócio também se enquadraria na norma imunizante do artigo 156, §2º, I, na medida em que seria uma extinção, ainda que parcial, da pessoa jurídica. Ele justifica afirmando que a imunidade em análise vai da incorporação (fenômeno máximo) à extinção (fenômeno mínimo) de pessoa jurídica, passando pela sua desincorporação (fenômeno intermediário entre a incorporação e a extinção).¹⁶⁹

Quanto à jurisprudência, encontramos:

Ementa: Tributário – ITBI – Extinção parcial de sociedade – bens imóveis transferidos ao patrimônio da pessoa física do sócio – hipótese de imunidade – exegese do art.156, §2º, I, da Constituição Federal. Para a formação do capital de sociedades, podem os sócios realizar suas cotas partes com imóveis, sendo a operação imune ao ITBI. A desincorporação,

¹⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.555-557.

a desafetação do patrimônio da pessoa jurídica pela redução do capital social da pessoa jurídica mediante restituição proporcional aos sócios em bens imóveis da mesma sociedade, em pagamento da parte de suas participações nesse mesmo capital, compreende processo de extinção, ainda que parcial. Ao abrigo da imunidade prevista no art.156, §2º, I, da Constituição Federal. Segurança concedida. Voto vencido. (08 fls).¹⁷⁰

Mais um exemplo de julgado nesse sentido:

Declaratória - Exclusão de sócio de sociedade por cotas de responsabilidade limitada - Pagamento efetuado ao sócio através de bens imóveis - Não incidência do ITBI - Imunidade - Situação intermediária entre o fenômeno da incorporação e o da extinção da sociedade, denominado desincorporação - Aplicação dos artigos 15, II, da C F . c.c. o § 2º do mesmo artigo, bem como do art. 3º, inciso IV, da Lei Municipal nº 10.721/89, c.c. os arts. 111 e 108, I, do CTN - Apelo e reexame necessário improvidos.¹⁷¹

Entendemos ser este um falso problema, porque o dispositivo constitucional fala em atividade preponderante do adquirente. Assim, como a extinção enseja necessariamente a transferência de imóvel para os sócios adquirentes, não é a preponderância imobiliária da pessoa jurídica, que está sendo extinta parcial ou totalmente, que deve ser analisada. Isso já foi feito por ocasião da incorporação do imóvel à pessoa jurídica.

Essa análise deve se voltar para o sócio que adquire o imóvel. Se esse sócio for pessoa jurídica, procede-se normalmente à análise, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 37, CTN.

Com relação à análise de preponderância imobiliária de sócio adquirente pessoa física, discorreremos a seguir.

4.6.3.2. POSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE PREPONDERÂNCIA DE PESSOA FÍSICA ADQUIRENTE

¹⁷⁰ Apelação Cível nº70000221903 – TJRS – 21ª Câmara Cível. Relator Vencido: Liselena Schifino Robles Ribeiro. Redator para o Acórdão: Genaro José Baroni Borges. Comarca de Porto Alegre. Data: 10.11.1999

¹⁷¹ Apelação nº 794.019-6. Comarca de São Paulo. Presidente: Juiz Tércio Negrato. Relator: Juiz Salles Vieira. Data do julgado: 01.02.2000.

Na eterna classificação de JOSÉ AFONSO DA SILVA, já estudada no Capítulo 3, as normas constitucionais podem ser classificadas em normas de eficácia plena; de eficácia contida e de eficácia limitada.

Também já tivemos a oportunidade de discorrer acima que as normas jurídicas de imunidade tributária são normas de aplicabilidade geral e imediata, mesmo que apresentando condições como as do artigo 156, §2º, I, da Constituição.

Nesse dispositivo, o constituinte previu a possibilidade de se conferir a imunidade à exigência de ITBI para o adquirente pessoa física.

De fato, o adquirente do imóvel na realização de capital, na fusão, na incorporação e na cisão será sempre pessoa jurídica. Mas a extinção parcial ou total de pessoa jurídica pode perfeitamente ensejar a aquisição de seus bens imóveis por sócios pessoas físicas.

Neste sentido, vemos construir-se aqui um conceito, estipulado pelo legislador constitucional, carente de definição pelo legislador complementar, qual seja, o de preponderância de atividade imobiliária de pessoa física.

Isso porque não há possibilidade de ser aplicada para as pessoas físicas adquirentes a norma estipulativa da definição de atividade preponderante para pessoa jurídica, construída a partir dos parágrafos 1º e 2º do artigo 37 do Código Tributário Nacional. É expressa a definição *receita operacional de pessoa jurídica adquirente*, presente no parágrafo 1º do artigo 37 e, afinal, pessoa física não possui receita operacional, ao menos regulamentada.

Mas como a aplicabilidade da imunidade, mesmo sendo condicionada, é imediata, a concessão dessa imunidade para a pessoa física que recebe imóvel desincorporado de pessoa jurídica extinta, total ou parcialmente, deve se dar de forma plena, enquanto não existir norma regulamentadora a respeito prevista por lei complementar, nacional, ou, na sua falta, disposta em lei ordinária do Município competente, o que veremos no tópico seguinte.

4.6.4. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA DOS MUNICÍPIOS POR INEXISTÊNCIA DE LEI NACIONAL

Não havendo a norma regulamentadora, ou seja, norma geral de direito tributário que regule a norma de imunidade condicionada do ITBI para as hipóteses de pessoa física adquirente, há que se verificar se é possível a introdução, no sistema jurídico, de enunciado prescritivo a respeito por parte dos Municípios, principais entes interessados na regulamentação da matéria.

Prevê o ordenamento a possibilidade de exercício da competência legislativa plena, por parte dos Estados, para atender às suas peculiaridades, quando a União se omitir na função de estabelecer normas gerais sobre Direito Tributário, conforme preceitua o artigo 24 da Constituição de 1988:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, [...];

[...]

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

A pergunta que se apresenta, à luz dos enunciados supracitados, é se os Municípios, por conta de não estarem expressamente listados no *caput* do artigo 24, possuem ou não a competência para legislar sobre Direito Tributário, assim como União, Estados e Distrito Federal, em caso de ausência da lei nacional. E, a seguir, se podem os Municípios, na omissão da União (Estado Federal) em estabelecer certa norma geral em matéria tributária, fazê-lo à luz da aplicação da competência legislativa plena, conforme disposto no parágrafo 3º do mesmo artigo.

Quanto à primeira pergunta, mais uma vez se torna clara a atenção que o intérprete deve ter para não confundir enunciado prescritivo com norma jurídica, pois, apesar de a primeira leitura do enunciado do artigo 24 ignorar os Municípios na competência concorrente, a eles foi outorgada competência tributária conforme se deduz dos enunciados presentes, entre outros dispositivos, naqueles do Capítulo *Sistema Tributário Nacional*. E essa competência tributária abrange não só o poder para instituir tributos, mas também para introduzir no ordenamento, normas jurídicas sobre fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos, nos termos do que dispõe a Constituição.

Em relação à segunda pergunta, sobre a ausência dos Municípios no enunciado do parágrafo 3º do artigo 24 da Constituição, busquemos outros enunciados do texto constitucional que nos ajudem a analisar a possibilidade de se construir ou não uma norma

jurídica que apresente a possibilidade de os Municípios, na falta de lei da União (Estado Federal) sobre norma geral em matéria tributária, instituírem norma jurídica a respeito, no exercício de competência legislativa plena.

Aí estão:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, [...]

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.
[...]

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, [...]

À luz do exposto nesses dispositivos, pensamos não ser difícil construir norma jurídica que apresente: (i) como antecedente, o fato da não inserção no sistema, por parte do Estado Federal, de norma geral tributária reguladora da definição do conceito de preponderância de atividade imobiliária para pessoa física adquirente de bens imóveis decorrentes de extinção de pessoa jurídica; e (ii) como consequente, uma relação jurídica cujo modal deôntico permitido (P) consubstancie a permissão aos Municípios para legislar inserindo no sistema jurídico enunciado prescritivo que traga a definição acima mencionada.

Isto porque construindo-se a norma até o plano S₄, onde se torna harmônica com o sistema em que se insere, não há hierarquização tributária entre os entes políticos, o que se corrobora, no que tange aos Municípios, pelos princípios da Federação e da Autonomia dos Municípios, que integram a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil.

Assim, na falta de estipulação normativa do que seja *preponderância de atividade imobiliária para pessoa física* por lei nacional, a própria lei municipal pode dispor a respeito, conforme artigo 24, §3º combinado com o artigo 1º, *caput*, o artigo 18, *caput* e o artigo 30, III, todos da Constituição.

Nesse sentido já lecionava MISABEL DERZI, para quem:

Em caso de ausência da lei complementar federal sobre normas gerais, também o Município exercerá sua competência legislativa plena. Com o advento da lei federal de normas gerais, que dá os critérios de validade à ordem legislativa ordinária parcial, perderá validade aquela norma editada pelo Município contrária à lei complementar de normas gerais (da União).¹⁷²

Se não houver tal estipulação por parte do legislador municipal, a norma de imunidade não sofre qualquer restrição em sua aplicabilidade.

No mesmo caso, de aplicabilidade imediata, enquadram-se as situações em que as pessoas jurídicas adquirentes acabam não existindo pelo período de tempo estipulado para a realização da análise de preponderância. Isso ocorre quando uma sociedade adquire bem imóvel com menos de dois anos de atividade e não permanece viva por três anos ou mais após a aquisição do bem, ou ainda quando a sociedade já possui dois anos ou mais de atividade quando da ocasião da aquisição do bem imóvel mas termina sua vida antes de completar dois anos de atividade após a aquisição do bem.

A lei complementar, como introdutora de normas gerais em matéria tributária, não desceu a tal detalhamento, no tema em questão. Por isso, no exercício de sua competência, os entes políticos municipais podem regular tais hipóteses.

Na ausência de lei complementar que regule a matéria, se também não houver lei do ente tributante competente que o faça, não há que se falar em qualquer restrição ao gozo dessa imunidade por parte da pessoa jurídica que tenha tido duração de vida inferior aos períodos previstos nos parágrafos 1º e 2º do artigo 37, CTN.

O Município de São Paulo assim o fez, prescrevendo no parágrafo 3º do artigo 4º da Lei nº 11.154, de 30.12.1991, com redação dada pelas Leis nº 13.107, de 30.12.2000, e 13.402, de 05.08.2002, que não existindo a sociedade pelo período necessário para a efetivação da análise da preponderância, não lhe caberia a aplicação da imunidade.

Tal opção legislativa poderia ter se direcionado para outro sentido, como, por exemplo, o de considerar a análise da preponderância somente para o período de existência da sociedade, ainda que inferior aos períodos previstos no CTN. Mas não se pode recriminar a opção do legislador paulistano no exercício de uma discricionariedade que em nada afronta as normas jurídicas de superior hierarquia.

¹⁷² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro...op.cit.*, p.46.

Abaixo, trazemos julgado que acolhe esse entendimento:

EMENTA

APELAÇÃO - Ação Declaratória - ITBI - Incidência sobre operação de incorporação - Ausência de demonstração de que a transferência dos imóveis encontra-se ligada às atividades preponderantes da empresa incorporada - Extinção prematura da empresa, que durou menos de um ano - Lei Municipal nº 13.402/02 - Impossibilidade de produção de prova - Se ausentes as condições materiais, não pode incidir a hipótese legal pois, estar-se-ia cobrando tributo por mera presunção, situação que destoa dos princípios informadores do Direito Tributário - Sentença mantida - Recursos improvidos.

[...]

VOTO

[...]

A propósito, posteriormente a este fato, a Municipalidade editou a Lei 13.402/02, inserindo na lei 11.154/91, o § 3º, cuja redação é no sentido de considerar devido o imposto quando ficar prejudicada a análise da atividade preponderante, em razão da pessoa jurídica adquirente dos bens ou direitos tiver existência em período inferior aquele previsto nos parágrafos precedentes.

Com efeito, a regra anterior não trazia tal consideração e, por isso, inexistindo a possibilidade de verificação da atividade preponderante da empresa em razão da sua curta existência, logo, não há como exigir-lhe o imposto, na medida em que, se ausentes as condições materiais, não pode incidir a hipótese legal, pois estar-se-ia cobrando tributo por mera presunção, situação que destoa dos princípios informadores do direito tributário.

Face ao exposto, nega-se provimento ao recurso, para manter a decisão proferida.¹⁷³ (grifo nosso)

4.6.5. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO

¹⁷³ Apelação Cível e Recurso Ex Officio nº 486.012-5/9-00 Comarca: São Paulo - 15ª Câmara de Direito Público – Data do Julgamento: 13.03.2008. Relator: Des. Eutálio Porto. No mesmo sentido: Apelação Cível nº 583.888-5/2-00, 15ª Câmara de Direito Público do TJSP, Data Julgamento: 09.11.2006, Relator: Des. Eutálio Porto.

O atual Código Civil, ao dispor sobre propriedade fiduciária, restringiu-se à propriedade resolúvel de coisa móvel infungível, não fazendo qualquer menção a uma propriedade fiduciária de coisa imóvel.

Inclusive, lei posterior (Lei nº 10.931, de 02.08.2004) inseriu o artigo 1.368-A¹⁷⁴ no Código Civil para deixar claro que ainda vigoravam os institutos de propriedade fiduciária previstos na legislação especial, entre elas a Lei nº 8.668, de 25.06.1993, tendência de influência do direito norte-americano no direito brasileiro de mercado de capitais, que criou, de forma expressa, os Fundos de Investimento Imobiliário, com a finalidade de viabilizar a utilização da propriedade imobiliária como objeto de investimento, com as características do mercado de valores mobiliários.^{175;176}

No âmbito dos Fundos de Investimento Imobiliário, com os recursos advindos da subscrição de quotas de participação, a sociedade administradora adquire a propriedade de bens imóveis, em regime fiduciário, formando um patrimônio em separado e administrando-o em proveito dos quotistas.

A propriedade fiduciária constituída para fins de Fundos de Investimento Imobiliário faz com que tais imóveis constituam, necessariamente, um patrimônio em separado, não para garantia de qualquer dívida, como acontece na alienação fiduciária em garantia, mas apenas para mantê-los à parte, no patrimônio do Fundo e não no da administradora, na medida em que os bens e direitos do Fundo não se comunicam com o patrimônio da instituição administradora. Isto porque ela não adquire a propriedade plena dos bens imóveis, mas apenas a propriedade fiduciária, com todas as limitações dela decorrentes, particularmente aquelas dispostas no artigo 7º da lei 8.668/93:

Art. 7º Os bens e direitos integrantes do patrimônio do Fundo de Investimento Imobiliário, em especial os bens imóveis mantidos sob a propriedade fiduciária da instituição administradora, bem como seus

¹⁷⁴ Art. 1.368-A. As demais espécies de propriedade fiduciária ou de titularidade fiduciária submetem-se à disciplina específica das respectivas leis especiais, somente se aplicando as disposições deste Código naquilo que não for incompatível com a legislação especial.

¹⁷⁵ CHALHUB, Melhim Namem. *Negócio fiduciário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.327.

¹⁷⁶ ARNOLDO WALD já entendia que as normas jurídicas trazidas pela Lei nº 4.728, de 14.07.1965, que disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento, já se aplicavam aos Fundos de Investimento Imobiliário, por analogia, necessitando-se apenas a regulamentação pelas autoridades monetárias (Conselho Monetário Nacional), alegando que [...] *embora não tenha personalidade jurídica, o Fundo se caracteriza como tendo: a) capacidade processual nos termos do CPC; b) patrimônio próprio; c) escritura contábil própria; d) órgão representativo dos investidores que é a Assembléia Geral, com caráter deliberativo restritivo e sem funções executivas*, tratando-se, pois, [...] *de uma situação intermediária entre a personalidade jurídica própria e o condomínio do Código Civil, [...]*. WALD, Arnaldo. Da natureza jurídica do fundo imobiliário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n.80, pp.15-23, out-dez.1990.

frutos e rendimentos, não se comunicam com o patrimônio desta, observadas, quanto a tais bens e direitos, as seguintes restrições:

I - não integrem o ativo da administradora;

II - não respondam direta ou indiretamente por qualquer obrigação da instituição administradora;

III - não componham a lista de bens e direitos da administradora, para efeito de liquidação judicial ou extrajudicial;

IV - não possam ser dados em garantia de débito de operação da instituição administradora;

V - não sejam passíveis de execução por quaisquer credores da administradora, por mais privilegiados que possam ser;

VI - não possam ser constituídos quaisquer ônus reais sobre os imóveis.

§1º No título aquisitivo, a instituição administradora fará constar as restrições enumeradas nos incisos I a VI e destacará que o bem adquirido constitui patrimônio do Fundo de Investimento Imobiliário.

§2º No registro de imóveis serão averbadas as restrições e o destaque referido no parágrafo anterior.

§3º A instituição administradora fica dispensada da apresentação de certidão negativa de débitos, expedida pelo Instituto Nacional da Seguridade Social, e da Certidão Negativa de Tributos e Contribuições, administrada pela Secretaria da Receita Federal, quando alienar imóveis integrantes do patrimônio do Fundo de Investimento Imobiliário.

Transcrevamos, novamente, os enunciados do inciso I do §2º do artigo 156 da Constituição, que traz a imunidade condicionada do ITBI:

[...]

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, [...] (grifo nosso)

À luz do referido dispositivo, com relação ao Fundo de Investimento Imobiliário, seguem-se algumas questões:

- (i) Dentre as três hipóteses de transmissão a seguir, onde há possibilidade¹⁷⁷ de haver incidência tributária no tocante ao ITBI? Na constituição do patrimônio do Fundo com bens imóveis, na transmissão da propriedade fiduciária para a administradora, ou nas duas transmissões?
- (ii) Mediante essa possibilidade de incidência, quem deve figurar no polo passivo da relação obrigacional tributária?
- (iii) Admitindo-se a aplicação da norma de imunidade acima, qual patrimônio será objeto de análise pelo Fisco, para fins de verificação da preponderância ou não de atividade imobiliária?

A pessoa jurídica administradora tem legitimidade para representar o Fundo, de forma ativa e passiva, judicial e extrajudicialmente (artigo 14, I, da Lei nº 8.668/93). Ela administrará os bens adquiridos na forma e para os fins estabelecidos no regulamento do Fundo ou em assembleia de quotistas do Fundo, conforme preceitua o artigo 8º da mesma lei, o que reforça a distinção que há entre o patrimônio da administradora e o do Fundo. Afinal, é para o patrimônio desse ente (Fundo de Investimento) que serão vertidos tais bens, apesar de ele não possuir personalidade jurídica.

Vê-se que apesar de haver transferência de propriedade fiduciária para a administradora, essa transferência não faz crescer o patrimônio desta. O único patrimônio acrescido com transferência de propriedade é o do Fundo.

Em consonância com tal entendimento, a própria lei que dispõe sobre os Fundos de Investimento Imobiliário, em seu artigo 11, §4º, quando trata das hipóteses em que a administradora é sucedida por outra – por motivo de renúncia, descredenciamento pela CVM, destituição pela assembleia de quotistas do Fundo ou liquidação judicial ou extrajudicial – explicita que “a sucessão da propriedade fiduciária de bem imóvel integrante de patrimônio de Fundo de Investimento Imobiliário não constitui transferência de propriedade”.

Andou bem o legislador, pois não seria admissível, à luz do sistema em que se insere o Fundo de Investimento Imobiliário, trazer certos ônus, como a cobrança de ITBI, para as pessoas envolvidas (administradoras) na sucessão da propriedade fiduciária, quando os respectivos imóveis sequer fazem parte do seu patrimônio.

¹⁷⁷ Possibilidade, porque a efetivação da incidência tributária dependerá da constatação da não preponderância de atividade imobiliária, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do art.37 do Código Tributário Nacional.

E assim como na sucessão não há transferência de propriedade, da mesma forma, por analogia, na constituição da propriedade fiduciária em favor da administradora.

Do exposto até então, em resposta ao primeiro questionamento, podemos afirmar que se houver incidência de ITBI por conta de transferência de propriedade, a pessoa adquirente (para fins tributários) para a qual se deve olhar é aquela para cujo patrimônio o imóvel será vertido, o Fundo, e não aquela que apenas gere tal patrimônio, que ficará com a propriedade fiduciária.

A resposta à segunda questão pode ser alcançada pela simples leitura da lei ora em comento, que determina que o Fundo não detém personalidade jurídica, e que compete à instituição administradora representá-lo, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente, como exposto acima. Logo, será ela que figurará no polo passivo da relação obrigacional tributária, mas apenas como responsável, haja vista a capacidade contributiva envolvida ser a do Fundo, como veremos a seguir.

Debrucemo-nos, agora, sobre a letra do dispositivo constitucional que trata da imunidade condicionada do ITBI, referindo-se à “[...]transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital[...]”.

Por um lado, o Fundo de Investimento Imobiliário, de fato, não é uma pessoa jurídica, como preceitua o artigo 1º da Lei nº 8.668/93. Essa afirmação poderia dar azo ao entendimento de que não seria possível sequer pleitear a imunidade prevista no artigo 156, §2º, I, da Constituição.

No entanto, deve-se enfatizar, para a verificação da efetiva transmissão do bem imóvel para determinada pessoa, se tal imóvel adentrou o patrimônio dessa pessoa, adquirente. Afinal, o fato de a lei dispor que o Fundo não possui personalidade jurídica deve ser entendido no contexto, presente ao longo de todo o texto legal, de segregação do patrimônio do Fundo Imobiliário em relação ao patrimônio da instituição administradora.

E essa distinção não para por aí. O patrimônio do Fundo também não se confunde com o patrimônio dos titulares das quotas, já que os quotistas “não responde[m] pessoalmente por qualquer obrigação legal ou contratual, relativamente aos imóveis e empreendimentos integrantes do fundo ou da administradora, salvo quanto à obrigação de pagamento do valor integral das quotas subscritas”, conforme preceitua o artigo 13, II, da Lei nº 8.668/93.

A formação de um patrimônio distinto do de seus quotistas, assim como ocorre com as pessoas jurídicas, dá ensejo à possibilidade de o Fundo ter suas próprias demonstrações financeiras, o que é inclusive determinado no artigo 15 da lei ora em comento.

Além do mais, feriria o princípio da capacidade contributiva exigir ITBI, em caso de preponderância de atividade imobiliária, daquela pessoa que, apesar de adquirir a propriedade fiduciária, para fins de administração dos bens imóveis, nunca terá tais bens incorporados em seu patrimônio, além de não ter despendido qualquer quantia correspondente ao valor dos imóveis para haver as respectivas propriedades fiduciárias. Isso porque o patrimônio que efetivamente está constituindo-se com tais bens é o patrimônio do Fundo e não o patrimônio da instituição administradora.

Decorrencia lógica de tal exposição, e já respondendo à terceira e última questão proposta, é que a análise da preponderância de atividade imobiliária vai ser feita considerando-se a contabilidade relativa ao patrimônio do Fundo, e não a relativa ao patrimônio da sociedade administradora. Afinal, como seria possível admitir a análise de preponderância de atividades imobiliárias a partir da receita operacional da instituição administradora, se sequer os bens adquiridos sobre os quais será pleiteada a imunidade quanto ao ITBI pertencem ao patrimônio dessa instituição?

Tal conclusão pode ser determinante na caracterização da incidência ou não do ITBI, pois sendo considerada somente a contabilidade do patrimônio do Fundo, é bem mais provável que se efetive a preponderância de atividade imobiliária, incidindo, pois, o imposto, pelo fato de que a maior parte, senão totalidade, das suas receitas advirá de atividades imobiliárias.

4.6.6. PECULIARIDADE DA REGRA DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE EFETUAR O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO ITBI EM CASO DE PREPONDERÂNCIA DE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

A condição que se põe para a verificação do direito à imunidade do ITBI, prevista no art.156, §2º, I, da Constituição de 1988, traz obstáculos inclusive temporais para a atividade do Fisco na hipótese de se constatar posteriormente que o contribuinte não faz jus à imunidade. Sim, porque não há como se chegar a uma conclusão sobre a preponderância ou não de atividade imobiliária enquanto não houver transcorrido o período sobre o qual é feita essa análise, não se podendo, nesse interregno, cogitar da definitiva concretização (ou não) definitiva do direito da pessoa jurídica que solicita o reconhecimento da imunidade.

Dispõe o artigo 173, I, CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...] (grifo nosso)

Cotejando as afirmações acima feitas e o disposto no supracitado artigo, facilmente constatamos que a constituição do crédito tributário, por intermédio do lançamento tributário, decorrente da comprovação de que houve preponderância de atividade imobiliária, nunca poderá ser efetuada antes dos períodos de análise previstos nos parágrafos 1º e 2º do artigo 37 do CTN.

Decorre daí não um alargamento dos prazos decadenciais para as situações aqui elencadas, mas sim o correto posicionamento cronológico do termo inicial desses prazos à luz do ordenamento vigente.

Assim, por exemplo, numa incorporação de imóveis por pessoa jurídica, ocorrida em 19.06.2004:

- (i) Se essa pessoa começou a exercer suas atividades antes de 19.06.2002, o período de análise de preponderância irá de 19.06.2002 a 19.06.2006. Em caso de constatação, ao final do período, de preponderância de atividade imobiliária, o termo inicial de contagem do prazo decadencial, à luz do inciso I do artigo 173, do CTN, será 01.01.2007;
- (ii) Diversamente, se essa pessoa jurídica iniciou suas atividades após 19.06.2002, o período de análise de preponderância irá de 19.06.2004 a 19.06.2007. Ao final desse período, em ocorrendo a preponderância, o termo inicial do prazo de decadência dar-se-á em 01.01.2008.

4.7. EXEGESE DOS DEMAIS DISPOSITIVOS DO CTN ACERCA DO ITBI

Sob a vigência da Constituição de 1946, a competência para instituir imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bem imóvel, fosse ela gratuita ou onerosa, foi outorgada aos Estados, à luz do artigo 19, III:

Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

[...]

III - transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades;

[...]

Com o advento da Emenda Constitucional nº 5, de 21.11.1961, os Estados ficaram com a competência para instituir imposto sobre a transmissão *causa mortis*, a partir do novo inciso I do artigo 19, enquanto a tributação da transmissão *inter vivos* onerosa de bem imóvel passou para a competência dos Municípios, com a supressão do supracitado inciso III e a alteração do artigo 29 da Constituição de 1946, que ficou assim disposto:

Art. 29 (...), pertencem aos Municípios os impostos:

[...]

III – sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;

[...]

Porém, a referida competência voltou às mãos dos Estados¹⁷⁸ por ocasião do artigo 9º da Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, emenda esta que veio a reestruturar o Sistema Constitucional Tributário à época:

Art.9º. Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

[...]

Nesse contexto é que adentrou no ordenamento a Lei nº 5.172, de 25.10.1966, concebida então como lei ordinária, para, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18/65, regular o Sistema Tributário Nacional e estabelecer as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Um novo Estado de Direito surgiu objetivado a partir da Constituição de 24.01.1967. Esta, em seu artigo 19, §1º (que foi alterado para artigo 18, §1º, após a promulgação da Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969) prescreveu que não mais a lei ordinária, mas sim a lei complementar é que estabeleceria normas gerais de direito tributário, disporia sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regularia as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em que pese ao grande debate que se deu à época a respeito da sobrevivência da Lei nº 5.172/66 perante o novo ordenamento jurídico, como a matéria da supracitada lei amoldava-se muito bem à função de regulamentar o artigo 19, §1º, essa lei (anteriormente

designada como “Lei do Sistema Tributário Nacional”) foi recepcionada pela Constituição de 1967 (tornando-se tal Constituição, portanto, seu fundamento de validade) como lei complementar (em sentido material), vindo a ser mais adiante denominada “Código Tributário Nacional” pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.03.1967.

Conforme nos ensina NORBERTO BOBBIO, pelo princípio da recepção, toda legislação infraconstitucional que não for incompatível com a nova Constituição continua a ser válida, não mais com base na norma fundamental do velho ordenamento, mas sim buscando seu fundamento de validade último na Constituição instituidora do novo ordenamento.¹⁷⁹

Já em relação ao atual Ordenamento, consoante o referido princípio, a própria Constituição de 05.10.1988, explicitou, no artigo 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que, com a vigência do novo Sistema Tributário Nacional, assegurada está a aplicação da legislação anterior naquilo que não for incompatível com o novo ordenamento.

Assim é que a maioria dos dispositivos do Código Tributário Nacional que não foram recepcionados pela ordem jurídica atualmente vigente encontra-se situada no Livro Primeiro (Sistema Tributário Nacional)¹⁸⁰, haja vista muitos de seus enunciados terem sido positivados também no texto constitucional e muitas das definições de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos ali elencados não tratarem a respeito de conflitos de competência em matéria tributária ou de regulação de limitações constitucionais ao poder de tributar.

Logo, no tocante às disposições do Livro Primeiro do Código Tributário Nacional, só foram recepcionadas: (i) aquelas que previnem conflito de competência em matéria tributária, como por exemplo, as que tratam dos critérios espaciais do ITR e do IPTU (artigos 29 e 32); (ii) as reguladoras de limitações constitucionais ao poder de tributar. Por exemplo, os três incisos do artigo 14, que regulam a norma de imunidade de impostos sobre patrimônio, renda e serviços para os partidos políticos, inclusive suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (artigo 150, VI, ‘c’, da Constituição de 1988); (iii) as definições dos fatos jurídicos tributários, bases de cálculo e contribuintes de impostos de competência federal, numa típica função de lei ordinária, como o artigo 63, que trata do *fato gerador* do

¹⁷⁸ Englobando, agora, tanto a transmissão *inter vivos* quanto a *causa mortis* sob a competência tributária dos Estados, o que viria a se manter com o advento da Constituição de 1967.

¹⁷⁹ BOBBIO. Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: UnB, 1989, p.177.

IOF¹⁸¹; e (iv) as relativas a normas gerais, ainda no Livro Primeiro, como o artigo 7º¹⁸², que trata da delegação das funções de arrecadar e fiscalizar tributos, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mediante convênio.

No tocante ao Livro Segundo, praticamente todos os seus dispositivos foram recepcionados pela Constituição de 1988, por trazerem ao ordenamento as normas gerais de direito tributário, que desempenham relevante papel como normas que conferem estabilidade ao Sistema Tributário Nacional, buscando seu fundamento de validade, normalmente, no artigo 146, III, 'b', da Constituição.

Devemos, a partir de então, detectar, no concernente ao imposto objeto de estudo do presente trabalho, quais os dispositivos do Código Tributário Nacional que foram recepcionados pelo atual ordenamento e quais não o foram.

Eles se encontram nos artigos 35 a 42 do CTN, sendo o imposto sobre a transmissão de bens imóveis, na época em que editados tais artigos, de competência dos Estados, englobando tanto as transmissões *inter vivos* quanto as transmissões *causa mortis*.

Prescreve o artigo 35, CTN:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Com o advento da atual ordem jurídica, a competência para instituir impostos sobre a transmissão de bens foi bipartida, ficando a transmissão *causa mortis* e a transmissão gratuita de bens imóveis, e agora também móveis, sob a competência tributária dos Estados (artigo 155, I, da Constituição), e a transmissão onerosa de bens imóveis submetida à

¹⁸⁰ Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.208.

¹⁸¹ Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (artigo 153, V, da Constituição de 1.988).

competência tributária dos Municípios (artigo 156, II, da Carta Magna). Tal bipartição só não ocorreu no tocante ao Distrito Federal, que abarca tanto as competências tributárias estaduais quanto aquelas municipais, por força, respectivamente, do artigo 155 e do artigo 147, *in fine*, ambos da Constituição.

Seguindo as premissas por nós expostas anteriormente, o conteúdo do artigo 35 não foi recepcionado pela Constituição de 1988 na medida em que pretende delimitar o arquétipo dos critérios materiais das hipóteses de incidência tributárias tanto do ITCMD quanto do ITBI, o que já foi feito pelo constituinte originário de 1988.

Além disso, nunca é demais frisar que não cabe à lei complementar definir fato jurídico tributário, base de cálculo e contribuinte de impostos, exceto para dispor a respeito de conflitos de competência em matéria tributária ou para regular limitações constitucionais ao poder de tributar.

O artigo 36, CTN, dispõe que:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Aqui, o legislador complementar previu hipóteses de não incidência, competência a qual ele não possui no atual ordenamento, tendo em vista não lhe ser permitido, como legislador federal, que é o caso, estabelecer isenções heterônomas no tema em questão, conforme preceitua o artigo 151, III, da Constituição de 1988.

Além do mais, o desenho da materialidade do ITBI, forjado pelas normas de competência, bem como pela definição das normas jurídicas de imunidade, é todo traçado no altiplano da Constituição, pelo constituinte originário.

¹⁸² Dispositivo este que fundamentou, por exemplo, o art.17, §2º da Lei nº 9.317, de 05.12.1996 (Lei das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte “SIMPLES”, revogada pelo artigo 89 da Lei Complementar nº 123 de 14.12.2006).

Abandonando a configuração dada pelo artigo 36, CTN, por não ter sido recepcionada, e comparando-a com a moldura trazida pela norma jurídica de imunidade condicionada do ITBI, construída a partir do inciso I do §2º do artigo 156 da Constituição, podemos notar que o constituinte de 1988: (i) previu imunidade tributária ao ITBI também na transmissão de bens imóveis decorrente de cisão¹⁸³; e (ii) foi expresso quanto à imunidade também para os casos de extinção, antes tratada no parágrafo único do artigo 36, CTN, quando tratava de desincorporação de bens imóveis do patrimônio da pessoa jurídica a que tinham sido conferidos.

Quanto ao artigo 37, representa a grande contribuição que o CTN traz ao atual ordenamento jurídico, no que tange ao ITBI, contribuição essa esculpida em seus parágrafos 1º e 2º, na medida em que, por intermédio deles, cumpre a função de regular a imunidade condicionada atinente ao ITBI, ou seja, regular o que se entende por preponderância de atividades de compra e venda, locação e arrendamento mercantil de bens imóveis pela pessoa adquirente de bens imóveis.

Seu estudo foi exaustivamente desenvolvido no tópico relativo à regulamentação da imunidade específica condicionada do ITBI.

Façamos, pois, as considerações sobre os outros dispositivos do artigo 37, CTN, que não os seus parágrafos 1º e 2º.

A letra do *caput* dispõe que:

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

[...]

Tal dispositivo traz a condição à regra disposta no artigo 36, CTN. Na medida em que o artigo 36, CTN, não foi recepcionado, o *caput* do artigo 37, CTN, também não o foi. Mas mesmo que intentasse trazer condição a uma regra de imunidade, não surtiria qualquer efeito jurídico no ordenamento já que as condições às normas constitucionais só podem ser criadas pelo próprio constituinte, haja vista o legislador complementar, *in casu*, não ter competência para expedir ato de fala com a expressão *não incide* para tributos que não sejam de competência federal, não podendo, portanto, tais condições advir de norma

¹⁸³ Sua ausência na letra do artigo 36, II, CTN, deve-se ao fato de à época da edição do Código Tributário Nacional não existir juridicamente seu conceito, o que veio a ocorrer com o advento da Lei nº 6.404, de

jurídica de hierarquia inferior por se tratarem de limitações à aplicação de norma jurídica constitucional.

Segue o parágrafo 3º do artigo 37, CTN:

§3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

Mais uma vez, verificamos o legislador complementar tentando emitir ato de fala *é devido o ITBI* para determinada situação, no caso a ocorrência da preponderância imobiliária. Acontece que à lei complementar cabe apenas regular o que vem a ser preponderância de atividade imobiliária, e não prescrever o efeito jurídico que decorre de sua ocorrência.

Não se tratando de dispor sobre conflito de competência nem de regular limitação constitucional ao poder de tributar, as proposições construídas a partir do dispositivo acima não são de competência do legislador complementar, mas sim do constituinte, quando outorga competência tributária aos Municípios, e do legislador municipal, quando exerce sua competência, instituindo o imposto, e conseqüentemente, todos os critérios de sua regra matriz.

Deixaremos o parágrafo 4º do artigo 37, CTN, ao largo, já que sua análise foi por nós efetuada quando da construção da definição do conceito de preponderância de atividade imobiliária.

Prescreve o artigo 38, CTN:

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Conforme defendido acima, a disposição de enunciados prescritivos sobre fato jurídico tributário, base de cálculo e contribuinte de impostos, prevista no artigo 146, III, 'a', da Constituição, só é admitida no cumprimento da função de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária ou de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Por isso, o dispositivo acima, pretendendo definir a base de cálculo do ITBI, não foi recepcionado pelo ordenamento de 1988, não se consubstanciando como fundamentos de validade para as normas jurídicas instituidoras do ITBI.

Trataremos de maneira mais aprofundada sobre esse tema quando da abordagem do critério quantitativo, no capítulo seguinte.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Quanto ao artigo 42, CTN, analisando-o isoladamente, apenas no tocante à possibilidade dele contribuir à prevenção de conflitos de competência, com fundamento de validade no inciso I do artigo 146 da Constituição de 1988, apresenta-se inócuo, por conta a prescrição de que o ITBI compete ao Município da situação do bem, nos termos do que prescreve o artigo 156, §2º, II, da Constituição de 1988.

Mas, numa análise mais integral, veremos mais adiante, quando falarmos do critério material do ITBI, outros elementos que conduzem ao entendimento de não recepção do artigo 42, CTN, pelo atual ordenamento.

Artigo 39, CTN:

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

Lembre-mo-nos que o dispositivo ora em comento tratava, à época de sua entrada em vigor, de um *outro ITBI*, qual seja, um imposto cujo critério material abrangia tanto as transmissões *inter vivos* quanto as transmissões *causa mortis*, de competência estadual.

Numa rápida abordagem pré-jurídica, parece-nos que a letra do artigo 155, §1º, IV, da Constituição, que reza que:

[...]

§ 1.º O imposto previsto no inciso I [ITCMD]: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

[...]

foi resultado de uma influência sobre o constituinte para *constitucionalizar* o disposto no art.39, CTN.

De qualquer forma, não há qualquer previsão constitucional de estabelecimento de alíquota máxima por parte do Senado Federal para o atual ITBI, como acontece, por

exemplo, além do ITCMD, com o ICMS, conforme dispõe o art.155, §2º, V, 'b', da Constituição. Assim, o presente dispositivo foge ao escopo do nosso estudo.

Eis o art.41, CTN:

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Tais enunciados, que originariamente foram versados para tratar de critério espacial de imposto estadual, poderiam ser o suporte físico a partir do qual seria construída a proposição jurídica que estabelecesse o critério espacial do ITBI atual, municipal. Afinal, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, nem sempre conseguimos construir a integridade existencial de uma norma jurídica a partir de um único texto.¹⁸⁴

Mas, como exposto acima, o constituinte já se incumbiu de relevante tarefa, tanto ao prescrever, em relação ao ITCMD para bens imóveis, que tal imposto incide no Estado da situação do bem (art.155, §1º, I), quanto ao dispor, no que tange ao ITBI, que o imposto compete ao Município da situação do bem (art.156, §2º, II), como afirmamos anteriormente. Por isso, a presença do dispositivo ora em análise no corpo de linguagem que é o direito positivo se mostra como inócua, não tendo ele sido, portanto, recepcionado no atual ordenamento.

Curioso notar que o estabelecimento de proposição jurídica generalizadora do critério espacial do ITBI torna prescindível, para fins de disposição sobre conflito de competência, a positivação da definição do contribuinte do imposto por norma geral. Isso porque sendo competente para cobrar o ITBI sempre o Município onde o imóvel estiver situado, irrelevante se torna a localização do contribuinte para determinação de tal competência tributária.

Finalmente, tratemos do art.40, CTN:

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Notamos que o referido dispositivo traz, na verdade, enunciado prescritivo atinente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) quando fala da

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.9.

possibilidade de se deduzir, de seu valor devido, o montante pago a título de ITBI, não sendo objeto do presente trabalho.

CAPÍTULO 5 - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITBI

5.1. A IMPORTÂNCIA DO INSTRUMENTO CIENTÍFICO *REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA*

Na Fenomenologia de EDMUND HUSSERL¹⁸⁵, o objeto de estudo a ser observado é despojado de tudo aquilo que não lhe seja essencial. Assim, numa atitude cognoscitiva, a redução fenomenológica apresenta-se como um despojamento de tudo a respeito do objeto que seja dispensável para o processo cognitivo, restando apenas seu mínimo eidético.

A regra-matriz de incidência tributária também apresenta essa vocação de mínimo eidético, pois nela encontramos apenas aquilo que é essencial para o estudo do fenômeno da percussão tributária. Com isso, não estamos a afirmar, por exemplo, que a ausência do momento do pagamento do tributo na estrutura da regra-matriz denota uma irrelevância desse assunto para o tema da obrigação tributária, mas apenas que, para o que se propõe a regra matriz, ele é prescindível.

Da mesma forma, a aposição de um critério pessoal no antecedente, como defendido por respeitáveis doutrinadores¹⁸⁶, mostra-se, no nosso entendimento, desnecessária, devido à forçosa presença da *pessoalidade do verbo*, como bem denota PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸⁷, o que afasta os verbos impessoais, como o verbo *haver* (com o sentido de *existir* ou *acontecer* ou *indicando tempo decorrido*) ou o verbo *chover*.

Afinal, o fato presuntivo de riqueza selecionado pelo legislador para compor o critério material da regra-matriz do imposto tem de ser necessariamente atribuído a alguém, para que a esse alguém ou a um terceiro vinculado a ele (ou ao fato) possa ser imputado um dever obrigacional tributário, como decorrência da pessoalidade do verbo.

¹⁸⁵ *A idéia da fenomenologia*. Trad. de Artur Morão. Lisboa: Edições 70, 1986.

¹⁸⁶ Por exemplo, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p.117.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.269.

A regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária *stricto sensu*, qual seja, a norma instituidora do tributo, em contraposição às normas tributárias *lato sensu*, as quais disciplinam o mesmo tributo, mas não o fenômeno de sua incidência.

Também conhecida como norma-padrão de incidência, ela descreve, em seu antecedente (hipótese de incidência tributária), uma previsão hipotética, com enunciados conotativos, nos quais se apresentam critérios formados pelas notas do fato social entendidas relevantes pelo legislador para a regulação do fato ensejador da relação jurídica tributária; e no seu consequente, a regulação do vínculo obrigacional tributário, cuja relação jurídica se instala automática e infalivelmente caso seja vertido em linguagem competente o fato previsto no antecedente.

Como vimos anteriormente, esse vínculo obrigacional tributário é composto por (i) sujeito ativo; (ii) sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de exigir o tributo, conferido ao sujeito ativo; (iv) dever jurídico de pagar o tributo por parte do sujeito passivo, e (v) objeto da obrigação tributária, que é a prestação pecuniária relativa ao pagamento do tributo, sendo este último o objeto de tal prestação.

A regra-matriz de incidência tributária apresenta a utilidade de sua esquematização formal (reduzidora de complexidades) conferir operatividade e praticidade ao estudo e à construção das normas jurídicas tributárias *stricto sensu*, desvelando-se o às vezes complexo conjunto de enunciados prescritivos dos textos normativos referentes à instituição dos tributos.

É uma forma de síntese deôntica, entidade lógico-semântica que funciona como um ponto de partida para a compreensão do mundo epistemológico de cada tributo.

Seu esquema lógico de representação formal¹⁸⁸ é dado a seguir:

Sendo:

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.358-359.

RMIT	- regra-matriz de incidência tributária;
Ht	- hipótese de incidência tributária;
≡	- equivalência;
C _m	- critério material da hipótese;
v	- verbo pessoal e de predicação incompleta;
.	- conectivo lógico conjuntor;
c	- complemento do verbo;
Ce	- critério espacial da hipótese;
Ct	- critério temporal da hipótese;
DSn	- dever-ser neutro. Representado pelo vetor $\longrightarrow$;
Cst	- consequência tributária;
Cp	- critério pessoal do consequente;
Sa	- sujeito ativo;
DSm	- dever-ser modalizado. Representado pelo vetor bi-implicacional; $\longleftrightarrow$
Sp	- sujeito passivo;
Cq	- critério quantitativo;
bc	- base de cálculo;
al	- alíquota;

A regra-matriz é, como enfatizado acima, um mínimo irreduzível, o que nos conduz a entendê-la como refletidora de uma situação genérica. Por isso, não faria sentido tentarmos compô-la com todos os *acessórios* ensejadores de situações específicas que prescrevessem outros deveres-ser distintos daqueles prescritos na relação jurídica tributária básica da regra-matriz.

Por isso que, como exposto acima, quando falávamos a respeito da norma jurídica de imunidade, não cabe construir um critério material abarcando as hipóteses de imunidade específicas do ITBI (e muito menos as genéricas), caso contrário, a regra matriz deixaria de ser um mínimo irreduzível. Seria qualquer outra coisa, que inclusive poderia conferir aspectos didáticos razoáveis para se explicar outras teorias quaisquer, dependendo do ponto de vista abordado, mas começaria a perder sua função de tratar, primordialmente, do fenômeno da percussão tributária.

5.2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITBI

A rigor, é um equívoco afirmar dogmaticamente se ter construído a regra-matriz de incidência tributária de um imposto municipal sem se ter debruçado sobre uma legislação tributária municipal específica.

Isso porque os elementos presentes nos enunciados prescritivos do texto constitucional e da lei complementar tributária, que delimitam algumas possibilidades para a construção da regra matriz, não são suficientes para construí-la de pleno. Tais elementos são apenas algumas notas que, na verdade, nem elementos constituintes da regra matriz são, já que a regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica tributária que institui o tributo. E instituição de tributo, que equivale a criação de tributo, não é feita nem pelo constituinte nem pelo legislador complementar, mas sim pelo legislador (em sentido amplo¹⁸⁹) do ente político competente para criar a exação.

No caso do ITBI, por exemplo, o próprio critério material possível de ser construído pelo legislador ordinário tomará por base o enunciado constitucional “transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis”, por exemplo. Mas sendo essa transmissão um fato que abrange tanto o ato realizado por aquele que transmite certo bem, quanto o ato efetuado por aquele que adquire tal bem, *a priori*, a decisão do legislador municipal poderá variar entre o verbo *transmitir*, em que o contribuinte será o transmitente (que atuou, por exemplo, como vendedor no negócio jurídico subjacente de compra e venda), e o verbo *adquirir*, quando o contribuinte será o adquirente (comprador, naquele negócio). Voltaremos nesse assunto mais adiante.

De qualquer forma, nos tópicos a seguir, trataremos de explicitar a regra-matriz de incidência tributária do ITBI referindo-nos à Lei nº 11.154 de 30.12.1991, do Município de São Paulo, com alterações posteriores, apenas no que for essencial para o cumprimento do escopo desse trabalho.

5.2.1. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Denominada pela doutrina que se fez refletir no Código Tributário Nacional de *fato gerador*¹⁹⁰, a hipótese de incidência tributária, ou hipótese tributária, é constituída pela

¹⁸⁹ Haja vista a produção legislativa ser obra não só do Poder Legislativo, mas também do Poder Executivo, na pessoa de seu Chefe, que sanciona o projeto de lei aprovado no Parlamento.

¹⁹⁰ Por mais que não saibamos ao certo quando fala de *fato gerador* como previsão hipotética da norma jurídica, em sua descrição legislativa, e *fato gerador* como evento detectado no mundo dos fatos que dá ensejo à subsunção e, conseqüentemente ao relato desse evento como fato jurídico no antecedente da norma individual e concreta. Equivocidade já denunciada por PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso...op.cit.*, p.255-258.

vontade do legislador, que, para disciplinar certa realidade, seleciona os dados de fato dessa realidade que entende relevantes para o Direito, particularmente para o Direito Tributário.

Mister ressaltarmos que a hipótese de incidência tributária não se confunde com o critério material. Este: a parte; aquela: o todo. A hipótese tributária é constituída pelos critérios material, espacial e temporal. Componentes que, por serem entidades lógicas, podem ser estudados isoladamente.¹⁹¹

O critério material abarca o estado ou comportamento das pessoas, abstraído das suas circunstâncias espaciais e temporais, comportamento ou estado este refletido na pessoalidade de um verbo, o qual demanda complemento, por ser de predicação incompleta.¹⁹²

O critério espacial não se confunde necessariamente com o âmbito de eficácia da lei instituidora do tributo. Exemplo tradicional é lei instituidora do IPTU, que apesar de vigor em todo o território municipal, apresenta critério espacial mais restrito¹⁹³, limitando-se à zona urbana. Significa o local onde a lei considera ocorrido o fato jurídico tributário.

O critério temporal alude ao momento em que a lei considera ocorrido o fato previsto na hipótese tributária, instante a partir do qual revelar-se-á uma relação jurídica obrigacional tributária, desde que descrito o fato ocorrido em linguagem competente.

5.2.1.1. CRITÉRIO MATERIAL

Retomemos o enunciado prescritivo do arquétipo constitucional do ITBI:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

[...]

Numa primeira aproximação interpretativa do texto constitucional, as materialidades possíveis do ITBI são¹⁹⁴:

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.267.

¹⁹² *Ibidi.*, p.269.

¹⁹³ Obviamente se aquele Município possuir zona rural.

¹⁹⁴ No desenvolvimento adiante, iremos nos referir a essas materialidades, normalmente, como materialidade *transmissão* do ITBI e materialidade *cessão* do ITBI.

- (i) *Transmissão* a título oneroso, por ato *inter vivos*, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, ou direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
- (ii) *Cessão* a título oneroso, por ato *inter vivos*, de direitos à aquisição de bens imóveis.

Partindo da premissa de que o critério material dos tributos é composto de *verbo* mais *complemento*, teremos de precisar, evoluindo no nosso processo gerador de sentido da regra matriz, quais verbos as materialidades acima admitem, haja vista termos acima não verbos, mas sim substantivos.

Mais do que filigrana estilístico-gramatical, esse aspecto – aliado à onerosidade da relação jurídica tributável – é de extrema importância pois não havendo precisão sobre quais verbos podem ser admitidos no critério material, não saberemos quais pessoas a Constituição permite que o legislador do ente tributante faça figurar como contribuintes¹⁹⁵ do imposto. Detalhemos nosso entendimento nas linhas a seguir.

5.2.1.1.1. A MATERIALIDADE *TRANSMISSÃO*

Muitas das prescrições que o legislador ordinário estatui quando institui os impostos de sua competência, à primeira vista, parecem ser critérios materiais, mas na verdade, são critérios temporais.

É assim no caso do ICMS, em que o legislador *considera ocorrido o fato gerador* no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Saída não é fato gerador do ICMS. Fato gerador do ICMS é operação relativa à circulação de mercadoria.

Isso é importante que se destaque para não ficarmos com a noção equivocada de que a efetiva materialidade de um imposto previsto na Constituição sempre se refere a um átimo. O que sempre se refere a um átimo é o critério temporal do imposto. Afinal, para todo e qualquer ato ou fato no direito do qual se decorram direitos e obrigações, esse mesmo direito tem que prever o momento exato que divide o antes e o depois do surgimento de tais direitos e obrigações.

O constituinte, muitas vezes, não elege critérios temporais dos impostos. E mesmo que à primeira vista os eleja, o que não se dá expressamente, mas por intermédio de certos

¹⁹⁵ Atentando, como veremos a seguir, que para ser contribuinte, a pessoa, além de praticar o verbo, deve ser posta na sujeição passiva do tributo pelo legislador do ente tributante.

fatos escolhidos, o constituinte também confere competência à lei complementar para tratar sobre normas gerais tributárias a respeito.

Por isso é que temos as já conhecidas *situações de fato* e *situações jurídicas*, apostas no artigo 116 do Código Tributário Nacional, fundamentado no artigo 146, III, b, da Constituição.

Quando o supracitado artigo trata de situação jurídica cujo fato gerador só se pode considerar ocorrido no momento em que essa situação jurídica esteja definitivamente constituída nos termos do direito aplicável, isso nada mais é que o reconhecimento por parte do legislador tributário de que a situação jurídica, apesar de ainda não definitivamente ocorrida, pode já ter iniciado seu acontecimento, nos termos postos pelo direito.

A partir dessas considerações é que entendemos que ao falar em transmissão onerosa de bens imóveis, a Constituição não se referiu somente àquele ato que torna a situação jurídica definitivamente constituída nos termos do direito civil: o registro. Esse registro, diga-se, registro do título aquisitivo no Registro de imóveis competente, é apenas o átimo final a partir do qual tal transmissão torna-se definitivamente constituída.

E nem se está a falar aqui de construção de conceito constitucional autônomo, apesar de sabermos que o constituinte originário tem plenos poderes para tal empreitada. O que se está dizendo é que a transmissão que o constituinte traz ao positivizar o artigo 156, II, nada mais é que a transmissão que já está posta no direito civil. É o registro então? Não só o registro, seu átimo final, mas também o outro instrumento cuja solenidade é demandada para que, conjuntamente com o registro, consubstanciem o processo que é essa transmissão imobiliária.

Basta, além de não confundir *fato gerador* com critério temporal, efetuar singela leitura dos dispositivos abaixo do Código Civil para se chegar a tal conclusão:

Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País. (grifo nosso)

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código. (grifo nosso)

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

[...] (grifo nosso)

Daí se deduz facilmente que, apesar de o direito civil dizer que os direitos reais sobre imóveis (incluída a propriedade) se transferem somente pelo registro, o mesmo direito civil também determina que a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à transferência de tais direitos.

Tal portanto a materialidade *transmissão* do ITBI, consubstanciada na situação jurídica que engloba a escritura pública, lavrada no Tabelião de notas, e o seu posterior registro, no Registro de imóveis competente.

Para aqueles que preferem a já sedimentada nomenclatura do Código Tributário Nacional, o *fato gerador* do ITBI (na hipótese aqui tratada) não é só a lavratura da escritura pública nem só o registro dessa escritura. O *fato gerador* do ITBI é a transmissão onerosa de bem imóvel, situação jurídica consubstanciada pelo processo que abrange a lavratura da escritura pública e o seu correspondente registro no Registro de imóveis competente.

Partamos para algumas particularidades dessa materialidade.

5.2.1.1.1.1. AMBIGUIDADE DA MATERIALIDADE

O legislador competente para criar o tributo, muitas vezes, tem mais de uma opção de escolha do critério material, tendo em vista as notas selecionadas pelo constituinte no seu papel outorgador das competências tributárias não serem tão precisas.

Tomemos, por exemplo, o próprio ITBI. Destaquemos uma de suas materialidades, a *transmissão*. Este signo, posto no art.156, II, da Constituição, não trata somente do ato de transmitir realizado por eventual transmitente do bem imóvel. A transmissão de que fala o supracitado dispositivo é a ação de transmissão como gênero, da qual participam tanto o transmitente quanto o adquirente do bem. Essa circunstância, isoladamente considerada, permite conduzir o legislador ordinário à escolha de um entre os dois verbos ali consubstanciados: (i) *transmitir*, em que o contribuinte é aquele que transmite o bem imóvel, que teria sido, no caso do negócio jurídico subjacente *compra e venda*, o vendedor;

e (ii) *adquirir*, em que o escolhido para configurar como contribuinte é o adquirente do bem imóvel na compra e venda, o comprador.

A ambiguidade do critério material em altiplano constitucional reflete-se, obviamente, na ambiguidade do critério pessoal¹⁹⁶, haja vista o verbo do critério material demandar a existência de uma pessoa para realizar o fato, já que ele deve ser obrigatoriamente pessoal.

Esse entendimento é esposado por MARIA RITA FERRAGUT, que ensina: “Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional.”^{197;198}

Essa situação é mais comum do que aparenta ser. Apenas a título de exemplo, listemos as materialidades constitucionais de alguns impostos, com alguns dos possíveis realizadores de verbo do critério material¹⁹⁹: (i) artigo 153, IV – produtos industrializados (industrializador ou comprador?); (ii) artigo 155, I – doação (doador ou donatário?); (iii) artigo 155, II – operações de circulação de mercadoria (vendedor ou comprador?); (iv) artigo 156, III – serviços de qualquer natureza (prestador ou tomador?).

Vista essa manifesta ambiguidade, avancemos agora sobre o tema da presença ou não da onerosidade nas relações jurídicas constitutivas das materialidades.

5.2.1.1.1.2. ONEROSIDADE DA RELAÇÃO JURÍDICA SUBJACENTE

No Direito Civil, podemos classificar os contratos em gratuitos e onerosos.

Nos contratos gratuitos (ou benéficos), apenas uma das partes é onerada, ficando a vantagem de cunho patrimonial somente com a outra parte. Como exemplo, temos a doação, o comodato e o depósito.

Nos contratos a título oneroso, há vantagens de ordem patrimonial para ambos os contratantes, sendo a vantagem de um correspondente ao sacrifício patrimonial do outro. Percebe-se nessa espécie de contrato uma relação de equivalência entre ônus e proveito. É o que justamente ocorre com negócios jurídicos tais como a compra e venda, a prestação de serviço e a troca ou permuta.

¹⁹⁶ Quando este, pelas premissas por nós adotadas, registrar-se como contribuinte e não só como responsável.

¹⁹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p.30.

¹⁹⁸ Esta afirmação, que regra geral acompanhamos, pode encontrar exceções conforme o imposto a ser analisado, por conta de normas constitucionais restritivas de tal liberdade.

¹⁹⁹ Alertamos que o corte neste ponto se dá só considerando a materialidade em si, sem alusão à onerosidade do negócio jurídico, que será abordada mais adiante.

Abrindo parêntese neste momento, podemos concluir, no tocante à materialidade do imposto sobre a doação (ITD), que este só comporta como realizador do fato jurídico tributário o donatário. Isso porque é necessária a manifestação de riqueza por parte daquele que realiza o verbo do critério material. Do contrário, estaríamos conferindo à norma um sentido divergente da orientação dada pelo princípio da capacidade contributiva.

Não é possível, para o ITD, portanto, o critério material *doar bem móvel ou imóvel*, mas apenas *adquirir, a título gratuito, bem móvel ou imóvel*.²⁰⁰

Excluído o ITD e fechando o parêntese, para as demais materialidades exemplificadas acima, mantêm-se, nesta etapa do percurso gerador de sentido, as possibilidades elencadas. Deve o intérprete, pois, prosseguir no seu labor hermenêutico a fim de tentar descobrir no altiplano constitucional alguma norma jurídica que dê cabo dessa ambiguidade, seja diretamente, seja conferindo fundamento de validade a lei complementar que cumpra tal papel de norma geral *lato sensu*²⁰¹, como por exemplo, para prevenir conflito de competência em matéria tributária.

Se não houver nenhuma dessas hipóteses, então o legislador ordinário competente para instituir o imposto possui a opção de, perante tal materialidade, escolher entre mais de uma opção de *verbo mais complemento*, e conseqüentemente, mais de uma opção de realizador de fato (contribuinte, se escolhido também para compor a sujeição passiva).²⁰²

Voltando à onerosidade, e exemplificando com o ITBI, a relação de equivalência de que falamos acima está presente no contrato de compra e venda, entre o preço pago pelo comprador e o imóvel a transferir pelo vendedor; e na permuta, com a equivalência entre o valor do imóvel a transmitir por uma parte e o valor do imóvel a transmitir pela outra parte.

Vimos, então, que havendo onerosidade no contrato no qual se baseia a relação jurídica negocial, ela, de per si, não contribui para restringir as possibilidades de escolha, por parte do legislador ordinário, de verbos de critério material. Afinal, num contrato oneroso, ambas as partes obtiveram vantagem patrimonial. No caso da compra e venda, o vendedor, por ter obtido certo valor em pecúnia; e o comprador por ter adquirido certo imóvel, que apresenta valor.

Afora alguma restrição constitucional – seja diretamente, seja por intermédio de lei complementar, como exposto anteriormente – trazida por outro enunciado do mesmo texto

²⁰⁰ Assim, encontramos uma exceção à afirmação acima feita por MARIA RITA FERRAGUT, o que não tira o mérito, obviamente, da afirmação.

²⁰¹ Normas gerais *lato sensu* para deixar claro que abrangem tanto as normas gerais do artigo 146, III, b, quanto as “normas gerais” do artigo 146, incisos I e II, todos da Constituição de 1988.

²⁰² Não desenvolveremos aqui tal empreitada, por fugir ao escopo do presente estudo.

constitucional, os critérios materiais possíveis, trazidos pelo constituinte, que tratam de relações jurídicas advindas de negócios jurídicos com característica onerosa, podem ensejar, no critério material dos respectivos impostos, tanto o verbo realizado por uma parte na relação jurídica como o verbo realizado pela outra parte na relação. Afinal, ambas as partes obtêm vantagens patrimoniais no plano negocial.

5.2.1.1.1.3. NORMA CONSTITUCIONAL DE RESTRIÇÃO DA MATERIALIDADE TRANSMISSÃO

Pelo que afirmamos acima sobre a verificação de uma norma constitucional ou norma geral limitadora das possibilidades de verbo do critério material, cabe, neste momento, enfrentar uma questão. Será que, na evolução do processo gerador de sentido, em relação à transmissão, há dois verbos – transmitir e adquirir – possíveis de figurar no critério material das regras-matrizes do ITBI? Ou apenas *adquirir* bem imóvel a título oneroso seria admissível?

Para alguns, basta a leitura do Código Tributário Nacional:

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Mas não nos contentamos com tal literalidade, como expusemos no Capítulo 4.

O levantamento de tal problemática é plausível pelo fato de que a norma jurídica de imunidade condicionada do ITBI fala de condições a respeito somente do adquirente dos bens imóveis, condições as quais necessitam ser preenchidas para o gozo da imunidade.

Não faz sentido, portanto, o constituinte permitir ao legislador ordinário que escolha o transmitente para contribuinte e, numa transmissão para pessoa jurídica em realização de capital, nos termos do art.156, §2º, I, determinar que a análise da preponderância de atividade imobiliária seja feita em relação ao adquirente. Isso porque tal situação ensejaria uma incongruência no sistema haja vista o sócio que confere bem imóvel a título de realização de capital à respectiva pessoa jurídica, apesar de também participar da sociedade correspondente, não se confunde com tal sociedade, motivo pelo qual o eventual benefício angariado pela sociedade não possui qualquer vinculação jurídica imediata com o sócio que conferiu o bem imóvel à sociedade.

Também não seria possível admitir que o legislador ordinário selecionasse, para contribuinte, o transmitente só como regra geral, e, nas transmissões onerosas para pessoa jurídica, o adquirente, a pessoa jurídica, portanto. Como o adquirente de uma relação

jurídica será sempre o transmitente na relação jurídica subsequente, essa decisão legislativa quebraria a coerência da cobrança do ITBI na cadeia de transmissões de um imóvel ao longo de sua “vida”. Nessa situação (contribuinte ser o adquirente só quando este for pessoa jurídica), o sócio que conferiu o bem imóvel à pessoa jurídica não teria que pagar o ITBI, por não ser contribuinte, tanto na relação anterior, por ter sido pessoa física adquirente; quanto na relação atual, por estar conferindo o bem imóvel para pessoa jurídica, adquirente. Seria uma decisão legislativa no mínimo desarmoniosa com o princípio da continuidade do registro dos títulos translativos de propriedade, já que, apesar de haver, para cada transmissão, um registro, não haveria, para cada transmissão, um recolhimento de ITBI. Eivada, portanto, pelo vício da inconstitucionalidade, quebrando a isonomia tributária entre os contribuintes ao longo da cadeia.

Só essa circunstância já é elemento justificador suficiente para interpretar que o constituinte não permitiu, ao outorgar competência tributária aos Municípios quanto ao ITBI para a materialidade *transmissão*, que esses instituassem tal imposto tendo como contribuinte o transmitente.

Portanto, numa interpretação sistemática, quanto à materialidade *transmissão*, o único verbo possível de estar presente no critério material da regra-matriz do ITBI é o *adquirir*.

5.2.1.1.2. A MATERIALIDADE CESSÃO DE DIREITOS À AQUISIÇÃO DE BEM IMÓVEL

Todas as proposições feitas acima quanto à ambiguidade e onerosidade da materialidade *transmissão* cabem à materialidade *cessão de direitos à aquisição*.

Prosseguiremos, desta feita, tratando das peculiaridades próprias a esta segunda materialidade.

5.2.1.1.2.1. EXISTE ESSA MATERIALIDADE?

A complexidade das relações negociais traz situações que demandam uma tomada de posição daqueles que definem competências tributárias. É o caso da cessão de direitos à aquisição de bem imóvel.

Nessa hipótese, celebrado um compromisso de compra e venda de bem imóvel, pode acontecer, por razões diversas, de o promissário comprador – depois de certo tempo,

inclusive residindo no imóvel, e de ter já pago certo número de parcelas²⁰³ – não estar mais interessado em permanecer no imóvel. Ele então cede seus direitos sobre o compromisso celebrado originalmente para um terceiro. É realizado, pois, um contrato de cessão de direitos sobre compromisso de compra e venda, a partir do qual o atual cessionário, muitas vezes, também já passa a residir no imóvel.

A esta cessão, podem se suceder outras cessões, enquanto o compromisso original não for plenamente quitado.

Acontece que essa cadeia de sucessão de direitos (de natureza pessoal), apesar de ter gerado manifestações de riqueza pelas partes em cada contrato, pode passar ao largo da tributação se tais negócios não forem registrados. Basta que o último cessionário, ao quitar a dívida, convoque para participar da lavratura da escritura pública apenas aquele que figurou como promitente vendedor no compromisso de compra e venda original. Uma sucessão de posses de imóvel e de cessões de direito à aquisição não constará registrado na matrícula do imóvel.

Essa particularidade não foi reconhecida pelo constituinte originário de 1946, como se verifica na materialidade cuja competência tributária foi conferida aos Estados:

Art 19 - Compete aos Estados decretar impostos sobre:

[...]

III - transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;

[...]

Mas, como sabemos, a Constituição de 1946 sofreu alterações por intermédio da Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, a qual reformou o Sistema Tributário Nacional.

A referida emenda redefiniu a materialidade do ITBI com os dispositivos abaixo, reconhecendo a peculiaridade daqueles fatos postos no âmbito do direito civil:

Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O impôsto incide sôbre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

²⁰³ Supondo que o compromisso foi realizado por conta de pagamento em parcelas, ao final do qual será

[...] (grifo nosso)

Nota-se, a partir de então, a preocupação do constituinte em abarcar, nas relações com bens imóveis, não só as suas *transmissões*, com suas solenidades reguladas pelo direito civil, mas também aquelas *cessões de direitos à aquisição* que apesar de registráveis, como direitos reais que são, muitas vezes passam ao largo do direito registral imobiliário.

A preocupação se manteve não só no trato constitucional da matéria, mas também na legislação complementar, conforme se verifica a seguir. A Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (posteriormente chamada de Código Tributário Nacional), com fundamento de validade no artigo 5º, XV, b, da Constituição de 1946, e na Emenda nº 18/65, estatuiu:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

[...] (grifo nosso)

Não foi diferente nas Constituições que se sucederam.

Na Constituição de 1967:

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

[...] (grifo nosso)

Na Constituição de 1969²⁰⁴:

lavrada a escritura pública.

²⁰⁴ Ou Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969.

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e
[...] (grifo nosso)

E finalmente na Constituição de 1988:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
[...] (grifo nosso)

Ainda que as disposições textuais das Constituições passadas não tenham força interpretativa considerando o aspecto de não pertencerem ao sistema de direito positivo vigente, e portanto não fazerem parte do plano S₁ do percurso gerador de sentido, seu conjunto ganha força, sob o aspecto valorativo-pragmático, na medida em que a materialidade posta pelo Constituinte de 1988 seguiu o mesmo padrão de tais dispositivos.

Ou teria o constituinte (bem como o legislador complementar) sido tão descuidado ao longo de quatro Estados de Direito distintos a ponto de não se aperceber que transmissão de direito real sobre imóveis e cessão de direitos à aquisição de imóveis na seara do direito civil, a rigor são sinônimos?²⁰⁵

Haja vista que, já de longa data, os direitos à aquisição – atualmente uma classe unitária²⁰⁶, composta somente pelo *direito do promitente comprador do imóvel* (artigo 1.225, VII, Código Civil) – apresentam a característica de serem direitos reais, conclui-se que a Constituição de 1988, assim como as anteriores (1946, emendada; 1967 e 1969), ao segregar, da transmissão de direitos reais, a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis, teve a intenção de lhe conferir um critério material que não necessitasse abarcar o termo final (registro) do processo de transmissão de um bem imóvel, trazendo positivada a noção de que a efetiva transmissão, cuja conclusão é representada no direito civil pelo registro, no

²⁰⁵ Conforme veremos mais adiante.

²⁰⁶ Conforme veremos mais adiante.

caso da cessão de direito à aquisição, talvez nunca se verifique, apesar de obrigações pessoais e, decorrente delas, posse do imóveis, terem ocorrido.

Aqui, percebe-se a pragmática sendo relevante à semântica, na medida em que ela auxilia, na análise dos enunciados prescritivos, na construção dos usos linguísticos.²⁰⁷

E como asseverado no Capítulo 1, antes de concluir se a lei do ente tributante está se valendo de um conceito de direito privado, há que se verificar se o constituinte acolheu esse conceito de direito privado ou construiu um conceito constitucional autônomo.

No caso em tela, não negamos que o conceito de direito privado relativo ao conjunto sógnico *transmissão de bem imóvel e de direitos reais a ele relativos* tenha sido acolhido nas últimas Constituições, inclusive na de 1988. Mas o que ocorre, conforme as considerações de ordem histórica, é que tais Constituições também acolheram um outro conceito para figurar como materialidade do ITBI, que se constrói a partir do conjunto sógnico *cessão de direito à aquisição de bem imóvel*, o qual não guarda correlação com os direitos reais para fins tributários, como quis o constituinte, ao fazer questão de apartar tal conjunto sógnico da classe direitos reais, nos dispositivos relativos à competência tributária para instituir o ITBI. Exerceu aqui o constituinte, portanto, seu poder de construir conceito constitucional autônomo para uma das materialidades do ITBI.

Na doutrina, podemos ver agasalhado tal entendimento.

SANDRA CRISTINA DENARDI assevera:

Referidas cessões, de acordo com o direito posto, não configuram transmissão de propriedade. Daí a Constituição incluí-las como passíveis de alcance pelo ITBI – *Inter Vivos*, com o intuito de evitar que sucessivas cessões fossem levadas a efeito entre particulares, sem que sofressem a incidência do imposto.²⁰⁸

Na mesma linha, ensina-nos AIRES FERNANDINO BARRETO:

Terceira variável de hipóteses de incidência do ITBI é a cessão de direitos à aquisição de imóveis. Ficam submetidas ao imposto, por exemplo, as cessões de compromisso de compra e venda, uma vez que se trata de cessão irretratável de direitos sobre a propriedade imobiliária. Essas cessões, juridicamente, não configuram transmissão de propriedade. Bem por isso, foram destacadas pela Constituição como variável para a criação

²⁰⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos...op.cit.*, p.45.

do ITBI. Com essa atribuição de competência, previne a Carta Magna a possibilidade de sucessivas cessões de compromisso ficarem à ilharga do campo impositivo.²⁰⁹

Indo à jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal, num primeiro momento, deixou explícita a distinção entre as materialidades *transmissão* e *cessão de direitos à aquisição* do ITBI.

Vejamos, a título de exemplo, o julgado abaixo:

Fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Compromisso de compra e venda: o compromisso de compra e venda, no sistema jurídico brasileiro, não transmite direitos reais nem configura cessão de direitos à aquisição deles, razão porque é inconstitucional a lei que o tenha como fato gerador de impostos sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Representação julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade do inciso I do parágrafo único do art.114 da Lei 7.730, de 30/10/73, do Estado de Goiás.²¹⁰

Nota-se que o Ministro relator do voto, para estatuir a inconstitucionalidade da lei que exigia ITBI pelo compromisso de compra e venda, fez questão de explicitar que o compromisso de compra e venda não se enquadrava na classe das *transmissões* de direitos reais nem na classe das *cessões de direitos à aquisição* de imóveis, atestando, por via reversa, a constitucionalidade dessas duas classes.

Essa sutileza não foi captada pelos Ministros nos julgamentos posteriores, apesar de muitas vezes utilizarem a decisão acima como paradigma.

Em julgado mais recente, o relator, Ministro Carlos Velloso, em seu voto, deixou dúvida o entendimento da matéria da tributabilidade na cessão porque ele se refere a *promessa de cessão* de direitos aquisitivos, e não *cessão de promessa* (de compra e venda), o que é mais comum de acontecer.

²⁰⁸ DENARDI, Sandra Cristina. ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – inter vivos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p.329.

²⁰⁹ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.745.

Voto do Relator:

[...]

Finalmente, ainda que superados os referidos óbices, a pretensão recursal não prosperaria, pois, como bem assentado na decisão agravada, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o compromisso de compra e venda e a promessa de cessão de direitos aquisitivos não constituem meios idôneos à transmissão, pelo registro, de domínio sobre o imóvel, sendo, portanto, inconstitucional a norma que os erige a fato gerador do ITBI. Nesse sentido, Rp 1.121 GO, Ministro Moreira Alves, e Rp 1.211 RJ, Ministro Octavio Gallotti, que, a despeito de decidir sob a égide da Constituição pretérita, ainda guardam sintonia com a questão ora tratada. Outro não foi o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa ao julgar o AI 457.177/DF, caso semelhante ao dos autos.[grifo nosso]

Do exposto, nego provimento ao agravo.

Negado provimento por unanimidade.²¹¹

Se o conteúdo do contrato, independentemente de seu título, realmente tratar de uma promessa de cessão, de fato não deve aí incidir o ITBI, pelo mesmo motivo que não incide na promessa de compra e venda. Mas se a expressão *promessa de cessão de direitos aquisitivos* foi utilizada com atecnia, o que às vezes acontece, querendo se referir, na verdade, a um contrato de cessão de direitos aquisitivos, então registra-se aí mudança no entendimento.

De qualquer forma, a generalidade no trato da matéria, no sentido de não explicitar no recurso se a decisão seria diferente em caso de cessão de direitos à aquisição, tem direcionado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de não admitir a cobrança de ITBI antes do registro, independentemente de haver compromisso de compra e venda ou cessão de direitos à aquisição.

Citemos o recurso abaixo:

EMENTA

²¹⁰ Representação nº 1.121 GOIÁS. Relator Min. Moreira Alves. STF, Tribunal Pleno, RTJ 109, p.895.

²¹¹ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 438.248-2. Distrito Federal. Relator: Min. Carlos Velloso. Data do Julgamento: 13.12.2005. D.J. 24.02.2006 – Segunda Turma.

TRIBUTÁRIO - ITBI - PROMESSA DE CESSÃO - NÃO INCIDÊNCIA. Promessa de cessão de direitos à aquisição de imóvel não é fato gerador de ITBI.

RELATÓRIO

MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS:

[...]

Agravou o então recorrido requerendo fosse apreciado o especial "sob o prisma do disposto no art. 35, III, do Código Tributário Nacional e bem assim do que prevê a Constituição Federal em seu art. 156, II, in fine (bem como cessão de direitos a sua aquisição), para reconhecer a legitimidade da cobrança do ITBI sobre as cessões de promessa de compra e venda". (fls. 113)

É o relatório.

[...]

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Garcia Vieira.²¹² (grifo nosso)

A leitura do relatório do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 327.188 – DF, particularmente no trecho por nós grifado, não deixa dúvidas quanto ao atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, apesar da confusão entre *cessão de promessa* e *promessa de cessão*.

5.2.1.1.2.2. NORMA CONSTITUCIONAL DE RESTRIÇÃO À MATERIALIDADE CESSÃO DE DIREITOS À AQUISIÇÃO

O signo *cessão* posto na parte final do inciso II do artigo 156, da Constituição, numa etapa inicial do processo gerador de sentido da norma jurídica, também pode dar

²¹² AgRg no Recurso Especial nº 327.188 - DF (2001/0064773-2) Relator: Min. Humberto Gomes de Barros. Data do Julgamento: 07.05.2002. D.J. 24.06.2002. No mesmo sentido: AgRg no Resp 982.625 RJ (D.J. 16.06.2008).

ensejo ao entendimento de que caberia, nessa hipótese, dois verbos possíveis: *ceder* e *adquirir*. Afinal, a cessão é onerosa.

Mas a escolha exclusiva do adquirente como contribuinte do imóvel também na materialidade *cessão de direitos à aquisição* pode ensejar injustiça.

Isso porque o último cessionário, de uma sucessão de cessões, a adquirir os direitos de promissário comprador, quando do término do pagamento das parcelas, ainda terá de comparecer no Registro de imóveis para lavrar, juntamente com o promitente vendedor, a escritura de compra e venda.

Dessa forma, na vigência de uma legislação que previsse unicamente como contribuinte o adquirente, seja para compra e venda de bem imóvel, seja para cessão de direito à aquisição de bem imóvel, aquele último cessionário estaria fadado a pagar o imposto de transmissão duas vezes. Pagaria não só na aquisição do direito de promissário comprador do imóvel, como cessionário desse direito, mas também na efetivação da aquisição definitiva da propriedade do imóvel, em decorrência da efetiva compra e venda do mesmo bem.

Essa injustiça se evidencia também quando, retornando ao início da sequência de cessões, notamos que o promissário comprador do contrato de compromisso de compra e venda original, apesar de ter usufruído do imóvel durante o tempo em que estava de posse dele, na figura de compromissário, pagando algumas parcelas, não apareceu como contribuinte na cadeia de sucessões. Isso porque, nessa cadeia, ele participou como adquirente de direito sobre compromisso de compra e venda, sobre o qual não incide ITBI, e depois, na relação jurídica seguinte, apareceu como cedente, também sobre ele não onerando o imposto, na hipótese de somente adquirente poder ser contribuinte.

Tal raciocínio quebraria a harmonia da tributação na cadeia de cessões. O primeiro cedente não seria tributado pelo imposto, ao passo que o último cessionário compareceria como contribuinte em dois negócios jurídicos distintos sobre o mesmo imóvel.

A vedação ao verbo adquirir na materialidade *cessão de direitos à aquisição* de bem imóvel, permitindo-se somente o verbo *ceder*, apresenta-se indispensável para dar cumprimento ao princípio da continuidade e, por consequência, ao princípio da isonomia tributária.

5.2.1.1.3. O COMPLEMENTO DO VERBO – O QUE SE ADQUIRE OU CEDE

Conforme se abstrai da interpretação do texto constitucional, em seu artigo 156, II, seguem os critérios materiais do ITBI:

MATERIALIDADE	VERBO	COMPLEMENTO
TRANSMISSÃO	Adquirir	- a título <i>inter vivos</i> ; - bens imóveis, por natureza ou acessão física, e direitos reais sobre imóveis (exceto os de garantia); - por ato oneroso.
CESSÃO	Ceder	- a título <i>inter vivos</i> ; - direitos à aquisição de bens imóveis; - por ato oneroso.

Já tivemos a oportunidade de tecer comentários sobre a onerosidade da *transmissão* e da *cessão*. Agora esmiucemos cada uma das demais partes constituintes desse complemento.

Os atos jurídicos *lato sensu* podem se efetivar *inter vivos* quando entre pessoas vivas. Essa expressão latina é antagônica à expressão *causa mortis*, que significa *em decorrência do falecimento*. A primeira hipótese dá ensejo à tributação do ITBI, de competência municipal, enquanto a segunda é da competência tributária dos Estados, que exigem o ITCMD. Ambos os impostos estão sob a égide da competência do Distrito Federal, por força dos artigos 147 e 155 da Constituição de 1988.

Os bens imóveis *por natureza* compreendem o solo e tudo que a ele se incorporar naturalmente (artigo 79 do Código Civil). Tal conceito apresentava uma definição legal mais analítica no artigo 43, I, do Código Civil de 1916²¹³, revogado.

Os bens imóveis *por acessão física* comportam, por sua vez, tudo que se incorpora artificialmente ao solo, de forma permanente, de modo que não possa ser retirado sem destruição, modificação, fratura ou dano.

Reparemos que essa definição, extraída do inciso II do artigo 43 do Código Civil de 1916, deixou de ser uma definição legal para se tornar definição doutrinária. Importante a manutenção dessa definição pela doutrina, haja vista o laconismo da definição legal apresentada no artigo 79 *in fine* do atual Código Civil²¹⁴.

²¹³ Art.43. São bens imóveis: I - o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo (por natureza); (Redação dada pelo Decreto do Poder Legislativo nº 3.725, de 15.1.1919) [...]

²¹⁴ Art.79. [...] tudo quanto se lhe incorporar [...] artificialmente.

Quanto à cessão de direitos à aquisição de bens imóveis, parte da doutrina²¹⁵ entende que seriam exemplos dessa cessão: o direito de posse, os direitos hereditários e os direitos sobre compromissos de compra e venda.

Em relação à posse, prevalece no atual ordenamento pátrio a teoria objetiva²¹⁶, de Ihering, que defende como único elemento constitutivo da posse o *corpus*, que é elemento visível e suscetível de comprovação pelo qual se distingue quem possui e quem não possui a coisa, já que a *animus* estaria incluído no *corpus*.²¹⁷ Por essa teoria, podem ser considerados como possuidores: o locatário, o comodatário, o depositário, entre outros.²¹⁸

MARIA HELENA DINIZ defende que a posse se apresenta como um direito real porque a propriedade o é, no entendimento de que a posse, como acessório, segue a propriedade, principal.²¹⁹

Só acompanhamos tal raciocínio quando a posse está exteriorizada sob a égide de outro direito real. Assim, a título de exemplo, o proprietário, ao instituir o usufruto para aquele que passará a se denominar usufrutuário, está transmitindo-lhe a posse direta.

No contexto tributário, relativamente ao ITBI, a instituição do usufruto já é uma transmissão de direito real, sendo dispensável, para essa hipótese, a tipificação de uma cessão de direitos à aquisição de bem imóvel para abarcar essa espécie de transmissão de posse. E mesmo que o usufruto fosse alienável, continuar-se-ia tratando de transmissão de direito real, situação já abarcada pela primeira parte do artigo 156, II, da Constituição.

O mesmo raciocínio serve para os demais direitos reais em que o favorecido detém a posse direta.

A posse que não anda acompanhada dos direitos reais listados no Código Civil é que poderia se adequar à cessão de direitos de aquisição de bens imóveis, se entendêssemos tais direitos de aquisição numa acepção lata, não como direitos reais. No entanto, essa posse é a posse *ad usucapionem*, ou seja, aquela que pode dar origem à usucapião do bem imóvel, atendidos os requisitos legais para tal. E como sabemos, a

²¹⁵ Por exemplo: BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.745; DENARDI, Sandra Cristina. ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – inter vivos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p.329.

²¹⁶ Em detrimento da teoria subjetiva, de Savigny, que entende como elemento constitutivo da posse, além do *corpus*, o *animus*, ou seja, a intenção de exercer sobre a coisa o direito de propriedade.

²¹⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.IV. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.36-37.

²¹⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.IV. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.36.

²¹⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.IV. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.49.

aquisição da propriedade decorrente dessa posse se dá a título originário, e não derivado, não cabendo falar em transmissão do antigo possuidor.

E no decorrer dessa posse, o possuidor não terá título legítimo para, caso deseje, transferi-la a título oneroso para outra pessoa, sendo impossível tal situação, senão factualmente, ao menos legalmente. Tanto que a Lei dos Registros Públicos não traz, entre as situações passíveis de registro, no Registro de imóveis, a transmissão da posse, mas apenas as sentenças declaratórias de usucapião (Lei nº 6.015/73, artigo 167, I, alínea 28).

O nosso entendimento é, portanto, que a Constituição não quis abarcar, na classe *cessão de direito a sua aquisição*, a transmissão da posse.

Quanto aos direitos hereditários, é desnecessário o seu enquadramento ao tipo *direitos à aquisição de bens imóveis*. Isso porque a escritura pública de cessão do quinhão ou direito à sucessão aberta não deixa de englobar os direitos reais atinentes aos bens que lhe são objeto. É uma transmissão de direitos hereditários em cujo bojo já se assentam os direitos reais. Portanto, também já abrangida pela transmissão de direitos reais prevista na primeira parte do inciso II do artigo 156 da Constituição.

Para nós, a tipificação expressa pelo constituinte dos direitos à aquisição de bens imóveis tem destinação certa: *as cessões de compromissos de compra e venda*, como já pudemos defender anteriormente.

O arquétipo do critério material do ITBI previsto na Constituição de 1988 também faz referência, além da transmissão de bens imóveis, à transmissão de direitos reais sobre imóveis exceto os direitos reais de garantia.

Interessante notar que apesar de o arquétipo constitucional distinguir transmissão de bens imóveis de transmissão de direitos reais sobre imóveis, aquela transmissão de bens imóveis também é uma transmissão do direito real, do direito real de maior conteúdo, aquele que confere ao seu titular a maior variedade de faculdades sobre o bem: o direito de propriedade.

O atual Código Civil, além do direito real da propriedade, que é o mais abrangente dos direitos reais, em que o proprietário possui o senhorio geral sobre a coisa²²⁰, instituiu, em seu artigo 1.225:

- (i) Como direitos reais de gozo ou fruição:
 - a. A superfície;
 - b. As servidões;

²²⁰ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais*. vol.XVI. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.17-18.

- c. O usufruto;
- d. O uso;
- e. A habitação;
- (ii) Como direito real de aquisição:
 - a. O direito do promitente comprador do imóvel;
- (iii) Como direitos reais de garantia:
 - a. O penhor;
 - b. A hipoteca;
 - c. A anticrese.

Na enumeração dos direitos reais acima, há uma tipificação conforme sua utilidade para o titular, por intermédio da determinação quantitativa e qualitativa dessa utilidade.²²¹ Na possível hipótese de incidência do tributo ora em estudo, não estão abarcados os direitos reais de garantia, por expressa disposição constitucional.

Já tivemos a oportunidade de tratar dos direitos reais de garantia no Capítulo 3.

Analisemos, então, a seguir, algumas peculiaridades dos demais direitos reais sobre imóveis.

5.2.1.1.3.1. DIREITO REAL DE AQUISIÇÃO DIREITO DO PROMITENTE COMPRADOR DO IMÓVEL

O Código Civil de 2002 prescreveu a possibilidade de se constituir direito real para imóveis em que não houvesse cláusula de arrependimento:

Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

Mas o ordenamento já previa tal possibilidade.

A Lei nº 6.766, de 19.12.1979, a qual é atualmente o instrumento legal que dispõe a respeito de parcelamento do solo urbano, trazendo inclusive as definições legais de

²²¹ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais. vol.XVI*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.9.

loteamento²²², desmembramento²²³ e lote²²⁴, já conferiam o direito para os compromissos de compra e venda de imóveis loteados consituírem direito real bem como a irretratabilidade absoluta.

O Decreto-Lei nº 58, de 10.12.1937, com a redação dada pela Lei nº 649/1949, regulador dos imóveis não loteados, já prescrevia que só naqueles em que não houvesse tal cláusula de arrendimento é que se poderia constituir direito real oponível a terceiros, se devidamente registrados.

Apesar dessa característica, como vimos acima, os direitos sobre compromissos de compra e venda cedidos a terceiros consubstanciam-se num complemento que não faz parte do critério material da materialidade transmissão, e sim do critério material da materialidade cessão de direitos à aquisição, por disposição constitucional.

5.2.1.1.3.2. DIREITOS REAIS DE GOZO OU FRUIÇÃO

5.2.1.1.3.2.1. USUFRUTO DE BEM IMÓVEL

O usufruto apresenta-se como um direito real de fruir de uma coisa enquanto tal direito se põe destacado da propriedade, fruição esta que consubstancia o uso das utilidades dessa coisa bem como o gozo dos frutos que dela advêm.

No usufruto, temos, como sujeitos, o usufrutuário, que é aquele a quem são destacados tais direitos a partir de sua posse direta da coisa, e o nu-proprietário, a quem permanecem os direitos de dispor e de perseguir o bem, mantendo este último a posse indireta.

O usufrutuário tem direito à posse direta, ao uso, à administração e à percepção dos frutos, nos termos do que dispõe o artigo 1.394 do Código Civil. Não poderíamos falar de exercício do usufruto sem a posse direta por parte do usufrutuário, haja vista só com ela ser possível se viabilizar ao usufrutuário o pleno exercício do direito ao valor econômico decorrente dos direitos de usar e gozar do bem.

O uso da coisa é tão extenso quanto o uso feito pelo proprietário, guardadas as devidas proporções, já que o usufrutuário deve respeitar a substância da coisa, devendo

²²² Art.2º, § 1º - *Considera-se loteamento a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com abertura de novas vias de circulação, de logradouros públicos ou prolongamento, modificação ou ampliação das vias existentes.*

²²³ Art.2º, § 2º - *considera-se desmembramento a subdivisão de gleba em lotes destinados a edificação, com aproveitamento do sistema viário existente, desde que não implique na abertura de novas vias e logradouros públicos, nem no prolongamento, modificação ou amplicação dos já existentes.*

²²⁴ Art.2º, § 4º *Considera-se lote o terreno servido de infra-estrutura básica cujas dimensões atendam aos índices urbanísticos definidos pelo plano diretor ou lei municipal para a zona em que se situe.(Incluído pela Lei nº 9.785, 29.1.99)*

conservá-la para restituí-la assim que se extinguir seu direito (*salva rerum substantia*). Com a boa administração da coisa, o usufrutuário poderá destinar-lhe o melhor aproveitamento econômico possível, explorando-a conforme seus interesses. E dessa boa administração, fatalmente poderá perceber os frutos que da coisa brotarão, e sobre os quais deterá o poder de dispor.²²⁵

É cabível a instituição de usufruto de imóvel a título oneroso, em que pese a utilização do referido instituto ser mais comum a título gratuito, como nos casos de doação com reserva de usufruto.

A instituição do usufruto pode se dar com o proprietário instituindo-o para outrem, situação em que ele se transmuda em nu-proprietário, reservando para si a nua-propriedade; ou com o proprietário instituindo-a para si mesmo, reservando-se o usufruto, o que acarreta a transmissão da nua-propriedade para a outra pessoa. Dependendo do que se transmite, usufruto ou nua-propriedade, haverá diferença quanto à base de cálculo do ITBI, se onerosa a transmissão, conforme veremos a seguir, quando tratarmos do critério quantitativo *base de cálculo*.

A inalienabilidade do usufruto, positivada no artigo 1.393 do Código Civil, faz com que só possamos falar na transmissão desse direito real em dois momentos, na instituição do usufruto e na sua extinção. Quando a parte final do mesmo dispositivo legal prescreve que o exercício do usufruto pode ser cedido, a terceira pessoa, a título gratuito ou oneroso, não há aqui transmissão desse direito real, na medida em que o usufrutuário faz, nessas hipóteses, apenas emprestar ou alugar a coisa.

Entre as hipóteses de extinção do usufruto, previstas no artigo 1.410 do Código Civil, a morte (inciso I), por óbvio, logo se descarta como transmissão *inter vivos* de direito real.

Tomando a hipótese em que o proprietário reserva para si a nua-propriedade, não faz sentido também a onerosidade na extinção do usufruto pelo termo final de sua duração (inciso II), mesmo que a correspondente e anterior instituição tenha sido onerosa. Isso porque o negócio jurídico no qual se institua o usufruto certamente não preverá que o nu-proprietário tenha que dispendar de certa quantia para o momento em que os direitos decorrentes do direito real do usufruto retornarem ao seu poder. A onerosidade só vai estar presente quando da instituição, a qual terá como contraprestação o direito de usar e gozar, por parte do usufrutuário.

²²⁵ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais. vol.XVI*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.635-639.

Outra hipótese de extinção de usufruto é a consolidação. Esta ocorre quando as qualidades de usufrutuário e de nu-proprietário voltam a se reunir na mesma pessoa. Não há como negar que, quando tal consolidação se dá na pessoa do antes nu-proprietário, tal situação abrange aquela da extinção do usufruto pelo termo final de sua duração, valendo, pois, as observações acima propostas.

Mas quando a consolidação se reunir na pessoa do então usufrutuário, se a instituição do usufruto ocorreu a título oneroso, bem provável que a transmissão da nua-propriedade também se dê onerosamente, havendo que se verificar se isso se confirma no caso concreto.

Isso porque nada impede, deixemos claro, que a instituição do usufruto tenha sido a título oneroso e a consolidação da propriedade na pessoa do então usufrutuário se concretize com a transmissão a título gratuito da nua-propriedade, desde que o instrumento seja explícito quanto a tal peculiaridade. Nessa situação, incidirá o ITBI na transmissão do usufruto e o ITCMD na transmissão da nua-propriedade.

5.2.1.1.3.2.2. USO E HABITAÇÃO DO IMÓVEL

O uso, mais um direito real de gozo e fruição, na verdade, apresenta uma denominação inadequada, pois apesar de parecer abarcar somente o uso, abrange também a fruição do bem.

Mas então qual a distinção do uso para o usufruto? O que diferencia o uso do usufruto é a maior profundidade ou intensidade²²⁶ deste último, consubstanciando o uso o direito de o usuário usar e desfrutar do bem, mas com a restrição de que o recebimento de tais frutos se limita às necessidades pessoais do usuário e de sua família.

No mais, o que foi exposto para o usufruto serve também para o uso, na linha do que preceitua o artigo 1.413 do Código Civil.

A habitação do imóvel é um direito real de gozo ou fruição regulado nos artigos 1.414 a 1.416 do Código Civil. O detentor do direito de habitação não pode alugar ou emprestar o imóvel, nem utilizá-lo para fins comerciais ou industriais, mas tão somente utilizá-lo como residência.

Assim como no uso, ao direito real de habitação aplicam-se, no que couber, as regras relativas ao usufruto.

²²⁶ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais. vol.XVI*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.681.

5.2.1.1.3.2.3. SERVIDÃO

Dispõe o artigo 1.378 do Código Civil que:

Art. 1.378. A servidão proporciona utilidade para o prédio dominante, e grava o prédio serviente, que pertence a diverso dono, e constitui-se mediante declaração expressa dos proprietários, ou por testamento, e subsequente registro no Cartório de Registro de imóveis.

Podemos, então, definir o conceito de servidão como sendo um direito real sobre coisa alheia, pelo qual o prédio serviente suporta um encargo (de uso e gozo) em favor do prédio dominante, de proprietário diverso.

A principal diferença desse direito real para o usufruto é que no usufruto o proprietário fica privado do uso e do gozo do bem gravado, pois tais poderes foram cedidos com exclusividade ao usufrutuário; ao passo que na servidão, o proprietário do prédio serviente não fica privado desses poderes.²²⁷

A servidão constitui-se por vontade das partes, impondo-se sobre o prédio serviente em favor do prédio dominante. Não há que se falar em servidão imposta pela lei. Nesse caso já estaremos no campo dos direitos de vizinhança.²²⁸ Tem a finalidade de conferir ao prédio dominante certa valorização, tornando-o mais agradável, útil ou cômodo, implicando, por outro lado, certa desvalorização econômica do prédio serviente.²²⁹

Dentre suas características relevantes para a análise tributária ora efetuada, temos que a servidão é inalienável. Essa inalienabilidade decorre do “condicionamento da servidão a uma necessidade do prédio dominante”²³⁰. Não pode, pois, ser transmitida parcial ou totalmente nem ser gravada com nova servidão. Não há que se falar, então, de cessão, onerosa ou gratuita, de direito de servidão, mas apenas de sua instituição ou extinção.

No entanto, tanto o prédio dominante quanto o serviente podem ser alienados, o que não faz a servidão se extinguir. Dessa forma, uma alienação a título oneroso *inter vivos* do prédio dominante deverá se refletir no valor da transação, valorizado pela propriedade acrescida desse direito real, de uso e gozo não exclusivos do prédio serviente. De forma reversa, a alienação *inter vivos* a título oneroso do prédio serviente refletirá a sua desvalorização no valor do negócio.

²²⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.IV. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.352.

²²⁸ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais*. vol.XVI. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.563.

²²⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.IV. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.352.

As servidões prediais podem se classificar em rústicas (localizadas fora do perímetro urbano) e urbanas. Como exemplos de servidões rústicas temos as de aqueduto, de tomada de água, de pastagem, de caçar na propriedade alheia, de tirar areia etc.

Entre as servidões urbanas enquadram-se o direito de apoiar sua construção no edifício vizinho, o direito de fazer com que as águas pluviais vertam para o vizinho, gota por gota, ou mediante calhas, o direito de gozar de vista, ou da janela ou do terraço de sua casa, entre outros.

Muitas das utilidades advindas da servidão predial podem ser obtidas pelo exercício do direito de vizinhança, regulado nos artigos 1.277 a 1.313 do Código Civil. As sutis diferenças que notamos entre servidões e direitos de vizinhança seguem-se quanto à inexorabilidade da necessidade no caso dos direitos de vizinhança, por isso sua expressão na lei, e não na vontade das partes, como ocorre na servidão, e à solenidade quanto à servidão, inerente aos direitos reais.

A título de exemplo, a passagem forçada (artigo 1.285), espécie de direito de vizinhança em que o dono de prédio que não possua acesso a via pública pode constranger o vizinho a lhe dar passagem mediante pagamento de indenização, é direito do proprietário do prédio que não possui o acesso, estando portanto encravado.

Não se enquadra nessa hipótese de direito de vizinhança a situação em que proprietário de determinado prédio, apesar de ter acesso à via pública, pretende constituir uma passagem pelo terreno do imóvel vizinho por comodidade, a fim de ter acesso mais imediato a certo local, sem ter que contornar o quarteirão inteiro. Aqui, a contenda pode ser resolvida com um contrato instituidor da servidão de passagem.

Quanto aos modos de aquisição da servidão de passagem, aquele que nos interessa é a instituição onerosa por ato jurídico *inter vivos*. Sua instituição, se *inter vivos*, em geral, dar-se-á a título oneroso, já que o proprietário do prédio serviente, por suportar restrição imposta ao seu domínio, é indenizado para tal.²³¹ Incidirá aí, pois, o ITBI.

5.2.1.1.3.2.4. DIREITO DE SUPERFÍCIE

O direito de superfície, ainda sem este nome, vigorava já no Brasil Colônia por intermédio da Lei Pombalina de 09.07.1773, parágrafos 11, 17 e 26. Foi recepcionado pelo Brasil Independente haja vista a Lei de 20.10.1823 mandar vigorar as Ordenações, leis e

²³⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.IV. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.358.

²³¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.IV. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.362.

decretos promulgados até 25.04.1821 pelos reis de Portugal enquanto novo Código não houvesse.²³²

Mas o desuso e a crescente oposição da doutrina à sua vigência culminaram na sua desconsideração pela Lei nº 1.237, de 24.09.1864 (que reformou a legislação hipotecária então existente), quando listou os direitos reais sujeitos a transcrição, não mencionando o direito de superfície.²³³

Voltou ao cenário do direito positivo pátrio com o advento do Estatuto das Cidades (artigos 21 a 24 da Lei nº 10.257, de 10.07.2001), tendo sido regulado novamente pelo Código Civil atualmente em vigor (artigos 1.369 a 1.377 da Lei nº 10.406, de 10.01.2002).

Podemos definir o conceito de direito de superfície como sendo um direito real que o proprietário do imóvel, figurando como concedente (ou fundeio), atribui, a título gratuito ou oneroso, ao superficiário, e por meio do qual o superficiário detém, por tempo determinado, a faculdade de construir ou manter ali uma construção ou plantar ou manter ali uma plantação.

O direito de superfície pode ser constituído a título gratuito ou oneroso (artigo 1.370 do Código Civil), sendo apenas esta última hipótese, obviamente, a que enseja a incidência do ITBI.

Não devemos entender que ao estipular que o direito de superfície se constitui em terreno, que não possa haver construções quando da constituição do presente direito real. Assim, o valor-base²³⁴ a partir do qual deverá se apurar a base de cálculo abrangerá não só o valor do terreno, mas do imóvel como um todo.

Interessante notar a impropriedade de o Código Civil, pelo seu artigo 1.371²³⁵, intentar instituir sujeição passiva de tributos que, em geral, são municipais, tais como o IPTU, o ITBI e determinadas taxas.

A competência para definição de contribuintes de tributos, à luz do que dispõem os arquétipos constitucionais, é, regra geral, dos entes políticos tributantes²³⁶. Regra geral

²³² BEVILÁQUA. Clóvis. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil comentado*. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1916, vol.1, preliminares *apud* TEIXEIRA. José Guilherme Braga. O direito de superfície recriado pela Lei 10.257, de 10.07.2001. *Revista de Direito Imobiliário*, São Paulo, ano 24, n.51, p.46-56, jul-dez.2001.

²³³ BEVILÁQUA. Clóvis. *Direito das coisas*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, vol.II, s/d, p.322 *apud* TEIXEIRA. José Guilherme Braga. O direito de superfície recriado pela Lei 10.257, de 10.07.2001. *Revista de Direito Imobiliário*, São Paulo, ano 24, n.51, p.46-56, jul-dez.2001.

²³⁴ Como será desenvolvido no tópico relativo à base de cálculo, entendemos não ser admissível o legislador prescrever, para base de cálculo do direito de superfície, como direito real menor que é, uma base de cálculo idêntica à da transmissão da propriedade plena.

²³⁵ Artigo 1.371. *O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel*.

²³⁶ Definição e não instituição. Esta última é sempre poder do ente tributante.

porque quando tal instituição tiver como fundamento de validade o artigo 146, III, a, combinado com artigo 146, I, da Constituição de 1988, admite-se essa definição por lei complementar federal, na verdade de caráter nacional.

A definição de responsáveis tributários desses tributos também deve obedecer ao que prescreve o Código Tributário Nacional, o qual, entre as normas gerais, estabelece aquelas sobre responsabilidade tributária, à luz do que dispõe o artigo 146, III, b, da Constituição.

A competência municipal para instituir novas hipóteses de responsabilidade tributária, além daquelas já previstas no corpo do Código Tributário Nacional, tem como único fundamento de validade infraconstitucional seu artigo 128, que o permite desde que a terceira pessoa selecionada pelo legislador ordinário esteja *vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação* tributária.

Assim, a norma jurídica ora em comento trazida pelo Código Civil é inócua quanto aos tributos de competência municipal ou estadual, podendo no máximo coincidir com as decisões legislativas tomadas pelos entes competentes para tributar os imóveis. Sua eficácia, portanto, limita-se aos encargos cuja competência de instituição seja da União.

Só haverá incidência de ITBI na extinção do direito de superfície se esta ocorrer de forma onerosa, o que quer dizer que as partes se valeram da ressalva prevista na parte final do artigo 1.375, que prescreve que as partes podem prever no contrato de constituição do direito de superfície o pagamento de indenização, correspondente à valorização do imóvel, pelo que se acresceu a ele durante a vigência do direito real.

Aqui, é importante deixar claro que a base de cálculo, nessa extinção com previsão de indenização, vai se ater à referida indenização, pois é só na sua consubstanciação que o Código Civil prevê a onerosidade no que se refere à extinção do direito de superfície.

Não há portanto que ser cobrado ITBI duas vezes sobre a base de cálculo da instituição do direito de superfície. Na extinção, a base de cálculo será outra, qual seja, somente o valor correspondente à indenização, a ser apurada por sobre a valorização que o imóvel, como um todo, sofreu. Se não houver indenização prevista contratualmente, mesmo que o imóvel se valorize, a incidência na extinção não será de ITBI, mas sim de ITCMD, pelo fato de a transmissão desse valor imobiliário acrescido estar se dando a título gratuito.

O superficiário pode transmitir, a título gratuito ou oneroso, o direito de superfície a terceira pessoa (artigo 1.372). Da mesma forma que na instituição, há que se verificar o valor-base que servirá de referência para a base de cálculo da transmissão, o qual inclusive

pode variar, conforme as alterações promovidas no imóvel por ocasião das construções efetuadas pelo superficiário original, no período em que esteve com a posse direta do imóvel.

Nessa alienação, deve ser dado direito de preferência ao proprietário²³⁷, o que nos traz uma situação curiosa, que seria a produção de um efeito equivalente à antecipação do termo final do contrato de constituição do direito de superfície. Essa alienação do direito de superfície, ocorrendo para o proprietário e de forma onerosa, não vai ter uma base de cálculo coincidente com aquela da hipótese de extinção propriamente dita. Isso porque o objeto dessa alienação não é só o valor acrescido, para o qual pode ter havido previsão de indenização no contrato original, mas sim a transferência do direito de superfície como um todo. Terá, pois, como base de cálculo, o valor originário desse direito de superfície acrescido da valorização promovida pelo superficiário original.

Da mesma forma, na alienação do imóvel que sofre da restrição do direito de superfície, por parte do proprietário, o superficiário, se puder atender ao preço e às condições de pagamento definidas pelo proprietário, terá direito de preferência.

Finalmente, não cabe incidência de ITBI por ocasião da desapropriação do imóvel, apesar de haver indenização ao proprietário e ao superficiário, tendo em vista a desapropriação ser forma originária de aquisição da propriedade, conforme pudemos expor anteriormente.²³⁸

5.2.1.1.3.2.5. ENFITEUSE

A enfiteuse é o mais abrangente direito real de gozo sobre coisa imóvel alheia.

Sua constituição, bem como sua alienação, pode se dar a título gratuito e oneroso. Como a constituição de novas enfiteuses, bem como de subenfiteuses²³⁹, está vedada no nosso ordenamento (artigo 2.038, *caput*, do Código Civil), a transmissão desse direito real bem como de seu complementar, o domínio direto (do senhorio direto), está limitada,

²³⁷ Ou seja, se o proprietário tem possibilidade de atender ao preço e condições de pagamento propostos. Cf. VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais. vol.XVI*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.554.

²³⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.827.

²³⁹ Transferência que o enfiteuta fazia de seu domínio útil a outrem, mantendo sua relação jurídica com o senhorio direto. O subenfiteuta passava a ter os direitos que o enfiteuta tinha perante o senhorio direto. O enfiteuta passava a ter os mesmos direitos de senhorio direto em face do subenfiteuta. A subenfiteuse constituía relações apenas entre o enfiteuta e o subenfiteuta. Cf. DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.IV. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.337.

atualmente, às alienações das enfiteuses já existentes. Só nessas hipóteses, se *inter vivos* e a título oneroso, há que se falar em incidência do ITBI.

Por isso, o atual Código Civil remete sua regulação ao Código Civil de 1916.

Seu conceito apresenta uma definição legal, extraída do Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071, de 01.01.1916):

Art.678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou empraçamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável.

À definição acima podemos acrescentar que a enfiteuse é perpétua (artigo 679 do Código Civil de 1916).

Assim, a enfiteuse abarca todos os poderes da propriedade – usar, fruir, dispor e reivindicar a coisa de quem quer que seja – apesar do enfiteuta (ou foreiro) não a possuir em sua plenitude, afinal, o senhorio direto é *o proprietário que atribui a outrem o domínio útil do imóvel*, conforme prescreve a lei.

À luz do §2º do artigo 2.038 do Código Civil, a enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos é regulada por lei especial, qual seja, o Decreto-Lei nº 9.760, de 05.09.1946, com as alterações do Decreto-Lei nº 2.398, de 21.12.1987 e da Lei nº 9.636, de 15.05.1998.

5.2.1.1.4. EXCESSO DE MEAÇÃO OU QUINHÃO NA PARTILHA – COMPETÊNCIA ESTADUAL (ITD) OU COMPETÊNCIA MUNICIPAL (ITBI)?

5.2.1.1.4.1. NATUREZA JURÍDICA DO CONDOMÍNIO²⁴⁰ NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO

O Código Civil regula o condomínio geral a partir dos artigos 1.314 a 1.330. Resumidamente, são os seguintes os direitos de cada condômino: (i) direito de usar da coisa conforme sua destinação; (ii) direito de exercer sobre a coisa todos os direitos compatíveis com a indivisão; (iii) direito de reivindicar a coisa de terceiro; (iv) direito de defender a sua posse; (v) direito de alhear a respectiva parte ideal da coisa; (vi) direito de gravar a respectiva parte ideal da coisa; (vii) direito de renunciar à sua parte ideal na coisa; (viii) direito de adquirir a parte ideal renunciada por outro condômino, na proporção dos

pagamentos, das respectivas despesas e dívidas, que fizer; (ix) direito de exigir a divisão da coisa comum; (x) direito de prorrogar o prazo de indivisão da coisa comum; (xi) direito de preferência na compra da coisa, em relação a estranho, quando houver igualdade de oferta, por ocasião da extinção do condomínio por adjudicação a um só; (xii) direito de preferência na compra da coisa, quando tiver nela quinhão maior, se não houver benfeitorias mais valiosas, em relação a outro condômino, quando houver igualdade de oferta, por ocasião da extinção do condomínio por adjudicação a um só; e (xiii) direito de preferência como locatário da coisa em relação àquele que não é condômino, quando em condições iguais a este último.

O referido diploma conferiu ao condômino o poder para reivindicar não somente sua quota-parte ideal perante terceiros, mas sim a coisa toda, objeto de condomínio, como se deduz do que prescreve o artigo 1.314, o qual dispõe, entre outras coisas, que cada condômino pode reivindicar a coisa de terceiro, independentemente da anuência dos demais condôminos. Daí o nosso entendimento de que cada condômino possui um direito de propriedade integral sobre a coisa indivisa. Apenas o exercício desse direito seria limitado na proporção do quinhão de cada um. Aplica-se, portanto, no direito brasileiro, a teoria da propriedade plúrima integral.²⁴¹ São adeptos dessa teoria SCIALOJA²⁴², HERVEN²⁴³, VAREILLES SOMMIERES²⁴⁴ e CICALA²⁴⁵.

A teoria da propriedade plúrima integral caracteriza-se pelo fato de que o direito de propriedade dos condôminos é um só, integral, para cada consorte. Afinal, no condomínio, em que pese a haver uma pluralidade de sujeitos, há uma unidade de objeto.²⁴⁶ Mas esse raciocínio é voltado para as relações com terceiros, em que cada condômino pode atuar como se fosse titular do domínio da coisa em toda a sua abrangência, como, por exemplo, quando for reivindicar integralmente de terceiros a coisa. Por outro prisma, qual seja, o do

²⁴⁰ Entendemos ser o condomínio sinônimo de comunhão nas situações de direito sucessório (herança) e de cessação do regime de comunhão de bens no casamento antes da partilha. Em sentido diverso: LOPES, Miguel M. de Serpa. *Curso de Direito Civil*. vol.VI. 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964.

²⁴¹ Neste sentido, entre outros: DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, vol.IV, 18ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p.184; VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais*. vol.XVI. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.324-325.

²⁴² *Teoria della Proprietà nel Diritto Romano*, vol.I. Roma: Ed. Arti Grafiche Panetto & Petrelli, 1933, p.431.

²⁴³ *Mouvements Généraux du Droit Civil Belge Contemporaine*. Bruxelles: Ed. Bruylant, 1928, p.113 apud SUPERVIELLE, Bernardo. *Condomínio: Su Naturaleza Jurídica*, Montevideo: [s.n.] 1946, p.72.

²⁴⁴ *La Copropriété* in *Revue Critique de Legislation et de Jurisprudence*, 1907 apud SUPERVIELLE, Bernardo. *Condomínio – Su Naturaleza Jurídica*, Montevideo: [s.n.] 1946, p.72.

²⁴⁵ *Il Rapporto Giuridico*, 2ª ed., Casa Editrice Poligrafica Universitaria, Firenze, 1935 apud SUPERVIELLE, Bernardo. *Condomínio: Su Naturaleza Jurídica*, Montevideo: [s.n.] 1946, p.75.

²⁴⁶ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais*. vol.XVI. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.323.

direito de propriedade do condômino em relação aos demais condôminos, ou seja, nas relações internas do condomínio, este sofre limitações pelo igual direito dos demais comunheiros, conforme a medida de suas quotas.²⁴⁷

De fato, o direito de propriedade de um condômino em relação a outro condômino é limitado. Se assim não fosse, quando dois condôminos “A” e “B” desfizessem sua copropriedade sobre o bem, adquirido com igual dispêndio de valor pelos dois, “A” poderia reivindicar, já que possuía direito de propriedade integral sobre todo o bem, a totalidade do mesmo para si perante “B”. Por sua vez, “B”, com sua propriedade também integral, poderia fazer o mesmo em relação a “A”.

O direito de quota de cada condômino está mais próximo de um direito subjetivo de participação nas coisas do condomínio, tendo em vista haver a sua determinação apenas no tocante ao aspecto quantitativo. Corroborando tal entendimento, nosso Código Civil prevê, na administração da coisa comum, a tomada das deliberações por maioria absoluta (artigo 1.325, §1º), assim como a partilha dos frutos da coisa comum na proporção dos quinhões, salvo estipulação ou disposição de última vontade em contrário. Um condômino, a despeito de possuir uma quota ideal, mesmo que seja quantitativamente igual a dos demais condôminos, pode ter sua deliberação não acatada pela maioria dos condôminos, não fazendo valer seu interesse sobre determinado assunto afeto à administração da coisa comum.

Possui então, a quota, um aspecto quantitativo com duas facetas: (i) em relação às faculdades de usar e fruir, é a quota o valor da representatividade do respectivo condômino nas deliberações do condomínio; (ii) em relação à faculdade de dispor, é a quota a medida do bem indeterminado – e, já que indeterminado, medida quantitativa, e não qualitativa – do qual está se dispondo.

É, portanto, a quota o elemento a partir do qual podemos calcular o montante das vantagens e dos ônus atribuíveis a um condômino.²⁴⁸

Independentemente da universalidade do instituto do condomínio e das nuances que o mesmo tenha apresentado nos diversos ordenamentos jurídicos mundo afora, não podemos nos desprender – pelo menos num trabalho de análise dogmática do direito – das normas que regem as relações jurídicas atinentes ao condomínio no direito civil pátrio.

²⁴⁷ VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais*. vol.XVI. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.325; DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, vol.IV, 18ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p.184

²⁴⁸ LOPES, Miguel M. de Serpa. *Curso de Direito Civil*. vol.VI. 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964, p.305.

Assim, na medida em que o direito de propriedade sobre a coisa toda só se mostra de forma absoluta para o condômino quanto à faculdade de reivindicar a coisa comum perante terceiros, há que se verificar nas relações internas, entre condôminos, se a faculdade de dispor entre eles apresenta, no nosso ordenamento, alguma peculiaridade, por ocasião da extinção do condomínio.

É sobre o que vamos nos debruçar a seguir.

5.2.1.1.4.2. TRANSMISSÃO IMOBILIÁRIA ENTRE CONDÔMINOS NA PARTILHA

A partilha será sempre um corolário da extinção do condomínio, seja este um condomínio voluntário, um condomínio em regime matrimonial de bens (comunhão de bens) ou um condomínio em direito sucessório (universalidade de direito que representa a herança, artigo 1.791, CC).

A extinção do condomínio leva à partilha dos bens no caso de ser o condomínio constituído de bens divisíveis. Em havendo apenas um bem indivisível em condomínio, a extinção se dará com a adjudicação de tal bem a um dos condôminos ou a um terceiro, com os demais sendo ressarcidos no valor proporcional às respectivas quotas.

Às três formas de extinção de condomínio expostas acima aplicam-se as regras de partilha da herança, conforme dispõe o artigo 1.321, CC:

Art. 1.321. Aplicam-se à divisão do condomínio, no que couber, as regras de partilha de herança (arts. 2.013 a 2.022).

Por sua vez, entre as regras de partilha encontra-se uma de fundamental importância para o estudo do presente caso, qual seja, aquela do artigo 2.017:

Art. 2.017. No partilhar os bens, observar-se-á, quanto ao seu valor, natureza e qualidade, a maior igualdade possível.

Assim, não só quanto aos sucessores do *de cujus*, mas também em relação aos separandos de um regime de comunhão de bens – enfim, àqueles condôminos que conduzem a uma extinção de condomínio – há restrições não só de ordem quantitativa, de valor, como também quanto à natureza e à qualidade dos bens. Foram claros não só o legislador do Código Civil de 1916 (artigo 1.775) como o do Código Civil de 2002 (artigo 2.017).

O peso dos três critérios ali estabelecidos não é considerado de forma plena pela maioria dos autores que lidam com o tema. Sustenta-se que a consideração de uma igualdade absoluta na partilha conforme os critérios *valor, natureza e qualidade* ocasionando a atribuição de parte ideal de cada bem aos herdeiros proporcionaria o surgimento de litígios futuros, não deixando os herdeiros numa situação cômoda.²⁴⁹

Tal argumentação se revestia de força ainda maior quando era vigente o artigo 505 do antigo Estatuto Processual de 1939, o qual citava que as seguintes regras deveriam ser observadas na partilha:

- (i) a maior igualdade possível, seja quanto ao valor, seja quanto à natureza e à qualidade dos bens;
- (ii) a prevenção de litígios futuros;
- (iii) a maior comodidade dos co-herdeiros.

As regras da prevenção de litígios futuros e da maior comodidade dos co-herdeiros foram revogadas desse dispositivo pelo Código de Processo Civil de 1973. Contudo, tais regras, mesmo não estando expressamente vigentes, ainda alicerçam o entendimento dos doutrinadores em geral²⁵⁰ para concluir pela não aplicabilidade absoluta dos critérios supracitados de igualdade em relação à natureza e à qualidade dos bens, por ocasião da partilha dos bens. Assim, muitos juristas entendem que, na partilha, bastaria o respeito na igualdade quanto ao valor dos bens para se considerar não ter havido transmissão *inter vivos*.

Mas e se, como hipótese, entre dois condôminos, na divisão de bens composta por três imóveis, no valor total de R\$ 300.000,00, e diversos bens móveis, no valor total de R\$ 300.000,00, ficasse a integralidade dos bens imóveis para um partilhando e a integralidade dos bens móveis para o outro partilhando, com consentimento destes e do juiz? Teria sido respeitada a letra do artigo 2.017? Quanto ao valor foi conferida a maior igualdade possível, mas e quanto à natureza e à qualidade dos bens? Diríamos que foi a *menor igualdade possível*. Não teria havido aí transmissão imobiliária?

Importante, a partir daí, ressaltar que a lei pressupõe, apenas num momento *a priori*, essa igualdade na partilha dos bens também em relação à natureza e à qualidade

²⁴⁹ Nesse sentido: AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. *Inventários e Partilhas: Direito das Sucessões: teoria e prática*. 16ª ed. São Paulo: LEUD, 2003, p.177; OLIVEIRA, Angelina Mariz De, Tributação da Transmissão de bens por sucessão hereditária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n.68, p.15-31, maio.2001.

desses bens. Portanto, a lei não está aqui a querer fazer prevalecer a sua letra como uma norma cogente, impedindo que os condôminos decidam como melhor lhe aprouver na divisão dos bens. Afinal, conforme o parágrafo único do artigo 1.575, CC, a partilha de bens por ocasião da separação judicial *poderá ser feita mediante proposta dos cônjuges e homologada pelo juiz ou por este decidida* e ,conforme preceitua o artigo 2.015, os herdeiros, se forem capazes, *poderão fazer partilha amigável, por escritura pública, termo nos autos do inventário, ou escrito particular, homologado pelo juiz*. Apenas essa decisão dos condôminos em dispor a partilha de forma distinta como determina a letra do artigo 2.017 pode gerar consequências jurídicas para os mesmos.

Reforcemos. Com o disposto no artigo 2017, CC, não foi intenção do legislador o engessamento das relações jurídicas em que estivessem envolvidos bens e direitos a serem partilhados nem a criação de potenciais focos de conflitos entre os condôminos na extinção. A estipulação dessa igualdade absoluta não tem nada a ver com uma desconsideração da vontade dos partilhandos. A vontade dos partilhandos é levada em consideração, só que num momento lógico posterior, em relação ao primeiro momento, o da vontade da lei. Portanto, a divergência em relação a essa vontade da lei, decidida pelos partilhandos em um momento lógico posterior, é que consubstancia transmissões de bens entre eles.

Vê-se daí, a junção de dois atos sendo celebrados a um só tempo. O primeiro, que dá cumprimento ao disposto no artigo 2.017, CC, que consubstancia nada mais que a vontade da lei. E o segundo, que, apesar de cronologicamente simultâneo ao primeiro, se distingue deste, para satisfazer uma vontade que só se permite depois de realizada a vontade da lei, qual seja, a vontade dos partilhandos. Na passagem lógica da divisão igualitária, nos três aspectos, do conjunto de bens imóveis querida pela lei para a aquisição desigual desses bens por parte dos partilhandos há, necessariamente, transmissão imobiliária.

Como qualquer igualdade que não fosse a total cairia em um subjetivismo impregnado de outros valores não quantificáveis como, por exemplo, um maior apego sentimental de um partilhando “A” a um bem do que de um partilhando “B” em relação a esse mesmo bem, *valendo* esse bem mais para “A” do que para “B”, não há outra alternativa que não a igualdade absoluta aplicada nos três critérios do artigo 2.017, CC.

²⁵⁰ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Sucessões*. Vol.VI. 17^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p.359-361.

A expressão *a maior igualdade possível*, presente na parte final do artigo 2.017, CC, se direciona para um grau absoluto pela necessidade de uma certeza jurídica, sendo esse grau absoluto de igualdade o parâmetro para se aferir as eventuais desigualdades de divisão na partilha efetivada pelos condôminos, e consequentemente, a incidência do imposto sobre a transmissão.

5.2.1.1.4.3. A PARTILHA *INTER VIVOS* NO DIREITO SUCESSÓRIO

A divisão dos bens que compõem herança pode se dar por partilha por ato *inter vivos* ou *post mortem*.

Na partilha por ato *inter vivos* – partilha em vida – o autor da herança determina como será feita a distribuição dos seus bens, através de uma declaração de vontade exteriorizada por escritura ou testamento, tendo que respeitar apenas a legítima dos herdeiros necessários (artigo 2.018 do CC) e a igualdade aritmética das quotas dos herdeiros (artigo 2.014 do CC).

Não há nesta partilha *inter vivos* qualquer participação dos potenciais herdeiros na vontade do autor da herança, sendo tal partilha ato privativo deste. Isto porque a herança de pessoa viva não pode ser objeto de contrato, nos termos do artigo 426 do CC. Portanto, trata-se de ato privativo de seu titular.²⁵¹

A igualdade nos três quesitos proclamada acima para a partilha por ato *post mortem*, a qual ocorre durante o procedimento de inventário ou o de arrolamento, não se aplica à partilha *inter vivos* na medida em que se apresenta como uma liberalidade do testador, que dispõe sobre seus bens da forma como melhor lhe aprouver, respeitando apenas o critério valor na proporção das quotas, conforme preceitua o artigo 2.014, CC.

5.2.1.1.4.4. CONCEITO DE NATUREZA E QUALIDADE DOS BENS – ANÁLISE DOS CRITÉRIOS DO ARTIGO 2.017, CC

Sendo relevante, na partilha de bens, não só o valor, mas também a natureza e a qualidade desses, torna-se fundamental desenvolvermos tais conceitos, sempre por um prisma jurídico.

Bens são coisas que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação e contêm valor econômico. E, por isso, podem servir de objeto a uma relação jurídica.

²⁵¹ AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. *Inventários e Partilhas: Direito das Sucessões: teoria e prática*. 16ª ed. São Paulo: LEUD, 2003, p.434.

A classificação é um procedimento de ordem lógica cuja finalidade é tornar mais clara a compreensão de um fenômeno, feita de forma a aproximar os objetos de análise que apresentam um elemento comum, afastando-os daqueles que não o apresentam²⁵².

E assim o fez o legislador no Código Civil, na sua Parte Geral, Livro II, Título Único, classificando os bens:

(i) considerados em si mesmos, em:

- (i.1) imóveis e móveis;
- (i.2) fungíveis e infungíveis;
- (i.3) consumíveis e inconsumíveis;
- (i.4) divisíveis e indivisíveis;
- (i.5) singulares e coletivos.

(ii) reciprocamente considerados, em:

- (ii.1) principais e acessórios.

(iii) em relação ao titular de domínio, em:

- (iii.1) públicos e particulares.

(iv) em relação à suscetibilidade de serem negociados, em:

- (iv.1) coisas no comércio e fora do comércio.

Aqui, interessa-nos o que for relativo à natureza e à qualidade dos bens.

A natureza do bem representa, basicamente, a sua essência, a sua substância e a sua compleição. Enfim, a natureza do bem, dele não se separa sem que o modifique ou o mostre diferente ou sem os atributos, que são de seu caráter.²⁵³

A qualidade exprime a natureza que é própria ou se atribui à coisa. Qualidade como natureza que é própria à coisa é chamada de qualidade intrínseca. Como na maioria das palavras, está presente a equivocidade no conceito de qualidade, podendo esta ser também algo que é atribuído ao bem para que, com ele, se apresente.²⁵⁴ Essa qualidade que distingue o bem de outros bens, que são semelhantes na essência, é conhecida como

²⁵² RODRIGUES, Silvío. *Direito Civil: Parte Geral*. vol.I. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.112.

²⁵³ SILVA, De Plácido e Silva. *Vocabulário jurídico*. 15ª ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.550.

²⁵⁴ SILVA, De Plácido e Silva. *Vocabulário jurídico*. 15ª ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.664.

qualidade extrínseca, justamente por não ser congênita ao bem, mas atribuída a ele por algum fator externo.

Podemos exemplificar afirmando que várias obras de pintura têm a natureza (qualidade intrínseca) de pintura, mas sendo uma delas arte de um renomado e consagrado pintor, a esta obra é atribuída uma qualidade que as outras não possuem (qualidade extrínseca).

Cotejando-se os critérios de classificação adotados pelo legislador, o único critério que trata da natureza dos bens propriamente dita é aquele em que os bens são considerados em si mesmos, pois se ateve aí o legislador a analisá-los independentemente de qualquer liame com outras coisas ou pessoas.

Em particular, interessa-nos a forma de divisão dos bens imóveis e dos bens móveis na partilha, porque é a única que apresenta relevância jurídica para o caso em estudo.

A partir do exposto, importante é ressaltar que, na extinção de condomínio, não se trata necessariamente de considerar cada bem de per si e partilhá-lo entre os interessados. Não é esse o raciocínio que resulta do sentido do artigo 2017, CC. Tal dispositivo não fala em igualdade de bens mas sim em igualdade quanto a valor, natureza e qualidade de bens. Os bens imóveis devem ser considerados no seu conjunto (são da mesma natureza) e não de per si, não cabendo dessa forma alegar permuta de frações ideais.

Como vimos que a divisão dos bens deve obedecer, num primeiro momento, de modo absoluto a igualdade não só quanto ao seu valor, mas também quanto à sua natureza e à sua qualidade, o valor total dos imóveis deverá ser distribuído de forma a obedecer os respectivos quinhões, assim como o valor total dos móveis.

No tópico relativo à base de cálculo, efetuaremos alguns exemplos de apuração da base de cálculo do ITBI na partilha.

5.2.1.1.4.5. A MEAÇÃO EM CASO DE CÔNJUGE SOBREVIVENTE

Apesar de a meação do cônjuge sobrevivente ou supérstite decorrer do direito que este possui sobre metade do patrimônio comum, o qual ajudou a construir, essa meação se reveste de características distintas da meação decorrente de uma separação judicial.

A herança é composta apenas do patrimônio que se transmite aos herdeiros. Apesar de a metade do patrimônio que vai para o cônjuge supérstite não fazer parte da herança, essa metade também compõe o conjunto de bens, direitos e obrigações que fazem parte do condomínio, antes de realizada a partilha, inserindo-se no monte-mor.

Por esse motivo, as argumentações apresentadas sobre a igualdade a priori da partilha se aplicam ao cônjuge meeiro. Isso porque a definição do conjunto dos bens que irão pertencer ao cônjuge supérstite depende diretamente da definição dos bens que comporão as quotas hereditárias.

Não pode, pois, o cônjuge supérstite, com sua vontade apenas, fazer prevalecer o critério valor na meação em relação aos outros dois critérios porque poderia a legítima dos herdeiros ser prejudicada de forma indireta, já que a predominância da vontade do cônjuge sobrevivente influenciaria, de forma indireta, nos bens restantes que comporiam o monte partível.

Daí se conclui que a igualdade absoluta supracitada nos três critérios: valor, natureza e qualidade dos bens, também deve ser considerada, na devida proporção, na meação do cônjuge supérstite.

5.2.1.1.4.6. LEGISLAÇÃO DO ITBI SOBRE EXCESSO DE MEAÇÃO

As questões levantadas apresentam-se relevantes na medida em que a avocação de competência por Estados e Municípios para cobrar os tributos correspondentes na situação de excesso de meação ou quinhão ocorrido em partilha, notadamente no direito sucessório, quando do inventário, e no direito de família, por ocasião da separação judicial, ocasiona bitributação, vedada no nosso ordenamento jurídico.

Tratemos das tipificações referentes ao ITD instituído no Estado de São Paulo e ao ITBI instituído no Município de São Paulo, no concernente ao excesso de meação ou quinhão em partilha.

Na lei estadual nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, o legislador estadual paulista prescreveu:

Art.2º O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:

[...]

II – por doação.

[...]

§5º Estão compreendidos na incidência do imposto os bens que, na divisão do patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos conviventes, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão.

Já a lei municipal nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, com redação dada pela lei nº 13.402, de 05 de agosto de 2002, dispõe:

Art.2º Estão compreendidos na incidência do imposto:

[...]

VI – o valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão, considerando, em conjunto, apenas os bens imóveis constantes do patrimônio comum ou monte-mor.

[...]

O parágrafo 5º do artigo 2º da lei estadual de São Paulo, por tudo que expusemos anteriormente, se encontra em consonância com a competência conferida pelo constituinte ao Estado, com a ressalva de que há que se considerar os bens em dois subgrupos: móveis e imóveis.

Já o legislador do Município de São Paulo parece ter querido aproveitar a redação da legislação estadual vigente sob a égide da Constituição anterior, onde a competência para instituir impostos sobre transmissão, tanto a título gratuito quanto a título oneroso, era dos Estados, e onde só era possível instituir impostos de transmissão sobre bens imóveis e não sobre bens móveis.

Novamente temos que nos ater à hipótese descrita na Carta Magna, ressaltando que ao legislador infraconstitucional, no caso, municipal, não foram conferidos poderes para alterar sua própria competência na escolha dos fatos da vida a ensejarem tributação de ITBI.

Portanto, a interpretação que deve ser dada ao disposto no inciso VI do artigo 2º da lei 11.154/91 do Município de São Paulo é aquela que considera os excessos em meação ou quinhão, mas pressupondo uma contrapartida em bens móveis, mesmo que seja em pecúnia.

Assim, o excesso de bens imóveis para um dos quinhões ou para a meação ensejará a tributação de ITBI, se tiver havido contraprestação em bens móveis ou pecúnia. E acarretará a tributação de ITD, em caso de o excesso em bens imóveis não tiver sido compensado com bens móveis ou torna.

5.2.1.2. CRITÉRIO TEMPORAL

Como diz FRANÇOIS OST²⁵⁵, o direito temporaliza o tempo. Assim acontece quando o legislador determina prazos com os quais surgem e extinguem-se direitos e deveres. E o tempo como fato jurídico reflete-se, entre outras formas, nos eventos previstos nas hipóteses de incidência, com seu início, sua duração e seu termo final.²⁵⁶

O aplicador do direito, como um auditor fiscal quando efetua o lançamento de um tributo, apõe no antecedente da norma jurídica, aqui norma individual e concreta, um fato cuja existência ele constatou no mundo real. Não há como ele flagrar fatos que ainda não aconteceram. Eis o porquê de ela ser concreta, só apreende fatos já ocorridos.

Nem o legislador nem o aplicador têm poderes para subverter o tempo real. Mas o legislador tem poderes para subverter o tempo linguístico.

TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM afirma, adotando a linha de pensamento de ÉMILE BENVENISTE²⁵⁷, que:

[...], o presente é assinalado pela coincidência do acontecimento e da enunciação (mais propriamente enunciação-enunciada) e, embora muitas vezes explícito, “é por natureza implícito” ao discurso. Por outro lado, o passado e o futuro aparecem sempre explícitos, já que não se encontram no mesmo nível do presente.²⁵⁸

Essa explicitação do futuro, em âmbito jurídico, se dá quando o direito cria uma realidade sua, por intermédio do legislador, em que prescreve que considerará ocorrido determinado fato (previsto hipoteticamente em lei) mesmo que no mundo real ainda não ocorreu. É o termo final da hipótese de incidência dito acima, que muitas vezes se objetiva como no enunciado prescritivo *considera-se ocorrido o fato gerador*, para consubstanciar o critério temporal da hipótese de incidência da regra-matriz de incidência tributária, fazendo surgir assim o instante em que se constitui uma relação jurídica obrigacional tributária, desde que descrito o fato ocorrido em linguagem competente.

O legislador não pode fazer isso sem referenciar aquele *fato futuro* a outro fato que seja verificável no tempo. Verificável seja porque está acontecendo, seja porque já aconteceu. E, no direito, verificável no tempo quer dizer suscetível a prova.

²⁵⁵ *O tempo do direito*. Trad. de Elcio Fernandes. Bauru: EDUSC, 2005, p.13.

²⁵⁶ DE SANTI, Eurico Marcos. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.38.

²⁵⁷ A linguagem e a experiência humana. Trad. de Marco Antonio Escobar. In: _____. *Problemas de lingüística geral*. Vol.II. São Paulo: Cortez, 1989, p.68-80.

²⁵⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação...op.cit.*, p.31.

Mas essa manipulação do tempo linguístico só pode ser feita pelo legislador ordinário do ente tributante se autorizado por norma jurídica de superior hierarquia, que lhe sirva de fundamento de validade.

Nos tópicos a seguir, discorreremos sobre a existência ou não, no nosso ordenamento, dessas normas de superior hierarquia para fins de determinação do critério temporal do ITBI. Ou seja, verificaremos as possibilidades de o legislador municipal estabelecer ou não, como critério temporal do ITBI, momento anterior ao termo final da situação jurídica transmissão de bem imóvel, termo esse representado pelo registro do instrumento translativo no Registro de imóveis competente.

Trataremos, a seguir, apenas da materialidade “transmissão” porque quanto à materialidade “cessão de direitos à aquisição”, entendemos que o critério temporal correspondente se perfaz no próprio momento da celebração do contrato que o consubstancia. Essa assertiva decorre da própria argumentação desenvolvida anteriormente, que defende a existência dessa materialidade, distinto da materialidade “transmissão”.

5.2.1.2.1. ANÁLISE DO ARTIGO 116, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – “SALVO DISPOSIÇÃO DE LEI EM CONTRÁRIO”

Começemos tratando especificamente de proposições jurídicas construídas a partir do disposto no artigo 116, CTN, que prescreve:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

[...] (grifo nosso)

MISABEL DERZI salienta, com relação às situações de fato do inciso I, que:

O que o Código Tributário Nacional quer dizer é que existem certos fatos geradores que configuram singela execução ou situação de fato de obrigações oriundas de outros fatos jurídicos (civis ou mercantis) múltiplos e numerosos, em que a relevância tributária não está posta no

*ato ou negócio mercantil originário, mas na execução ou efeitos concretos deles resultantes.*²⁵⁹ (grifo do autor)

De fato, certas situações selecionadas no direito positivo como hipóteses de incidência tributária não miram no ato ou negócio jurídico mas sim em *situações de fato* que deles se originam. Exemplo clássico é o fato *circulação de mercadoria*, e não o contrato mercantil do qual teve fundamento, que constitui hipótese de incidência tributária do ICMS.

Com relação ao inciso II, assevera PAULO DE BARROS CARVALHO que esta *situação jurídica* estaria mais apropriadamente nomeada como *negócio jurídico*, já que a situação de fato do inciso I não deixa de ser jurídica por já ser disciplinada pelo direito, não se tratando mais de situação de fato e sim de situação jurídica.²⁶⁰

Tal situação jurídica, quando eleita pelo direito positivo como critério material da hipótese de incidência tributária, reporta-se a ato ou negócio jurídico e não a quaisquer circunstâncias materiais deles decorrentes. Exemplo: a propriedade, no caso do IPTU, ou sua transmissão, quanto ao ITBI, em vez da entrega das chaves do imóvel, para ambos os impostos.²⁶¹

No caso do ITBI, já tivemos a oportunidade de expor nosso entendimento, quando da análise da materialidade *transmissão*, de que essa situação jurídica consubstancia o conjunto escritura pública mais registro correspondente, caracterizando um período de tempo.

O inciso II do artigo 116, CTN, determina que tal situação jurídica deve estar definitivamente constituída nos termos do direito aplicável para se poder *considerar ocorrido o fato gerador*.

Mas como se pode notar, o *caput* do supracitado artigo, ao prescrever *salvo disposição de lei em contrário*, traz possibilidade de o legislador ordinário instituir critério temporal do imposto para momento distinto daqueles estipulados nos incisos do artigo 116, do Código Tributário Nacional.

A pergunta que se apresenta neste momento é se essa possibilidade foi recepcionada pelo atual ordenamento, na medida em que a alteração do critério temporal por lei ordinária poderia, por via oblíqua, acarretar a deformação do critério material da

²⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro...op.cit.*, p.711.

²⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.287.

²⁶¹ Exemplo extraído de: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro...op.cit.*, p.712.

hipótese de incidência dos impostos, fugindo-se das possibilidades de critério material previstas constitucionalmente.

De fato, os critérios temporais dos impostos muitas vezes não estão expressos no corpo do texto constitucional, mas implicitamente impregnam a hipótese de incidência tributária possível, presente nos arquétipos constitucionais, haja vista que a conduta verificada pelo verbo mais seu complemento necessariamente realiza-se em determinado tempo e espaço. Por outro lado, a força de tal impregnação varia de imposto para imposto.

Expliquemos. Em algumas hipóteses de incidência possíveis trazidas pelo constituinte, o fato selecionado não apresenta uma definição muito rígida de quando se deva considerar ocorrido tal fato pelo legislador. Exemplo dessa assertiva é aquele do imposto de renda, cuja materialidade presente no texto constitucional é extremamente superficial, inclusive quanto ao seu critério temporal.

Começamos a perceber que a criação, por parte do legislador do ente tributante, de enunciados prescritivos cujas normas jurídicas tenham por fundamento de validade esse *salvo disposição de lei em contrário* do *caput* artigo 116 do Código Tributário Nacional vai depender de outros elementos que se apresentem como particularidades que a situação tributável como um todo possui, analisados à luz dos princípios maiores do sistema do direito.

Isso quer dizer que há a necessidade de haver justificativa para o legislador se valer de tal regra, a qual, obviamente, não pode se fundamentar simplesmente na literalidade desse enunciado *salvo disposição de lei em contrário*. Caso contrário, poderiam ocorrer abusos legislativos, vindo a ferir direitos fundamentais dos contribuintes.

Por isso, tal abertura, de permitir a instituição de tributos com critérios temporais antecipados, distintos daqueles previstos para as situações jurídicas como postas na seara do direito privado, é angusta e deve vir fundamentada por norma jurídica presente em altiplano constitucional, como os princípios constitucionais da segurança jurídica, da boa-fé e da isonomia tributária.

A norma jurídica construída a partir da exceção do referido dispositivo (artigo 116, CTN) estabelece uma relação jurídica em que o legislador nacional, valendo-se do preceito constitucional que visa privilegiar a segurança jurídica, a boa-fé e a isonomia tributária, permite aos legisladores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios introduzirem enunciado prescritivo no sistema que leve a norma jurídica de antecipação do critério temporal do imposto, na busca do cumprimento dos princípios acima citados.

Nos tópicos a seguir, perfilaremos as justificativas da escolha do momento da lavratura da escritura pública como critério temporal da *transmissão* baseando-nos nos princípios supracitados, justificando, pois, a procedência da utilização, pelo legislador municipal, dessa exceção prevista no *caput* do artigo 116, CTN.

5.2.1.2.2. JUSTIFICAÇÕES DO ENQUADRAMENTO DA *TRANSMISSÃO* NA EXCEÇÃO DO *CAPUT* DO ARTIGO 116, CTN

5.2.1.2.2.1. REGISTRO COMO ATO POTESTATIVO DO ADQUIRENTE – CONSEQUÊNCIAS

Dentre os negócios jurídicos que ensejam a constituição de título translativo de bens imóveis, pincemos os enunciados prescritivos sobre o contrato de compra e venda, postos no artigo 481 do Código Civil:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

À primeira vista, analisando-se isoladamente os enunciados supracitados, temos que é obrigação do vendedor transferir o domínio do bem imóvel ao comprador mediante o pagamento, por parte deste último, do preço aventado. Mas transcrevamos a letra do artigo 217, da Lei de Registros Públicos, Lei nº 6.015, de 31.12.1973, que regula como deverão se dar tais registros, para entendermos o que exatamente se obriga:

Art. 217. O registro e a averbação poderão ser provocados por qualquer pessoa, incumbindo-lhe as despesas respectivas. (grifo nosso)

Vislumbramos que o modal deôntico *obligatório*, que se apresenta ao vendedor na norma jurídica construída sobre a transferência de bem imóvel, não se refere à obrigatoriedade de ele vendedor efetuar o registro do título aquisitivo.

Da análise conjunta dos dois dispositivos legais, o que se tem é a seguinte norma jurídica:

Antecedente: Dada a realização do negócio jurídico de compra e venda do imóvel entre o vendedor “A” e o comprador “B”;

Consequente: O vendedor é obrigado a permitir o registro, o qual pode a ser provocado por qualquer pessoa.

Essa norma jurídica é fundamental para se entender a relevância que começa a tomar, a partir de uma análise linguístico-pragmática do discurso normativo, a possibilidade de estabelecimento de critério temporal do ITBI em momento anterior ao do registro.

Percebe-se aqui a característica do registro como um ato potestativo do adquirente do bem imóvel. Um ato jurídico cuja prática depende única e exclusivamente da vontade do adquirente. É sua faculdade praticá-lo ou não. Na verdade, faculdade não só do adquirente, mas de qualquer pessoa, desde que porte o título e arque com as respectivas despesas.

Num enfoque pragmático, ou seja, na forma como a linguagem, no caso a linguagem jurídica, influencia os seus utentes, vemos que não há sanção, ônus ou qualquer prazo para o adquirente do bem imóvel proceder ao registro do título translativo. Apenas o transmitente pode condicionar, mas por vontade própria, e não por decorrência de qualquer comando legal, a entrega das chaves do imóvel ao referido registro.

Isso é percebido por todos os que lidam com as situações de transmissão imobiliária, quando notam que muitas vezes os adquirentes não efetuam, ou demoram a efetuar, o registro dos títulos aquisitivos por diversos motivos.²⁶² O que não os impede, contudo, de usufruir do imóvel comprado, independentemente do registro.

Tais situações fáticas decorrem de como a linguagem do direito civil se pôs a respeito. Não originam de fatores puramente extrajurídicos, mas sim jurídicos, quais sejam, os dispositivos da lei civil que não preveem prazo para se efetuar o registro nem sanção pelo descumprimento desse prazo. Essas situações denotam um certo descolamento do momento do registro do título translativo em relação ao início do aproveitamento de algumas das faculdades da propriedade (particularmente as de usar e fruir do bem) que formalmente só seria transmitida com o registro do título translativo. Concretiza-se, assim, certa insegurança jurídica na seara tributária para os credores da relação jurídica tributária relativa ao ITBI.

Vejamos outro exemplo de situação que acarreta insegurança jurídica, por conta dessa potestade. Tomemos a regra analisada em capítulo anterior que trata da contagem, de 2 (dois) anos ou de 3 (três) anos, conforme o caso, dos prazos para análise da preponderância imobiliária ou não da atividade da pessoa jurídica, prevista nos parágrafos 1º e 2º do artigo 37 do Código Tributário Nacional. Ali, o termo inicial da contagem é o

²⁶² Entre outros, dificuldade financeira, haja vista o valor elevado, para alguns, dos emolumentos cobrados por ocasião do registro.

momento da aquisição do bem imóvel. Imaginemos a consideração dessa aquisição, em lei tributária, como o momento do efetivo registro do título translativo no Registro de imóveis competente. Ficaria ao pleno talante do adquirente a definição do período a ser abrangido pela análise, se subordinada tal definição ao momento em que o adquirente resolvesse registrar o título.

Essa característica potestativa presente no ato do registro por parte do adquirente do bem imóvel também abre a possibilidade de ferimento do princípio da boa-fé, verificada quando o adquirente evita praticar esse ato para não ter de pagar o imposto correspondente, considerando o critério temporal somente no registro. E quando a boa-fé é atingida aqui, assim também o é a isonomia tributária, já que se possibilita uma situação desigual entre aquele que por sua faculdade registra o imóvel de pronto daquele que não o faz, por desídia.

Portanto, essa potestatividade do ato do registro demanda a inserção nesse sistema de enunciados prescritivos de natureza tributária que prevejam a antecipação do critério temporal do ITBI para o momento da lavratura do negócio jurídico que dá causa à transmissão do imóvel, com fundamento de validade na ressalva prevista no *caput* do artigo 116, CTN.

5.2.1.2.2.2. ESCRITURA PÚBLICA – MOMENTO DE OBJETIVAÇÃO DA ONEROSIDADE

Na compra e venda, o preço acertado entre o vendedor e o comprador que servirá de contrapartida para transferência do imóvel não é estabelecido por ocasião do registro do bem, mas sim quando da lavratura da escritura que consubstancia negócio jurídico. Ou seja, a onerosidade se identifica temporalmente muito mais com o momento da celebração do negócio jurídico do que com o momento do registro.

Assim, o fato da celebração do negócio jurídico, incluso o momento em que ocorre, toma relevância jurídica constitucional para conferir outras possibilidades de critério temporal na complexidade dos fatos solenes que compõem a situação jurídica que é a transmissão, iniciando com a lavratura da escritura pública e culminando com o seu registro no Registro de imóveis competente.

E afirmar que a base de cálculo não o preço (que se fixa no negócio jurídico), mas sim o valor venal do imóvel (que pode ser verificado em qualquer momento, inclusive no registro) não torna tal raciocínio equivocado. O raciocínio que aqui acabamos de desenvolver não se lastra em tal premissa, mas sim num fato, a onerosidade do contrato,

que faz caracterizar o fato maior, qual seja, a transmissão *onerosa* do bem imóvel, reveladora de capacidade contributiva.

Tanto assim o é que esse é o traço fundamental para se diferenciar o ITBI (imposto sobre a transmissão *onerosa* de bem imóvel) do ITD (imposto sobre doação – transmissão *gratuita*), e não o registro do título aquisitivo do imóvel, que ocorre da mesma forma, tenha sido o imóvel objeto de transmissão a título gratuito ou oneroso.

Essa onerosidade está diretamente ligada aos interesses primários das partes na efetivação do negócio jurídico. Tomando o negócio jurídico compra e venda, o maior interesse do vendedor é receber o dinheiro que consubstancia o preço. De outra parte, o maior interesse do comprador do imóvel é poder usufruir desse imóvel.

O registro, como vimos acima, consubstancia apenas interesses secundários, particularmente para o comprador, na garantia da relação de propriedade perante terceiros.

5.2.1.2.2.3. PROBABILIDADE E PRESUNÇÃO

Além dessas considerações de ordem pragmática, para que possa ser sustentada sua validade, a norma jurídica produzida pelo legislador ordinário que antecipe o critério temporal do imposto em relação às possibilidades de critério temporal previstas em seara constitucional deve vir fundamentada pela constatação de fato da grande probabilidade de que, ocorrendo o fato anterior, fato indiciário, num tempo T_1 , venha a ocorrer o fato jurídico tributário posteriormente, fato indiciado, num tempo T_2 .²⁶³

MARIA RITA FERRAGUT explana a respeito da estrutura lógica das presunções legais, expondo a implicação jurídica pela qual dado o fato provado de forma direta (indício ou fato indiciário), antecedente, *deve-ser* o fato provado de forma indireta (fato indiciado), consequente. Representada essa implicação da seguinte forma:

$$D (F_{\text{indiciário}} \rightarrow F_{\text{indiciado}})$$

Sendo D o functor deôntico *dever-ser*, elemento diferenciador da causalidade normativa, e $\rightarrow$ o functor implicacional.

Notemos que é necessário haver aí uma probabilidade indutiva²⁶⁴, no sentido de que duas proposições ($F_{\text{indiciário}}$ e $F_{\text{indiciado}}$) possam estar de tal modo relacionadas que

²⁶³ Considerando T_1 anterior a T_2 na linha do tempo.

²⁶⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p.70.

possamos afirmar que seja mais provável do que improvável ocorrer o $F_{\text{indiciado}}$ em ocorrendo $F_{\text{indiciário}}$.²⁶⁵

Essa *grande probabilidade* corresponde ao que MARCO AURÉLIO GRECO chama de *cláusula de vinculação a um fato gerador de ocorrência posterior*.²⁶⁶

Mas, como é imprescindível essa necessidade de existência de vinculação que se consubstancia justamente na presunção do fato indiciado a partir do fato indiciário, e à luz da excepcionalidade de que se reveste a figura da antecipação, tal presunção deve ter como elemento informador uma probabilidade que possa ser constatada principalmente pelos procedimentos previstos legalmente, ou seja, a partir do próprio texto positivado, procedimentos estes que ensejem uma sequência de atos que, em geral, conduzam à ocorrência do fato indiciado, legitimando a possibilidade de incidência tributária a partir não da efetiva ocorrência de tal fato, mas sim a partir da ocorrência de seu correspondente fato indiciário.

Como dito, tal probabilidade indutiva pode e deve ser constatada no próprio direito positivado. Assim é que podemos percebê-la no princípio positivado da não-cumulatividade, aplicável para impostos como o IPI e o ICMS, o qual representa o reconhecimento pelo direito positivo da existência de uma cadeia de circulação de mercadorias na sequência do seu processo de produção, em que a ocorrência de uma etapa da circulação da mercadoria, como a saída do estabelecimento atacadista, é um fato indiciário de que vá ocorrer, posteriormente, a saída da mesma mercadoria do estabelecimento varejista, fato indiciado.²⁶⁷

Também nos impostos sobre a transmissão onerosa de bens imóveis podemos constatar essa probabilidade indutiva a partir do direito positivado.

Vejamos, no Código Civil:

Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País. (grifo nosso)

²⁶⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções.op.cit.*, p.69.

²⁶⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.25.

²⁶⁷ Com este exemplo, como veremos a seguir, não pretendemos colocar na mesma classe a antecipação prevista na *substituição tributária para frente* da antecipação decorrente da ressalva do *caput* do artigo 116, CTN. O exemplo se presta aqui apenas para ilustrar situações de probabilidade indutiva e, consequentemente, de presunções.

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código. (grifo nosso)

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

[...] (grifo nosso)

Como visto acima, na situação jurídica consubstanciada pelo processo solene da transmissão de bens imóveis, a lavratura da escritura pública, sendo essencial à validade dos negócios jurídicos que visam à transferência de direitos sobre bens imóveis, torna-se um verdadeiro fato indiciário da ocorrência futura da constituição definitiva da transmissão do imóvel, que se dá por meio do registro, fato indiciado.

5.2.1.2.3. A NORMA JURÍDICA DO §7º DO ARTIGO 150, DA CONSTITUIÇÃO, E SUA FUNÇÃO DE PRECISAMENTO DAS POSSIBILIDADES DE UTILIZAÇÃO DE NORMAS DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Dispõe o §7º do artigo 150 da Constituição, inserido pela EC nº3/1993:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Cabe ressaltarmos, inicialmente, que a antecipação de critério material sobre a qual se discorreu nesse trabalho, até então, não é idêntica àquela que se dá com o fenômeno da chamada *substituição tributária para frente*, que atinge os impostos não cumulativos, como o ICMS e o IPI.

Na *substituição tributária para frente*, o critério temporal antecipado se vale efetivamente de outro fato jurídico tributário, realizado por outras pessoas, o qual inclusive

também é tributável. O atacadista recolhe tanto o ICMS que lhe é devido quanto o ICMS devido pelo varejista.

Essa consideração é importante para deixarmos claro que nosso entendimento a respeito da antecipação do critério temporal do ITBI não era outro antes da Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, simplesmente porque o fato *transmissão de bem imóvel* do direito civil sempre foi uma só *situação jurídica*, uma só materialidade, para o direito tributário. Particularmente para o artigo 116, II, CTN, o direito tributário só define um marco temporal que, se o legislador do ente tributante não dispuser em contrário, de maneira fundamentada, dar-se-á no átimo final desse processo de transmissão, o registro.

Corroborando a distinção entre as espécies de antecipação, na transmissão de bem imóvel, a onerosidade²⁶⁸ exteriorizada na linguagem jurídica do direito, qual seja, o preço, não se manifesta duas vezes, uma no fato *escritura pública*, outra no fato *registro*. Assim como só há um preço, só há um vendedor e um comprador, tanto na escritura pública como no registro.

Entendimento diverso poderia permitir a tributação do ITBI duas vezes, uma no momento da escritura pública e outra quando do registro. Apesar de a escritura pública poder ocorrer sem o registro, não há possibilidade de o registro ocorrer sem a escritura pública. Portanto, o fato *registro* necessariamente considera tendo ocorrido o fato *escritura pública*, até porque o registro é registro da escritura pública.

Assim, não há como entender que o direito tributário juridicizou para seus fins somente o fato isolado do registro. O direito tributário também juridicizou período (situação jurídica), tanto que admitiu (pelo *salvo disposição de lei em contrário*) a possibilidade de antecipação da tributação para momento ocorrido no transcorrer dessa situação jurídica, se preenchidos os requisitos de que falamos anteriormente.

Portanto, decididamente, a antecipação do critério temporal do ITBI do registro para a escritura pública, apesar de antecipação para momento ainda no interior de uma mesma situação jurídica (o processo solene de transmissão de bem imóvel), não se caracteriza como antecipação de critério temporal nos moldes trazidos pelo instituto da *substituição tributária para frente*, objetivada no §7º do artigo 150 da Constituição de 1988.

Mas, quem pode mais, pode menos. Se o constituinte passou a permitir a antecipação de critério temporal para impostos cujo fato gerador sequer tenha iniciado,

²⁶⁸ E não o valor do bem imóvel.

quanto mais para os impostos cuja situação jurídica, que ensejará o fato jurídico tributário, já começou a ocorrer.

Assim, não há como negar que, com o advento do referido dispositivo, ficou mais explícito, no ordenamento, o fundamento de validade apresentado aqui na construção feita anteriormente, precisando de forma mais clara as fronteiras da possibilidade de se alterar critério temporal de impostos e contribuições, conferindo mais clareza à norma jurídica constitucional.

No entanto, da mesma maneira como anteriormente defendido, quando o constituinte derivado, por intermédio da emenda constitucional nº 3, de 17.03.1993, permitiu expressamente, a partir do disposto no §7º do artigo 150, ao legislador atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo *fato gerador* deva ocorrer posteriormente, não lhe conferiu poderes para fazê-lo em relação a qualquer imposto ou contribuição ou a qualquer situação.

A presença, no enunciado prescritivo supra, dos conjuntos sígnicos *deva ocorrer posteriormente* e *fato gerador presumido* confirma que a probabilidade de determinado fato jurídico tributário vir a ocorrer posteriormente não pode ser agasalhada como elemento constituinte da hipótese de incidência tributária de imposto pelo legislador de uma forma livre, independentemente de qualquer justificação. A constatação da probabilidade de ocorrência desse *fato gerador presumido* só pode decorrer de elementos objetivados, quais sejam, os próprios enunciados prescritivos presentes no texto do direito positivo, como exposto anteriormente.

Isso porque seria um grande perigo ao princípio da segurança jurídica construir norma jurídica constitucional que conferisse competência aos legisladores ordinários para antecipar o critério temporal de qualquer imposto ou contribuição independentemente de justificativa para tal, indiscriminadamente.

Desta feita, a classe dos impostos ou contribuições cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente é necessariamente mais restrita do que aquela do total dos impostos e contribuições existentes no ordenamento. E, como explicitado anteriormente, os critérios para encontrarmos os elementos pertencentes a tal classe, mais restrita, devem ser buscados justamente no texto positivado, na forma como acontecem os fatos previstos nas respectivas hipóteses de incidência tributária, como defendido anteriormente.

Assim, a hipótese condicionante²⁶⁹ presente na norma jurídica constitucional, qual seja, existência de imposto cujo *fato gerador deva ocorrer posteriormente* é uma classe que abarca também o ITBI, na medida em que o conjunto de fatos jurídicos de direito civil que ensejam a transmissão de bem imóvel, inexoravelmente, mais cedo ou mais tarde, culminará no registro do título translativo, precedido, em geral, por escritura pública.

Logo, havendo outro momento marcante anterior a tal registro, a norma constitucional – antes da Emenda nº 3/93, constituída de conceitos abertos; após a referida emenda, podendo também ser construída a partir do texto positivo do artigo 150, §7º, da Constituição – confere ao legislador municipal competência para instituir como critério temporal do ITBI, dentro da situação jurídica *transmissão* de bem imóvel, momento anterior à constituição definitiva de tal transmissão, desde que o fato jurídico desse momento já se caracterize como fato presuntivo da ocorrência futura da transmissão do imóvel, como é o caso do momento da lavratura da escritura pública.

As alegações de ferimento dos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva não prosperam se a norma jurídica constitucional for efetivamente cumprida pelo ente político competente para administrar o imposto, ou seja, se efetivamente for garantida a imediata e preferencial restituição do valor do imposto em caso de não ocorrência do fato.

Neste ponto, é interessante notar que a não realização do *fato indiciado*, qual seja, o registro do título aquisitivo, só pode ser confirmada quando ocorrer a anulação do negócio jurídico que lhe daria causa²⁷⁰. Mais uma prova da tamanha vinculação de se instaura entre o fato indiciário (lavratura da escritura pública) e o fato indiciado (registro da escritura pública no Registro de imóveis), legitimando ainda mais tal presunção.

A antecipação do critério temporal para o momento certo e solene da lavratura da escritura pública reforça a segurança jurídica na medida em que o ente tributante não fica sujeito a quaisquer comportamentos protelatórios de realização do registro e que, em que pese dar a certeza do direito de propriedade ao adquirente do imóvel nos termos do direito civil, não impedem, no mais das vezes, esse adquirente de usufruí-lo, apesar de não efetuado tal registro.

²⁶⁹ Que MARCO AURÉLIO GRECO chama de cláusula de vinculação. GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.25.

²⁷⁰ A não ser que outro negócio jurídico ocorra com o mesmo objeto e seja registrado anteriormente.

Os julgados transcritos neste trabalho quando da abordagem da materialidade *cessão de direitos à aquisição* também servem de exemplos do encaminhamento da jurisprudência, tanto do Supremo Tribunal Federal quanto do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de não admitir o adiantamento do critério temporal para o compromisso de compra e venda.

A inconstitucionalidade na tributação de ITBI por ocasião do compromisso de compra e venda de bem imóvel tem sido sistematicamente declarada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse sentido, podemos citar o julgado abaixo:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONTRATO DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. NÃO-INCIDÊNCIA DO ITBI.

1. Controvérsia decidida à luz de normas infraconstitucionais. Ofensa indireta à Constituição do Brasil.
2. A celebração do contrato de compromisso de compra e venda não gera obrigação ao pagamento do ITBI.

Agravo regimental a que se nega provimento.

Mas o fato de a Suprema Corte entender pela inconstitucionalidade de se tributar de ITBI o compromisso de compra e venda de bem imóvel não nos permite fazer a ilação de que a antecipação tributária do registro para a correspondente escritura pública também se mostre como inconstitucional, como já demonstrado anteriormente.

As duas situações não são equiparáveis. O compromisso, apesar de, em algumas situações, estar presente como contrato preliminar que vá dar ensejo no futuro à celebração do negócio jurídico consubstanciado pela lavratura da escritura pública, não tem a força suficiente para se revestir de fato presuntivo de ocorrência de transmissão de imóvel, simplesmente porque não é elemento essencial à validade do negócio jurídico que visa à transmissão do bem imóvel, como ocorre com a escritura pública, nos termos do artigo 108, CC.²⁷¹

²⁷¹ No mesmo sentido: GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.66-68.

Corroborando o entendimento de que a antecipação é uma opção legislativa se efetivada em relação à escritura pública, mas não em relação ao compromisso, é que, até os dias atuais, não se tem conhecimento de julgamento que tenha declarado a inconstitucionalidade de lei municipal instituidora de critério temporal do ITBI para o momento da lavratura da escritura pública e não do correspondente registro.

5.2.1.3. CRITÉRIO ESPACIAL

A figura da competência está sempre ligada a uma pessoa, já que competente para realizar algo só pode ser alguém, e não uma coisa. Nesse sentido, a competência é sempre pessoal.

No entanto, podemos abrir outro atributo à competência quando queremos especificar se a determinação de tal competência foi motivada por conta de características da pessoa ou por conta de outro critério tomado como relevante para o ordenamento. Assim, podemos dizer da competência territorial, que é atribuída a determinada pessoa por conta da localização do fato a partir do qual relações serão estabelecidas.

Obviamente, a competência pessoal de uma pessoa política, já conferida quando a Constituição somente determina que compete, por exemplo, ao Município instituir determinado imposto, já dá ensejo a uma delimitação da competência territorial, na medida em que a própria Constituição já *cria* os Municípios como sendo dotados de um determinado espaço territorial, sobre o qual têm jurisdição.

Mas, na medida em que o legislador, seja ele constitucional ou infraconstitucional²⁷², define um critério específico como sendo aquele que vai determinar onde pode ser considerado ocorrido o fato, isso confere uma maior certeza quanto à caracterização, para o direito, de onde tal fato tenha ocorrido.

O tema apresenta uma maior problemática quando se refere a fatos dotados de grande fluidez, assim entendidos aqueles em que, tendo como seus elementos caracterizadores, pessoas e circunstâncias, as pessoas podem realizá-los estando em diferentes lugares, apresentando, pelo menos potencialmente, maior mobilidade, e as circunstâncias em que ocorrem não podem ser localizadas pontualmente. Basta pensarmos em várias espécies de prestações de serviço ou numa compra e venda feita pela Internet.

Mesmo antes da era da Internet, pensemos no fato da comunicação entre duas pessoas, por telefone, estando cada uma delas situadas em continentes distintos. Essa

²⁷² Se a Constituição permitir.

simples situação poderia dar ensejo a dúvidas em relação a quais dos entes políticos seriam competentes para estabelecer determinadas relações jurídicas a partir da ocorrência de fato, dúvidas essas potencialmente ocasionadoras de insegurança jurídica.

Essa insegurança jurídica é, regra geral, afastada, ou pelo menos bastante mitigada, quando temos, por objeto de prestações, bens imóveis, por motivos óbvios, haja vista a potencial perda de fluidez em situações que os tenham por objeto. Por esse motivo é que, historicamente, o legislador, quando pretende regular condutas que venham a ensejar relações jurídicas que tenham, como objeto de suas prestações bens imóveis, normalmente atribui competências (e aí podemos dizer competência territorial) à luz da localização de tais bens.

Essa linha de decisão sobre competência territorial acompanha o ordenamento como um todo. Assim o diz o artigo 155, §1º, I, da Constituição, ao estabelecer que o ITCMD, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado ou ao Distrito Federal da situação do bem. Também assim a Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657, de 04.09.1942), que em seu artigo 12, §1º, prescreve que *só à autoridade judiciária brasileira compete conhecer das ações, relativas a imóveis situados no Brasil*. E assim por diante.

No caso do ITBI, a exposição acima também é válida, tendo em vista que dois elementos são fundamentais para estabelecer grande segurança jurídica em relação à determinação da competência para instituir o referido gravame.

O primeiro deles é a própria repartição de competência tributária, prescrevendo que compete aos Municípios a instituição do ITBI. E o segundo é a prescrição, pelo constituinte originário de que o ITBI compete ao Município da situação do bem imóvel (artigo 156, §2º, II).

Na classificação sugerida por PAULO DE BARROS CARVALHO, em que os critérios espaciais dos impostos podem se dividir em: (i) critérios espaciais em que o legislador menciona determinado local para o acontecimento do fato previsto na hipótese de incidência, como as repartições alfandegárias, no caso do imposto de importação; (ii) critérios espaciais que remetem a áreas específicas do território do ente político, como a zona urbana, conceito cuja definição se encontra no artigo 32, CTN, para efeito de tributação do IPTU, e, por exclusão, de tributação do ITR; e (iii) critérios espaciais bem genéricos, que se confundem com o próprio espaço territorial do ente político competente

para instituir o tributo, como é o caso do ICMS²⁷³, o ITBI se insere na primeira espécie de critério espacial, na medida em que o registro do título translativo se dá nos cartórios dos Registros de Imóveis competentes para tal.

5.2.2. CONSEQUENTE

5.2.2.1. CRITÉRIO PESSOAL

5.2.2.1.1. SUJEITO ATIVO

A sujeição ativa tributária é a condição que a lei do ente político detentor da competência tributária investe a determinada pessoa jurídica de direito público ou privado ao enquadrá-la no polo ativo da relação obrigacional tributária.

Dessa forma, essa pessoa passa a possuir o direito subjetivo de exigir a quantia correspondente ao tributo devido, ou seja, passa a deter a aptidão para arrecadar o tributo, aptidão essa denominada capacidade tributária ativa.

Como se vê, a capacidade tributária ativa não é indelegável como a competência tributária, definida como a aptidão conferida pela própria Constituição aos entes políticos para criar enunciados prescritivos sobre instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Quando o produto da arrecadação não fica com o sujeito ativo, sendo encaminhado para os cofres públicos do ente político que detém a competência tributária, temos a *sujeição tributária auxiliar*, na qual o agente arrecadador funciona como um substituto legal da pessoa tributante.²⁷⁴ Se esse produto permanece com o sujeito ativo, para a consecução de suas finalidades, ocorre a *parafiscalidade*.²⁷⁵

No imposto ora em tela, os Municípios, regra geral, cumulam não só a competência tributária ativa como também a sujeição ativa. Não esqueçamos do Distrito Federal, que detém, além da competência tributária dos impostos estaduais (artigo 155 da Constituição), a competência tributária dos impostos municipais, por conta do previsto no artigo 147.

5.2.2.1.2. SUJEITO PASSIVO

Iniciemos esse tópico com a transcrição do disposto nos artigos 121 e 122 do Código Tributário Nacional:

²⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.271-272.

²⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, n.r.44, p.172.

²⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, n.r.44, p.172.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Sujeito passivo, genericamente falando, é aquele que se encontra como parte devedora de uma prestação numa relação jurídica. Essa prestação pode ser pecuniária ou não. Na seara tributária, se não for pecuniária, necessariamente remete-se ao cumprimento de um dever instrumental, a entrega de uma declaração, por exemplo. Façamos, então, o primeiro corte no presente objeto: a sujeição passiva de que trataremos neste tópico não será aquela atinente aos deveres instrumentais.

Mas, mesmo a prestação por parte do devedor sendo pecuniária, ainda assim pode não se referir ao valor do tributo especificamente, no que tratará de valores devidos, em geral, a título de sanção por descumprimento de deveres instrumentais. Tomemos, como exemplo, o pagamento de multa pelo descumprimento do prazo de entrega de uma declaração de natureza tributária. Aqui encontra-se também o sujeito passivo da *obrigação acessória*. Fora, portanto do escopo do nosso objeto presente.

Concentrando-nos no artigo 121 acima exposto, notamos que o legislador agasalhou duas espécies de sujeito passivo: (i) o *contribuinte*, quando é pessoa que tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário; e (ii) o *responsável*, quando, sem possuir essa relação direta e pessoal, a sua obrigação de pagar o tributo decorre de lei.

Devemos registrar que para a pessoa que realiza o fato jurídico tributário, ou seja, que pratica o verbo previsto no critério material da hipótese tributária, ser denominada de contribuinte, deverá, além de praticar o verbo, ser posta pelo legislador no polo passivo da relação jurídica tributária correspondente.

Assim, se o sujeito passivo da relação obrigacional tributária for o mesmo que realiza o verbo do critério material, será denominado *contribuinte*, se não for, será

chamado de *responsável tributário*. Nesse sentido se posiciona MARIA RITA FERRAGUT:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.²⁷⁶

Tendo em vista a estrutura da regra matriz do ITBI raramente envolver a figura do responsável tributário, salvo nas hipóteses dos tabeliães, escrevães e demais serventuários de ofício, nos termos do artigo 134, VI, do Código Tributário Nacional, de que trataremos mais adiante, não nos aprofundaremos aqui na análise dessa figura na sua plenitude, concentrando-nos apenas na responsabilidade tributária do artigo 134 do Código Tributário Nacional.

Mas a não rotulação daquele que realiza o verbo do critério material do tributo como contribuinte não nos impede de afirmar que a sua pessoa continua tendo relevância jurídica, como no caso da substituição tributária, em que, apesar de o substituto constar no polo passivo da relação obrigacional tributária, o regime jurídico a ser considerado no cumprimento dessa relação é o do substituído, e não o do substituto.²⁷⁷

Quanto ao ITBI, como dito acima, o sujeito passivo normalmente é também o que pratica o verbo. Conforme o artigo 6º da Lei nº 11.154, de 30.12.1991, do Município de São Paulo, com redação dada pelas Leis nº 13.107, de 30.12.2000, e 13.402, de 05.08.2002, são contribuintes:

[...]

I - os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos;

II - os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda.

III - os transmitentes, nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade

²⁷⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade...op.cit.*, p.29-30. Em sentido diverso: BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p.85, para quem contribuinte é a pessoa que realiza a materialidade descrita na regra matriz de incidência tributária.

²⁷⁷ Nesse sentido: CARVALHO: Paulo de Barros. *Sujeição passiva e responsáveis tributários. Repertório IOB de Jurisprudência – Caderno tributário, constitucional e administrativo*, São Paulo, n.11, p.254, jun.1996; FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade...op.cit.*, p.60.

preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil.

IV – os superficiários e os cedentes, nas instituições e nas cessões do direito de superfície.

Torna-se acertada a escolha, pelo legislador paulistano, dos contribuintes nos incisos I e II, bem como dos superficiários do inciso IV, conforme expusemos anteriormente.

Os transmitentes nas cessões de que trata o inciso III se encontram na mesma situação dos cedentes do inciso II, motivo pelo qual também se põe como correta a escolha de tais pessoas como contribuintes.

Analisemos no tópico a seguir a seleção dos cedentes de direito de superfície como contribuintes.

5.2.2.1.2.1. CEDENTE DE DIREITO DE SUPERFÍCIE – IMPOSSIBILIDADE DE SER CONTRIBUINTE

Conforme tivemos a oportunidade de expor acima, a única cessão de direitos sobre bens imóveis que pode configurar, como realizador do verbo do critério material do ITBI aquele que transmite o direito, é a cessão de direitos sobre compromisso de compra e venda.²⁷⁸

Mas por que não admitir como contribuinte o cedente do direito de superfície?

Porque na cessão de direito de superfície, a oneração tributária na cadeia de transmissão de direito real sobre imóvel transcorre normalmente, diferentemente do que ocorre na promessa de compra e venda.

No direito de superfície, o proprietário (concedente) institui o direito real em favor do superficiário, já havendo aí uma transmissão de direito real, caracterizando, necessariamente, alguns poderes sobre o imóvel para o superficiário. Por conta disso já há manifestação de riqueza por parte do superficiário, sendo dele exigido o ITBI.

Essa manifestação de riqueza não é condição *sine qua non* do compromisso de compra e venda. Pelo contrário, se há uma promessa, em regra é porque não vai haver quitação do preço à vista. Além do mais, sendo admitido pelo ordenamento o contrato de compromisso de compra e venda de bem imóvel ser lavrado por instrumento particular, só

²⁷⁸ Inclusa aí a hipótese de cessão de direitos à aquisição de imóvel para integralização de capital da sociedade.

admite-se outro momento mais solene para se fazer incidir o imposto, qual seja, a lavratura da escritura pública.

Assim, na cessão do compromisso de compra e venda se justifica a cobrança de ITBI perante o cedente porque ele, que não pagou ITBI por ocasião da promessa de compra e venda, participará pela última vez nessa cadeia de transmissão na cessão do compromisso de compra e venda do imóvel. Por isso, deve-se exigir o ITBI do cedente nesse caso. O cessionário pagará o ITBI futuramente, mas não como cessionário e sim como comprador, na lavratura da escritura definitiva.

Essa situação não se dá na cessão de direito de superfície. Como o superficiário original já paga o ITBI por conta da constituição do direito de superfície em seu nome, fazê-lo contribuinte do ITBI como cedente por ocasião da cessão do direito de superfície para terceiro é onerá-lo duplamente pelo imposto. Nessa situação, esse terceiro, cessionário desse direito de superfície, que manifestou riqueza, tanto quanto o primeiro superficiário, por ter adquirido o direito de superfície, não vai ser onerado com o pagamento do imposto nessa cessão. E nem na sua extinção, já que se houver onerosidade na extinção do direito de superfície, manifestada pela indenização contratualmente prevista, quem vai pagar o correspondente ITBI é o proprietário original.

Por isso a impossibilidade de se admitir, no ordenamento, a instituição do cedente do direito de superfície como contribuinte do ITBI. A escolha de cedente como contribuinte só se opera na hipótese da cessão de compromisso de compra e venda.

5.2.2.1.2.2. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS – TABELIÃES, ESCRIVÃES E DEMAIS SERVENTUÁRIOS DE OFÍCIO

Nas palavras de MARIA RITA FERRAGUT, a criação das normas jurídicas de responsabilidade tributária apresenta duas causas principais: (i) a arrecadadora; e (ii) a sancionadora. A causa arrecadadora decorre de razões de (i.a) conveniência e (i.b) necessidade.²⁷⁹

A conveniência pode se dar porque é menos custoso e mais eficaz para o Fisco fiscalizar poucos sujeitos em vez de milhares de contribuintes, como no caso do fabricante que recolhe não só o ICMS por ele devido, mas também o ICMS de toda a cadeia de

²⁷⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributário: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p.22.

produção;²⁸⁰ ou porque conduz a uma provável diminuição de inadimplência, como na obrigação de a fonte pagadora ter de recolher o IRRF devido pelos assalariados.²⁸¹

A necessidade decorre de situações em que o contribuinte desaparece, hipótese da sociedade que foi incorporada por outra e da pessoa física que veio a falecer.²⁸²

A causa sancionadora está presente nos artigos 134, 135 e 137 do CTN. Nos dois primeiros artigos, com a norma jurídica sancionadora ensejando uma sanção administrativa fiscal pelo descumprimento de um dever, e nos dois últimos artigos, com a norma jurídica sancionadora trazendo uma sanção penal pela prática de crimes contra a ordem tributária.²⁸³

Entendemos que a natureza jurídica da norma de responsabilidade é sempre tributária. Acompanhamos assim a autora acima mencionada, que classifica tais normas em *primária-dispositiva* e *primária-sancionadora*, as quais apresentam, ambas, as seguintes características: (i) se submetem ao regime jurídico tributário;²⁸⁴ (ii) sua relação jurídica tem por objeto a obrigação de pagar tributo; e (iii) o pagamento realizado tem o poder de extinguir o crédito tributário.²⁸⁵

A única diferença entre ambas é que enquanto na *primária-dispositiva*, o antecedente normativo descreve um ato lícito; na *primária-sancionadora*, o antecedente é o descumprimento de uma conduta que cabia ao sujeito cumprir (sujeito este que será o futuro responsável), portanto, ato ilícito.²⁸⁶

Atentamos que o fato das características (ii) e (iii) estarem presentes também nas normas jurídicas sancionadoras faz com que discordemos da alegação doutrinária de que o artigo 135 trata somente de tributos (e seus acréscimos) e o artigo 137, das sanções tributárias.²⁸⁷ Não há indícios de que das infrações a que se referem os artigos 136 e 137 foi excluída a infração decorrente do não pagamento de tributo.

Após essas considerações iniciais, passemos à análise da responsabilidade tributária que nos interessa: a dos Tabeliães de notas de dos oficiais de Registro de imóveis.

Prevê o artigo 134 do Código Tributário Nacional:

²⁸⁰ Ibid., p.22.

²⁸¹ Ibid., p.22.

²⁸² Ibid., p.22-23.

²⁸³ Ibid., p.22-23.

²⁸⁴ Ou seja, submete-se aos seus institutos, tais como os princípios da legalidade tributária, da anterioridade, os prazos decadenciais e prescricionais etc.

²⁸⁵ Ibid., p.21. Paulo de Barros Carvalho também já denunciava nesse sentido: Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem...op.cit.*, p.574.

²⁸⁶ Ibid., p.21.

²⁸⁷ Nesse mesmo sentido: FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade...op.cit.*, p.145. Em sentido contrário:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

[...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

É uma espécie de responsabilidade caracterizada como sanção por ato ilícito (não pagamento do tributo), em que esses terceiros na relação jurídica, na impossibilidade de se exigir o tributo do próprio contribuinte, são responsabilizados pelo seu pagamento. Há cunho obrigacional na presente relação jurídica que se cria, porém de índole sancionadora-administrativa.

A norma jurídica sancionadora aqui ventilada deve trazer, em seu antecedente: (i) a falta de pagamento, por parte do contribuinte, do ITBI decorrente da obrigação principal; e (ii) a impossibilidade de se cobrar desse contribuinte o cumprimento da referida obrigação; e (iii) a conduta omissiva dos tabeliães, escrivães ou serventuários de ofício de não exigir o recolhimento do ITBI relativo aos atos por eles praticados, ou perante eles praticados, em razão do seu ofício. E, no seu conseqüente, a sanção, que aqui se caracteriza como relação jurídica restritiva de direito, a qual põe o tabelião, escrivão ou serventuário de ofício no polo passivo da relação obrigacional cujo objeto é o pagamento do valor correspondente ao imposto devido somado dos acréscimos moratórios.

Os *atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício*, são basicamente a lavratura da escritura pública, pelos tabeliães de notas, que tenha por objeto negócio jurídico envolvendo a transmissão de bens imóveis²⁸⁸, consubstanciando o título translativo de direito real, e o registro desse título translativo por parte do oficial do Registro de imóveis competente, responsável pelo registro da transmissão que resulte de tal negócio.²⁸⁹

²⁸⁸ Artigo 7º da Lei nº 8.935, de 18.11.1994.

²⁸⁹ Artigo 12 da Lei nº 8.935, de 18.11.1994.

Aqui, percebemos que a responsabilidade tributária de terceiros, no tocante ao ITBI, apresenta uma limitação de recuo temporal nas hipóteses de cessão de direitos sobre compromisso de compra e venda. Esta cessão não pode ensejar a possibilidade de responsabilização dos agentes notariais e de registro nas vezes em que tal cessão não se realizar por escritura pública.

Quanto à impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, ela deve estar caracterizada pelo esgotamento de todos os meios disponíveis para a cobrança do tributo. A partir de então é que nasce a responsabilidade tributária para os agentes notariais e de registro.

Decorrência desse raciocínio é que o surgimento dessa responsabilidade é implicação lógica da extinção do crédito tributário relativo ao contribuinte. Extinção essa não prevista nas hipóteses do artigo 156 do CTN, mas sim no seu artigo 134 mesmo.²⁹⁰

A subsidiariedade denunciada acima não afasta a existência de solidariedade entre responsáveis tributários. Essa situação pode ocorrer na hipótese da transmissão de bem imóvel haja vista o processo solene de que é revestida essa transmissão ao passar necessariamente por dois profissionais de direito distintos: os tabeliães de notas e os oficiais de Registro de imóveis, cujos serviços são destinados a garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos.²⁹¹

Assim, se o tabelião de notas, no momento da lavratura da escritura pública de, por exemplo, compra e venda de imóvel, não exigir o comprovante do pagamento do ITBI, e, posteriormente, o oficial de Registro de imóveis, relativo à mesma transmissão, também não o fizer, ambos serão responsabilizados solidariamente pelo débito tributário do contribuinte, obviamente se preenchidos os requisitos do não pagamento do tributo pelo contribuinte e da impossibilidade de exigir desse contribuinte o pagamento desse valor.

Para essas situações e quando a escritura for lavrada em outro Município, muito provavelmente a escolha do Fisco pelo responsável recairá na figura do oficial do registro, forma mais fácil de ver a obrigação cumprida. Bem melhor do que depender de convênio ou de outros custos para haver cópia dos documentos lavrados em cartórios de Tabeliães de notas localizados em outros Municípios.

O artigo 135 dispõe, no que interessa ao nosso estudo, que:

²⁹⁰ Nesse sentido: FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade...op.cit.*, p.112.

²⁹¹ Artigo 1º da Lei nº 8.935, de 18.11.1994.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

[...]

Obviamente, não há que interpretarmos a *infração de lei* a que se refere o *caput* do dispositivo supra como um mero não pagamento de tributo devido. Entender assim sua significação seria não diferenciar o sentido do artigo 135 em relação ao do artigo anterior.²⁹²

No contexto da responsabilidade de terceiros, aqui só surge a obrigação tributária porque as pessoas referidas nos incisos do artigo 134 praticaram ato em nome do contribuinte com excesso de poder ou infração à lei. Assim, o ato ilícito é anterior ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária.²⁹³ Se não fosse esse ato, não haveria surgimento da obrigação tributária.

Exemplo clássico é o do sócio da empresa que, pelo contrato social, não teria poderes para adquirir bem imóvel e mesmo assim o faz. Apesar de ter infringido o contrato social, de tal ato resultou o surgimento da obrigação tributária relativa ao ITBI da transação. Arcará, pois, esse sócio, de forma pessoal, com o pagamento do correspondente crédito tributário.

RENATO LOPES BECHO entende que a lei infringida de que trata o *caput* do artigo 135 seria aquela que regula as ações da pessoa mencionada em seus incisos. Para os tabeliães e demais serventuários de ofício, a lei dos registros públicos.²⁹⁴

Não concordamos com tal entendimento. Considerando que o artigo 135 faz menção a uma série de pessoas, não há aplicabilidade do disposto aí para os tabeliães e oficiais de Registro de imóveis. Isso porque seus atos, sozinhos, não resultam em obrigações tributárias. Há necessidade da concordância dessa lavratura pelas partes no negócio jurídico correspondente. Os atos desses agentes são apenas de espécie homologatória, tendo eles que vigiar o cumprimento da obrigação tributária por outra pessoa (contribuinte), vigilância essa que, se negligenciada, poderá levar à responsabilização tributária do agente.

²⁹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro...op.cit.*, p.756.

²⁹³ *Ibid.*, p.756.

Vejamos. A lei que regula as ações tanto dos tabeliães de notas quanto dos oficiais de Registro de imóveis é a Lei dos Cartórios (Lei nº 8.935, de 18.11.1994), que dispõe, em seu artigo 30, inciso XI:

Art. 30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro:

[...]

XI - fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar;

[...]

Ora, quando esses agentes, nos termos do *caput* do artigo 134 do CTN, se omitem e não exigem a comprovação por parte do contribuinte do pagamento do ITBI já não estariam infringindo lei? Seria então omissão (artigo 134) ou infração à lei (artigo 135)?

Por isso, importante ressaltar mais uma vez que aquela responsabilidade pessoal que surge da incidência do artigo 135 não se aplica no caso dos tabeliães e dos oficiais de Registro de imóveis, primeiro porque a prática do ato de fiscalização, por parte desses agentes, nunca é anterior à concordância das partes envolvidas no negócio jurídico²⁹⁵; e segundo porque da falta dessa fiscalização, que é a *infração à lei*, nunca resultará o surgimento de obrigação tributária.

E a pergunta que vem é: então esses agentes nunca serão responsabilizados pessoalmente, mas apenas subsidiariamente? Não. Eles poderão sim ser responsabilizados pessoalmente. É o que veremos na análise do artigo 137 do CTN.

Dispõe o supracitado artigo:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

²⁹⁴ BECHO, Renato Lopes. Sujeição passiva. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p.1.038-1.039.

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Mais uma vez, valemo-nos dos ensinamentos de MARIA RITA FERRAGUT, que sustenta, quanto ao referido artigo, que:

Infração, na doutrina contemporânea, é definida como gênero, em que o dolo é apenas uma de suas possíveis manifestações. Infração não significa ilícito não penal.

Portanto, as condutas típicas referidas nos incisos II e III do artigo 137 também constituem crimes ou contravenções. Diferem-se do inciso I somente porque, neste último caso, o dolo exigido é o genérico.²⁹⁶

A alínea ‘a’, assim como as demais, sugere que as infrações cometidas pelos agentes tenham sido, além de contra o Fisco, também contra as pessoas por quem respondem.

Dessa forma, as ações dos tabeliães de notas e dos oficiais de Registro de imóveis, para ensejarem a responsabilidade pessoal prevista no artigo 137, III – que, como vimos, abrange não só as sanções de cunho pecuniário, mas também a obrigação tributária principal – devem lesar também o realizador do negócio jurídico previsto na lei para ser o contribuinte do ITBI.

É o caso do tabelião de notas²⁹⁷ que recebe do comprador do imóvel, além dos emolumentos correspondentes aos atos praticados na serventia, o montante a título de tributo devido sobre a transmissão imobiliária, mas não efetua o recolhimento desse montante a fim de se locupletar à custa do adquirente do imóvel.

Será responsabilizado o tabelião não só pelo tributo cujo pagamento lhe foi confiado, mas também pela infração intencional (intenção de se enriquecer à custa de

²⁹⁵ Mesmo que concomitante, admitindo que a lavratura se dá com a presença do comprador, do vendedor e do tabelião, aceitar o ato do tabelião como infração à lei a ser enquadrada no artigo 135, deixaria no vazio a aplicação do artigo 134 para esse mesmo agente.

²⁹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade...op.cit.*, p.151.

²⁹⁷ Nesse exemplo, referimo-nos ao tabelião de notas abrangendo os escreventes por ele contratados, já que aquele responde pelos danos que estes causarem a terceiros, à luz do artigo 22 da Lei 8.935/94.

recurso do adquirente) que cometeu, desde que tipificada na lei, a qual terá fundamento de validade no inciso III do artigo 137.

Assim, se o tabelião de notas ou o oficial de Registro de imóveis não fiscalizou o recolhimento do ITBI como deveria, nos termos do artigo 30, inciso XI, da Lei dos Cartórios, omitiu-se, respondendo em princípio subsidiariamente pela obrigação tributária, à luz do artigo 134, CTN.

Agora, se eles praticarem atos enquadrados como crime ou contravenção, os quais, além de lesarem o Fisco, prejudicarem também aqueles por quem respondem, serão responsáveis também pelo pagamento do débito integral do ITBI, com todos os acréscimos legais devidos, com fundamento de validade no inciso III do artigo 137.

O entendimento de que o referido artigo alude à integralidade do crédito tributário e não só à sanção decorrente da infração confere harmonia ao sistema. Isso porque seguindo a interpretação, a qual não acompanhamos, de que o artigo 137 referir-se-ia somente a sanções pecuniárias, poder-se-ia inferir que o legislador competente para instituir o tributo não poderia estabelecer a previsão de infrações e as correspondentes sanções (por serem responsáveis por infrações, de competência da lei complementar nacional) para os atos ilícitos não caracterizados como crime ou contravenção praticados pelas pessoas elencadas nos incisos do artigo 134.

A responsabilidade de terceiros do artigo 134 se justifica, segundo ALIOMAR BALEEIRO, no fato de que as pessoas ali elencadas se esforçarão ao máximo para manter uma atitude diligente e leal para com o Fisco nas informações e pagamentos dos tributos.²⁹⁸ Mas temos nossas dúvidas, pelo menos no tocante aos atos por eles e mediante eles praticados que darão ensejo a transmissões de imóveis.

Isso porque subsidiariedade da responsabilidade tributária do referido artigo poderia conduzir a uma potencial falta de colaboração dos agentes notariais e de registro, já que sua omissão não lhes causaria qualquer incômodo imediato, haja vista a cobrança ter que se direcionar, primeiramente, ao contribuinte. Ainda mais pelo fato de as relações envolvendo imóveis ensejarem certa facilidade em exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação principal, já que adquirente do imóvel.

Por isso, o comum de as legislações municipais preverem infrações, com as correspondentes sanções pecuniárias, para as ações ou omissões desses agentes em

²⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro...op.cit.*, p.752.

situações decorrentes de seu ofício relacionadas com a verificação do adequado recolhimento do ITBI.

Assim o fez o Município de São Paulo, na Lei nº 11.154, de 30.12.1991, alterada pelas Leis nº 13.402, de 05.08.2002, e nº 14.256, de 29.12.2006:

Art.19. Para lavratura, registro, inscrição, averbação e demais atos relacionados à transmissão de imóveis ou de direitos a eles relativos, ficam obrigados os notários, oficiais de Registro de imóveis ou seus prepostos a:

I - verificar a existência da prova do recolhimento do Imposto ou do reconhecimento administrativo da não incidência, da imunidade ou da concessão de isenção;

[...]

Art. 21 - Os notários, oficiais de Registro de imóveis, ou seus prepostos, que infringirem o disposto nesta lei, ficam sujeitos à multa de:

[...]

II - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por item descumprido, pela infração ao disposto nos arts. 19 e 20 desta lei.

[...]

5.2.2.2. CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo é o grupo de informações que se obtém da interpretação dos textos legais e que faz o intérprete precisar, de forma segura, a exata quantia devida a título de tributo.²⁹⁹

Há que se entender que esse critério só está presente nas normas jurídicas que constituem relações jurídicas de natureza obrigacional, já que nas demais relações jurídicas, não há como mensurar economicamente seu objeto, que será uma prestação não pecuniária.

Fundamental é o domínio cognitivo de suas entidades constituintes – base de cálculo e alíquota – a fim de que se alcance, de forma adequada, a determinação do objeto prestacional, qual seja, o tributo a ser pago.

Discursemos sobre tais entidades, portanto, no que atine ao ITBI.

5.2.2.2.1. BASE DE CÁLCULO

Como já largamente tratado pela doutrina, a base de cálculo apresenta, entre outras funções, a de mensurar a intensidade da conduta, prevista no critério material da hipótese de incidência, que o contribuinte (ou a Administração, no caso dos tributos vinculados) praticar. Tem o condão, portanto, de medir as proporções reais do fato.³⁰⁰

Importante ressaltar que essa mensuração consubstancia-se sempre em termos monetários, haja vista a necessidade de se encontrar uma expressão quantitativa expressa em moeda, portanto econômica, a partir da qual uma operação aritmética será realizada com a alíquota para, finalmente, dar cumprimento a um dos elementos caracterizadores do conceito de tributo, à luz do artigo 3º do CTN, qual seja, sua natureza pecuniária.

Tão relevante sua importância que, na falta de uma correlação lógica e direta entre a base de cálculo e o critério material da hipótese de incidência tributária, aquela é que prevalecerá. Assim já ensinava PAULO DE BARROS CARVALHO, quando asseria sobre a função comparativa da base de cálculo, função esta pela qual a base de cálculo: (i) confirma o critério material da hipótese de incidência, quando há compatibilidade entre o padrão de medida e esse critério material; (ii) infirma-o, quando há incompatibilidade entre a grandeza eleita pelo legislador como base de cálculo e esse critério material; e (iii) afirma-o, quando esclarece esse critério material, obscuro nos meandros dos textos legais.³⁰¹

Partindo da premissa que adota a classificação dos impostos em cinco espécies tributárias³⁰², o binômio *hipótese de incidência tributária – base de cálculo* não é suficiente para diferenciar todas as espécies tributárias, haja vista a adequabilidade, no atual ordenamento, dos critérios de exigência constitucional de previsão legal de: (i) vinculação entre o critério material do antecedente da norma e uma atividade estatal referida ao contribuinte; (ii) destinação específica para o produto da arrecadação; e (iii) restituição do valor arrecadado ao contribuinte, ao fim de determinado período.³⁰³

Mas esse entendimento não retira a importância desse mesmo binômio como critério diferenciador dentro das espécies tributárias, como os impostos. É o que salienta

²⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.338.

³⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem...op.cit.*, p.546; BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.115.

³⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso...op.cit.*, p.345.

³⁰² São elas: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições sociais; (iv) contribuições de melhoria; (v) empréstimos compulsórios. Cf. MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.225.

³⁰³ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.225.

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao afirmar que tal binômio também é operativo dentro das próprias subespécies tributárias³⁰⁴, particularmente os impostos.

Assim o é na comparação entre três impostos sobre a propriedade imóvel: o IPTU, o ITBI e o ITCMD. Afinal, o valor do imóvel torna-se relevante não só para quem é proprietário dele, mas também para quem vai adquiri-lo numa transmissão imobiliária, seja *inter vivos*, onerosa ou gratuitamente, ou *causa mortis*. Aqui, o próprio critério material, particularmente na análise do conjunto *verbo mais complemento*, é que vai dar o tom diferenciador entre os referidos impostos, sendo a base de cálculo insuficiente para exercer uma infirmação do critério material da hipótese de incidência tributária.

Destaca-se assim, então, a possibilidade de a mesma grandeza de valor servir até para três impostos diversos.

Como não faz parte do escopo do presente estudo a análise do ITCMD, a seguir, discorreremos sobre se há mais de uma possibilidade no altiplano constitucional para a base de cálculo dos impostos sobre a propriedade imóvel de competência municipal: IPTU e ITBI.

5.2.2.2.1.1. BASE DE CÁLCULO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E NÃO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Apesar de já tratado anteriormente, quando da exegese dos dispositivos do CTN acerca do ITBI, cabe voltarmos àquilo que vai colaborar para a discussão ora presente, neste tópico.

As disposições do Código Tributário Nacional, mormente as do seu Livro Primeiro, para passarem no *teste da recepção*, ou seja, para terem sido recepcionadas pela Constituição vigente, devem trazer normas jurídicas cumpridoras das funções conferidas pelo constituinte à lei complementar tributária, prescritas, principalmente, no artigo 146 da Carta Magna.

Constatamos que o Código Tributário Nacional trouxe dispositivos acerca da base de cálculo tanto do IPTU quanto do ITBI, conforme abaixo:

Art. 33. A base do cálculo do imposto [IPTU] é o valor venal do imóvel.
Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

³⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem...op.cit.*, p.546.

Art. 38. A base de cálculo do imposto [ITBI] é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Mas, como exposto acima, é necessário que verifiquemos se a definição da base de cálculo dos impostos supracitados cumpre algum papel daqueles conferidos à lei complementar tributária. Isto porque, em princípio, a competência para prescrever sobre todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária de um imposto é do ente político a quem a Constituição outorgou a competência tributária desse imposto. Ou seja, a definição das bases de cálculo (assim como a definição de impostos, dos fatos geradores e dos contribuintes) dos impostos, estipulada no artigo 146, III, a, da Constituição, só pode ser função da lei complementar quando der cumprimento ao disposto no inciso I (prevenir conflitos de competência tributária entre os entes políticos) ou no inciso II (regular normas de imunidade tributária) do mesmo artigo.

Debruçando-nos sobre os dispositivos da lei complementar que versam sobre base de cálculo tanto do IPTU quanto do ITBI, podemos afirmar que, obviamente, as normas advindas de tais dispositivos não regulam qualquer limitação constitucional ao poder de tributar. Afinal, a definição da base de cálculo pela lei complementar não contribui em nada para a regulamentação infraconstitucional das normas jurídicas de imunidade tributária.

Também constatamos que a sua prescrição não promove nenhuma prevenção a conflito de competência tributária. Basta, para fazermos um teste, imaginarmos o Ordenamento sem tais dispositivos. Haveria alguma insegurança jurídica ocasionada por conflito de competência advinda da ausência de uma estipulação da definição das bases de cálculo de tais impostos numa lei complementar? Não, porque além do artigo 156, §1º, I, da Constituição, expressamente tratar de *valor do imóvel*, quando se refere à progressividade do IPTU, o mesmo artigo, em seu inciso II, fala em transmissão onerosa de *bem imóvel*, o que nos direciona invariavelmente para o valor desse bem.

Concluimos, portanto, que tais dispositivos não foram recepcionados pelo nosso ordenamento.

Sua não recepção remete, desta feita, necessariamente ao conceito da riqueza que pretendeu o constituinte ser tributada com esses impostos. Indo ao inciso I do artigo 156 da Constituição, não é difícil inferir que o elemento econômico que se quer alcançar com o IPTU é o valor do bem imóvel do proprietário. Da mesma forma, fitando-se o inciso II do

mesmo artigo, deduz-se que, sendo o imposto de que trata ser relativo à transmissão de um bem imóvel, certamente a riqueza a ser almejada também é o valor de tal bem.

5.2.2.2.1.2. PREÇO, VALOR VENAL DO IPTU E VALOR DE MERCADO

Como vimos, um imposto sobre a transmissão onerosa de bem imóvel tem como base de cálculo possível, o valor do bem imóvel. Mas, considerando as duas etapas que a materialidade *transmissão* apresenta (escritura pública e registro do título aquisitivo) no seu rito solene, pode dar ensejo, ao menos, à utilização de três grandezas que representam presunções relativas do valor do bem imóvel: (i) o preço declarado pelas partes no negócio jurídico; (ii) o valor venal do IPTU³⁰⁵, com os critérios legais previstos para sua apuração; e (iii) o valor de mercado atualizado do imóvel.

Afinal, quanto ao papel que as presunções exercem, FABIANA DEL PADRE TOMÉ destaca que:

Convém registrar que as presunções, no âmbito tributário, exercem importantes funções, servindo para (i) suprir deficiências probatórias, sendo empregadas nas hipóteses em que o Fisco se vê impossibilitado de provar certos fatos; (ii) garantir eficácia à arrecadação e (iii) preservar a estabilidade social.³⁰⁶

A escritura pública é o instrumento credenciado pelo direito para dizer que ocorreu uma compra e venda a determinado preço. Mas tendo em vista que o constituinte previu como base de cálculo do ITBI o valor do bem imóvel³⁰⁷, vai depender do legislador tributário do ente competente para instituir o imposto, no caso o Município, se ele vai assumir, como primeira presunção desse valor do bem imóvel, o preço no negócio jurídico.

O importante é, valendo-nos do diagrama apresentado quando estudamos o conceito de atividade preponderantemente imobiliária, que a definição (presunção) instituída pelo legislador não ultrapasse o conceito constitucionalmente posto.

³⁰⁵ Tomemos esse valor venal do IPTU, daqui em diante, não no sentido difundido de valor venal, como valor do imóvel nas condições normais de mercado, mas sim como o valor apurado conforme os critérios da Planta Genérica de Valores.

³⁰⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova...op.cit.*, p.140.

³⁰⁷ Há doutrinadores que entendem que há distinção entre valor do bem imóvel e valor da transmissão. Cf. MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. Bauru: EDIPRO, 2006, p.197-198. Não concordamos com tal afirmação haja vista a transmissão ser sempre transmissão de algo, e esse algo é que possui mensuração econômica, seja ele pertencendo a alguém; seja ele sendo adquirido por alguém.

Logo, na nossa atividade interpretativa, temos que *descobrir* qual das grandezas a legislação do Município selecionou como presunção relativa de base de cálculo do ITBI.

Normalmente, a escolha do preço como tal presunção não se mostra clara no primeiro debruçar sobre o texto legal. Isso porque várias legislações municipais expressam laconicamente que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel. Daí, havendo na legislação do mesmo ente político a previsão de que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, correm alguns intérpretes para alarmar que o Município optou pela equivalência entre as duas bases de cálculo. Nem sempre.

Esse comportamento pôde ser identificado na legislação paulistana, o que se deduz da análise, particularmente, dos artigos 7º, *caput*, e 8º, *caput*, da Lei 11.154, de 30.12.1991, e do artigo 7º, *caput*, da Lei nº 6.989, de 29.12.1966, todos com suas redações originais:

Lei nº 11.154/91 [ITBI]:

Art.7º. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

[...]

Art.8º. Em nenhuma hipótese o imposto será calculado sobre valor inferior ao valor do bem, utilizado, no exercício, para base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, atualizado monetariamente de acordo com a variação dos índices oficiais, no período compreendido entre 1º de janeiro e a data da ocorrência do ato.

[...] (grifo nosso)

Lei nº 6.989/66 [IPTU]:

Art. 7.º O imposto calcula-se à razão de 1,0 % sobre o valor venal do imóvel [...]. (grifo nosso)

Adiantando, o valor venal do IPTU é concretizado confrontando-se os dados do imóvel existentes no cadastro de imóveis da prefeitura com os diversos fatores, critérios e valores de metro quadrado previstos na lei. Assim, à primeira vista, poderíamos concluir que a base de cálculo do ITBI, *in casu*, é o valor venal do IPTU, até porque só este último apresenta valores insertos na lei.

Mas o artigo 7º, *caput*, da Lei nº 11.154/91 não pode ser interpretado isoladamente. Isso porque a mesma lei, no *caput* do artigo seguinte (art.8º), é clara ao prescrever que, em

nenhuma hipótese, a base de cálculo do ITBI será inferior à base de cálculo do IPTU, nos termos ali dispostos.

Ora, se a mesma lei diz que a base de cálculo do ITBI deverá ser no mínimo igual à base de cálculo do IPTU, não há outra conclusão senão aquela pela qual essa lei prevê, como sendo regra geral, a possibilidade de a base de cálculo do ITBI ser superior à base de cálculo o IPTU.

Interpretação em sentido diverso, ou seja, de equivalência semântica entre valor venal do ITBI e valor venal do IPTU, estaria desconsiderando o próprio subsistema composto pela lei e interpretando o art.7º, *caput*, da Lei nº 11.154/91 isoladamente, o que é inadmissível.

Assim, se fosse a intenção do legislador que a base de cálculo do ITBI fosse sempre a mesma do IPTU, não seria necessário o *caput* do art.8º.

Portanto, não é possível alegar que o conjunto sógnico *valor venal*, presente na Lei nº 11.154/91, seja o valor venal do IPTU. Nada mais comum num objeto cultural manifestado sempre em linguagem, como é o caso do direito, e que, portanto, apresenta signos, conjuntos sógnicos e enunciados dotados de equivocidade, em maior ou menor grau, dependendo do caso.

Como primeira conclusão, temos que a lei municipal paulistana, nesse caso, optou pelo preço estipulado no negócio jurídico, como presunção relativa do valor do bem imóvel.

Mas cabe aqui ressaltar a impropriedade de a lei municipal, à época, estipular um *valor venal mínimo* para ser utilizado na apuração da base de cálculo do ITBI, sem a possibilidade de sua impugnação por parte do contribuinte. Afinal, não pode ser descartada a hipótese de haver preço que se concretize num patamar efetivamente inferior à base de cálculo do IPTU.

Esse entendimento, inclusive, foi acolhido mais recentemente no Município de São Paulo com a revogação do artigo 8º da Lei nº 11.154/91³⁰⁸, expurgando do sistema o que se chamava de *mínimo legal*, apesar de a fundamentação para tal exclusão se encontrar no fato de que o Município de São Paulo, atualmente, não utiliza o preço como presunção relativa da base de cálculo do ITBI mas sim o valor de mercado atualizado, como veremos a seguir, o que enseja seu descolamento de qualquer referência à base de cálculo do IPTU.

³⁰⁸ Revogado por disposição expressa no artigo 50 da Lei nº 14.256 de 29.12.2006.

Sempre falamos em preço como presunção relativa da base de cálculo do ITBI, porque é possível a sua desconsideração quando este for considerado inservível, seja por ser considerado pelo Fisco como simulado, ou por ser tido como manifestamente inferior ao valor do bem imóvel. Aqui, deverá ser aberto processo regular para apuração da base de cálculo do ITBI, seja por ser omissa ou não merecer fé a declaração expressa na escritura pública, caso em que o procedimento estará fundamentado nos termos do artigo 148 do CTN; seja pela necessidade de sua consonância com o valor do bem imóvel, quando o fundamento de validade será o artigo 142 do CTN, mas sempre concedendo-se o contraditório e a ampla defesa ao contribuinte, mandamentos inafastáveis no nosso Estado Democrático de Direito.

Para tanto, citemos HUGO DE BRITO MACHADO³⁰⁹:

Em se tratando de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida, para a determinação de sua base de cálculo, na hipótese mais geral, que é a compra e venda, o preço. Este funciona, no caso, como uma declaração de valor feita pelo contribuinte, que pode ser aceita, ou não, pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art.148 do CTN.

Registre-se apenas uma pequena divergência com o nobre jurista, como explicitado acima, que se não houver simulação de preço na celebração do negócio jurídico, o processo de apuração da base de cálculo não se fundamenta no artigo 148, mas sim no artigo 142, ambos do Código Tributário Nacional, pois se trata apenas de apurar a correta base de cálculo, a *matéria tributável*.

Partamos para a segunda hipótese de escolha de presunção de base de cálculo do ITBI por parte do Município, qual seja, a definição, pelas leis desse Município, pela equidade semântica entre a base de cálculo do ITBI e a base de cálculo do IPTU.

Cabe aqui ressaltar que elegendo o Município essa hipótese, a relatividade de tal presunção normalmente só será utilizada pelo contribuinte, por meio de impugnação alegando que esse valor está maior que o valor do bem imóvel. Afinal, não faz sentido o Município definir como base de cálculo do ITBI o valor venal do IPTU e depois, discordar desse valor, por ele próprio definido.

De qualquer maneira, esse ponto merece, antes, uma digressão a respeito da Planta Genérica de Valores (PGV)³¹⁰ e sua determinação por lei.

³⁰⁹ *Curso de Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p.295.

As PGV são criadas devido à impossibilidade fática de o Fisco apurar, caso a caso, o valor venal do IPTU de todos os imóveis do Município, para fins de lançamento de ofício.³¹¹

Reza o artigo 97 do CTN que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

[...]

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

[...]

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

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

O referido dispositivo se escora no princípio da legalidade estrita, previsto na Constituição de 1988, em seu artigo 150, I, pelo qual todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária deverão ser estabelecidos por lei. Não escapa a base de cálculo, portanto, de tal prescrição.

Mas o que é estabelecer a base de cálculo por lei? Seria fixar seu valor numérico em lei ou apenas definir o tipo ao qual o aplicador da lei deve se submeter na apuração do seu valor no caso concreto?

A discussão não passou despercebida por MISABEL DERZI que, criticando as decisões do Supremo Tribunal Federal no sentido de que somente lei poderia estabelecer valor venal do IPTU maior que o do ano anterior acrescido de correção monetária³¹², afirmou que:

Em primeiro lugar, segundo o princípio da separação das funções estatais, compete ao Poder Legislativo estabelecer os critérios gerais e abstratos

³¹⁰ São documentos normativos que prescrevem os métodos, critérios e fatores de avaliação dos imóveis urbanos, bem como todos os valores de metro quadrado de terreno e de metro quadrado de construção, para fins de apuração da base de cálculo do IPTU.

³¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções.op.cit.*, p.135.

³¹² Por exemplo: RE 87.763-1 (DJU 23.11.1979, Tribunal Pleno); RE 92.009 (DJU 11.04.1980, Tribunal Pleno) e RE 93.661 (DJU 27.11.1981, Segunda Turma).

que direcionam os atos de aplicação da norma aos casos concretos. Ora, a eleição do valor venal como base de cálculo satisfaz ao princípio constitucional da legalidade e da especificidade conceitual tributária. A avaliação de cada imóvel é aplicação da norma ao caso concreto, função própria da Administração lançadora do tributo. “Encontrar o valor venal de cada imóvel em particular, em cada caso concreto, é aplicar a norma, reduzindo-a ao individual e concreto. Ato que não é da competência do Poder Legislativo, mas do Poder Executivo, por meio de realização do lançamento. Ato que se dá no mundo do ser”³¹³.

[...]

Em segundo lugar, objetiva-se, as plantas de valores, estabelecidas ou atualizadas por decretos regulamentares, são manifestações de função peculiar do Poder Executivo, que é a de viabilizar o comando legal, ditando os meios adequados à sua execução. Exigir que sejam tais plantas aprovadas por lei configura usurpação das funções do Executivo e alteração da vontade do próprio legislador.

Finalmente, argumenta-se, a edição das plantas ou mapas de valores genéricos pelo Executivo, como apropriadamente afirmam Gandra Martins e Aires F. Barreto, “facilita e racionaliza o trabalho, resguarda a necessária uniformidade no comportamento do fisco, evita discrepâncias próprias do arbítrio e representa segurança para o fisco e os contribuintes”^{314, 315}.

Importante destacar essa discussão porque o entendimento da necessidade de lei ficou consolidado jurisprudencialmente no Supremo Tribunal Federal, apesar do acima exposto pela autora. Isso conduziu o Município de São Paulo à adoção do estabelecimento da Planta Genérica de Valores (PGV) por lei³¹⁶, o que não ocorria antes, conforme preceito original da Lei nº 6.989, de 29.12.1966, em seu artigo 16, §1º:

[...]

§1º - As “Plantas Genéricas de Valores” serão publicadas pelo Executivo e vigorarão, a partir do exercício imediato àquele em que forem editadas,

³¹³ Apud DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p.266.

³¹⁴ Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva; BARRETO, Aires Fernandino *Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. Vol.I. São Paulo: RT, 1985, p.152.

³¹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. RT, 1988, p.273-274.

³¹⁶ A última PGV foi aprovada em São Paulo por intermédio da Lei nº 13.250, de 27.12.2001, particularmente, seus Anexos I e II.

enquanto não forem substituídas ou modificadas por outras, no todo ou em parte.

De fato, a base de cálculo, como evento trazido do mundo da realidade, também deve estar posta na generalidade da norma, como um conceito, enunciado conotativo que servirá de modelo a orientar, ao longo do processo de positivação do direito, a construção de enunciados protocolares constituidores do fato concreto³¹⁷, os valores individualizados.

Interessante notar que não se tem notícia de haver determinação legal, por exemplo, dos valores das mercadorias, que comporão a base de cálculo do ICMS, por meio de lei. Simplesmente porque os valores que irão compor a base de cálculo de qualquer imposto, em geral, serão extraídos da riqueza dos fatos ocorridos entre particulares, e não da lei.

A determinação da PGV por intermédio de lei traz consigo os percalços de o Executivo não lograr a atualização constante dessa planta, pela necessidade de concordância também por parte do Poder Legislativo, atento à conveniência política. Assim, quanto maior a demora em se aprovar lei com uma PGV atualizada, maior a probabilidade de haver discrepâncias entre o valor venal do IPTU e o valor de mercado atualizado do imóvel.

De qualquer maneira, já voltando à opção do legislador pela base de cálculo do ITBI como sendo o valor venal para fins de IPTU (ou seja, utilizando-se dos mesmos critérios previstos na legislação para a apuração da base de cálculo do IPTU), essa escolha simplifica também a atividade fiscalizadora do ITBI, considerando que os critérios previstos na legislação conferirão relativa objetividade à apuração do seu valor, favorecendo não só o Fisco como o contribuinte.

Já tivemos a oportunidade de externar acima a desvantagem dessa escolha haja vista o descompasso que normalmente se apresenta entre o preço (ou o valor de mercado atualizado dos imóveis) e o valor venal presente na lei da PGV. Mas essa não é a única desvantagem.

Uma tributação em massa deve evitar que os métodos, critérios e fatores, bem como os valores de metro quadrado de terreno e construção, todos estipulados na PGV, conduzam a bases de cálculo muito próximas aos valores dos bens imóveis, o que ensejaria uma enxurrada de impugnações a lançamentos de IPTU, haja vista a constante oscilação dos valores desses bens no mercado imobiliário.

³¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos...op.cit.*, p.101.

Por isso é que o Município de São Paulo, com seus mais de 2.500.000 (dois milhões e quinhentos mil) imóveis, opta, quando se trata de IPTU, mesmo quando consegue aprovar uma nova PGV por meio de lei, em estabelecer tais elementos para se chegar a uma base de cálculo razoavelmente inferior (historicamente, em média, cerca de trinta por cento inferior) ao valor de mercado real.

Mas mesmo essa escolha legislativa não afasta a necessidade de previsão legal de impugnação desse valor venal do IPTU, afinal, é uma estipulação por uma das partes na relação obrigacional tributária, o Fisco, que não passou pelo contraditório em favor da outra parte, o contribuinte. Pois esses valores apurados também se põem como presunções relativas.

Nesse sentido é também o entendimento de MARIA RITA FERRAGUT³¹⁸:

Tais plantas [fiscais de valores] visam a praticabilidade da tributação (que poderia ser inviável se o Fisco tivesse que analisar cada caso concreto) e podem ser utilizadas desde que a legislação preveja a possibilidade de o contribuinte questionar os valores nela fixados.

A planta, nesse sentido, deve ser tida apenas como uma fixação provisória de valores, que se tornará definitiva em face da não-impugnação do contribuinte, ou da impugnação ineficaz.

Assim ocorre no Município de São Paulo, cuja Lei nº 10.235, de 16.12.1986, que, entre outras coisas, dispõe sobre a forma de apuração do valor venal de imóveis, para efeito de lançamento do imposto predial e territorial urbano, prescreveu:

Art.18 Nos casos singulares de imóveis para os quais a aplicação dos procedimentos previstos nesta lei possa conduzir a tributação manifestamente injusta ou inadequada, poderá ser adotado, a requerimento do interessado, processo de avaliação especial, sujeito à aprovação do órgão competente da Secretaria Municipal de Finanças.

Por conta das desvantagens acima elencadas, a respeito da adoção da PGV como instrumento de apuração não só da base de cálculo do IPTU mas também do ITBI, é que surge a possibilidade de o Município utilizar uma terceira opção, qual seja, a apuração do valor de mercado atualizado do imóvel.

³¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções...op.cit.*, p.135-136.

Ela leva em consideração o fato de que a tributação do ITBI, diferentemente da do IPTU, não se caracteriza como uma tributação de massa, o que traz a possibilidade fática de se apurar o valor de mercado dos imóveis de uma forma individualizada e, conseqüentemente, mais próximo da real capacidade contributiva do adquirente.

Percebe-se a objetivação de tal escolha na lei a partir de enunciados prescritivos como os do artigo 7º, *caput*, da Lei paulistana nº 11.154, de 30.12.1991, agora com a redação das Leis nº 14.125, de 29.12.2005 e nº 14.256, de 29.12.2006:

Art.7º. Para fins de lançamento do imposto, a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado.

[...]

Aliás, essa é a definição mais adotada pela doutrina para o conceito de valor venal. A título de exemplo, leciona AIRES FERNANDINO BARRETO:

Valor venal é o preço provável que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, diante de mercado estável e quando o comprador e vendedor têm plena consciência do potencial de uso e ocupação que ao imóvel pode ser dado.³¹⁹

Mas, para que o Poder Executivo do Município possa estipular critérios distintos de apuração entre a base de cálculo do IPTU e a do ITBI, deve obedecer a dois requisitos: (i) nenhuma das duas pode ultrapassar o valor de mercado do imóvel, parâmetro estabelecido constitucionalmente, mesmo que de forma implícita; e (ii) o método de avaliação do valor de mercado atualizado do imóvel para fins de ITBI deve ter critérios e procedimentos claros para os contribuintes, de forma a ser revestido de certa objetividade, até para que possa ser objeto de impugnação por parte do contribuinte sem cerceamento de defesa.

De qualquer forma, é importante que, independentemente da forma como a base de cálculo seja constituída, por lei, decreto ou na aplicação ao caso concreto, sempre que sua apuração se constituir em decisão unilateral de uma das partes da relação obrigacional tributária, Fisco e contribuinte, seja dada a oportunidade de impugnação do valor pela outra parte. Afinal, os princípios do contraditório e da ampla defesa têm como corolário a

³¹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.749. Nesse sentido também: HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro-Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.423.

liberdade probatória, admitida mesmo que não haja previsão legal expressa por parte do ente tributante³²⁰, liberdade essa decorrente também da presunção relativa que acompanha toda decisão unilateral na apuração do valor do bem imóvel.

Podemos encontrar as provas consubstanciadoras da base de cálculo do ITBI em cada uma dessas possibilidades na dualidade *documento – suporte físico*³²¹. Assim, no preço de compra e venda, o documento escritura pública carrega o suporte físico no qual está a linguagem da declaração desse preço pelas partes. No valor venal do IPTU, o documento carnê do IPTU, ou o cadastro do imóvel, vai trazer o suporte físico que consubstancia o procedimento de apuração do valor venal bem como este próprio valor. No valor de mercado atualizado, o documento será o laudo pericial com o suporte físico nele presente que atesta o procedimento adotado e o valor de mercado encontrado.

5.2.2.2.1.3. BASE DE CÁLCULO DOS IMÓVEIS NA PERMUTA – POSSIBILIDADE DE DIVISÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

A troca ou permuta é uma espécie de contrato no qual as partes se obrigam a alienar uma coisa por outra que não seja dinheiro. A sua natureza é a mesma da compra e venda, tanto que dispõe o artigo 533 do Código Civil que se aplicam à permuta, regra geral, as disposições referentes à compra e venda.

É um contrato oneroso, já que há vantagens e desvantagens patrimoniais, prestação e contraprestação, para ambas as partes, havendo, pois, reciprocidade.

Sua principal distinção em relação à compra e venda é que nesta o objeto da prestação de uma das partes é pecuniário, enquanto na permuta o objeto da prestação das duas partes se dá em coisa ou direito. Na compra e venda: coisa contra certo preço; na permuta: coisa contra outra coisa.³²²

Poderão então ser permutados: imóvel por imóvel, imóvel por móvel, móvel por móvel, direito por coisa e direito por direito.³²³

TULIO ASCARELLI³²⁴, citado por MARIA HELENA DINIZ³²⁵, afirma que a compra e venda na qual há vontade de beneficiar, ou seja, com o bem comprado tendo

³²⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova...op.cit.*, p.101.

³²¹ Sendo o suporte físico a linguagem escrita que esclarece não só o valor venal (resultado) mas também o procedimento para alcançá-lo.

³²² DE PAGE, Henri. *Traité élémentaire de droit civil belge*. Vol.IV, p.445 *apud* DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.III. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.189.

³²³ GOMES, Orlando. *Contratos*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p.324 *apud* DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.III. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.189.

³²⁴ *Contrato misto, negócio indireto, “negotium mixtum cum donatione”*. Lisboa: 1954, p.23.

³²⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.III. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.193.

valor superior ao preço acertado, configura um negócio misto (compra e venda e doação). Fazendo analogia desse entendimento para a permuta, apesar de que para ela se configurar, não há necessidade de que os bens tenham igual valor,³²⁶ entendemos que a permuta com valores dos bens desiguais em que não há torna também caracteriza um negócio misto (permuta e doação).

A partir dessas noções iniciais, podemos facilmente inferir que se os valores dos imóveis a serem permutados forem iguais, as duas partes deverão pagar o ITBI correspondente ao imóvel adquirido.

Da mesma forma, sendo os imóveis de valores distintos, caso haja torna em favor daquele que adquiriu o imóvel de menor valor, torna essa exatamente igual à diferença entre os valores dos imóveis, aquele que adquiriu o imóvel mais valioso, pagará o ITBI pelo valor deste imóvel. Aquele que adquiriu o imóvel de menor valor, pagará o ITBI sobre este valor menor.

Numa terceira situação, quando a permuta se der com imóveis de distintos valores e não houver torna, o adquirente do imóvel de maior valor estará adquirindo este imóvel a título misto: onerosamente no montante que se equipara ao valor do imóvel mais barato, e gratuitamente na parte que exceder este valor menor. Na parte onerosa, incide o ITBI; na parte gratuita, ITCMD.

Até aqui, consideramos os valores como sendo aqueles acertados entre as partes no contrato. Mas a situação se complica quando o Município em que os imóveis se encontram fornece aos contribuintes avaliação dos imóveis para efeito de apuração da base de cálculo do ITBI. Isso porque os valores de mercado apurados pela Prefeitura, em divergindo dos valores declarados pelas partes, ensejarão alguns questionamentos que explanaremos a partir de exemplos.

Situação 1: escritura de permuta envolvendo um imóvel com valor declarado pela parte de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e outro imóvel com valor declarado pela outra parte de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais). Não há torna. A Municipalidade apura os seus valores de mercado em, respectivamente, R\$ 210.000,00 e R\$ 270.000,00. A base de cálculo do ITBI para o adquirente do imóvel de menor valor, assim como para o adquirente do imóvel de maior valor, é R\$ 210.000,00. Mas e a base de cálculo do ITCMD? Levará em consideração a diferença de R\$ 50.000,00, entre os valores declarados

³²⁶ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol.III. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.189.

pelas partes, ou será de R\$ 60.000,00, levando em conta os valores de mercado apurados pelo Município?

Situação 2: escritura de permuta envolvendo um imóvel com valor declarado pela parte de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e outro imóvel com valor declarado pela outra parte de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais). Há torna de R\$ 50.000,00. A Municipalidade apura os seus valores de mercado em, respectivamente, R\$ 210.000,00 e R\$ 270.000,00. A base de cálculo do ITBI para o adquirente do imóvel de menor valor será de R\$ 210.000,00. Mas e o adquirente do imóvel de maior valor? Terá de recolher ITBI sobre R\$ 270.000,00, mesmo que a torna por ele oferecida (R\$ 50.000,00) não cubra a diferença de R\$ 210.000,00 para R\$ 270.000,00? Ou terá, por essa falta de cobertura, de recolher ITBI sobre R\$ 260.000,00 e ITCMD por sobre R\$ 10.000,00?

Situação 3: escritura de permuta envolvendo um imóvel com valor declarado pela parte de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e outro imóvel com valor declarado pela outra parte também de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais). Portanto, não há necessidade de torna, não havendo declaração a respeito. A Municipalidade apura os seus valores de mercado em, respectivamente, R\$ 210.000,00 e R\$ 270.000,00. A base de cálculo do ITBI para o adquirente do imóvel de menor valor será de R\$ 210.000,00. Mas e o adquirente do imóvel de maior valor de mercado? Terá de recolher ITCMD sobre R\$ 60.000,00, mesmo que as partes tenham declarado a igualdade de valores dos imóveis? Ou o Município pode cobrar ITBI sobre R\$ 210.000,00 para o adquirente de um imóvel e R\$ 270.000,00 para o adquirente do outro imóvel? Essa última hipótese não estaria fazendo valer a cobrança de ITBI sobre parte não onerosa de uma transação?

Passemos a construir o raciocínio que levará ao nosso entendimento sobre tais controvérsias.

Na compra e venda, quando o valor de mercado apurado pelo Município é distinto do preço declarado numa escritura de compra e venda, isso não quer dizer que o comprador terá que alterar seu preço na escritura para equipará-lo ao valor de mercado, ou que terá que pagar ITBI sobre a parte do valor de mercado que se equipara ao preço e ITCMD sobre o que excedeu esse preço. Apenas, para fins negociais, o preço é um; e para fins tributários, o valor que o imóvel possui é outro. Importante deixar claro que o fato de a Municipalidade apurar valor de mercado distinto do preço não acarreta em essa Municipalidade estar invalidando tal preço. Somente considera que este preço não reflete o valor que o imóvel vale.

Isso implica em dizer que a natureza plenamente onerosa da transação não será descaracterizada pela inexatidão no encontro do valor de mercado do imóvel apurado pelo Município e aquilo que se declarou ter sido pago por ele. É importante que isso fique claro porque vai determinar, ao final do raciocínio, porque um desencontro entre o preço e o valor de mercado do imóvel apurado pelo Município não enseja uma transmissão parcialmente gratuita.

De outra forma. A natureza onerosa, mista (onerosa e gratuita) ou gratuita da transação estará estabelecida pelos valores lançados pelas partes nos negócios jurídicos, ou seja, valores declarados dos imóveis, preços e tornas. A apuração posterior, por parte do Município, de outros valores, para fins tributários, não poderá ter o condão de alterar, mesmo que parcialmente, essa natureza a fim de atribuir consequências tributárias diversas.

Tomemos a compra e venda. Vendedor e comprador acertam que a compra e venda se fará pelo preço de R\$ 100.000,00. Vão à Prefeitura do Município para solicitar a base de cálculo do ITBI. A Municipalidade declara que o imóvel vale R\$ 120.000,00. Isso não quer dizer que o adquirente do imóvel, na lavratura da escritura, terá que recolher ITBI sobre uma base de cálculo de R\$ 100.000,00 e um ITCMD sobre uma base de cálculo de R\$ 20.000,00. Essa diferença apurada não desnatura a onerosidade da transmissão como um todo, porque a onerosidade está consignada no negócio jurídico que se realiza no âmbito civil. Apenas para fins tributários haverá um ajuste da base de cálculo.

Da mesma forma, na escritura de permuta. Se as partes declararem valores dos imóveis de R\$ 200.000,00 e R\$ 250.000,00 e torna de R\$ 50.000,00 para equiparar a transação na esfera civil, e como resultado da consulta à Prefeitura do Município os valores de mercado dos imóveis forem, respectivamente, R\$ 210.000,00 e R\$ 270.000,00, tais valores de mercado não deverão alterar o valor da torna (assim como também não ensejaram a alteração do preço na escritura de compra e venda). Aqui também não podemos dizer que com os valores apurados pelo Município e uma torna de R\$ 50.000,00 há uma transmissão imobiliária não onerosa de R\$ 10.000,00. Isso porque a torna refletiu a intenção plenamente onerosa na esfera civil, complementando a desigualdade dos valores dos imóveis declarados pelas partes. Nesta hipótese, então, o ITBI incidirá sobre R\$ 210.000,00 e sobre R\$ 270.000,00, sem qualquer incidência de ITCMD, pois, com a torna complementando exatamente os valores declarados pelos contribuintes, não houve qualquer intenção de gratuidade na transação.

De maneira distinta, se as partes resolverem celebrar uma escritura de permuta com valores declarados dos imóveis de R\$ 200.000,00 e R\$ 250.000,00 sem qualquer torna, aí sim, o referido negócio jurídico concretizará uma transação parcialmente onerosa e parcialmente gratuita. Nesse exemplo, uma consulta à Municipalidade que conferisse aos imóveis, respectivamente, os valores de R\$ 210.000,00 e R\$ 270.000,00, faria com que a incidência tributária se dividisse entre Município e Estado. A base de cálculo do ITBI, para cada imóvel, seria de R\$ 210.000,00, pois é a parte da transação que apresenta característica onerosa. E a base de cálculo do ITCMD seria de R\$ 60.000,00, imposto este que seria exigido pelo Estado do adquirente do imóvel de maior valor.

5.2.2.2.1.4. BASE DE CÁLCULO NO CASO DE CESSÃO DE DIREITOS DE PROMITENTE COMPRADOR

Pudemos afirmar acima que é afastada uma injustiça quando a legislação prevê, como contribuinte do ITBI, na cessão de direitos sobre compromisso de compra e venda, o cedente, e, na operação de compra e venda seguinte relativa ao mesmo imóvel, como contribuinte, o comprador.

Afinal, este comprador, que está pagando o ITBI por ocasião da compra e venda, se como cessionário que foi na operação anterior fosse ali compelido a pagar o ITBI, como cessionário, acabaria por pagar o imposto duas vezes sobre o mesmo imóvel.

Mas essa justiça ainda não seria *perfeita* se a base de cálculo do ITBI na transmissão imobiliária decorrente da cessão de direitos aqui tratada, a ser pago pelo cedente, se compusesse pela integralidade do valor do bem previsto contratualmente no compromisso de compra e venda.

Sim, porque não seria justo que o promissário comprador, tendo pago um número de parcelas inferior ao valor integral do bem imóvel, viesse a ser tributado, quando figurasse na cessão como cedente, pelo ITBI com base nesse valor integral.

Assim, é importante que as legislações municipais prevejam, para cálculo do referido imposto, que a base de cálculo na cessão de direito de promitente comprador, seja proporcional à razão entre o valor que o cedente já pagou relativo ao bem e o preço total previsto contratualmente no compromisso de compra e venda³²⁷. A ideia é que ele, cedente, só pague o imposto relativo à proporção do bem imóvel já por ele paga, e portanto, já por ele *adquirida*.

³²⁷ Essa proporcionalidade não será necessária se o município competente adotar como única possibilidade de base de cálculo o preço acertado pelas partes, que aqui será o preço declarado da cessão.

Num exemplo, imaginemos um contrato de promessa de compra e venda cujo preço total do bem imóvel foi de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e ele será pago em 120 (cento e vinte) prestações mensais de R\$ 1.000,00 (mil reais). Suponhamos que, após 24 (vinte e quatro) meses, o promitente comprador desista do negócio celebrando outro contrato, agora de cessão de direitos de promitente comprador, com uma terceira pessoa (cessionário).

Sendo o valor de mercado do bem imóvel à época da cessão acima mencionada igual a R\$ 160.000,00 (cento e sessenta mil reais), a base de cálculo do ITBI para essa cessão será encontrada a partir do seguinte cálculo:

Valor pago pelo cedente até o momento da cessão de seu direito:

$$24 \times \text{R\$ } 1.000,00 = \text{R\$ } 24.000,00$$

Este valor corresponde a 20% do valor total do preço avençado no compromisso de compra e venda, conforme se demonstra abaixo:

$$\text{R\$ } 24.000,00 \div \text{R\$ } 120.000,00 = 0,20 \text{ ou } 20\%$$

Dessa forma, a base de cálculo corresponderá a 20% do valor de mercado do bem, conforme a seguir:

$$20\% \times \text{R\$ } 160.000,00 = \text{R\$ } 32.000,00$$

Assim, torna-se cristalino que aquele que vai figurar como cedente numa cessão de direitos sobre promessa de compra e venda de bem imóvel só irá pagar o imposto sobre o valor do imóvel que já *adquiriu*.

Posteriormente, quando o mesmo imóvel for objeto de escritura de compra e venda, aquele que antes foi cessionário, figurará como comprador, respondendo pelo ITBI sobre o valor integral da compra e venda.

5.2.2.2.1.5. BASE DE CÁLCULO PARA DIREITOS REAIS MENORES

Já tivemos a oportunidade de constatar que o direito de propriedade abrange as faculdades de usar, gozar, dispor e reaver a coisa, conforme preceitua o artigo 1.228 do Código Civil. MARCO AURELIO DA SILVA VIANA³²⁸, citando EDMUNDO GATTI³²⁹, afirma que o direito de propriedade é o direito real de maior conteúdo, sendo que qualquer outro direito real está contido nele.

Os direitos reais existentes no nosso ordenamento corporificam algumas dessas faculdades de diversas formas, conferindo-lhes peculiaridades que os tornam únicos.

³²⁸ *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais: vol.XVI*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.725.

³²⁹ *Teoría general de los derechos reales*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, s/a, p.138.

A enfiteuse, como vimos acima, é o mais abrangente direito real de gozo sobre coisa imóvel alheia. Ela abrange todos os poderes da propriedade – usar, fruir, dispor e reivindicar a coisa de quem quer que seja, sendo inclusive perpétua. Tanto que o domínio do enfiteuta se chama domínio útil. Mas esse domínio não é pleno, porque o senhorio direto continua sendo o proprietário, permanecendo com o domínio direto.

A superfície, um direito de construir e plantar no terreno do proprietário, por tempo determinado.

A servidão, direito real sobre coisa alheia pelo qual o prédio serviente suporta um encargo (de uso e gozo) em favor do prédio dominante, de proprietário diverso, apesar do proprietário do prédio serviente não ficar privado desses poderes.

O usufruto, em que o usufrutuário detém o direito de usar e tirar os frutos de coisa alheia, por determinado tempo, sem lhe alterar a substância.

O uso, que apesar do nome, também permite ao usuário o uso e a fruição do bem, com a diferença de que tal uso e fruição, no uso, deve-se restringir às necessidades pessoais do usuário e de sua família.

A habitação, direito real também de gozo ou fruição, mas cujo direito só permite a seu detentor utilizar o imóvel como residência.

Apesar de não ser possível quantificar economicamente de uma maneira precisa cada uma dessas faculdades, é intuitivo concluir que os fatos que consubstanciam a transmissão de cada um desses direitos, seja por instituição, seja por cessão, representam riquezas de amplitudes díspares, e todas elas inferiores à do direito de propriedade.

Assim, não é possível admitir que a base de cálculo do ITBI para a transmissão de um imóvel, ou seja, de seu direito de propriedade, exprima a mesma riqueza que a transmissão de qualquer um dos direitos reais aqui vistos sobre o mesmo imóvel.

Nessa toada, andou bem o legislador paulistano quando previu, no artigo 9º da Lei nº 11.154, de 30.12.1991, com a redação da Lei nº 14.256, de 29.12.2006 que:

O valor da base de cálculo será reduzido:

I - na instituição de usufruto e uso, para 1/3 (um terço);

II - na transmissão de nua propriedade, para 2/3 (dois terços);

III - na instituição de enfiteuse e de transmissão dos direitos do enfiteuta, para 80% (oitenta por cento);

IV - na transmissão de domínio direto, para 20% (vinte por cento).

Parágrafo único. Consolidada a propriedade plena na pessoa do proprietário, o imposto será calculado sobre o valor do usufruto, uso ou enfiteuse.

Na verdade, até caberia uma gradação inferior da base de cálculo do uso em relação à base de cálculo do usufruto, pelo que se expôs acima. Mas tal equiparação não salta aos olhos.

O mesmo raciocínio desenvolvido para o uso acompanha a habitação, cabendo a esta uma base de cálculo ainda menor, devido às suas restrições de uso, em comparação com o direito real de uso.

O elogio dado acima não pode ser estendido para a instituição e transmissão do direito de superfície. Afinal, não há na legislação paulistana qualquer previsão legal para uma redução de sua base de cálculo, o que afronta o princípio da isonomia bem como o princípio da capacidade contributiva, na medida em que a superfície não se equipara, em termos econômicos, à plenitude dos direitos reais, representada pela propriedade.

Assim, entendemos que o fracionamento da base de cálculo sobre o direito de superfície (sua instituição e cessão) deveria se posicionar em algo próximo do usufruto.

É de se ressaltar que, qualquer que seja o percentual definido para apuração da base de cálculo na instituição do direito de superfície, o percentual que correspondente à *parte do direito* que permanece com o concedente ou fundeio será um percentual complementar (100% menos percentual do direito de superfície).

Esse percentual complementar pode ser utilizado no caso de uma transmissão do imóvel por parte do concedente, a qual não faz extinguir o direito de superfície.

5.2.2.2.1.6. DOS CÁLCULOS NA PARTILHA

Como afirmado anteriormente, na passagem lógica da divisão igualitária do conjunto de bens imóveis pela lei para a aquisição desigual desses bens por parte dos partilhando há, necessariamente, transmissão imobiliária.

Em havendo transmissão imobiliária, tal é passível de tributação. Mas de qual tributação? Estadual ou municipal? Cabe, a partir deste momento, verificar se a transmissão imobiliária do caso em questão se dá a título gratuito (ITD, estadual) ou oneroso (ITBI, municipal).

A onerosidade da referida transmissão ocorrerá se aquele condômino que recebeu a mais que o outro em bens imóveis, transmitiu, na mesma proporção de excesso, bens móveis, para esse outro condômino.

Para elucidar a questão, analisemos os exemplos abaixo:³³⁰

1º Exemplo:

Bens Imóveis:

Imóvel 1 – R\$ 70.000,00

Imóvel 2 – R\$ 130.000,00

Total em Imóveis – R\$ 200.000,00

Total em Móveis – R\$ 100.000,00

Partilhando: A e B.

Partilha (Vontade da lei – antes da manifestação da vontade dos partilhando):

Partilhando A:

Imóveis – R\$ 100.000,00

Móveis – R\$ 50.000,00

Partilhando B:

Imóveis – R\$ 100.000,00

Móveis – R\$ 50.000,00

Partilha propriamente dita (incluída a manifestação de vontade dos partilhando):

Partilhando A:

Imóvel 1 – R\$ 70.000,00

Móveis – R\$ 80.000,00

Partilhando B:

Imóvel 2 – R\$ 130.000,00

Móveis – R\$ 20.000,00

Valor em imóveis que o Partilhando B recebeu a mais que o devido: R\$ 30.000,00

Houve contraprestação em bens móveis? Sim. De quanto? 30.000,00

Há portanto transmissão onerosa de R\$ 30.000,00 em imóveis. Incide ITBI.

³³⁰ Considerando que não houve testamento, para hipóteses de sucessão.

Modifiquemos o exemplo somente no que tange à manifestação de vontade dos partilhandos:

2º Exemplo:

Partilhando A:

Imóvel 1 – R\$ 70.000,00

Móveis – R\$ 50.000,00

Partilhando B:

Imóvel 2 – R\$ 130.000,00

Móveis – R\$ 50.000,00

Valor em imóveis que o Partilhando B recebeu a mais que o devido: R\$ 30.000,00

Houve contraprestação em bens móveis? Não.

É pois transmissão gratuita de R\$ 20.000,00 em imóveis. Incide ITD.

Um 3º exemplo de acordo entre partilhandos:

Partilhando A:

Imóvel 1 – R\$ 70.000,00

Móveis – R\$ 20.000,00

Partilhando B:

Imóvel 2 – R\$ 130.000,00

Móveis – R\$ 80.000,00

Valor em imóveis que o Partilhando B recebeu a mais que o devido: R\$ 30.000,00

Houve contraprestação em bens móveis? Não.

Há pois transmissão gratuita de R\$ 30.000,00 em imóveis. Incide ITD.

Pelos exemplos, conclui-se que se a partilha for feita respeitando-se o valor total das quotas de cada condômino, mas houver uma desigualdade interna em relação à natureza dos bens, presume-se uma transmissão onerosa entre os herdeiros: imóvel para um lado e o equivalente em móvel para o outro.

Ressalte-se que, mesmo havendo imóvel situado em outro Município, o mesmo integra o condomínio pois o condomínio não conhece fronteiras. Não importa se os imóveis inseridos na relação condominial se situam em São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre ou João Pessoa. Isto não quer dizer que estamos a concordar com a tributação extra-territorial de ITBI ou de ITD. Os imóveis, como um todo, vão apenas participar no

somatório com seus valores a fim de, posteriormente, definir-se, na sua divisão, se houve excesso ou não na partilha, e conseqüentemente se houve transmissão e, em havendo, se onerosa ou gratuita.

5.2.2.2.2. ALÍQUOTA

Outro elemento fundamental no papel definidor do *quantum debeatur* com o qual o contribuinte ou o responsável deverá arcar para ver extinguir-se a correspondente obrigação tributária é a alíquota. Esse papel, a alíquota exerce conjuntamente com a base de cálculo, pelo resultado da operação aritmética de multiplicação realizado entre ambas.

Esse critério que, como qualquer outro da regra-matriz de incidência tributária, deve ser instituído por lei (regra geral), apresenta-se como instrumento primordial nas mãos do Poder Legislativo do respectivo ente político para o cumprimento dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.³³¹

5.2.2.2.2.1. ALÍQUOTA REDUZIDA PARA COMPRA E VENDA COM FINANCIAMENTO POPULAR

Dando azo a seu papel de sempre buscar a efetiva capacidade contributiva, alguns Municípios costumam prescrever uma alíquota reduzida para as transmissões imobiliárias compreendidas no âmbito do Sistema Financeiro da Habitação (SFH)³³².

O referido sistema, criado pela União por intermédio da Lei nº 4.380, de 21.08.1964, surgiu com o objetivo de facilitar a construção e aquisição de moradia própria, especialmente para as classes sociais de menor renda da população. As operações de transação imobiliária, para estarem inseridas no âmbito do SFH, devem obedecer, atualmente, entre outras, às seguintes condições³³³: (i) o valor unitário do financiamento, compreendendo principal e despesas acessórias, não pode exceder o valor de R\$ 245.000,00 (duzentos e quarenta e cinco mil reais); (ii) o valor de avaliação do imóvel não pode ultrapassar R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais); (iii) a taxa efetiva de

³³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem...op.cit.*, p.548.

³³² Recentemente, o Município de São Paulo, por intermédio do artigo 4º da Lei nº 14.865, de 29.12.2008, inseriu, nas hipóteses de aplicação parcial de alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento), ao lado das transmissões compreendidas no SFH, aquelas ocorridas sob a égide do Programa de Arrendamento Residencial - PAR e de Habitação de Interesse Social - HIS (Lei nº 13.430, de 13.09.2002).

³³³ Tais condições foram inseridas no ordenamento por intermédio de diversas Resoluções. Conferir, particularmente, o art.4º do Regulamento Anexo à Resolução do Banco Central do Brasil (Bacen) nº 1.980, de 30.04.1993, que foi alterado pelo art.3º da Resolução Bacen nº 2.130, de 21.12.1994; e o art.16 do Regulamento Anexo à Resolução Bacen nº 3.347, de 08.02.2006, alterado pelo art.1º da Resolução Bacen nº 3.410, de 27.09.2006.

juros (compreendendo comissões e outros encargos financeiros) não pode ultrapassar 12% a.a. (doze por cento ao ano). Esta taxa não se confunde com a taxa nominal de juros de 12% a.a., a qual corresponde a uma taxa efetiva de aproximadamente 12,6825% a.a..

Importante o conhecimento de tais condições tendo em vista o contribuinte, ou mesmo o Fisco, no ato de constituição do crédito tributário, ter de verificar se a alíquota aplicável é a única (em geral, 2%) ou se é possível a aplicação da alíquota diferenciada em parte da base de cálculo do ITBI, o que poderá ensejar um menor imposto a pagar.

É uma maneira de os Municípios conferirem certa progressividade ao ITBI, não conferindo alíquotas mais elevadas para os contribuintes de maiores posses, mas sim reduzindo a tributação para aqueles que em tese apresentam menor capacidade contributiva, o que acaba ocorrendo com a existência de uma alíquota especial reduzida para transações ocorridas sob a égide de tal sistema financeiro excepcionando a alíquota geral, mais elevada.

CONCLUSÕES

1.1. A linguagem tem importância fundamental para a atitude epistemológica. Não há conhecimento, inclusive o científico, sem linguagem.

1.2. Qualquer estudo que se pretenda científico deve se pautar por preocupações metodológicas, não só no corte a ser dado para delimitação do objeto de estudo a ser conhecido, mas também na seleção das técnicas de abordagem desse objeto, os métodos.

1.3. A pragmática, com a contextualização da linguagem, sem se descuidar dos critérios lógico-semânticos, pode ser fundamental para resolver certas perplexidades no estudo do direito.

1.4. Fatos econômicos, políticos etc, para terem influência no sistema jurídico, para adentrarem nesse sistema jurídico, necessitam fazê-lo por meio de normas jurídicas. Assim, o trânsito não é livre entre outros subsistemas presentes no sistema da sociedade – como o subsistema econômico, por exemplo – e o subsistema do direito. Para que tal trânsito ocorra, é necessária a utilização de uma maneira própria de abertura e fechamento desse sistema jurídico em relação ao ambiente que o cerca, respeitando seu fechamento operativo, sua abertura cognitiva e a maneira como se dão suas operações de produção de seus próprios elementos constituintes.

1.5. Na definição dos conceitos constitucionais das competências tributárias, há que se perquirir se o constituinte efetivamente quis uma identidade entre tais conceitos e conceitos previamente existentes no direito privado. O constituinte, ao exercer o poder conferido pelo povo, não estava necessariamente comprometido com os conceitos de direito privado existentes na legislação infraconstitucional. Verifica-se essa equivalência partindo-se, no processo exegético, do plano da textualidade da Constituição.

2.1. Os signos, conjuntos sígnicos e enunciados estão no texto. Conceitos e proposições são idéias que se construímos a partir do texto.

2.2. No suporte físico texto do direito positivo, o que temos são enunciados prescritivos e não proposições. As proposições jurídicas são os sentidos que construímos a partir dos enunciados.

2.3. Direito positivo é o conjunto de enunciados prescritivos válidos voltados para a regulação de condutas em determinada sociedade.

2.4. O cientista do Direito cria normas jurídicas em sentido epistemológico a partir de enunciados prescritivos. Essas normas jurídicas são objetivadas em enunciados descritivos, a partir de seu ato de interpretação. Ele não cria enunciados prescritivos, na medida em que, como cientista, não inova o direito positivo.

2.5. O aplicador do direito cria normas jurídicas em sentido deontico, a partir da interpretação de enunciados prescritivos. Essas normas serão fundamento de validade para a criação por eles de outros enunciados prescritivos, na cadeia do processo de positivação do direito. As proposições que constituem tais normas jurídicas chamam-se proposições jurídicas.

2.6. A diferença entre o intérprete e o aplicador do direito é que o segundo, além de interpretar, do resultado dessa interpretação parte para produzir outros enunciados prescritivos que ensejam norma jurídica de hierarquia imediatamente inferior à norma jurídica antes interpretada.

2.7. Proposição jurídica e norma jurídica *lato sensu* são sinônimos. A norma jurídica *stricto sensu* é composta pelas proposições *antecedente* e *consequente*.

2.8. O antecedente da norma jurídica apresenta tanto as funções descritiva quanto prescritiva. Vislumbrando-a no universo maior que é o direito, prevalece sua função prescritiva.

2.9. Sistema do direito positivo é o conjunto de enunciados prescritivos válidos em determinado instante. Seu correspondente é o sistema normativo, conjunto de normas válidas num determinado instante. O ordenamento é uma sequência temporal desses sistemas normativos.

3.1. Para precisar a divisão entre as classes *norma de estrutura* e *norma de conduta*, utilizamos um critério apropriado por Bobbio em outra classificação sua: a generalidade da norma. Norma geral é aquela voltada para uma classe indeterminada de indivíduos. Norma individual é aquela que tem por destinatário indivíduo determinado.

3.2. Primeiro corte: toda norma individual é norma de conduta, por mais que, no processo de positivação do direito, venha outra norma individual depois dela. Só as normas gerais podem ser de estrutura ou de conduta.

3.3. O critério decisivo que vai segregar, no grupo das normas gerais, as normas de conduta das normas de estrutura é a generalidade da norma seguinte à norma geral analisada, no processo de positivação do direito. Se a norma imediatamente seguinte for individual, então a norma analisada é de conduta. Se a norma seguinte não for individual, então a norma analisada é de estrutura.

3.4. As normas jurídicas de imunidade são normas construídas a partir do texto constitucional e que contribuem para o desenho da competência tributária dos diversos tributos ao regular situações específicas e determinadas.

3.5. É possível construir norma jurídica de imunidade como juízo hipotético-condicional em atitude interpretativa.

3.6. A norma de imunidade de ITBI para operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (artigo 184, §5º, da Constituição de 1988) não se refere às desapropriações dos imóveis, porque nessas a União adquire os imóveis a título originário, sem qualquer vínculo com o título anterior. Essas normas se voltam às transferências dos imóveis, já de propriedade da União, para os beneficiários do programa de reforma agrária.

3.7. O ITBI apresenta duas normas jurídicas de imunidade específicas. N1: Antecedente: transmissão onerosa de direitos reais de garantia; Consequente: É vedado ao Município instituir ou cobrar ITBI do transmitente ou adquirente de direito real de garantia. N2: Antecedente: transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou por fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, quando a atividade preponderante do adquirente não for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; Consequente: É vedado ao Município instituir ou cobrar ITBI do adquirente desses bens ou direitos.

3.8. Na alienação fiduciária em garantia, a propriedade fiduciária transmitida é um direito real de garantia, não incidindo, portanto, o ITBI, por conta da imunidade prevista no artigo 156, II, *in fine*, da Constituição. Só incide o ITBI quando, em consequência de o devedor fiduciante não honrar a dívida, consolidar-se a propriedade do imóvel em nome do credor fiduciário.

3.9. A necessidade de requerimento para reconhecimento de imunidade perante o Poder Público não tem a ver com a aplicabilidade imediata ou não da norma de imunidade, e sim com a necessidade de se verter em linguagem tal reconhecimento, no processo comunicacional que é o direito, se a lei assim previr.

4.1. Municípios, Estados e União são três ordens jurídicas parciais na Federação brasileira, sendo o Estado Federal brasileiro, a ordem jurídica *total*, responsável pela convivência dessas ordens jurídicas parciais. Municípios e Estados também são ordens jurídicas locais, enquanto a União também é ordem jurídica *central*.

4.2. A classificação em lei nacional e lei federal é uma decorrência lógica da distribuição das competências materiais às leis, feita pelo constituinte, e não o inverso, pois a Constituição não prevê expressamente qualquer discriminação entre lei nacional e lei federal, mas tão somente as competências conforme a matéria.

4.3. Normas gerais em matéria tributária são o conjunto de normas jurídicas que regulam não o tema de um ou alguns tributos em específico, mas sim regulam institutos jurídico-tributários que estejam presentes em qualquer relação jurídica tributária, indistintamente do tributo tratado, como a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários. Haja vista a realidade histórica brasileira, foram concebidas para conferir segurança jurídica ao Pacto Federativo, dando estabilidade ao Sistema Tributário Nacional. É o caso da maioria das regras positivadas no Livro Segundo do Código Tributário Nacional, que se fundamentam nas normas construídas a partir do artigo 146, III, 'b', da Constituição de 1988.

4.4. O legislador complementar, à luz do conceito vago de *preponderância de atividade imobiliária* trazido no artigo 156, §2º, I, da Constituição, foi feliz na definição de seu conceito, a partir de percentual do montante do valor da receita operacional em determinado período de existência da sociedade. Isso significa que os contornos da definição por ele selecionados, além de se situarem no interior do campo semântico possível do conceito constitucional – e por isso, a sua recepção pelo ordenamento ora vigente –, não resvalam a região de penumbra de tal campo, ensejando uma eficiente interpretação da ocorrência ou não de preponderância de atividade imobiliária.

4.5. A única ressalva é feita com relação ao disposto no parágrafo 4º do artigo 37 do Código Tributário Nacional, em que prescrevendo que seu conceito de atividade preponderante não se aplica quando a pessoa jurídica aliena todo o seu patrimônio, desenhou um limite fora da competência que lhe foi conferida, porque da texto constitucional não se deduz a intenção de excluir da análise da preponderância a extinção da pessoa jurídica. Seu papel é precisar o conceito vago, e não dizer para que situações ele vale ou não vale, quando a Constituição assim não prevê. Por conta disso, não foi recepcionado pelo atual ordenamento.

4.6. Na falta de estipulação normativa do que seja *preponderância de atividade imobiliária para pessoa física* por lei nacional, a própria lei municipal pode dispor a respeito, conforme artigo 24, §3º combinado com artigo 1º, *caput* e artigo 18, *caput*, todos da Constituição. E se não há tal estipulação por parte do legislador complementar ou do legislador municipal, a norma de imunidade exercita toda a sua aplicabilidade imediata sem qualquer restrição.

4.7. A análise da preponderância de atividade imobiliária, no caso dos Fundos de Investimento Imobiliário, vai ser feita considerando-se a contabilidade relativa ao patrimônio de afetação, ou seja, o patrimônio do Fundo, e não a contabilidade da sociedade administradora. Isso porque os bens adquiridos sobre os quais será pleiteada a imunidade quanto ao ITBI, apesar de serem propriedade fiduciária da administradora, não pertencem ao seu patrimônio.

4.8. A questão da extinção parcial ou total da pessoa jurídica é um falso problema. Essa conclusão parte do pressuposto de que o verbo do critério material na materialidade transmissão de bens imóveis pode ser apenas o adquirir.

4.9. Tendo em vista a inderrogabilidade do prazo de análise da preponderância imobiliária da pessoa jurídica adquirente, em se constatando essa preponderância ao final do período, na medida em que o Fisco não podia, por impossibilidade lógica, efetuar o lançamento, o termo inicial do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se deu o termo final do período de análise.

5.1. A regra-matriz de incidência tributária é um instrumento essencial para conferir operatividade e praticidade ao estudo da estrutura essencial das normas jurídicas instituidoras de tributos.

5.2. Materialidade não necessariamente se confunde com critério material. A materialidade representa os traços do arquétipo constitucional do imposto que podem trazer, para um mesmo fato, mais de uma possibilidade de critérios materiais. Por exemplo, numa primeira aproximação interpretativa do ITBI, da transmissão onerosa de bem imóvel pode decorrer o verbo *transmitir* ou o verbo *adquirir*.

5.3. No ITBI, evoluindo no processo gerador de sentido, detectamos que sua materialidade *transmissão de bem imóvel* só admite o verbo adquirir, por conta de traços característicos trazidos pela sua norma de imunidade condicionada, cuja análise do implemento das condições sempre se dá na pessoa do adquirente, nunca na do transmitente.

5.4. A materialidade *transmissão de bem imóvel* trazida do texto constitucional não se trata de um átimo. Ela é uma situação jurídica com duração ao longo do tempo. Não pode ser confundida com o momento em que se considera ocorrido o *fato gerador*.

5.5. Essa assertiva decorre do próprio direito civil positivado, que prevê dois marcos solenes nesse processo de transmissão que são a escritura pública e o registro dessa escritura.

5.6. Apesar de o direito tributário, leia-se, o artigo 116 do Código Tributário Nacional, prescrever que no caso de situação jurídica, só se considera ocorrido o fato gerador quando ela estiver definitivamente constituída nos termos do direito aplicável, o próprio *caput* desse artigo prevê ressalva a essa estipulação.

5.7. Assim, apesar de nos termos do direito civil a transmissão só ficar definitivamente constituída com o registro, o legislador do ente tributante pode prever critério temporal distinto baseado em fundamentos não só de ordem sintático-semântica mas também de ordem pragmática, ao verificar: 1º) no próprio sistema do direito positivo, que a onerosidade, característica relevante da materialidade, se revela temporalmente já na celebração do negócio jurídico; 2º) o ato do registro do título aquisitivo não se apresenta como dever para qualquer das partes, sujeito a prazo e sanção pelo seu descumprimento; 3º) a grande probabilidade de que, acontecendo a lavratura da escritura, vá ocorrer o registro correspondente, concluindo-se a transmissão.

5.8. A antecipação do critério temporal do ITBI, do registro para a escritura, reforça a segurança jurídica na medida em que a Administração não fica sujeita aos comportamentos protelatórios de realização do ato de registro, o qual, em que pese dar a certeza do direito de propriedade ao adquirente do imóvel, não impede, no mais das vezes, esse adquirente de usufruí-lo. Com tal antecipação, firma-se para os contribuintes um momento certo e solene, previsto no ordenamento, como marco temporal a partir do qual surge a relação jurídica tributária, a escritura pública.

5.9. A materialidade *cessão de direitos à aquisição*, apesar de no direito civil se caracterizar como cessão de direito real *direito do promitente comprador do imóvel*, se devidamente registrado, não foi assim idealizada pelo legislador constitucional, porque ele a manteve apartada da materialidade transmissão de bens imóveis e direitos reais a eles relativos. Além do mais, numa análise construtivista, a qual foi inclusive positivada nas três últimas Constituições, deduz-se que realmente a Constituição quis aí conferir um conceito constitucional autônomo, não o configurando como uma situação jurídica a ser definitivamente constituída no registro. Isso para evitar as situações já conhecidas, no

âmbito da sociedade, de cessões de compromissos de compra e venda que se sucedem sem que o registro de cada uma seja efetuado, haja vista a desnecessidade de escritura pública para sua lavratura.

5.10. O compromisso de compra e venda, apesar de, em algumas situações, estar presente como contrato preliminar que vá dar ensejo no futuro à celebração do negócio jurídico consubstanciado pela lavratura da escritura pública, não tem a força suficiente para se revestir de fato presuntivo de ocorrência de transmissão de imóvel, simplesmente porque não é elemento essencial à validade do negócio jurídico que visa à transmissão do bem imóvel, como ocorre com a escritura pública, nos termos do artigo 108 do Código Civil.

5.11. No caso de cessão de direitos de promitente comprador, o cedente de tais direitos deve ser o contribuinte do ITBI, para não se quebrar a continuidade da justa tributação na cadeia de transmissão imobiliária. O cedente paga na cessão porque não teve que pagar como promissário no compromisso. O cessionário não paga na cessão porque pagará na compra e venda, como comprador.

5.12. O cedente, na cessão de direito de superfície, não pode ser eleito pelo legislador como contribuinte porque, diferentemente do cedente de direito sobre compromisso de compra e venda, que não foi onerado pelo imposto como promissário comprador, o cedente do direito de superfície, na etapa anterior já figurou como contribuinte na figura de superficiário. Na etapa seguinte, deveria comparecer como contribuinte o segundo superficiário.

5.13. A base de cálculo do ITBI prevista constitucionalmente é o valor do bem imóvel. Como fato presuntivo desse valor, os Municípios, conforme dispuser a sua legislação, podem escolher o preço celebrado no negócio jurídico, o valor venal do IPTU ou o valor de mercado atualizado, mas tais valores devem sempre ser dotados de presunção relativa, a fim de conferir-se à outra o princípio do contraditório e a ampla defesa.

5.14. As legislações municipais devem prever, para cálculo do ITBI, que a base de cálculo na cessão de direito de promitente comprador seja proporcional à razão entre o valor que o cedente já pagou relativo ao bem e o preço total previsto contratualmente. Assim, o cedente só paga o imposto relativo à proporção do bem imóvel já por ele paga, e portanto, já por ele *adquirida*.

5.15. Não há qualquer impedimento em estipulação de valores distintos entre a base de cálculo do IPTU e a do ITBI, desde que: (i) nenhuma das duas ultrapasse o valor de mercado do imóvel, parâmetro estabelecido constitucionalmente, mesmo que de forma implícita; e (ii) as normas jurídicas construídas a partir das leis do Município prevejam tal

distinção. Apenas o procedimento utilizado para apuração do valor deve ser transparente para o contribuinte.

5.16. Na permuta, cada permutante paga o ITBI relativo ao seu imóvel adquirido. Sendo os valores distintos e não havendo torna, aquele que receber o imóvel de maior valor deverá pagar o ITBI, cuja base de cálculo é o valor que se iguala ao do imóvel de menor valor, e o ITCMD sobre a diferença de valor entre os imóveis.

5.17. Na permuta, se as partes acordarem a equivalência entre os valores, seja só com imóveis, seja com móveis e imóveis, em caso de haver valores de mercado apurados pelo Município, distintos dos valores declarados pelas partes, que não se equivalham, tal disparidade não tem o condão de alterar, para efeitos tributários, a natureza plenamente onerosa da transação.

5.18. É fundamental que seja reconhecida pelo legislador base de cálculo inferior para o ITBI quando se tratar de transmissão de direitos reais menores que o direito de propriedade, em consonância com a capacidade contributiva.

BIBLIOGRAFIA

Filosofia e Lógica Jurídica

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica – para uma Teoria da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002.

AGOSTINHO, Santo. *Confissões*. Trad. de J. Oliveira Santos e A. Ambrósio de Pina. São Paulo: Nova Cultural, 2000. (Coleção Os Pensadores).

ALCHOURRON & BULYGIN. *Introducción a la metodología das ciências jurídicas e sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1987.

_____. *Análisis lógico e derecho*. Madrid: Centro de Estudos Constitucionales, 1991.

BARROS, Diana. *Teoria semiótica do texto*. São Paulo: Ática, 1997.

CABRERA, Julio. *Margens das Filosofias da Linguagem*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

CHALHUB, Samira. *Funções da linguagem*. São Paulo: Ática, 1990.

_____. *A metalinguagem*. São Paulo: Ática, 1986.

COPI, Irwing. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Astrea, 1991.

ECO, Umberto. *O signo*. Trad. Maria de Fátima Marinho. Lisboa: Presença, 1990.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*. 2ª ed. São Paulo: Ática, 2005.

_____. *Elementos da análise do discurso*. São Paulo: Lingüística contexto, 1996.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguiendo – Estudios de Teoria y Metateoría del Derecho*. [s.l]: Gedisa Editorial, [s.d.].

_____. *Dalle fonti alle norme*. Torino: Giappichelli, 1992.

- _____. *Le fonti del diritto e l'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993.
- GUIBOURG, Ricardo. *Derecho, Sistema y Realidad*. Buenos Aires: Ed. Astrea, 1986.
- _____; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. 3ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 2004.
- _____. *El fenómeno normativo*. Buenos Aires: Astrea, 1986.
- _____. *Pensar em las normas*. Buenos Aires: Eudeba, 1999.
- HEGENBERG, Leônidas. *Lógica simbólica*. São Paulo: Herder, 1966.
- HUSSERL, Edmund. *A idéia da fenomenologia*. Trad. de Artur Morão. Lisboa: Edições 70, 1986.
- JAKOBSON, Roman. *Lingüística e comunicação*. Trad. de José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1991.
- KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Trad. espanhola Juan A. Casaubon. Buenos Aires: Eudeba, 1973.
- MAYNEZ, Eduardo García. *Lógica del concepto jurídico*. Mexico: Fondo de Cultura Económica, 1959.
- MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica: pré e pós giro lingüístico*. São Paulo: Noeses, 2007.
- MORRIS, Charles W. *Fundamentos da teoria dos signos*. São Paulo: EDUSP, 1976.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo. *Reviravolta Lingüístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea*. 2ª ed. São Paulo: Loyola, 2001.
- OST, François. *O tempo do direito*. Trad. de Élcio Fernandes. Bauru: EDUSC, 2005.
- PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*. 3ª ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 2003.
- PINKER, Steven. *Do que é feito o pensamento: a língua como janela para a natureza humana*. Trad. de Fernanda Ravagnani. São Paulo: Companhia das Letras, 2008.
- ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Trad. Genaro Carrió. Buenos Aires: Eudeba, 1974.
- SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1991.
- SANTAELA, Lucia. *Teoria geral dos signos*. São Paulo: Cortez, 1994.
- SCAVINO, Dardo. *Filosofia actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós 1999.
- SEARLE, John. *Speech acts: an essay in the philosophy of language*. Cambridge: Cambridge University Press, 1970.

ULLMANN, Stephen. *Semântica – uma introdução à ciência do significado*. Trad. J.A. Osório Mateus. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.

VERNENGO, José Roberto. *Teoria geral del derecho*. Buenos Aires: Depalma, 1988.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol.1 e 2. São Paulo: Axis Mundi - IBET, 2003.

_____. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

_____. *Fundamentos filosóficos da psicologia*. Recife: OAB/PE, 1942.

_____. *O problema do objeto na teoria geral do Estado*. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado. Universidade do Recife, 1953.

_____. *A teoria da revolução*. Separata do anuário do mestrado da Universidade do Recife, 1979.

_____. *Sobre o conceito de direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1957.

WARAT, Luiz Alberto. *O Direito e sua Linguagem*. 2ª versão. Porto Alegre: Fabris, 1995.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações Filosóficas*. 3ª ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigacción lógica*. Trad. espanhola Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Technos, 1970.

Teoria Geral, Direito Constitucional, Civil, Administrativo e Processual

ALVES, José Carlos Moreira. *Alienação Fiduciária em Garantia*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. *Inventários e Partilhas: Direito das Sucessões: Teoria e Prática*. 16ª ed. São Paulo: Leud, 2003.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

AZEVEDO, Antônio Junqueira. *Negócio Jurídico: Existência, Validade e Eficácia*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar: Teoria e Comentários*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor - IBDC, 1999.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Trad. de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10ª ed. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: UnB, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

BORZUTZKY ARDITI, Alejandro. *El Derecho de Superficie*. Santiago: Editorial Andres Bello, 1972.

CALDAS, Gilberto. *O latim no Direito*. São Paulo: Brasiliense Coleções, [s.d.].

CAMBI, Eduardo. *Direito Constitucional à Prova*. São Paulo: RT, 2001.

CARNELUTTI, Francesco. *Direito Processual Civil e Penal*. Ed. Peritas, [s.d.].

_____. *A Prova Civil*. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A Prova no Procedimento Administrativo Tributário* in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.34, pp.104-116, jul.1998.

_____. *Apostila de Filosofia do Direito I “Lógica Jurídica”*. São Paulo: PUC, 1999.

_____. *As Linguagens Jurídicas*. *Revista da APG-PUC*. São Paulo: APG-PUC/SP, 1, p.96-101, 1992.

_____. *Formalização da Linguagem – Proposições e Fórmulas*. *Direito – Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – PUC/SP*. São Paulo: Max Limonad, (I) 1:143-54, 1995.

CARRIÓ, Genaro R. *Algunas Palabras sobre las Palabras de la Ley*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

CHALHUB, Melhim Namem. *Negócio Fiduciário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

CINTRA, Carlos César Sousa. *A Denúncia Espontânea no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

CRETELLA JR, José. *Anulação do Ato Administrativo por Desvio de Poder*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

DELLEPIANE, Antonio. *Nova Teoria da Prova*. Trad. de Erico Maciel. 5ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1942.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito de Superfície*. In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Coord.). *Estatuto da Cidade: Comentários à Lei Federal 10.257/2001*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Malheiros, 2001.

DINIZ, Maria Helena, *Curso de Direito Civil Brasileiro*. vol.1. 20ªed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. vol.2. 16ªed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. vol.3. 16ªed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. vol.4. 18ªed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. vol.5. 18ªed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. vol.6. 17ªed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 9ª ed. Trad. de João Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004.

FERRAZ, Sérgio. *Estatuto da Cidade: Comentários à Lei Federal 10.257/2001*. São Paulo: Malheiros, 2003.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Conceito de Sistema no Direito Positivo*. São Paulo: RT, 1976.

_____. Normas Gerais e Competência Concorrente – uma Exegese do art.24 da Constituição Federal. *Revista Trimestral de Direito Público*. n.7, p.16-20, 1994.

_____. *A Ciência do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1980.

_____. *Direito, Retórica e Comunicação*, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. *Teoria da Norma Jurídica – Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, n.17-18, p.51-56, 1981.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

- GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da Tributação e Procedimento*. São Paulo: RT, 1979.
- GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro e GUARINONI, Ricardo. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1985.
- HART, Herbert L. A. *Conceito de Direito*. trad. it. de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbekian, 1961.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6ª ed. Trad. de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- LOPES, João Batista. Hierarquia das Provas. *Revista de Processo*, nº6, 1977, [s.l.].
- LOPES, Miguel M. de Serpa. *Curso de Direito Civil*. vol.VI. 3ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964.
- LUCCI, Arnaldo. *Del Diritto di Superficie della Proprietà del Sottosuolo*. Napoli; Torino: Unione tip.-editrice Torinese, 1927.
- MACEDO, Alberto. Arguição de descumprimento de preceito fundamental e controle concentrado de lei municipal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; JOBIM, Eduardo (Coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- MALUF, Carlos Alberto Dabus. *A Presunção Absoluta e a Relativa na Teoria da Prova – Sua Natureza Jurídica e Eficácia* in *Revista Forense*, v.262.
- _____. *Novo Código – Condomínio e Propriedade*, 2002.
- MARCHI, Eduardo C. Silveira. *Guia de Metodologia Jurídica: Teses, Monografias e Artigos*. Lecce: Edizioni del Grifo, 2002.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário: Administrativo e Judicial*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 15ª ed. Rio de Janeiro: 1995.
- MEIRELLES. Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2005.
- MÜLLER, Friedrich. *Métodos de Trabalho do Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização Simbólica*. São Paulo: Ed. Acadêmica, 1994.

NORONHA, Edgard Magalhães. *Curso de Direito Processual Penal*. 28^a ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Aplicabilidade e Eficácia das Normas Constitucionais Programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PRADO, Francisco Bertino de Almeida. *Transmissão de Propriedade Imóvel*. [s.l.: s.n.], 1934.

REGO, Hermenegildo de Souza. *Natureza das Normas sobre Prova*. São Paulo: RT, 1985.

RIBEIRO, Darci Guimarães. *Provas Atípicas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

ROBLES, Gregório. *O Direito como Texto – Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito*. Trad. de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral*. v.1. 30^a ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova Judiciária no Cível e no Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1983.

SCAVINO, Dardo. *La Filosofía Actual: Pensar sin Certezas*. Buenos Aires: Paidós, [s.a.].

SCHIMIDT, Francisco Arnaldo. *Incorporação Imobiliária: Teoria e Prática*. Porto Alegre: Ed. Gráfica Metrópole, 1995.

SCIALOJA. *Teoria della Proprietà nel Diritto Romano*, vol.I. Roma: Ed. Arti Grafiche Panetto & Petrelli, 1933.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 14^a ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 6^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 7^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

STRUCHINER, Noel. *Direito e Linguagem: Uma Análise da Textura Aberta da Linguagem e sua Aplicação ao Direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SUPERVIELLE, Bernardo. *Condomínio: Su Naturaleza Jurídica*. Montevideo: [s.n.], 1946.

TEIXEIRA, José Guilherme Braga. O direito de superfície recriado pela Lei 10.257, de 10.07.2001. *Revista de Direito Imobiliário*, São Paulo, ano 24, n.51, p.46-56, jul-dez.2001.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 19^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TERZAGO, Gino. *Il Condomínio – Trattato Teórico-Pratico*. 1993.

TUCCI, José Rogério Cruz e. A Superfície no Novo Código Civil. *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil*. Porto Alegre. v.4, n.22, p.99-105, mar/abr.2003.

VIANA, Marco Aurélio da Silva. *Comentários ao novo Código Civil: Dos direitos reais*. vol.XVI. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

WALD, Arnoldo. Da natureza jurídica do fundo imobiliário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n.80, pp.15-23, out-dez.1990.

Direito Tributário

ALVIM, Eduardo Arruda. *Lei Complementar Tributária* in *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, vol.II, n.6, jan/mar.1994.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4^a ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ARAÚJO, Petrônio Batista de. *Imposto sobre a Transmissão de Propriedade*, 1954.

ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, v.13, n.48, p.84-106, jul/dez.1990.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975.

AYALA, José Luis Perez de. *Las Ficciones en el Derecho Tributário*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11^aed. Atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino, *Imposto Estadual e Municipal sobre a Transmissão de Bens* in *Revista de Direito Tributário*, v.13, n.48, abr/jun (1989), p.186-200.

_____. ISS – Conflitos de Competência – Tributação de Serviços e as Decisões do STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.60, set.2000.

_____. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7^a ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2^a ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Sujeição passiva. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BIJON, S. *Etude Critique de L'Evolution de L'Impot de Succession*, [s.l.: s.n.], 1927.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975.

_____. *Teoria geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CAMARGO, Jorge de. *Imposto de Transmissão de Propriedade*. [s.l.: s.n.], 1922.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ªed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 20ªed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. Prefácio à obra de H. T. TÔRRES. *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: RT, 2003.

_____. Sujeição passiva e responsáveis tributários. *Repertório IOB de Jurisprudência – Caderno tributário, constitucional e administrativo*, São Paulo, n.11, p.265-254, jun.1996.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, A Lei Complementar Tributária. *Arquivos do Ministério da Justiça*, vol.XLIII, n.176, p.5-15, jul/dez 1990.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 6ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CONTI, José Maurício. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): principais questões. Teresina. Jus Navigandi, a.4, n.36, 1998. Disponível em <<http://www.jus.com.br/doutrina/itbi/html>>. Acesso em: 15 maio.2003.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DACOMO, Natalia De Nardi. Hipótese de incidência do ISS. São Paulo: Noeses, 2007.

DAO, Bettino De. *Sisa*. [s.l.: s.n.], 1964.

DENARDI, Sandra Cristina. *A Norma Padrão de Incidência do Imposto sobre a Transmissão do Direito de Propriedade de Bem Imóvel “Inter Vivos”*. São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC-SP, 2001.

_____. ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – inter vivos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

_____. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.

ESTEVES, Maria do Rosario. *Normas Gerais de Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Presunções em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Responsabilidade tributário: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes*. [s.l.: s.n.] 1937.

GAFURI, Franco. *L'Imposta Sulle Successioni e Donazioni*. [s.l.: s.n., s.d.]

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária: antecipação do fato gerador*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro-Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da Prova no Direito Tributário*. Campinas: Copola, 1999.

LACOMBE, Américo Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LUNARDELLI, Pedro. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACEDO, Alberto. O critério espacial do ISS nas prestações de serviço intermunicipais. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (Coords.). *Comentários a Lei Complementar n.116/03 – de advogados para advogados*. São Paulo: MP Editora, no prelo.

MACEDO, José Alberto Oliveira. O ITBI e a lei complementar tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, a.13, n.60, p.138-159, jan-fev.2005.

_____. José Alberto Oliveira. ITBI e ITD. Competência tributária na partilha. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre, a.8, n.47, p.12-47, jan-fev.2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MALERBI, Diva. *Segurança Jurídica e Tributação*. São Paulo: tese de doutoramento, PUC, 1992.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS, Ricardo Lacaz. *Tributação das Heranças e Doações*. São Paulo: Dissertação de mestrado, USP. 1998.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre a transmissão de bens imóveis*. Bauru: EDIPRO, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *As Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NICACIO, Antônio. *Do Imposto de Transmissão de Propriedade Causa Mortis*. [s.l.: s.n.], 959.

OLIVEIRA, Angelina Mariz De. Tributação da Transmissão de bens por sucessão hereditária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.68, p.15-31, maio.2001.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Os limites à interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

QUEIROZ, Eduardo de Souza. *Impostos de Transmissão de Propriedade*. [s.l.: s.n.], 1922.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Da Lei Tributária no Tempo*. São Paulo: Ed. Obelisco, 1968.

SANTI, Eurico Marcos Diniz De. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. *As classificações no Sistema Tributário Brasileiro. Justiça tributária*. [s.l., s.n.], p.126, 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. v.2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2^a ed. trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.