

CRISTIANE PIRES SILVA

**O TEMPO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: estudo semiótico do critério temporal
da regra-matriz de incidência tributária**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo - SP

2017

CRISTIANE PIRES SILVA

**O TEMPO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: estudo semiótico do critério temporal
da regra-matriz de incidência tributária**

Dissertação de Mestrado apresentada a Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob a orientação do Professor Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho. Versão corrigida em maio de 2017. A versão original, em formato eletrônico (PDF), encontra-se disponível na CPG da Unidade.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2017

Banca Examinadora:

Orientador: Professor Titular Paulo de Barros Carvalho

Instituição: Faculdade de Direito da USP **Assinatura:** _____

Professor: _____

Instituição: _____ **Assinatura:** _____

Professor: _____

Instituição: _____ **Assinatura:** _____

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho,
porque este é o meu melhor tempo.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, a Deus eterno por ter me permitido sonhar e chegar a este momento.

À minha mãe e ao meu pai, por terem vivido tempos de luta e de sacrifício para prover os meus estudos. Pelo amor incondicional, que sempre me deu forças e me motivou a seguir em frente. Por existirem na minha vida.

À minha irmã, Patrícia, por todo o apoio e amor que sempre me transmitiu estando perto ou longe. Ao meu cunhado, Yves Rãth, que é como um irmão. À minha pequena Marie, por alegrar todos os meus os dias. A meus pastores, Vânia e Júnior, por orarem por mim e me ensinarem que tudo tem seu tempo.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, por cada ensinamento que levo comigo como um precioso tesouro. Pelo exemplo de ser humano e profissional. Por ter me concedido a oportunidade de ser sua orientanda e por todo o tempo dedicado na orientação para o desenvolvimento desta pesquisa. Por me incentivar a aprofundar meus estudos no direito e na filosofia todas as terças-feiras, no grupo de estudos, além das salas de aula. E pela supervisão em minhas atividades de estágio pelo Programa de Aperfeiçoamento de Ensino da Universidade de São Paulo (PAE/USP). Um mestre no sentido mais nobre da palavra.

Ao Professor Paulo Ayres Barreto, pelas aulas instigantes e desafiadoras das quais tive o privilégio de participar ao longo de todo o programa de mestrado e que enriqueceram ainda mais essa jornada. E por, juntamente com o professor Estevão Horvath, compor minha banca de qualificação, ofertando-me valiosas indicações para o prosseguimento da pesquisa.

A Lucas Galvão de Britto, Michel Haber Neto, Raquel Vieira Mendes, Silvia Zomer, Márcio César Costa e André Yamanaka, pelas conversas, ensinamentos e por terem me apoiado e incentivado a lutar por este sonho desde o começo. À Talita Pimenta Felix, por ter aparecido na hora certa. *I've really enjoyed the journey.*

Às professoras Aurora Tomazini de Carvalho, Fabiana Del Padre Tomé e Íris Vânia Rosa, pela amizade, pela convivência edificante e por serem mulheres e profissionais inspiradoras.

Ao Professor Charles William McNaughton, pela profunda amizade e por ter cedido seu tempo para ler e debater a respeito de meu trabalho.

À família IBET, que me abraçou desde minha chegada a São Paulo, a quem agradeço em nome de Priscila de Souza.

Ao amigo Caio Takano, por ter ofertado sua amizade e ajuda incondicional desde o primeiro dia de aula no mestrado; pelos ensinamentos, pelas conversas e pelas contraposições sempre pertinentes.

A Rafael Romero Bentos, por ser o irmão que o mestrado me deu.

Ao meu parceiro de trabalho Luís Flávio Neto, pelo apoio profissional, pelas conversas e por cada ensinamento.

Ao filósofo Enkrateo, e ao Professor Lorenzo Mammi do Departamento de Filosofia da USP, pelas reflexões que me ajudaram no transitar pelas categorias filosóficas e sociológicas sobre o tempo.

A todos os funcionários da USP a quem agradeço em nome Mario Paulino que durante 42 anos fez a diferença na vida de muitos alunos que passaram pelas Arcadas. A todos os funcionários da biblioteca da faculdade de direito e de filosofia da USP, a quem agradeço em nome da sempre gentil Célia Cruz.

À Eloiza Pereira (nossa Elô), por ter sempre me recebido tão carinhosamente na Biblioteca Rui Barbosa Nogueira do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, e por sua inestimável colaboração em minhas pesquisas, inclusive com os cafés fortes (isso contou bastante). A meu amigo Michel Przepiorka pelas reflexões na fase final da pesquisa, que foram muito importantes.

A Américo Ishizaki, pela preciosa amizade de tantos anos, pelas conversas, pelo incentivo, por ter estado sempre ao meu lado nesta jornada. Nunca esquecerei tudo o que tem feito por mim.

A Mickael Toledo, Andréia B. Belanga e Débora B. Nunes (Brasil), Éber Mendonça, Sueli Chiarelli, Camila Kluck Gomes e Ana Luiza Vieira Santos pela força que me deram todo esse tempo com sua amizade e por compreenderem minha ausência.

À diretoria da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) de Jundiaí pela oportunidade de presidir a Comissão de Direito Tributário, e aos membros da comissão pela união, pelos debates e pelos projetos que temos construído juntos.

A Marcelo Silveira, pela revisão de meu trabalho.

Um pedaço de todos vocês está aqui. Por isso, minha profunda gratidão!

*O tempo é o juiz que marca a cadência das coisas, para
permitir o navegar, o não soçobrar;
o levar a nave da vida para o porto certo,
na hora certa, na medida certa;
ainda que o fogo consuma a balsa, faça o mar
efervescer, e comprometa a estabilidade da vida;
ainda que o vento sopra com força demais
e retire a serenidade da água;
ainda que o homem esteja constantemente em perigo.
Por que quem permanece em casa não corre tantos
riscos, mas quem peregrina precisa chegar.*

ROSA MARIA NERY

SILVA, Cristiane Pires. *O tempo no Direito Tributário: estudo semiótico do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária*. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo o estudo do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, tomado como aspecto elementar que oferta às coordenadas de tempo necessárias à identificação do preciso momento da realização do fato descrito no suposto normativo. Para tanto, parte-se da análise da perspectiva filosófica e sociológica que auxilia na compreensão de como o ser humano tem pensado o tempo e se utilizado das categorias temporais para controlar e organizar as relações intersubjetivas. Após, examina-se a importância e as dificuldades da institucionalização do tempo pelo direito levando-se em consideração o potencial criativo da linguagem jurídica e o conflito de interesse envolvido na seara tributária. A partir da análise dessas questões de cunho propedêutico, passa-se ao estudo da necessidade na fixação de parâmetros temporais claros e rígidos que operam no fenômeno da incidência jurídico-tributária e que fazem nascer a obrigação de pagar tributo, tendo em vista o contexto do sistema constitucional tributário pátrio. Para percorrer esse trajeto que toma o direito como fenômeno linguístico, utiliza-se o método de investigação patrocinado pelo constructivismo lógico-semântico, percorrendo-se os três planos dos estudos semióticos: o sintático, o semântico e o pragmático como formas de interpretação e reconhecimento dos pressupostos e das controvérsias formais e materiais na disposição sobre o tempo dos tributos.

Palavras-chaves: Tempo. Critério temporal. Regra-matriz de incidência tributária. Constructivismo. Semiótica.

SILVA, Cristiane Pires. *Time in the tax law: a semiotic study about the time criterion of the matrix-norm of tax incidence*. 2017. Dissertation (Master of Law) – Faculty of law, University of São Paulo, São Paulo, 2017.

ABSTRACT

The purpose of this dissertation is to study the time criterion of the matrix norm of tax incidence, taken as the elementary aspect that provides the required time coordinates, necessary to identify the precise moment of the occurrence of the fact described in the normative premise. In order to do so, it departs from a philosophical and sociological analysis that assists in the understanding of how the humans has thought the time and used of the temporal categories to control and to organize the inter-subjective relations. Afterwards, we analyze the importance and difficulties of the institutionalization of time by law taking into account the creative potential of legal language and the conflict of interest involved in the tax law field. From the examination of these questions of a preliminary nature, we verify the need to establish clear and rigid temporal parameters that operate in the phenomenon of legal-tax incidence that causes the duty to pay taxes, considering the Brazilian constitutional tax system context. In order to achieve this aim and taking the law as a linguistic phenomenon, we've chosen to use the method of investigation sponsored by logical-semantic constructivism, considering the three planes of semiotic studies: namely the syntactic, the semantic and the pragmatic as means of interpretation and recognition of the assumptions and the formal and material controversies related to the provision on time of taxes.

Keywords: Time. Time criterion. Matrix norm of tax incidence. Constructivism. Semiotics.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	15
1 SISTEMA DE REFERÊNCIA.....	23
1.1 CONSIDERAÇÕES PREAMBULARES	23
1.2 NOTAS SOBRE A FILOSOFIA DA LINGUAGEM.....	23
1.2.1 <i>Linguagem, verdade e conhecimento: por uma visão constructivista.....</i>	<i>25</i>
1.3 DIREITO, LINGUAGEM E SISTEMA	31
1.3.1 <i>Esquema seletivo do fático: distinção entre realidade social e realidade jurídica.....</i>	<i>34</i>
1.3.2 <i>Interpretação dos textos jurídicos: semiótica e o percurso gerador de sentido.....</i>	<i>36</i>
2 O TEMPO E O DIREITO.....	41
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS DO CAPÍTULO	41
2.2 O TEMPO.....	42
2.3 TEMPO SOCIAL: UMA QUESTÃO DE LINGUAGEM, ORDEM E DOMÍNIO	48
2.4 DAS ACEPÇÕES DO VOCÁBULO <i>TEMPO</i>	54
2.5 O TEMPO E O DIREITO.....	55
2.5.1 <i>O tempo como fato jurídico: lições de LOURIVAL VILANOVA.....</i>	<i>59</i>
2.6 O TEMPO <i>DO</i> DIREITO, O TEMPO <i>NO</i> DIREITO E O DIREITO AO TEMPO	61
2.7 O TEMPO E O DIREITO EM FRANÇOIS OST: MEDIDA, PRESENTE E RESPONSABILIDADE	64
3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O TEMPO DOS TRIBUTOS: PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS PARA DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DA RMIT	69
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS DO CAPÍTULO.....	69
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O TEMPO DOS TRIBUTOS	70
3.2.1 <i>O sobreprincípio da segurança jurídica e o tempo dos tributos</i>	<i>71</i>
3.2.2 <i>O Princípio da Legalidade e o tempo dos tributos.....</i>	<i>74</i>
3.2.3 <i>O Princípio da Capacidade Contributiva e o tempo dos tributos.....</i>	<i>79</i>
3.2.4 <i>Os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade e o tempo dos tributos.....</i>	<i>76</i>

3.3	COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA PARA FIXAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL	84
3.3.1	<i>Definição do conceito de competência tributária</i>	84
3.3.1.1	Discriminação de competências tributárias na Constituição Federal de 1988	86
3.3.1.2	O debate doutrinário sobre tipos ou conceitos e a delimitação da competência tributária	88
3.3.1.3	Conceitos e definições jurídicas e o momento da incidência tributária	95
3.4	O ART. 146 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E OS CRITÉRIOS PARA DEFINIÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR.....	97

4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O SEU CRITÉRIO

TEMPORAL	102	
4.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS DO CAPÍTULO	102
4.2	DA NORMA JURÍDICA.....	102
4.2.1	<i>Norma jurídica em sentido completo: normas primária e secundária</i>	104
4.3	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	106
4.3.1	<i>Estrutura hipotético-condicional e critérios da RMIT</i>	108
4.3.1.2	Da inexistência de relação hierárquica entre os critérios da hipótese da regra-matriz de incidência tributária	112
4.4	CRITÉRIO TEMPORAL: DA POSSIBILIDADE DE RECORTE.....	113
4.5	O CRITÉRIO TEMPORAL NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NA NORMA TRIBUTÁRIA	114
4.6	É NECESSÁRIO UM CRITÉRIO TEMPORAL NO CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA?	116
4.7	TEMPO <i>DO</i> FATO E TEMPO <i>NO</i> FATO.....	119
4.8	RELAÇÃO ENTRE O CRITÉRIO TEMPORAL E OS DEMAIS CRITÉRIOS DA RMIT	121
4.8.1	<i>Critério temporal e critério material</i>	122
4.8.1.1	Critério temporal e critério material: tributação sobre o fato concreto	125
4.8.2	<i>Critério temporal e critério espacial</i>	130
4.8.3	<i>Critério temporal e critério pessoal</i>	133
4.8.4	<i>Critério temporal e critério quantitativo</i>	135

4.8.4.1	Critério temporal e a base de cálculo	135
4.8.4.2	Critério temporal e a alíquota.....	136
4.9	A INTERTEXTUALIDADE NA DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL PELO LEGISLADOR ORDINÁRIO	139
4.10	FATOS TRIBUTÁRIOS INSTANTÂNEOS, PENDENTES E “COMPLEXIVOS”	143
4.11	TRIBUTOS PERIÓDICOS E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL	147
4.11.1	<i>A periodicidade no Imposto sobre a Renda</i>	154
4.12	A PRATICABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS REFLEXOS NA DETERMINAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL	159
4.12.1	<i>Presunções jurídicas</i>	161
4.12.1.1	Presunções jurídicas no critério temporal	164
4.12.2	<i>Ficções jurídicas</i>	168
4.12.2.1	Ficções jurídicas no critério temporal	170
5	ANÁLISE DE ALGUMAS QUESTÕES CONTROVERSAS RELACIONADAS AO CRITÉRIO TEMPORAL DA RMIT.....	173
5.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS: DA RELEVÂNCIA ESTUDO DO PLANO PRAGMÁTICO	173
5.2	ITBI E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL: O MOMENTO NA TRANSMISSÃO <i>INTER VIVOS</i> E OS CONCEITOS DO DIREITO PRIVADO.....	174
5.3	ISS E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL: O DESAFIO EM SE DELIMITAR O MOMENTO DA INCIDÊNCIA NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	180
5.3.1	<i>Critério temporal nos serviços fracionáveis: conflitos para a ruptura, a descontinuidade e o instante</i>	188
5.4	SUBSTITUIÇÃO “PARA FRENTE” NO ICMS E O PROBLEMA DAS “PEQUENAS CONCESSÕES”	195
5.5	IMPOSTO SOBRE A RENDA E O CRITÉRIO TEMPORAL NA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR	199
	CONCLUSÕES.....	210
	A LINGUAGEM, O TEMPO E O DIREITO	210
	SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O TEMPO DOS TRIBUTOS.....	212
	REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL.....	213
	CONCLUSÃO A PARTIR DA ANÁLISE DE QUESTÕES CONTROVERSAS RELACIONADAS AO TEMPO DOS TRIBUTOS.....	216
	REFERÊNCIAS.....	220

INTRODUÇÃO

“*Datas são pontas de icebergs*”
ALFREDO BOSI¹

O tempo é essencial para o Direito. Trata-se de fenômeno que se encontra imediatamente ligado à sua finalidade precípua, qual seja: a de regular condutas, contribuindo para instituição do social. A fixação de marcos temporais em enunciados prescritivos tem capacidade de criar, modificar e extinguir as mais diversas relações jurídicas. Outrossim, o tempo pode atuar diretamente na própria valoração e interpretação dos textos jurídicos.² O efeito transformador do tempo no mundo jurídico é flagrante.

No que toca ao Direito Tributário, a questão do tempo é determinante. A existência de tantas discussões, controvérsias e uma numerosidade de obras que já foram ou estão sendo produzidas com escopo a se emitir proposições a respeito das mais variadas problemáticas que envolvam a questão da validade, vigência e eficácia da lei no tempo, perpassando pela abordagem de primados como da anterioridade, da irretroatividade ou de institutos altamente relevantes neste campo do jurídico como os da decadência, prescrição, suspensão e da interrupção, já ratificam a afirmativa.

Não fosse isso bastante, a própria configuração do fato jurídico tributário, do qual há de se desenlaçar, de forma simultânea, a obrigação jurídica tributária, que firmará entre sujeito passivo e ativo uma relação de cunho prestacional, depende de uma delimitação no tempo, que pode ser prontamente identificada na estrutura da regra-matriz de incidência tributária – *expressão mínima e irredutível da mensagem deôntica em seu sentido completo*³ –, em seu critério temporal.

Sobre esse critério é que se debruçaram os estudos registrados na presente dissertação que está sendo submetida a esta banca de mestrado.

Neste tópico introdutório, importa delimitar questões estruturais do estudo ora apresentado, como o seu *tema, sua relevância à Ciência jurídica, principais questões a*

¹ BOSI, Alfredo. O tempo dos tempos. In: NOVAES, Adauto (Org.). *Tempo e história*. São Paulo: Companhia das Letras, 1994, p. 19.

² Neste sentido, afirma o professor JOSÉ FERNANDO SIMÃO que “conceitos aparentemente imutáveis em certa época histórica são revisitados pela doutrina e assumem novas feições” (In: O tempo e o direito. *Jornal Carta Forense*, São Paulo, 03 set. 2013. Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/o-tempo-e-o-direito/11969>>. Acesso em: 24 set. 2013).

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, *passim*.

serem analisadas, hipótese teórica, objetivo e caminho para atingi-lo e, por fim, o método teórico a ser adotado.

Em relação ao **tema**, o *critério temporal da regra-matriz de incidência tributária* constitui um dos elementos imprescindíveis e determinantes à aplicação normativa e que, por isso, conforma a estrutura da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), desenhada por PAULO DE BARROS CARVALHO⁴, que, ao evidenciar de forma lógica os aspectos elementares envolvidos no fenômeno da incidência jurídica (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), comparece no mundo científico como recurso epistemológico dos mais úteis e operativos para investigação da matéria tributária.

Tanto a variável que representa o critério temporal como as notas que o preenchem – os textos jurídicos – são linguagem, e, sendo assim, a sua análise pode ser potencializada pelos recursos da semiótica, ciência que estuda os símbolos linguísticos. Por isso é que, no intuito de enriquecer a presente pesquisa, optou-se por estudar o seu objeto nos três planos que esta ciência oferece, quais sejam o sintático, o semântico e o pragmático.

É cediço que muitas obras científicas que se dedicaram ao estudo da teoria da norma tributária já se debruçaram sobre este fator que condiciona a ocorrência do procedimento-tipo, seja utilizando a denominação *aspecto temporal*⁵, *critério temporal*⁶, ou mesmo – em pleno desalinho teórico –, atribuindo-lhe o nome de *fato gerador dos tributos*.⁷

Em que pesem as notáveis produções científicas produzidas por doutrina abalizada que muito contribuíram e contribuem para o conhecimento jurídico, percebe-se que, nelas, o tratamento sobre o assunto comparece, deveras, breve, em segundo plano, a constar como mera descrição do enunciado prescritivo que traz o marco no tempo para que se considere ocorrido o fato jurídico tributário, o que garante, assim, a exposição da integralidade da estrutura da regra-padrão de incidência de um ou outro tributo em específico – este, sim, eixo do respectivo estudo.

⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, *passim*.

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, *passim*.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, *passim*.

⁷ A respeito impende trazer à baila a crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO: “Exacerbando a observação desse fenômeno, porém, os estudiosos, os legisladores e os jurisperitos passaram a dar o nome de fato gerador dos impostos justamente ao critério temporal estabelecido na lei para cada um, o que muito contribuiu para o desalinho teórico formado em derredor de gravames como o IPI e o ICMS, cuja consistência material sempre experimentou profundas divergências conceptuais”.

Há, ainda, trabalhos em que este aspecto ganha uma maior atenção, pois é justamente nele que repousa a principal problemática sobre a percussão de certos gravames. Mesmo nesses casos, no entanto, sentimos a falta de um estudo cujo corte incisivo se dê sobre a magnitude do critério temporal em si, com escopo a produção um modelo teórico sobre este aspecto que se encontra do cerne do Direito Tributário.

A propositura deste tipo de modelo teórico, além de possibilitar um tratamento mais acurado da matéria, revela grande potencial de ser empregado nos mais variados estudos sobre o direito positivo, ao mesmo tempo em que constitui um desafio científico, como consignou PAULO DE BARROS CARVALHO, uma vez que

[...] cobra do autor uma postura definida: exige dele o compromisso sério de declarar sua cosmovisão jurídica, oferecendo a amplitude das concepções que adota, montadas na forma superior de sistemas. Dito de outro modo, reivindica uma tomada de posição firme, que não se compadeça com a produção de enunciados quaisquer, emitidos para superar dificuldades episódicas e ocasionais⁸.

Examinar o critério temporal da RMIT tão a fundo apresenta uma *relevância* maior do que possa aparentar a uma primeira vista. Esse “enlace do tempo” inserido no mundo jurídico se revela como condição essencial para o próprio desenvolvimento e realização do direito: ao trazer os contornos de quando a conduta que autoriza sua aplicação ocorre, vai ao encontro de um processamento de frustrações relacionadas àquelas expectativas normativas que o direito pretende estabilizar⁹. Como asseverado por FRANÇOIS OST: “não é possível ‘dizer o direito’, senão ‘dando o tempo’; longe de se voltar à medida formal de seu desenrolar cronológico, o tempo é um dos maiores desafios da capacidade instituinte do direito”¹⁰.

Além disso, se tomarmos em consideração a posição das partes envolvidas nas relações jurídicas tributárias, veremos que a fixação de um elemento temporal nas normas de incidência significa uma certeza do tempo, a qual pode ser traduzida na própria certeza

⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO assim se pronunciou ao prefaciá-la obra de LUCAS GALVÃO DE BRITTO: “O Lugar e o Tributo: ensaio sobre competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária” no qual seu autor realiza um corte preciso sobre o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. (Prefácio. In: BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo: ensaio sobre a competência e a definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 2014, p. XIX).

⁹ NIKLAS LUHMANN, ao desenvolver sua teoria dos sistemas, afirma que o direito é um sistema funcionalmente e estruturalmente diferenciado dos demais subsistemas sociais. Sua *função* específica é manter a estabilidade das expectativas normativas, ainda que venham a ser frustradas por condutas humanas contrárias às previstas em normas jurídicas (In: LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Tradução provisória para o espanhol de Javier Torres Nafarrate. Impreso, s/d [Original: *Das Recht der Gesellschaft*], *passim*).

¹⁰ OST, François. *O tempo do direito*. Tradução de Elcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 14.

do direito, e, nesta medida, no encontro com a segurança jurídica que preside todo o fenômeno fiscal. O direito há de ser compreendido, então, como um sistema que, ao amarrar um tempo, tem o condão de atingir um passado fixando um futuro.

Vê-se que, embora encontremos na norma (*stricto sensu*) o elemento nuclear do direito, não podemos – nem devemos – parar por aí, deter nossos estudos ao todo. A cisão dos seus critérios componentes, mesmo que momentânea para fins cognoscitivos – como têm-no feito grandes estudiosos, especialmente da escola constructivista –, é fator imprescindível para compreensão da mensagem legislada. No que concerne a nossa temática, a elevada seletividade que caracteriza o sistema jurídico, aliada ao fato de que, como ajuíza NIKLAS LUHMANN, “Não se pode mudar tudo ao mesmo tempo”¹¹, requerem que o “tempo do tributo” ganhe foco especial.

Nesta esteira, é chegado o momento de conceder ao aspecto temporal do fenômeno jurídico tributário um tratamento específico, por meio de uma análise de sua estrutura sintática, de uma interpretação e levantamento de questões acerca das possibilidades de sua variação semântica – tudo isso sob a óptica de um direito moderno cuja vigência descansa sobre sua função¹².

As *principais questões a serem analisadas* neste trabalho dizem respeito ao alcance do papel desempenhado pelo critério temporal da regra-matriz de incidência tributária e os limites para sua definição em nosso sistema constitucional tributário. Questões que, num primeiro momento, parecem simples e fáceis de ser respondidas, mas que envolvem, a valer, tantas nuances que, se não examinadas acuradamente, podem resultar na construção de juízos equivocados e dissonantes da sistemática jurídica regente. A despeito de uma pretensa neutralidade do fator temporal, sua presença no direito exerce influências determinantes.

Com efeito, sendo fruto da criação humana, o tempo jurídico emana seus efeitos não só na valoração de seus institutos e regras, como na própria consolidação das relações jurídicas: há direitos que não podem nascer senão em determinadas contingências de tempo, não podem ser exercidos fora de certos períodos, direitos que se contraem e direitos que se dissipam. No que tange à determinação do tempo das obrigações tributárias não é diferente. Nesse passo, além de buscar a definição do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, o presente estudo também perpassará ao longo de seu

¹¹ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito II*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985, p. 173.

¹² *Ibid.*, p. 170.

caminhar pelo enfrentamento da questão sobre como o manejo com o elemento temporal pode afetar a segurança jurídica dos contribuintes.

O critério temporal é, continuamente, manejado sem maiores cuidados. Despido de definições mais rigorosas, esse elemento determinante na realização do Direito Tributário é tratado com demasiada flexibilidade pelos legisladores, quando não é confundido com outros elementos como a própria materialidade dos tributos, o tempo do pagamento, etc., o que pode acarretar um desequilíbrio na relação entre Estado e jurisdicionados. É assim que, ao longo de nossos estudos, buscaremos demonstrar que as principais problemáticas relacionadas ao critério temporal dos tributos residem no aspecto sintático e semântico, mas que implicam consideráveis consequências no contexto pragmático, em que as incertezas sobre o tempo são expostas de forma mais clara, gerando debates cada vez mais complexos, multifacetados.

Tais constatações revelam que o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária suscita interessantes controvérsias e estimula o amplo debate acadêmico¹³ e jurisprudencial, motivo pelo qual se justifica a realização de um corte epistemológico marcado pela precisão que a ciência jurídica exige, e que avance especificadamente no seu domínio, no intuito de realizar uma análise mais profunda desse elemento de importância nodal para a compreensão do fenômeno jurídico.¹⁴

Por **hipótese**, assume-se que o tempo é uma criação linguística humana que vem ao longo da história sendo utilizada como poderoso instrumento de dominação, assim o critério temporal, ao atuar na configuração do fato jurídico tributário e marcar o nascimento da obrigação prestacional dele decorrente, se revela como expediente fundamental e dos mais delicados para o exercício do Poder de Tributar, devendo atinências às rígidas balizas da Constituição Federal.

Embora cientes da impossibilidade de esgotar o tema, e longe de ter essa pretensão, o **objetivo** da presente dissertação é, *primus omnium*, oferecer ao mundo acadêmico um estudo criterioso e específico a respeito desse elemento determinante na realização do Direito Tributário, realizando cortes que possibilitem a definição do critério temporal, com propósito de construir um modelo interpretativo coerente e ajustado a uma

¹³ Este também é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, ao tratar do critério temporal, em sua brilhante obra *Direito tributário: linguagem e método*, consignou: “este conjunto de elementos que nos dará a conhecer a circunstância limitadora temporal *apresenta interessante matéria para a especulação científica*” (*Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 474, grifo nosso).

¹⁴ Acrescente-se que tal elemento apresenta inegável importância para a própria realização do direito, pois somente com a delimitação no tempo e no espaço das condutas colhidas do tecido social pelo legislador é que pode operar-se o fenômeno da posituação do direito.

realidade social e jurídica que a cada dia se revela mais instável e complexa. E, com isso, ofertar material que possa fomentar o debate no meio acadêmico e, talvez, lá na frente, impulsionar nossos legisladores e aplicadores da lei a conferir um tratamento mais acurado ao tempo do nascimento dos tributos.

Para atingir nosso desiderato, inicialmente apresentaremos os referenciais dos quais partimos para realização da presente pesquisa. É neste momento que exporemos nossa concepção do direito como fenômeno linguístico e trataremos da importância de uma boa base teórica para compreensão e manejo da linguagem jurídica. Também buscaremos expor aspectos relevantes do sistema jurídico que o distinguem dos demais sistemas, aproveitando para tratar da separação entre a realidade social e realidade jurídica – tópico de altíssima relevância para nossa temática, tendo em vista que abre a oportunidade para construir os referenciais necessários para trabalhar mais adiante sobre diferença entre “tempo natural” e “tempo jurídico”. Após, recorreremos ao estudo das noções filosóficas e jurídico-filosóficas sobre o tempo, bem como abordaremos o pensamento sobre o tempo da perspectiva sociológica, que servirão de pilares para nossos estudos.

Com isso, passaremos a examinar a estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária, buscando compreender a funcionalidade e operacionalidade do critério temporal, para então partirmos à interpretação dos signos utilizados pelo legislador e que se encontram aptos a preencher tal variável, promovendo, ainda, cortes sobre o plano pragmático, com estudo das problemáticas que normalmente envolvem o assunto, realizando uma interação dialética entre a finalidade do Direito e do Direito Tributário, em especial, e a necessidade de demarcar o tempo para instauração das relações obrigacionais neste campo do jurídico, como mecanismo de estabilização destas.

É certo que tal estudo demandará uma interpretação dos princípios constitucionais e pelas normas que outorgam competência ao legislador para tratar da matéria, até chegar às normas que efetivamente criam os tributos. Contudo, ressaltamos que não é nosso intento focar em um ou outro tributo em específico. Pretendemos construir uma base teórica a respeito da temática, com escopo a dar sustentabilidade tanto aos seus objetivos práticos como às suas pretensões científicas.¹⁵

¹⁵ Relativamente a este aspecto, faz-se mister colacionar a mensagem de JOÃO MAURÍCIO ADEODATO: “Esta a grande ilusão de muitos profissionais do direito: achar que se opõem a prática dogmática da teoria geral. A história dos grandes juristas da modernidade mostra isso claramente, até hoje. O procurador e o advogado não familiarizado com conceitos de vigência, validade, eficácia, que não souber quando uma norma entra em vigor e, quando ela deixa de vigorar, não souber o que é vigência temporária determinada e indeterminada, relação jurídica ou princípios hermenêuticos, não vai conseguir trabalhar

No alcance desse desiderato, adotamos o método do *Constructivismo lógico-semântico*, que, lastreado nos estudos da Filosofia da Linguagem, da Lógica, da Semiótica e da Teoria dos Valores, nos permitirá um rico e rígido exame analítico-hermenêutico do objeto do conhecimento sobre o qual ora nos debruçamos, perpassando pela separação e esquematização lógica de sua estrutura linguística, pelo empreendimento de cortes metodológicos que levarão à redução de suas complexidades¹⁶, que nos permitirá uma maior e melhor aproximação e compreensão do conteúdo de significação da mensagem legislada, sempre atento ao aspecto axiológico, sem deixar de lado o exame da relação entre os textos jurídicos e os seus utentes.

Impende, por fim, registrar que passam longe de nós pretensões *avant-garde* na edificação de nosso trabalho. Muito pelo contrário, queremos partir das lições e conceitos ricamente trabalhados pela nobre doutrina prevalente no campo jurídico-tributário, para empreender nosso estudo crítico-avaliativo ao redor do critério temporal das normas de tributação. Nesse sentido, fazendo uso das palavras de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, podemos afirmar que nos empenharemos para que, ao longo de nosso texto, sejam encontradas *não muitas coisas, mas muito (non multa, sed multum)*. Afinal, “a sabedoria vem, não só da multiplicação dos conhecimentos, como também da reiteração do que já se conhece”¹⁷.

dogmaticamente de forma eficiente” (*Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 179).

¹⁶ Neste sentido, PAULO AYRES BARRETO afirma que “o conhecimento de um dado objeto exige um constante caminhar em busca da redução de suas complexidades” (*Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 3).

¹⁷ Ao trazer essas sábias palavras, CARRAZZA ainda colaciona a memorável frase de ANDRÉ GIDE, proferida em seu *Tratado de Narciso*: “Todas as coisas já foram ditas; mas como as pessoas não escutam, é preciso sempre recomençar” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 2).

1 SISTEMA DE REFERÊNCIA

“O disco da vitrola, o pensamento e a escrita musicais, as ondas sonoras estão uns em relação aos outros no mesmo relacionamento existente entre a linguagem e o mundo.”
L. WITTGENSTEIN¹⁸

1.1 Considerações preambulares

Tratar de um tema que diga respeito a um dos elementos imprescindíveis à determinação da moldura que viabilizará que as normas gerais e abstratas alcancem as condutas humanas por meio do processo de positivação implica ter de enfrentar diretamente a relação comunicacional que se estabelece no mundo jurídico, tendo em vista que é por meio exclusivo dos atos de enunciação (atos de fala) que se produz linguagem jurídica, ou seja, que se *cria, amplia, transforma*, enfim, que se *movimenta* e que se *realiza* o direito.

Conforme relatamos outrora, o direito positivo constitui uma linguagem voltada ao fim cardeal de regular o comportamento humano, disciplinando as condutas dos indivíduos para com seus semelhantes (relações intersubjetivas), contribuindo para a instituição do social. A potencialidade do direito em afetar as ações humanas se dá justamente por essa sua exteriorização em signos linguísticos, isto porque a realidade para os seres humanos é totalmente tomada, gerada e influenciada pela linguagem. O “falar da linguagem é uma parte de uma atividade ou de uma forma de vida”¹⁹.

Com essa visão é que, nos itens a seguir, buscaremos percorrer uma trajetória que demonstre de forma bem clara as premissas de que partimos e das ferramentas que projetamos empregar no manejo com nosso objeto central de estudo: o direito positivo.

1.2 Notas sobre a Filosofia da Linguagem

Um pensamento que já não pode subsistir no meio científico, seja qual for o seu objeto de investigação, é o de que os estudos ligados à questão da linguagem não teriam importância, ou teriam pouca importância, que a proposta da Ciência seria de apenas desvendar os conceitos e as categorias que lhe propiciam entender seu objeto de

¹⁸ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Companhia Editora Nacional; Universidade de São Paulo, 1968, p. 71, 4.014.

¹⁹ Id. *Investigações filosóficas*. Tradução de José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 35.

estudo, independente da linguagem utilizada, ou que esta seria um simples meio para a transmissão do conhecimento sobre as coisas. O desenrolar da história da filosofia nos mostra que, de forma vagarosa e sinuosa, essa concepção da linguagem como simples instrumento que conecta os homens aos objetos do conhecimento, um mero “veículo” de conceitos pré-estabelecidos, foi sendo superada à medida que se tomou consciência de que a linguagem é uma estrutura pela qual os conceitos são construídos, conceitos que possibilitam ao homem articular o mundo, tornando-o compreensível, significativo. Neste sentido, conceitos e significação caminham juntos.

Dos avanços nas reflexões filosóficas sobre os laços entre o conhecimento, a verdade, os signos e as significações, constata-se, nos idos do século XX, o surgimento das correntes do pensamento que entendiam e praticavam a filosofia como *análise da linguagem*²⁰, por isso designadas aqui como filosofias da linguagem. Dentre elas, destacam-se a escola da “Filosofia Analítica”, que se voltava à análise da linguagem *natural* ou *comum*, investigando suas formas próprias de expressão, e seus significados²¹; e a Filosofia do “Positivismo Lógico”, cujas preocupações principais centravam-se na construção de um vocabulário e uma sintaxe comprometida com a clarificação do pensamento de forma lógica, aptos a instrumentalizar e a controlar o saber científico²². O Positivismo Lógico, ou Neopositivismo, surgido com o “Círculo de Viena”, teve seu grande desenvolvimento a partir das ideias contidas nos escritos de WITTGENSTEIN^{23 24} e de BERTRAND RUSSELL.

A análise das preocupações dessas correntes do pensamento permite-nos perceber claramente a mudança na concepção sobre o fenômeno linguístico de que

²⁰ ABBAGNANO, Nicola. *História da filosofia: o neo-empirismo*. V. 14 Lisboa: Editorial Presença, 1969, p. 7.

²¹ *Ibid.*, p. 8.

²² PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que os Neopositivistas Lógicos, ao convergir todas suas atenções para a linguagem, “perceberam a necessidade premente da construção de modelos artificiais para a comunicação científica, assim entendidas as *linguagens naturais purificadas pela substituição de vocábulos que, por uma ou outra razão, obscureciam a explicação ou a compreensão do objeto*” (*Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 27, grifos nossos).

²³ Conforme nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO: “Ludwig Wittgenstein não chegou a pertencer ao grupo, entretanto seu livro *Tractatus logico-philosophicus* influenciou diretamente os integrantes do movimento, havendo quem afirme que, sem as ideias contidas nesses escritos, os neopositivistas jamais teriam alcançado os níveis de profundidade a que chegaram” (*ibid.*, p. 25).

²⁴ Esta mudança se dá sob forte influência do Investigações filosóficas de LUDWIG WITTGENSTEIN em que o autor critica o pensamento essencialista. Sua obra se inicia com uma citação de SANTO AGOSTINHO retirada do livro *Confissões*, que na concepção de Wittgenstein retratam a essência da linguagem humana: “Nesta imagem de linguagem encontramos as raízes da ideia: cada palavra tem uma significação. Esta significação é agregada à palavra. É o objeto que a palavra substitui.” (In: WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Tradução de José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999, 27) Tal concepção da linguagem vem a expor o equívoco da relação entre a linguagem e a realidade que vinha sido assumida pela filosofia até então.

havíamos falado: de uma mera ferramenta de representação do mundo, para um léxico capaz de constituir a própria realidade²⁵, transformação esta que provocou o surgimento do movimento que ficou conhecido como “giro-linguístico”.

Nas palavras de SÔNIA MARIA BROGLIA MENDES, essa mudança de perspectiva sobre a linguagem, que ficou conhecida como “giro-linguístico,” representa uma mudança de paradigmas: do “paradigma verificacional”, que concebia como verdadeiro o enunciado que encontrasse correspondência com o objeto do mundo que se pretendia representar, para o “paradigma comunicacional”, no qual se passou a analisar o caráter comunicacional da linguagem, pelo qual se exigia do enunciado uma consonância com o seu sistema referencial, com a cultura particular que estivesse sendo usada²⁶.

Não há dúvidas, assim, que estudos filosóficos sobre a linguagem apresentam relevante instrumento para a Ciência. A partir do momento em que se compreende que a linguagem constitui o mundo, e não meramente o representa, assume-se uma postura mais diligente perante a sua análise, na medida em que se compreende que as relações estabelecidas pelo ser cognoscente não são mais entre as coisas e as proposições, mas entre proposições, se percebe que os conteúdos de significação são construídos e não extraídos dos textos e, o mais importante, que tudo é objeto de interpretação. Com isso, a Ciência pode assumir seu papel de purificar a linguagem comum, reduzindo-lhe complexidades com maior rigor e credibilidade.

É justamente nesse movimento que o *Constructivismo lógico-semântico* se encontra imerso, como modelo metodológico que busca seus fundamentos nas categorias das correntes filosóficas que se desenvolveram a partir dessa reviravolta linguístico-pragmática, tomando o fenômeno da linguagem como objeto nodal de suas investigações.

1.2.1 Linguagem, verdade e conhecimento: por uma visão constructivista

Essa nova concepção do fenômeno linguístico, surgida com os avanços da “Filosofia da Linguagem”, permitiu uma nova aproximação nos estudos sobre o conhecimento humano, sobre a realidade e, por consequência, sobre a própria questão da verdade, uma vez que, a partir de então, há uma libertação do valor ontológico da língua. Como afirma VILÉM FLUSSER: “o espírito avança da ‘aparência’ para a ‘realidade’”²⁷.

²⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 1.

²⁶ MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica: pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 55.

²⁷ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo: Herder, 1963, p. 12.

Em sua imensa riqueza, a linguagem se revela como o produto da transformação em modelos mentais (signos), que o intelecto realiza a partir das informações percebidas pelos sentidos humanos (experiências). Os signos constituem a matéria-prima para que o ser humano possa atribuir sentido à infinidade de imagens, sons, cheiros, etc. com que entra em contato a todo o momento.

JÚLIO CABRERA denomina essa nova perspectiva de *concepção constitucional da linguagem*, em contraposição ao que ele chama de *teoria veicular*, e explica:

Poder-se-ia dizer, para início de reflexão que a linguagem interessa à filosofia na medida em que a primeira é entendida não apenas como ‘veículo’ de conceitos, mas como um âmbito no qual os conceitos são constituídos, conceitos que permitem articular o mundo com o intuito de torná-lo significativo para nós²⁸.

É importante consignar, entretanto, que a adoção de tal entendimento não significa negar a existência de algo externo à linguagem, mas tão somente afirmar que a sua captação pelo ser humano dela dependerá. É que, para ter acesso ao mundo à sua volta, o ser humano precisa passar por esse processo de construção dos modelos mentais, a que se denomina cognição.

Toda linguagem humana (verbal ou não verbal) pertencente a cada povo, cria e recria, de modo contínuo, uma visão parcial do mundo, de acordo com o recorte que se realiza da realidade percebida (sistema de valores) e conforme os referentes histórico-culturais que acompanham os seus integrantes e que vão sendo depositados ao longo do tempo no seu arsenal linguístico. Esta é, ademais, a perspectiva dos principais mentores do estudo estrutural da linguagem; como se vê em ANDRÉ MARTINET²⁹, que escreve que “cada língua organiza à sua maneira os dados da experiência [...]”, ou em BERNARD POTTIER³⁰, ao afirmar que “o recorte da realidade varia segundo as línguas”.

Uma experiência muito interessante sobre o resultado da influência dos referentes na interpretação do mundo é a da contagem das cores do arco-íris por diferentes povos: se um brasileiro e um africano da tribo Bassa, por exemplo, forem questionados sobre quantas cores há no arco-íris, aquele responderá sete, enquanto este responderá

²⁸ CABRERA, Júlio. *Margens das filosofias da linguagem: conflitos e aproximações entre analíticas, hermenêuticas, fenomenológicas e metacríticas da linguagem*. Brasília: UNB, 2003, p. 17.

²⁹ MARTINET, André. *Eléments de linguistique générale*. Paris: Armand Colin, 1967, p. 12.

³⁰ POTTIER, Bernard. *Linguistique générale*. Paris: Klincksieck, 1974, p. 95.

apenas duas, não que as cores do arco-íris tenham sido alteradas, mas porque cada cultura divide o seu espectro de forma distinta.³¹

Fenômenos como este, dentre tantos outros exemplos – alguns mais objetivos, outros menos –, são verificáveis porque a linguagem constitutiva da realidade é sempre heterogênea, sendo permeada e direcionada pelos referenciais do sujeito. MIKHAIL BAKHTIN afirma que toda língua, em sua plenitude concreta, viva, e em uso efetivo, tem a propriedade de ser dialógica, é dizer, se estabelece entre pelo menos dois enunciados, a do locutor e a do meio em que este vive. Numa construção linguística, então, segundo a teoria bakhtiniana, se ouvem e devem ser consideradas sempre, ao menos, duas vozes: a vozes individuais, mas também as vozes sociais.³²

MICHEL FOUCAULT também disserta sobre a interferência do campo enunciativo na construção dos elementos linguísticos, que diz respeito não só ao conjunto de regras gramaticais, mas também das relações retóricas do grupo, fazendo com que cada enunciado figure em um jogo enunciativo que o extrapola:

O enunciado não é a projeção direta, sobre o plano da linguagem, de uma situação determinada ou de um conjunto de representações. Não é simplesmente a utilização, por um sujeito falante, de um certo número de elementos e de regras linguísticas. De início, desde sua raiz, ele se delinea em um campo enunciativo onde tem lugar e status, que lhe apresenta relações possíveis com o passado e que lhe abre um futuro eventual. Qualquer enunciado se encontra assim especificado: não há enunciado em geral, enunciado livre, neutro e independente; mas sempre um enunciado fazendo parte de uma série ou de um conjunto, desempenhando um papel no meio dos outros, neles se apoiando e deles se distinguindo: ele se integra sempre em um jogo enunciativo, onde tem sua participação, por ligeira e ínfima que seja.³³

Além desses aspectos histórico-culturais, os fenômenos se operam no mundo das sensações e são captados pelo intelecto, hão de sofrer, inevitavelmente, as influências

³¹ BIZZOCCHI, Aldo. Cognition: como pensamos o mundo. *Revista Ciência Hoje*, Rio de Janeiro, v. 30, n. 175, p. 34-40, set. 2001.

³² FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 21-30. O estudo do dialogismo de Bakhtin é muito importante no estudo da linguagem, uma vez que, como esclarece JOSÉ LUIZ FIORIN, ao “tomar em consideração tanto o social como o individual, a proposta bakhtiniana permite examinar, do ponto de vista das relações dialógicas, não apenas as grandes polêmicas filosóficas, políticas, estéticas, econômicas, pedagógicas, mas também fenômenos da fala cotidiana, como a modelagem do enunciado pela opinião do interlocutor imediato ou a reprodução da fala do outro com uma entonação distinta da que foi utilizada, admirativa, zombeteira, irônica, desdenhosa, indignada, desconfiada, aprovadora, reprovadora, dubitativa, etc. Todos os fenômenos presentes na comunicação real podem ser analisadas à luz das relações dialógicas que a constituem” (ibid., p. 30-31).

³³ FOUCAULT, Michel. *A arqueologia do saber*. Tradução de Luis Felipe Baeta Neves. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, p. 111-112.

do “filtro” biológico. Isto porque o organismo humano não percebe as coisas como elas “realmente são”,³⁴ mas no modo e no instante em que são sentidas e interpretadas.

Neste ponto, tendo em conta que a visão é a forma mais rápida e natural de sentir o que se encontra ao redor, e aproveitando o exemplo anteriormente tratado, podemos ilustrar a efetividade dessa “filtração” pela própria experiência com a percepção das cores dos objetos pelo ser humano. É que as cores não dizem respeito à coisa em si, mas a frequência da energia (luz) por ela absorvida (quanto mais claro o objeto, menos energia está sendo absorvida), bem como pelos limites do espectro ótico de cada indivíduo. ARISTÓTELES³⁵, em seu primoroso *De coloribus*, já falava da impossibilidade de ver as cores como elas realmente são, mas, sim, como o resultado de uma mistura de tons, luzes, sombras e outras influências que afastariam a possibilidade de uma percepção de sua pureza.

Além disso, os diversos fatores físicos, como a manifestação de quaisquer dos tipos de discromatopsia, também conhecida como “daltonismo”, pode trazer resultados altamente contrastivos na objetivação da realidade por um determinado indivíduo em relação à de seus semelhantes.

Destaque-se, ainda, a possibilidade de os níveis de percepção serem artificialmente alterados, como ocorre no caso das ampliações realizadas pelos ferramentais tecnológicos, que, deveras, possibilitam aos indivíduos transpassar as barreiras de seus limites sensoriais naturais, como ocorre, por exemplo, no caso dos microscópios, que são aparelhos laboratoriais desenvolvidos para visualização de estruturas minúsculas, que, em sua maioria, são imperceptíveis a “olho nu”.

A linguagem construída no consciente do sujeito, e que resultará no seu conhecimento a respeito das coisas, do mundo, terá de passar por todos esses filtros. Por tamanha diversidade de fatores, percebe-se a potencialidade, senão inevitabilidade, de a realidade constituída por um indivíduo se mostrar, afinal, distinta da realidade constituída por outro indivíduo.

O conhecimento resulta dessa intensa e complexa atividade da mente humana em trabalhar com as percepções – as quais hão de passar por todos os “filtros”

³⁴ Pensando a hipótese de que houvesse alguma realidade nas coisas em si.

³⁵ “We do not see any of the colours pure as they really are, but all mixed with others; or if not mixed with any other colour they are all mixed with rays of light and with shadows, and so they appear different and not as they are. Consequently things appear different according to whether they are seen in shadow or in sunlight, in a hard or a soft light, and according to the angle at which they are seen and in accordance with other differences as well” (ARISTÓTELES. *Minor Works*. Tradução em inglês de W. S. Hett, M.A. Londres: Harvard University Press, 1955, p. 17).

anteriormente mencionados –, tornando-as reconhecíveis pelo indivíduo por meio das formulações linguísticas, pelas quais a realidade é finalmente objetivada. Antes da linguagem, tudo é desconhecimento. Conforme didaticamente enuncia FABIANA DEL PADRE TOMÉ:

Só há realidade onde atua a linguagem, assim como somente é possível conhecer o real mediante enunciados linguísticos. Quaisquer porções do nosso meio-envolvente que não sejam formadas especificamente pela linguagem permanecerão no campo das meras sensações, e, se não forem objetivadas no âmbito das interações sociais, acabarão por dissolver-se no fluxo temporal da consciência, não caracterizando o conhecimento, na sua forma própria³⁶.

Ocorre que esse processo cognoscitivo é ininterrupto e progressivo. À medida que o ser humano vai realizando novas conexões mentais, mais e novas relações entre os signos são estabelecidas. Tais construções, ao serem compartilhadas com outros sujeitos do conhecimento, ampliam a rede de dados no âmbito daquela comunidade, as quais possibilitam a construção de novas informações. É nesse sentido que VILÉM FLUSSER afirma que “a língua propaga a realidade”³⁷.

A sociedade atual é tida como “Sociedade do Conhecimento”, justamente pela intensidade com que as informações têm sido veiculadas e pelos novos conhecimentos que vêm a cada dia sendo construídos.

Um dos fatores que pode ser apontado como dentre os maiores fomentadores de tal cenário é o avanço da tecnologia informática, tendo em vista que é por meio dos novos equipamentos desenvolvidos neste campo e das novas formas de envio de mensagens eletrônicas – as quais sofrem alterações e atualizações a cada dia –, que se expandiu, e tem se expandido, vertiginosamente a comunicação humana.³⁸ Tal fato tem influenciado direta e fortemente o mundo jurídico, trazendo, a todo momento, novos paradigmas que precisam ser enfrentados por aqueles que lidam com a sua linguagem.

Neste caminho, pode-se identificar um novo paradoxo pelo qual passa a construção realidade: ao mesmo tempo em que cada vez mais dados chegam ao indivíduo,

³⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 3.

³⁷ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo: Herder, 1963, p. 213 et seq.

³⁸ Nesse sentido, CELSO RIBEIRO BASTOS aduz: “O descobrimento e o conseqüente povoamento das mais diversas partes do mundo fizeram com que o homem desenvolvesse novas formas de comunicação”, o que levou ao “nascimento da comunicação social, em que a propagação se dá de forma mais imediata e concomitantemente do que a comunicação individual. [...] Observou-se, igualmente, que o deslocamento do homem se daria de forma mais lenta e dispendiosa do que o exclusivo envio da informação [...]. Não há meio de locomoção tão instantâneo quanto o da transmissão das informações, tendo em vista que com a mesma ação atinge-se, em vez de uma ou algumas, inúmeras pessoas situadas nas mais longínquas localidades” (Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Tributação na internet*. São Paulo: Revista dos tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 71).

em um menor espaço de tempo – possibilitando-lhe “conhecer” as coisas com mais riqueza de detalhes –, tal conhecimento se torna mais volátil, pois apto a ser substituído por um novo conhecimento a cada instante – *é a linguagem se sobrepondo à linguagem*.

Tomando-se a premissa de que somente com a linguagem é possível falar em conhecimento das coisas e, então, numa realidade objetivada ao ser cognoscente, e que as trocas de informações, potencializadas pelos avanços tecnológicos, têm transformado constantemente o mundo social e as relações interpessoais, o tema da “verdade”, conforme se buscará retratar adiante, ganha novas proporções, na razão em que passam a surgir novos questionamentos sobre as possibilidades e meios de se conhecê-la, bem como a respeito de sua inconstância.

A “verdade” se mostra como um valor defendido e almejado por todos os indivíduos dos mais variados grupos sociais – “todos falam em nome da verdade” – e, por isso, sempre foi objeto de estudo de diversos campos do conhecimento.

A filosofia, ao dedicar-se à análise da “verdade”, em face da diversidade de entendimentos, se desdobrou em várias correntes, as quais, de modo geral, apresentaram conclusões que, embora muitas vezes conflitantes com as premissas adotadas no presente trabalho, são mui enriquecedoras, uma vez que resultaram de profundas reflexões, empreendidas por grandes pensadores, a respeito do tema.

Ressalte-se que o já mencionado movimento do giro-linguístico se revelou um dos mais importantes para o avanço nos estudos sobre a verdade, uma vez que passa a concebê-la não mais como algo ontológico e absoluto, mas como algo relativo, fruto uma construção do ser cognoscente.

É que o conceito de “verdade” não é algo que pode ser verificado empiricamente; o que se chama de “verdade” é fruto de uma ideia produzida pelo ser cognoscente. Emprega-se, então, o referido vocábulo para se referir àquilo que se tem por “real” ou “possivelmente real” dentro de um determinado sistema de valores.

Por envolver, impreterivelmente, a valoração humana, a verdade está imbricada com os temas da interpretação e do conflito de interesses resultante da tensão natural que habita nas relações intersubjetivas. *Cada um constrói a sua verdade por meio de enunciados linguísticos*, os quais, ao serem compartilhados com os demais indivíduos, poderão ser admitidos ou não por estes também como verdadeiros, de acordo com dois fatores principais: (i) a coerência interproposicional que apresentarem dentro do sistema linguístico em referência; e (ii) os juízos de valor que forem construídos por seus

receptores, os quais se mostram desvinculados daqueles outros formados pelo sujeito emissor da mensagem original.

Essa visão constructivista do conhecimento, da realidade, e por que não dizer, da verdade se aplica perfeitamente aos estudos do direito, tendo em vista que o Direito se manifesta em linguagem: com ela cria e transforma sua realidade. Por isso é que, a nosso sentir, a partir dessa perspectiva é que podemos, de forma potencializada, nos aproximar de suas estruturas lógicas, trabalhar com seu conteúdo semântico e, assim, enfrentar de maneira cada vez mais satisfatória os problemas intrínsecos à complexidade do fenômeno jurídico e que se evidenciam na pragmática.

1.3 Direito, linguagem e sistema

“Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sógnicas: suporte físico, significado e significação.”
FABIANA DEL PADRE TOMÉ³⁹

Firmadas nossas premissas a respeito da linguagem, conhecimento e realidade, é imperioso que passemos a analisar o Direito como fenômeno linguístico, afinal é por meio da linguagem que ele se exterioriza e, portanto, demanda passagem pelas mesmas vicissitudes, na sua construção e interpretação pelo ser cognoscente, que qualquer outra linguagem, com as devidas peculiaridades e exigências que a estrutura fundamental do ordenamento traz.

Como pudemos estudar, o sistema social é formado (se constitui e se desenvolve) em uma grande rede de comunicações. Dentro dele podemos encontrar subsistemas compostos por uma linguagem própria e que gera uma forma de comunicação diferenciada, como é o caso do Direito.

O Direito comparece como legítimo objeto cultural, construído pelo ser humano, olhos fitos no objetivo de regular as condutas dos indivíduos em suas relações de intersubjetividade, implantando os valores que a sociedade como um todo deseja alcançar. Seu modo de expressão, portanto, é a linguagem: é por meio de atos de fala que a comunicação jurídica se instaura, pela produção de enunciados que irão ser inseridos no

³⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 40.

seu mundo para que possam gerar os respectivos efeitos e, assim, realizar seu propósito inicial de “dominar racionalmente a realidade social”⁴⁰, nas sábias palavras do jusfilósofo pernambucano LOURIVAL VILANOVA.

Tomando-se em conta esse modo específico de se expressar, temos que o direito será objeto constante de interpretação, nasce da interpretação e se desenvolve a partir da interpretação que viabiliza sua movimentação em direção as ações humanas (aplicação). A ideia sistemática do direito nos auxilia na compreensão de sua formação e, portanto, do direcionamento que deve ser tomado por todo aquele que deseje entender e manejar sua linguagem.⁴¹ Por isso, impende que neste momento sejam tecidas algumas considerações sobre sua forma, antes de nos dirigirmos a seu conteúdo.

O sistema do direito é formado por normas jurídicas, seus elementos nucleares, que possuem validade num dado momento e espaço territorial, hierarquicamente estruturadas e orientadas por um vetor comum, a *norma fundante* – norma fundamental kelseniana⁴² –, na qual se funda a validade da Constituição positiva.

Essa estrutura hierárquica se encontra regida por operações lógico-semânticas de *derivação e positivação*, considerados como o cálculo de normas efetuado mediante iniciativas de coordenação ou de articulação bidirecional (ascendente e descendente) entre normas, que possibilita a sua conjugação e agrupamento, e encontro de seu fundamento de validade,⁴³ o que nos leva a concluir que é o sistema jurídico que tem o atributo de regular sua própria criação e transformação: “cada unidade normativa deve encontrar seu fundamento de validade tanto formal, como material, ou mesmo processual, no próprio direito”⁴⁴.

Seguindo esse caminho interpretativo, a Ciência do direito, tomando de empréstimo os conceitos desenvolvidos no campo da Ciência Biológica (MATURANA E

⁴⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema no direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 173.

⁴¹ Conquanto haja posicionamento doutrinário que negue a possibilidade de o Direito positivo ser considerado como sistema, atribuindo essa forma somente à linguagem da Ciência que o toma por objeto – a Ciência jurídica (vf. MORCHÓN, Gregório Robles. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas Ediciones, 1998, p. 113, 120) –, nos filiamos a razão de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem não há como afastar a condição de sistema a um estrato de linguagem como a que conforma o direito posto, isto porque “qualquer que seja o tecido de linguagem de que tratamos, terá ele, necessariamente, aquele mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, de que o ser sistema é uma das formas” (*Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 54).

⁴² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015, p. 215 et seq.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*, v. 1. São Paulo: Noeses, 2011, p. XIX-XXI.

⁴⁴ Id., op. cit., 2009, p. 55.

VARELLA), aplicou a teoria da autopoiese⁴⁵, baseada na “simultaneidade de fechamento organizacional” e na “abertura para informações advindas do ambiente”⁴⁶, para entender a operatividade do sistema jurídico.

Isso porque o direito apresenta as características próprias de um sistema autopoietico, sintetizados por FABIANA DEL PADRE TOMÉ como: (i) *autonomia*, ou seja, a capacidade de subordinar suas alterações, mantendo sua auto-organização; (ii) *identidade*, por se diferenciar do ambiente, determinando o que é próprio ou não do sistema; (iii) *ausência de inputs e outputs*, em vista que o ambiente não influencia em suas alterações de modo direto.⁴⁷

No Direito, assim notamos uma clausura estrutural peculiar, caracterizada pela autopoiese que decorre do fato de ele produzir *todas as suas distinções e caracterizações*, é dizer, de regular de que forma e o que será inserido no seu sistema e assim se diferir do ambiente; seu texto é que determina o que pode ser qualificado como jurídico, de modo que sua unidade não seja mais do que o *fato da autoprodução*⁴⁸. Nisto consiste o que denominamos fechamento sintático.

Nessa mesma linha de estudo, assume-se que semântica e pragmaticamente, no entanto, o direito pode ser considerado aberto, não por haver uma liberdade total do intérprete em atribuir-lhe conteúdo de significação, mas tão-somente porque este se abre à variação da atividade cognoscitiva (considerando os valores, referenciais), consentânea ao ser-humano, e à variedade de casos concretos que podem se subsumir ao quadro normativo.

Mas essa abertura para a cognição, como ensina NIKLAS LUHMANN só é possível, justamente em razão do fechamento operacional, dando-se sob condição autopoietica de integração à sua ordem interna, sob pena de causar o que ele chama de uma *ruptura do direito*. Segundo o célebre sociólogo alemão, “Cognitivamente aberto” “significa tão somente que o sistema produz as informações correspondentes a partir da posição de heterorreferência e as atribui às diferenças situadas em seu ambiente”⁴⁹.

Todos estes aspectos de autoprodução, autorregência e autorreferência, ao mesmo tempo em que indicam como as normas devem ser criadas e inseridas no sistema, também indicam como elas devem ser interpretadas. É que, por pertencer a um sistema

⁴⁵ Vf. LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. 1. ed. eletrônica. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

⁴⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 43.

⁴⁷ Ibid., loc. cit.

⁴⁸ LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. 1. ed. eletrônica. São Paulo: Martins Fontes, 2016, Capítulo I, item III.

⁴⁹ Ibid., Capítulo II, item III.

sintaticamente fechado⁵⁰, e no qual as unidades se relacionam mediante associações de coordenação ou de subordinação, a linguagem jurídica demanda o conhecimento de cada enunciado em particular, mas também obediência e coerência com a propositura dos demais enunciados; em outras palavras, demanda a consideração da sua singularidade, mas também da sua pluralidade: *do seu texto e do seu contexto*. E isso é um nítido fator limitante da interpretação, que, casado com os limites culturais do indivíduo (item 1.2.1 deste Capítulo), não de dirigir o manejo com a linguagem jurídica, para fins de atribuição do melhor (no sentido de “mais adequado”) sentido e melhor uso dela, notadamente em face das pressões externas que o direito vive enfrentando. Como observa LUHMANN: “o direito opera num estado de corrupção”⁵¹.

Tais aspectos são muito importantes quando se realiza um trabalho que tem por objetivo último o estudo do direito positivo, tendo em conta que o conhecimento das particularidades de sua linguagem, tanto estática, como dinamicamente consideradas, é que não de permitir uma melhor compreensão da mensagem legislada, para que, ao fim e ao cabo, as proposições emitidas a seu respeito – e as críticas à forma como é manejada – se revelem o mais precisas e coerentes possível.

1.3.1 Esquema seletivo do fático: distinção entre realidade social e realidade jurídica

Não podemos confundir a realidade natural, ou social, com a realidade jurídica. Conforme já foi exposto, partimos da premissa de que o dado real somente existe para o homem a partir de sua constituição em linguagem. Nestes termos, o indivíduo cognoscente só há de ter acesso aos eventos ocorridos no mundo fenomênico a partir do momento que deles tomar conhecimento, revestindo-os linguisticamente – eis a realidade social.

O direito, como linguagem construída artificialmente para o fim de ordenar condutas humanas, há de ser constituído segundo esquemas que viabilizem o alcance de tal desiderato, recortando do tecido social os fatos que intente tipificar, inserindo-o na proposição hipotética, justamente para atribuir-lhe um conseqüente, os quais serão conectados pelo vínculo implicacional (*dever-ser*). Nesse influxo, como enuncia PONTES

⁵⁰ Diz-se que o sistema jurídico é sintaticamente fechado justamente por nele só ingressarem dados que se revistam da forma por ele permitida: a forma normativa.

⁵¹ LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. 1. ed. eletrônica. São Paulo: Martins Fontes, 2016, Capítulo I, item IV.

DE MIRANDA: “o homem diminui o arbitrário, o azar, o irregrado, a *anomia* da vida e das relações inter-humanas”⁵².

Esse fato, contudo, não precisa coincidir com a forma como comparece no plano social, conforme ministra LOURIVAL VILANOVA: “o tipo, que está na hipótese, é o conjunto de fatos que satisfazem a predicação, isto é, a conotação seletivamente construída. *Por isso, o fato jurídico pode ou não coincidir com o suporte fático total. Com frequência, não se superpõem*”⁵³.

Isso tudo porque o direito visa alterar a realidade, e não reproduzi-la. Noutras palavras, tendo em conta que o seu propósito primordial é o de reger o proceder humano, não teria sentido que o Direito coincidissem com a realidade social. Ao duplicá-la, o sistema jurídico estaria a construir um *sem-sentido-deôntico*. “A proposição jurídica não vem para reproduzir o mundo, porém para alterar a circunstância (Ortega) segundo pautas valorativas; digamos, não como *representação*, mas como *vontade*”⁵⁴.

Dessa forma, podemos afirmar que o Direito constrói sua própria noção de verdade dentro de uma realidade “a parte”, própria, que sem ele muitas vezes não seria possível em outros planos linguísticos, realidade institucionalizada. Nas palavras de GREGÓRIO ROBLES MORCHÓN:

Ao contrário da novela e da história, o texto jurídico não é um texto narrativo, mas prescritivo. Neste aspecto, é parcialmente parecido com o texto bíblico, pois neste também se manifesta a verdade. Mediante o texto jurídico, o grupo humano (imaginando-se um Estado modelo) se constitui e se revela, comunicando-se com os membros para exigir-lhes organização e condutas⁵⁵.

Por esse motivo, o Direito vai se estabelecendo mediante esquema que viabiliza a compreensão de como determinados eventos ocorrem, ordenando e simplificando os dados da sua linguagem-objeto (linguagem social).

Podemos citar como exemplo de tais assertos a previsão do artigo 3º da Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro (LINDB), que, ao estabelecer que a ninguém é dado se escusar de cumprir a lei sob alegação de que a desconhece, constrói, para o mundo jurídico, a realidade de que todos conhecem a lei, facilitando a aplicação do direito, por mais que isso não coincida com a realidade no mundo social.

⁵² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à constituição de 1967, com a emenda n. 1 de 1969*. T. I, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 33.

⁵³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 179, grifo nosso.

⁵⁴ *Ibid.*, loc. cit., grifo nosso.

⁵⁵ MORCHÓN, Gregório Robles. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005, p. 28.

O *dever-ser* não se confunde, assim, com o *ser*, razão pela qual as proposições jurídicas não se submetem aos valores verdade/falsidade, mas, sim, validade ou não validade, porquanto pertençam ou não ao sistema.

Tais constatações, conforme poderá se observar mais adiante, manifesta extrema relevância para o estudo da temporalidade do direito, tendo em vista que também nesse aspecto o legislador pode, usando de sua criatividade, produzir uma realidade própria, a fim de possibilitar que o direito alcance seu fim normatizador, vencidas as barreiras impostas pelo mundo social.

1.3.2 Interpretação dos textos jurídicos: semiótica e o percurso gerador de sentido

Dentre as peculiaridades que dizem respeito ao direito, pudemos verificar que este se constitui em linguagem: seu modo de expressão são os signos linguísticos. Nestes termos, o ato cognoscitivo próprio para que se alcance seu conhecimento é o compreender (“ato satisfativo da consciência humana, por meio do qual um sentido é fixado intelectualmente como próprio de dado suporte físico”⁵⁶), e tal ato é alcançado por meio da interpretação.

Interpretar significa atribuir valores aos símbolos, ao substrato do material linguístico que o ser cognoscente pretende conhecer, conferindo-lhes conteúdo de significação, consoante o contexto linguístico em que se encontra inserto.

Na seara do Direito positivo, a interpretação indica a atribuição de significações aos signos que compõem os seus textos, isto é, a determinação do *conteúdo*, *sentido* e *alcance* da mensagem legislada, de acordo com o contexto que a envolve. Este é o caminho que leva à construção dos juízos normativos. Desse modo é que se pode constatar que as normas jurídicas são produtos da construção mental humana, não podendo ser confundidas com o seu dado bruto: os enunciados prescritivos.

Admitir o exposto confirma a importância do emprego da Semiótica, Ciência que permite estudar os fenômenos culturais como sistemas sógnicos, para o estudo dos textos jurídicos, uma vez que tal técnica nos permite ingressar nos três planos do seu discurso: o sintático, o semântico e o pragmático.

No plano sintático, é possível examinar as relações entre as unidades sógnicas, a medida que o cientista efetua a separação lógica de estrutura linguística do objeto do

⁵⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 223.

conhecimento sobre o qual se debruça, empreendendo cortes metodológicos que levarão à redução de sua complexidade, possibilitando, por consequência, a sua maior e melhor aproximação. No plano semântico, pode-se investigar a relação dos signos com os conteúdos de significação que a ele são atribuídos. E, no plano pragmático, se estuda as relações entre os signos e os seus utentes, isto é, do modo em que os sujeitos se utilizam entes signos em um dado contexto comunicacional.⁵⁷

Levando em conta todas essas considerações, as peculiaridades da operacionalidade do sistema jurídico e em busca de oferecer um modelo adequado à exploração mais profunda dos textos do direito positivo é que PAULO DE BARROS CARVALHO propôs a sua decomposição em quatro planos: S₁, S₂, S₃ e S₄, os quais hão de ser percorridos por todos aqueles que desejam compreender a mensagem jurídica de forma apurada e coerente, atribuindo-lhe, por isso, a denominação de “percurso gerador de sentido”.⁵⁸

No primeiro plano (S₁), plano da expressão, o intérprete toma contato com o dado bruto do direito, os enunciados prescritivos calcados no suporte físico dos signos gráficos. É dizer, neste momento importa a *literalidade textual*, a verificação da sintaxe do texto, da sua atinência às regras basilares de organização frásica.

No segundo plano (S₂), o intérprete ingressa, efetivamente, no plano dos conteúdos de significação, realizando uma análise semântica dos signos inseridos nos textos jurídicos, por meio da qual atribui sentido aos enunciados prescritivos isoladamente considerados, construindo o que se convencionou chamar de proposições jurídicas. É nesse plano que se constrói a chamada *norma jurídica em sentido amplo*.

No plano seguinte (S₃), conjugam-se as várias proposições (normas em sentido amplo) construídas no plano anterior, para estruturá-las na forma lógica hipotético-condicional, produzindo, dessa forma, unidades normativas dotadas de sentido deôntico completo – as *normas jurídicas em sentido estrito*.

No último plano (S₄), encontramos o arranjo final que estabelece a forma superior de sistema normativo. Neste momento, preside o labor de organização das normas em estrutura escalonada, mediante o estabelecimento de vínculos de coordenação e subordinação entre tais unidades. Trata-se do momento em que o intérprete passa a

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 36.

⁵⁸ Toda explicação a respeito do percurso gerador de sentido exarada nos próximos parágrafos toma por referência as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, consignadas em sua obra *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 84-104.

experimentar novo processo de questionamentos provenientes do que PAULO DE BARROS designou *esforço de contextualização*. Mas a trajetória de construção de sentido dos textos jurídico não se finda aqui, como pondera o doutrinador:

Muito bem. Cumpridas todas essas diligências, poderá o intérprete dizer que construiu o sentido da norma jurídica, empreendimento intelectual e emocional que não lhe custou pouca energia. Sendo ele órgão do sistema, terá agora de formalizá-la em linguagem competente, surgindo mais elementos objetivados no plano S₁. Caso não seja, terá igualmente de exará-la em linguagem própria, o que importa reconhecer que, do subsistema S₃, voltará ao subconjunto S₁, nele consignando a marca física de sua construção exegética⁵⁹.

Essa fase de contextualização com as diversas normas jurídicas é que nos permite vislumbrar o direito em sua dimensão sistêmica, garantindo a harmonia das construções interpretativas. Como assevera CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON: “Se o direito fosse um conjunto caótico de comandos, não existiria um mínimo de previsibilidade. O direito não cumpriria sua função social a que remete Niklas Luhmann de generalização e estabilização de expectativas normativas”⁶⁰.

É nesse intenso, inesgotável e ininterrupto movimento empírico-dialético que se alcança o conhecimento da mensagem prescritiva. Sendo importante destacar que os enunciados prescritivos, como base para o exercício interpretativo, poderão receber diversas significações, a depender da valoração que lhes é atribuída, conforme os horizontes culturais do seu intérprete. Por isso, os critérios uniformes apontados pela doutrina tradicional se revelam, no mais das vezes, falhos, posto que inaptos a abranger toda essa complexidade que envolve o jurídico.

Nesse caminho, já permite antever a importância da regra-matriz de incidência tributária como modelo simplificador no processo de construção de sentido dos textos jurídicos, principalmente pela organização que sua estrutura exhibe e pelo rigor que exige. Como estrutura lógico-sintática, ela há de ser preenchida com os conteúdos significativos do direito positivo, direcionando o labor exegético por meio de seus critérios compositivos.

O emprego de tais instrumentos apresenta grande relevo para o estudo do tempo com o escopo que se assume na presente dissertação. Isto porque o aspecto temporal no mundo jurídico é construído por meio da linguagem, produzindo assim expectativa e sensibilidades específicas que devem ser manejadas com toda a cautela, exigindo uma

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 105.

⁶⁰ MCNAUGHTON, Charles William. *Sistema jurídico e ciência do direito*. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Constructivismo lógico-semântico*. V. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 51.

interpretação rígida e coerente. O direito é um sistema atrelado ao tempo que ele mesmo constrói a cada tempo presente, que atinge a dimensão pretérita e o futuro incerto e deve ser enfrentado como tal. A tomada de um percurso mais seguro levará a resultados efetivamente mais consistentes.

2 O TEMPO E O DIREITO

“Vivendo no tempo, tenho um saber íntimo daquilo que ele é; quando busco conhecê-lo expressamente, ele me escapa.”
SANTO AGOSTINHO

2.1 Considerações iniciais do capítulo

A manifestação do fenômeno temporal no direito da sociedade tem raízes que ultrapassam a estrutura do ordenamento jurídico. Aliás, uma das principais características do reconhecimento do fator tempo no estudo da problemática jurídico-positiva encontra-se na própria tensão existente entre as principais funções do direito na sociedade moderna, notadamente de regular condutas e implantar valores. Neste sentido, sua compreensão exige um incursão no campo filosófico, que marca as principais reflexões sobre o tempo ao longo da evolução social.

É por isso que, no presente capítulo, nossa abordagem partirá do emprego da “Filosofia *no* Direito”, isto é, do emprego de categorias que se valem de meditações filosóficas, inserindo-as no campo da Dogmática jurídica, penetrando nas construções da Ciência, com nítido intuito de alcançar novos caminhos para aproximação do nosso objeto de estudo, expandindo o conhecimento e dando mais consistência ao saber jurídico.

Após, percorreremos por uma análise do tempo sob a perspectiva sociológica, partindo do estudo semântico do vocábulo tempo, com escopo a demonstrar a variabilidade em que ele pode ser trabalhado nas relações comunicacionais. Esse estudo nos auxiliará ao longo de toda a dissertação, tendo em vista que discorreremos sobre várias dessas concepções ao tratarmos da sua institucionalização no mundo jurídico. Após, analisaremos como a sociedade tem buscado medir o tempo e o propósito de tais medições, que não são obras do acaso, mas resultado de uma espécie de acordo de interesses e do exercício da dominação.

Tais estudos nos prepararão para então dissertar sobre a relação tempo e direito, momento em que poderemos analisar a importância e as ameaças que cercam essa forma tão própria e rica de temporalização e já estabelecermos as bases para a edificação dos próximos capítulos nos quais adentraremos no campo dos textos jurídicos com intuito

a construir proposições crítico-avaliativas sobre o fenômeno jurídico ora estudado, realizando, deste modo também, o que se pode chamar de “Filosofia *do* Direito”⁶¹.

2.2 O tempo

O tempo é uma preocupação muito antiga, algo que já aparece na mitologia, com as noções de eterno e temporal⁶², e passa, então, a suscitar uma série de reflexões filosóficas e científicas que partem de diversas perspectivas do fenômeno, atribuindo-lhe, no mais das vezes, um caráter misterioso e insondável. Com efeito, o tema parece estar sempre como recôndito nas variadas concepções de mundo construídas no decurso da história humana. A persistência e o fascínio do debate sobre o tempo pode ser claramente percebida em cada linha das diversas obras daqueles que o pesquisam.

Percebemos, assim, que o tempo representa algo de estimável valor para os seres humanos. Tomado como algo cada vez mais escasso, evanescente, fugaz, a cada dia ele também se torna mais desejado. O tempo parece estar em tudo o que sentimos, pensamos e fazemos. Mas, se o tempo está em tudo, o que ele é? Como dizê-lo?

O estudo do tempo constitui uma das clássicas preocupações do pensamento ocidental, mas tratar do tema não é uma tarefa fácil, como bem adverte CRISTIANO PAIXÃO ARAÚJO PINTO: “dizer o tempo é uma tarefa invariavelmente intrincada, seja qual for o

⁶¹ Sobre a distinção entre “Filosofia do Direito” e “Filosofia no direito”, ver CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 6-7.

⁶² A mitologia nos ensina sobre a dualidade entre o que é eterno (antes de Chronos) e o que é temporal (depois de Chronos). Já na mitologia, então, encontramos a plataforma de todo pensamento filosófico sobre o tempo. O tempo é compreendido pela sua negativa: o que não é eterno. As figuras de Chronos e Kairós representam, em grande medida, essas noções. Chronos “(em grego: Χρόνος, transl.: *Chrónos*, ‘tempo’; em latim: Chronus) também chamado de Aeon (em grego: *Αἰών*, ‘eternidade’; em latim: *Aeon*), na mitologia grega, era a personificação do tempo eterno e imortal, e governava sobre o destino dos deuses imortais. Chronos foi uma divindade criada pela seita órfica, sendo essencialmente uma cópia do titã Cronos, que, no culto popular dos antigos gregos, era o deus do tempo por excelência” (WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. 24 out. 2016, s.v. *Chronos*. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Chronos>>. Acesso em: 24 nov. 2016). Kairós “(em grego: *καιρός*, ‘o momento oportuno’, ‘certo’ ou ‘supremo’), na mitologia grega, é o deus do tempo oportuno. Kairós é referido a partir do século V a.C. [...] Na estrutura linguística, simbólica e temporal da civilização moderna, geralmente emprega-se uma só palavra para significar a noção de ‘tempo’. Os gregos antigos tinham duas palavras para o tempo: *chronos* e *kairós*. Enquanto o primeiro refere-se ao tempo cronológico ou sequencial (o tempo que se mede, de natureza quantitativa), Kairós possui natureza qualitativa, o momento indeterminado no tempo em que algo especial acontece: a experiência do momento oportuno. [Em grego antigo e moderno, *kairós* (em grego moderno pronuncia-se *kerós*) também significa ‘tempo climático’, como a palavra *weather* em inglês. O termo é usado também em teologia para descrever a forma qualitativa do tempo, como o ‘tempo de Deus’ (a eternidade), enquanto *khronos* é de natureza quantitativa, o ‘tempo dos homens’.” (Id. A enciclopédia livre. 24 out. 2016, s.v. *Kairós*. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Kairós>>. Acesso em: 24 nov. 2016).

campo do conhecimento que se pretenda enfrentar”⁶³, tanto que as reflexões e debates ao seu respeito ao longo da história do pensamento humano sempre se mostraram intensos, complexos e inconclusos.

ARISTÓTELES, em seu quarto livro da Física, ao estudar o movimento e divisibilidade do tempo, instante e sucessividade, já concluía que a reflexão sobre o tempo é aporética, é dizer, o tempo seria um problema insolúvel.⁶⁴

Neste sentido, merecem destaque os questionamentos feitos por SANTO AGOSTINHO sobre o tempo, no livro XI de seu *Confissões*:

Que és, pois, o tempo? Quem poderá explicá-lo clara e brevemente? Quem o poderá apreender, mesmo só com o pensamento, para depois nos traduzir por palavras o seu conceito? E que assunto mais familiar e mais batido nas nossas conversas do que o tempo? Quando dele falamos, compreendemos o que dizemos. Compreendemos também o que nos dizem quando dele nos falam. [...]
O que é, por conseguinte, o tempo? Se ninguém mo perguntar, eu sei; se o quiser explicar a quem me fizer a pergunta, já não sei⁶⁵.

O pensamento agostiniano representa um marco na trajetória da razão humana acerca do tempo, ao abrir um novo campo de reflexão sobre o assunto: o da *temporalidade*. AGOSTINHO rompe com a tradicional concepção que o precedia sobre o tempo como movimento dos corpos,⁶⁶ tendo sido precursor do uso dos “modos” temporais, articulando as ideias de passado, presente e futuro.⁶⁷

⁶³ ARAÚJO PINTO, Cristiano Paixão Araújo. *Modernidade, tempo e direito*. Belo Horizonte. Del Rey, 2002, p. 304.

⁶⁴ O tempo é formado por instantes. O instante é uma unidade temporal que precisa ser substituído por outro instante, mas para que haja essa passagem esses instantes precisam coexistir (nada pode destruir nada sem uma coexistência temporal), o que não seria possível. ARISTÓTELES, então, chega a uma aporia. “Pues una parte de él ha acontecido y ya no es, otra está por a venir y no es todavía, y de ambas partes se compone tanto el tiempo infinito como el tiempo periódico [...] el tiempo es simultáneamente el mismo en todas partes, pero el tiempo anterior no es el mismo que el posterior, porque, aunque el cambio presente es uno, el cambio que ya ha acontecido y el cambio por venir son distintos” (ARISTÓTELES. *Física*. Livro IV. Traducción y notas Guillermo R. de Echandía. Barcelona: Gredos, 1995, p. 148 et seq.).

⁶⁵ AGOSTINHO, Santo. *Confissões*. Tradução de S. J. Oliveira Santos. e S. J. Ambrósio de Pina. São Paulo: Nova Cultural, 2004, p. 330, 332.

⁶⁶ Na concepção agostiniana, o tempo passa independentemente do movimento dos corpos ou da medida de duração do movimento, assim o tempo não é o movimento das coisas, mas as coisas que se movem no tempo, o que possibilita a construção de uma ideia de tempo e de espaço, mas não de um conceito propriamente dito de tempo (ibid.).

⁶⁷ Sobre a origem do tempo, Santo Agostinho indicava-o como criação divina, como espiritualmente observado por STEPHEN HAWKING, cientista que defendia que o conceito de tempo não teria significado antes do início do universo: “Isso foi observado pela primeira vez por Santo Agostinho. Quando lhe perguntavam ‘O que Deus fazia antes de criar o universo’, sua resposta não era ‘Ele estava preparando o inferno para pessoas que fizessem perguntas como essa’. Em vez disso, respondia que o tempo era uma propriedade do universo criada por Deus e não existia antes dele” (HAWKING, Stephen. *Uma breve história do tempo*. Tradução de Cássio de Arantes Leite. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 19).

Ao trabalhar tais “modos”, o teólogo e filósofo cristão do final da idade antiga se preocupou em consignar que o passado, como algo que se foi, não pode ser apreendido, somente lembrado, relatado – ainda que não se possa alcançar todos os seus detalhes –, o que pressupõe a necessidade de demarcação para que possa ser medido, é só assim que o passado resiste, como figura do presente. Por conseguinte, o futuro é algo que não existe, só pode ser previsto, “pré-meditado”, idealizado. Nas palavras de AGOSTINHO: “quando se diz que se veem os acontecimentos futuros, não se veem os próprios acontecimentos ainda inexistentes – isto é, os fatos futuros –, mas, sim, as suas causas ou talvez os seus prognósticos já dotados de existência”⁶⁸. Portanto, em relação aos que sobre eles meditam tais acontecimentos não são futuros, mas sim presentes.⁶⁹

Em face de tais ensaios é que o autor conclui ser impróprio afirmar que existe um passado e um futuro em si, por isso orienta que se diga que os tempos são três, mas percebidos em um: *presente das coisas passadas, presente das presentes e presente das futuras*. Desse modo, para AGOSTINHO existem estes três tempos apenas na mente, não são vistos em outra parte: “lembração presente das coisas passadas, visão presente das coisas presentes e esperança presente das coisas futuras”⁷⁰.

É justamente nesse ponto que vemos quão inovador foi seu pensamento: ao encarar a temporalidade como medida inseparável da consciência humana a qual articula os tempos no dado instante que pensa neles, ele evidencia a importância da linguagem na construção da realidade à qual os indivíduos podem ter acesso.⁷¹

Na nossa mente o futuro aparece como algo abstrato que se encontra no plano das expectativas. Nasce e retorna ao eterno, não se prendendo ao presente.⁷² O passado, por sua vez, é algo que se foi, não pode ser apreendido, somente lembrado, relatado – não se podendo alcançar todos os seus detalhes. O que é presente neste momento prontamente se torna passado. Se nos atentarmos a tais razões, chegaremos à conclusão de que os “tempos”, no sentido tal qual articulado por AGOSTINHO, ao fim e ao cabo, se revelam atemporais. O tempo passa.

⁶⁸ AGOSTINHO, Santo. *Confissões*. Tradução de S. J. Oliveira Santos. e S. J. Ambrósio de Pina. São Paulo: Nova Cultural, 2004, p. 326.

⁶⁹ *Ibid.*, loc. cit.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 328.

⁷¹ Entendimento mui semelhante foi compartilhado pelo Filósofo e Bispo GEORGE BERKELEY, que, no início do século XVIII contestava os pensamentos do materialismo, defendendo a ideia de existência das coisas e do tempo por meio da percepção e da interpretação humana, *ser é ser percebido* (BERKELEY, George. *Tratado sobre os princípios do conhecimento humano: três diálogos entre Hylas e Filonous em oposição aos céuticos e ateus*. Tradução e notas de Antônio Sérgio. São Paulo: Nova Cultural, 2005).

⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 75.

O filósofo, físico, matemático e teólogo francês BLAISE PASCAL⁷³, no século XVII, em seu *Pensamentos (Pensées)*, escreveu sobre a oscilação do pensamento humano entre tempos que não são seus: passado e futuro; e a tendência ao abandono ao único tempo que é o seu: o mais estrito presente. “Antecipamos o futuro como demasiado lento para vir, como para apressar o seu curso; recordamos o passado, para pará-lo, como demasiado pronto”. Isso porque o presente aflige, o que o faz fugir para lugares mais seguros, o passado que já viveu e sabe que naquele instante não lhe fará mal, seja no futuro que ainda não viveu e sabe que poderá controlar. “Cada um examine seu pensamento”, ele diz.

No século XVIII, o filósofo Francês GEORGE BERKLEY traz mais subjetividade à questão temporal, ao afirmar que o mundo só existe quando percebido. O que pensamos ser objetos não têm existência real, existem tão somente como impressões em nossa mente. A percepção é a pessoa, então o mundo é a pessoa. Neste sentido, para BERKLEY só há um tempo: o tempo das percepções. O tempo é, assim, o ritmo fílmico e cênico das percepções temporais.⁷⁴

Alguns anos após a produção de BERKLEY, o tempo é exaltado nas lições de IMMANUEL KANT. Para o filósofo prussiano que também entendia que o mundo não era mero objeto de contemplação como pensavam os gregos, mas um algo construído pelo homem por meio de associações que se apresentam ao seu espírito, inovou ao afirmar que tal construção somente se daria a partir das condições humanas para produção do conhecimento, que ele chama de categorias do conhecimento, como o tempo (ao lado da causalidade e do espaço). O tempo seria, assim, uma representação necessária que serve de lastro para todas as intuições sensíveis. O tempo não seria algo real como objeto, mas uma forma real da intuição interna, uma forma de sentido que antecede todas as outras. “Se se tira desta intuição a condição especial de nossa sensibilidade, desaparece igualmente o conceito de tempo, porque esta forma não pertence aos objetos mesmos, mas ao sujeito que os percebe”⁷⁵.

KANT concebe, assim, o tempo como uma condição *a priori* para todos os fenômenos em geral, precedente mesmo às percepções empíricas. Ele não nega que coisas

⁷³ PASCAL, Blaise. *Pensamentos*. Versão para e-book, 2002, Artigo XX, p. 237 et seq. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/pascal.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

⁷⁴ BERKELEY, George. *Tratado sobre os princípios do conhecimento humano: três diálogos entre Hylas e Filonous em oposição aos céticos e ateus*. Tradução e notas de Antônio Sérgio. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

⁷⁵ KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução de J. Rodrigues de Merege. Livro de domínio público. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000016.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2016, p. 32.

existem em si, mas afirma que elas somente são conhecidas pelo indivíduo quando por ele percebidas, “sob as condições de tempo e espaço originariamente inerentes no sujeito”⁷⁶. A partir desta percepção temporal é que poderiam, assim, derivar diferentes conhecimentos.

Mais recentemente, entre o fim do século XIX, início do século XX, os estudos de HENRI BERGSON apresentam a noção de tempo como uma sucessão de acontecimentos no decorrer da vida, cingidos por uma memória (consciência). Essa memória é capaz de estabelecer uma ordem entre o antes e o depois, fazendo com que os acontecimentos durem, modificando o presente.⁷⁷

A concepção de tempo na teoria bergsoniana toma o passado, o presente e o futuro como tempos que se entrecruzam em nossa mente, em oposição à ideia linear desenvolvida pelas ciências mecanicistas. Assemelha-se ao pensamento de AGOSTINHO na medida em que se refere ao passado e ao porvir como integrantes ao presente. Nas palavras de BERGSON, a duração é “o tecido mesmo de que é feita a realidade”⁷⁸.

Esse conceito de tempo nos impele a refletir sobre as ações humanas tendo em vista que os indivíduos são movidos por seus pensamentos, os quais seriam constituídos pela interação desses três tempos. Graças a essa interação (passado, presente e futuro), passa a vigorar a ideia de tempo marcada pelo poder de tomar decisões. As decisões buscam encontrar opções no presente a partir de um passado que não acarretou apenas estados, mas também trouxe possibilidades. E, além disso, as decisões buscam conferir estrutura ao futuro a partir de sua projeção (fim, meta, objetivo).⁷⁹ Segundo NIKLAS LUHMANN essas decisões estariam ligadas às novidades. “Elas introduzem a novidade, novos passados e novos futuros, em um mundo incalculável, que nunca permanece o mesmo”. Ocorre que essa novidade, segundo o sociólogo alemão, na sociedade contemporânea tem se convertido em *inevitável unidade entre destino e risco*.⁸⁰

No final do século XX, PAUL RICOEUR, nos três volumes de seu *Temps et récit*⁸¹ (“Tempo e narrativa”) busca ligar a reflexão histórico-filosófica sobre o tempo ao discurso literário. Para RICOEUR, o tempo não tem um significado teórico, também não é

⁷⁶ KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução de J. Rodrigues de Meringe. Livro de domínio público. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000016.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2016, p. 35.

⁷⁷ BERGSON, Henri. *Memória e vida*. Tradução de Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2006, passim.

⁷⁸ Id. *A evolução criadora*. Tradução de Bento Prado Neto. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 389.

⁷⁹ LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2011, p. 222-223.

⁸⁰ Ibid., p. 223.

⁸¹ Cf. RICOEUR, Paul. *Temps et récit*. V. 1. L'intrigue et le récit historique. Paris: Seuil, 1983; RICOEUR, Paul. *Temps et récit*. V. 2. La configuration dans le récit de fiction. Paris: Seuil, 1984; RICOEUR, Paul. *Temps et récit*. V. 3. Le temp raconté. Paris: Seuil, 1985.

passível de ser observado ou tocado, mas pode ser narrado, e deste modo, ser compreendido de maneira prática: “[C]’est dans la manière dont la narrativité est portée vers ses limites que reside le secret de sa réplique à l’inscrutabilité du temps”⁸².

Portanto, o filósofo francês se volta ao estudo do discurso narrativo. Pela narrativa seria possível analisar as noções construídas ao longo da história sobre o tempo e dar-lhe nova significação. É dizer, a narrativa permitiria recolher um discurso já existente e “reconfigurá-lo” de acordo com a nova realidade que cerca o indivíduo, ao unir a “dialética do vir a ser, do ter sido e do se fazer presente”.⁸³ Os membros de uma comunidade constituiriam sua identidade a partir das histórias que narram.

Assim para compreender o tempo, antes de importar uma perspectiva individual sobre ele – um tempo subjetivo – importaria investigar como as referências temporais foram e são construídas dentro de uma determinada sociedade e cultura. A compreensão do tempo demandaria a compreensão do seu sentido social, intersubjetivo.⁸⁴ O tempo “se torna humano na medida em que é organizado à maneira de uma narrativa; e a narrativa tem sentido, por sua vez, na medida que retrata os aspectos da experiência temporal”⁸⁵.

Pelos pensamentos filosóficos até aqui expostos, ainda que a breve trecho, é possível perceber que o tempo sempre foi uma questão fundamental para compreender como lidar com as experiências e com a própria noção do que se tem de mundo, de realidade. De um tempo mítico dominado por deuses a um tempo construído pela narrativa da história da humanidade, percebemos que embora não fosse possível definir o tempo, sempre se buscou falar sobre ele, e ao falar sobre ele é que se foi construindo as noções de tempo.

Sob a perspectiva de sua formação linguística, é possível perceber também que o tempo é algo individual, mas, ao mesmo tempo, é social. Embora o indivíduo possa sentir e pensar sobre o tempo, a cadência dos ritmos temporais são determinadas coletivamente. Isso porque a sociedade vai marcando o tempo de acordo com sua realidade, formando uma consciência de duração, de temporalidade, e de instante próprias de cada época e de cada comunidade.

⁸² RICOUER, Paul *Temps et récit*. V. 2. La configuration dans le récit de fiction. Paris: Seuil, 1984, p. 482.

⁸³ PELLAUER, David. *Compreender Ricouer*. 2. ed. Tradução de Marcus Penchel. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 101.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 100.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 99.

Tendo em vista essas observações, passaremos a analisar o desenvolvimento das diversas marcações temporais criadas pelo homem ao longo de sua história no seio do convívio social para ordenar os acontecimentos e que levaram à construção do conceito de *temporalidade*.

Trata-se de um estudo importante nessa fase propedêutica ao aprofundamento das instituições jurídicas, posto que nos dá oportunidade de esclarecer a *ratio* das construções temporais pelo ser humano desde os primórdios e que até hoje permanecem, e a necessidade de serem equilibradas (ajuste constante), mormente quando se almeja implantar numa sociedade valores como os da igualdade e da confiabilidade.

2.3 Tempo social: uma questão de linguagem, ordem e domínio

“E disse Deus: Haja luminares na expansão dos céus, para haver separação entre o dia e a noite; e sejam eles para sinais e para tempos determinados e para dias e anos.”
Gênesis 1:14⁸⁶

Pelo prisma da Teoria da Linguagem, o tempo não é um dado, mas um construído. Por tal razão, FRANÇOIS OST houve por bem afirmar: “o tempo já não continua a ser exterior às coisas, como um contentor formal e vazio, mas que participa da sua própria natureza” ou, em outro dizer do autor, “o tempo se constrói literalmente, ele se ‘temporaliza’”⁸⁷. O conceito de temporalização nos auxilia justamente a pensar nessa *instituição social do tempo*.

Visando compreender essas construções linguísticas a respeito do tempo realizado pelos mais diversos grupos sociais ao longo da história é que o presente item do nosso trabalho orbitará em torno do que havemos de chamar de *tempo social* – um tempo formado no seio de uma sociedade, de acordo com suas atividades, um tempo *dialético, aberto e neguentrópico*.⁸⁸

A humanidade, desde os tempos mais primitivos, sempre buscou elementos que lhe possibilitassem contar, medir o tempo. Tal busca, como demonstra JACQUES LE GOFF, vai ao encontro dos anseios humanos por um maior controle e manipulação das coisas do

⁸⁶ A BÍBLIA SAGRADA. Traduzida em português por João Ferreira de Almeida. 4. ed. São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, 2012, Gênesis 1.14.

⁸⁷ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 13.

⁸⁸ O termo *neguentropia* é usado na filosofia como algo que vai contra a entropia, contra uma desordem natural das coisas. François Ost faz uso do termo *neguentrópico* (num sentido humano, social) em sua obra para fazer referência à organização temporal que os indivíduos vão realizando dentro de seus agrupamentos, para dominar o caos do mundo, indo em sentido contrário à uma entropia natural.

mundo. Nas palavras do historiador francês, “a conquista do tempo através da medida é claramente percebida como um dos importantes aspectos do controle do universo pelo homem”⁸⁹.

Dentre as várias criações do homem nesse sentido, destaca-se o calendário – instrumento que, ao possibilitar um melhor arranjo do tempo, surgia como forte instrumento de poder. Tanto é assim que, a própria palavra “calendário” possui raízes no controle exercido por um poderio político, o Romano: como nos ensina LE GOFF, o vocábulo derivado do termo latino *calendarium*, surge, em Roma, com o significado de “livro de contas”, tendo em vista que na época de sua criação, os juros aplicados aos impostos em atraso deviam ser pagos no primeiro dia de cada mês, os quais eram denominados, de forma genérica, de *calendae*.⁹⁰

Mas a história da marcação do tempo pelos seres humanos vem de longe, podendo ser estudada desde a Antiguidade. Já nas primeiras organizações sociais percebe-se a existência de medidas temporais. Nesta época, o seu cálculo se encontrava, de um modo geral, vinculado a algum ciclo da natureza, principalmente aos movimentos dos corpos celestiais, por isso os estudiosos fazem referência a esse tempo como “tempo astronômico”: “o dia, associado à rotação da Terra sobre seu próprio eixo; o mês, com a duração aproximada do ciclo das fases da lua, e o ano, com a rotação da Terra em torno do Sol”⁹¹, os dias sendo divididos em 24 (vinte e quatro) horas pelos egípcios em razão do movimento solar, e os babilônios, por sua vez, influenciando as divisões das horas, minutos e segundos com base no sistema sexagesimal adotado por aquele povo, numa formulação que já considerava as variadas durações do dia e da noite de acordo com as estações do ano.⁹²

Estas marcações foram sendo desenvolvidas, notadamente, com a necessidade de controle de manter a organização da vida social, mormente no que diz respeito a questões de trabalho e produção (campo). Como exemplo, HESÍODO, em sua obra *Erga kai Emerai (Trabalhos e Dias)*, relaciona uma série de regras para uso dos lavradores que lhes

⁸⁹ LE GOFF, Jacques. *História e memória*. 3. ed. Tradução de Bernardo Leitão et al. Campinas: Unicamp, 1994, p. 486.

⁹⁰ Ibid., p. 494.

⁹¹ ARAÚJO PINTO, Cristiano Paixão Araújo. *Modernidade, tempo e direito*. Belo Horizonte. Del Rey, 2002, p. 127.

⁹² Segundo OTTO NEUGEBAUER, citado por GERALD WHITROW, a divisão do sai em horas, minutos e segundos “é o resultado de uma modificação helenística de uma prática egípcio combinada a procedimentos numéricos babilônicos” (WHITROW, Gerald James. *O tempo na história – concepções do tempo da pré-história aos nossos dias*. Tradução de Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1993, p. 43).

possibilitassem regulamentar seus trabalhos de acordo com a observação das estrelas que se podia ver entre o pôr e o nascer do sol.⁹³ Tarefa que, com o tempo, passou a contar com o auxílio dos relógios, dos “naturais” aos “mecânicos”, que muito auxiliaram não só na consecução das atividades do campo, mas também das cidades.⁹⁴

Aprofundando-nos em estudos históricos, podemos também perceber uma forte influência que os poderes religiosos exerceram, ao longo do tempo, em tais delimitações, marcada, em especial, pela fixação de datas rememorativas a fatos de relevo para cada religião como dias sagrados, e que, ainda, vieram a incutir na divisão dos dias da semana que hoje conhecemos, v.g.: “domingo”, derivado do latim *dies Dominica*, que significa “dia do Senhor”, sétimo e último dia da semana para os cristãos; “sábado”, originado do termo hebraico *shabbat*, estabelecido como último dia da semana pelos judeus, e assim por diante.

Enfim, não podemos deixar de mencionar a crucial influência dos governos de modo amplo (monárquico, imperial, ditatorial, etc.), que, na medida do possível, buscaram manusear o tempo de acordo com os seus interesses peculiares, mormente os de cunho arrecadatório, como é possível observar no próprio estudo etimológico do termo *calendário*, já mencionado.⁹⁵

Em todos os casos, percebemos que as medidas e cálculos do tempo são criações sociais, convencionadas e formadas por recursos linguísticos. Constituem, assim, objetos culturais, criados pelo humano com algum propósito, que de alguma forma lhe possibilite dominar o mundo circundante. Nesse sentido, é que LE GOFF afirma: “enquanto organizador do quadro temporal, diretor da vida pública e cotidiana, o calendário é, sobretudo, um objeto social”⁹⁶.

⁹³ COSTA, A. M. Amorim da. Temporalização do espaço *versus* espacialização do tempo. *Revista da Universidade de Coimbra*, Coimbra, v. 29, 1981, p. 261.

⁹⁴ A título de curiosidade, AMORIM nos descreve o desenvolvimento da tecnologia dos relógios, em princípios dos “relógios naturais” (como o relógio de sol) e, em sequência, pelos chamados “relógios de fogo”, que mediam o tempo de acordo com a velocidade que o azeite ia desaparecendo da lamparina, ou do queimar de uma corda, após, os chamados “relógios d’água”, que contavam o tempo do escoar de uma determinada quantidade de água (usado particularmente pelos gregos nos tribunais, para controlar o tempo de fala dos advogados), passando para os relógios de areia, conhecidos hoje como ampulheta. Algumas décadas após Galileu enunciar o “princípio do isocronismo das pequenas oscilações”, o pêndulo gravítico ganha espaço na medição do tempo, avançando para os relógios mecânicos, já usados nas torres de igrejas e castelos, depois para os relógios baseados na vibração pelos cristais e pelos relógios atômicos, famosos por sua precisão (ibid., loc. cit.).

⁹⁵ Hoje pode-se tomar em consideração também as medidas temporais desenvolvidas pela ciência que, contando com equipamentos de alta tecnologia, elabora cálculos cada vez mais precisos sobre o movimento dos corpos celestiais, criando conceitos como *ano sideral*, *ano trópico*, *calendário lumi-solar*, etc.

⁹⁶ LE GOFF, Jacques. *História e memória*. 3. ed. Tradução de Bernardo Leitão et al. Campinas: Unicamp, 1994, p. 485.

Incisivo, FRANÇOIS OST ilustra e certifica:

[...] que se tratasse de intervenção do feiticeiro da aldeia africana, inscrevendo no ciclo das estações as marcas do retorno das chuvas, ou da operação dos astrônomos do papa GREGÓRIO XIII, suprimindo onze dias do calendário em 1582; em cada caso, *o decorrer do tempo torna-se objeto de uma instituição social*, da qual trata-se de interrogar a natureza⁹⁷.

Não são os movimentos das estrelas ou dos corpos em si que medem o tempo, mas o homem que reflete e convenciona os critérios para essa medição, como enuncia Gênesis, citado na epígrafe, Deus criou os luminares para serem *sinais* para o homem marcar o tempo. Consoante MERTON e SOROKIN:

All calendrical systems have one characteristic in common. They arise from, and are perpetuated by, social requirements. All social events which are periodical, which demand, at a certain time, the presence of a number of individuals (particularly when they come from different social groupings or from some one large social group) necessitate some common means of time designation which will be mutually understood by those concerned. Religious ceremonies, rites, seasonal festivals, hunts, military expeditions, markets, intertribal conferences, and the like – all of which demand the complex co-operation of many persons at a fixed time – are the origins of a strictly defined system of time indication.⁹⁸

Retornando aos ensinamentos de MIKHAIL BAKHTIN, podemos contatar aqui uma relação dialógica, uma vez que o tempo é construído não só pela voz individual, mas também pela a voz social e, assim, não há neutralidade, pois esse jogo de vozes ganha dimensão política, não circulando fora do exercício de poder.⁹⁹

Cada grupo social buscará sua própria dinâmica temporal de acordo com as suas atividades, com os seus referenciais, enfim, com seu contexto histórico-cultural. Vê-se, portanto, que a temporalidade é uma questão de escolha, decisão, *é uma questão de linguagem*.

A temporalidade é, assim, individual e é também social, permite ao indivíduo perceber acontecimentos e mudanças, pensar sobre o passado, o futuro e, por esse caminho, construir o seu presente, mas cuja cadência não é, deveras, por ele próprio determinada. Isso porque o social é um encontro de ritmos, e somente a sincronia entre eles pode trazer estabilidade. Exercer o poder é, então, determinar o ritmo do outro. Dentro

⁹⁷ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 12, grifo nosso.

⁹⁸ MERTON, Robert K.; SOROKIN, Pitirim A. Social time: a methodological and functional analysis. *American Journal of Sociology*, Chicago: The University of Chicago Press, v. 42, n. 5, mar. 1937, p. 626. Disponível em: <<http://www.d.umn.edu/cla/faculty/jhamlin/4111/Readings/MertonSocialtime.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2016.

⁹⁹ FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 36.

dessa perspectiva a luta pelo poder passa por uma luta pelo domínio de uma certa cadência temporal das coisas. Toda instituição é um mecanismo orquestrador de ritmos temporais¹⁰⁰, e o direito é uma das maiores provas disso.

Compreender o histórico evolutivo das formas de “marcar”, de “medir”, e assim determinar do tempo, construídas pelo homem é de suma importância para o estudo do tempo jurídico, tendo em vista que nessa esfera a manipulação das dimensões temporais também comparece como objeto cultural criado pelo homem com nítida finalidade organizativa, dominadora, imperativa.¹⁰¹

Esta noção está bem marcada na Teoria dos Sistemas sobre o tempo trabalhada por NIKLAS LUHMANN, cuja tese central diz que “o tempo é um mero constructo do observador”¹⁰². O autor coloca o tempo na perspectiva do observador afirmando que este não se encontra em uma dimensão preexistente (como entende a ontologia), mas emerge somente no instante em que se realiza uma observação. “Portanto, o tempo: a) é uma operação que se realiza de maneira concreta; e b) por ser uma observação, consiste na *utilização de uma distinção*”¹⁰³.

As lições do autor apresentam grande pertinência com a ideia de tempo como instrumento de poder e dominação que estamos a construir no presente trabalho.

Segundo LUHMANN compreensão do tempo exigiria a indispensável referência ao sistema, isto porque haveria um tempo específico relativo ao indivíduo, à organização e à sociedade: “[c]ada observador possui uma relação de tempo diferente, dependendo do tipo de operação com a qual está constituído: organismo, consciência, comunicação.”¹⁰⁴

Segundo LUHMANN as formas semânticas pela quais se desenvolveram as diferentes formas de se nomear o tempo não são frutos do acaso. A maioria das diferenças entre elas e o fato de não terem sido construídas de forma lógica possibilitam diagnosticar uma relação coordenada entre os sentidos temporais e as estruturas sociais.

¹⁰⁰ Segundo MICHEL FOUCAULT, “A identidade de um enunciado está submetida a um segundo conjunto de condições e de limites: os que lhe são impostos pelo conjunto dos outros enunciados no meio dos quais figura; pelo domínio no qual podemos utilizá-lo ou aplicá-lo; pelo papel ou função que deve desempenhar” (*A arqueologia do saber*. Tradução de Luis Felipe Baeta Neves. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, p. 116).

¹⁰¹ Para LUHMANN, nem mesmo o pensamento filosófico sobre o tempo está livre da parcialidade, sendo resultado de uma espécie de acordo de interesses: “os que estão mais preocupados em declarar a estabilidade insistem nas essências; os que buscam a garantia da mudança afirmam o variável” (LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2011, p. 208).

¹⁰² *Ibid.*, p. 211.

¹⁰³ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 206.

Assim, a tarefa primordial para a sociologia estaria em perquirir os quadros histórico-sociais que teriam desempenhado distintivo papel na descrição do tempo.¹⁰⁵

A partir dessa análise percebe-se que as “concepções do tempo são fundamentalmente um elaboração que depende da cultura”¹⁰⁶ Ao examinar o histórico do pensamento europeu sobre o tempo, por exemplo, que flui de um tempo pensado como ideia de movimento, a um tempo que distingue entre passado e futuro, o autor constata que sob a perspectiva sociológica toda a variação de ideias teria se dado por uma espécie de acordo de interesses: “os que estão mais preocupados em declarar a estabilidade insistem nas essências; os que buscam a garantia da mudança afirmam o variável.”¹⁰⁷

LUHMANN chega então à conclusão sobre a existência de uma pluralidade de *Temporalgestalten* (“formas de tempo”) na sociedade. Ao tomar essa perspectiva, o autor chega a duas conclusões: “(1) o tempo deve ser considerado como um aspecto da construção social da realidade; e (2) é um verdadeiro lugar-comum em sociologia o fato de que ‘ideias de tempo diferem de um sistema social em relação a outros, e dependem de estruturas sociais’.”¹⁰⁸.

O autor, no entanto, problematiza esta perspectiva ao afirmar que para o homem descrever o preciso instante que observa deve ter os conceitos temporais já conhecidos, para saber diferenciá-lo ao se deparar com a manifestação de acontecimentos típicos que produzem o efeito de uma marcação: “Dessa diferença entre *operação e observação* depende que se entenda a necessidade de que todos os *conceitos* que se referem ao tempo já estejam penetrados por diferenciações, ainda que seja apenas pela distinção elementar entre um *antes* e um *depois*.”

Considerando a advertência levantada por LUHMANN, passaremos ao estudo dos diversos sentidos que encontramos no vocábulo *tempo* sendo usados por nossa sociedade nos seus mais variados contextos comunicacionais, para, então, nos encontrarmos aptos a realizar cortes mais precisos acerca daquelas significações que mais se aproximam de nosso objeto de estudo, nos quais perpassaremos por vários destes sentidos.

¹⁰⁵ LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2011, p. 209.

¹⁰⁶ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 208.

¹⁰⁸ *Id.* *The differentiation of society*. New York: Columbia University Press, 1982, p. 274, 90 apud ARAÚJO PINTO, Cristiano Paixão Araújo. *Modernidade, tempo e direito*. Belo Horizonte. Del Rey, 2002, p. 156-157.

2.4 Das acepções do vocábulo *tempo*

“[...] a trajetória da semântica moderna do tempo socialmente construído percorre o trâmite do tempo tomado como história criada pelas consciências individuais e coletivas para o da temporalidade dos distintos mundos-de-vida; criadora não só das formas de vida mas das próprias estruturas de personalidade ou consciências.”
MENELICK DE CARVALHO NETO¹⁰⁹

Antes de avançarmos à análise da posituação do dado temporal, impende que teçamos algumas considerações acerca da polissemia e vaguidade que se vislumbra no vocábulo *tempo*. O termo que deriva do latim *tempus*, que, por sua vez, se origina do grego *témno*, que significa “dividir”, “cortar em pedaços”, pode ser empregado nos mais diversos sentidos.

A título exemplificativo, podemos perceber claramente que, quando alguém afirma “o tempo está frio”, atribui significado distinto à palavra *tempo* do que quando exclama “penso nele o tempo todo!” ou, ainda, quando declara, em tom nostálgico, que “os tempos não são mais os mesmos”. Dessarte, GENARO CARRIÓ leciona que o significado das palavras há de decorrer do contexto em que se encontram inseridas e das situações dos indivíduos pelos quais são utilizadas, de modo que é pela interpretação de tais fatores que se torna possível solucionar a maioria dos problemas da ambiguidade, sendo que em cada contexto os termos estariam conotados com propriedades diversas.¹¹⁰

Apesar das várias possibilidades significativas, percebemos que as considerações etimológicas acima empreendidas a respeito do vocábulo *tempo* nos permite identificar um ponto nuclear em sua esfera conceptual: a ideia de um “corte”, com o qual procuramos nos posicionar perante a sequência das coisas, “pedaços” de um fluxo que não cessa; noções estas que, se analisarmos com atenção, se encontram intimamente ligadas à própria origem do termo.

Refletindo sobre esse aspecto semântico, PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹¹ relaciona uma variedade de acepções do vocábulo *tempo*: **1.** tempo histórico; **2.** tempo cronológico; **3.** tempo biológico; **4.** tempo meteorológico; **5.** tempo astronômico; **6.** tempo psicológico; **7.** tempo jurídico; **8.** tempo verbal; **9.** tempo mítico; **10.** tempo onírico;

¹⁰⁹ Trecho da apresentação da obra *Modernidade, tempo e direito*, de CRISTIANO PAIXÃO ARAÚJO PINTO (Belo Horizonte. Del Rey, 2002, p. xiii).

¹¹⁰ CARRIÓ, Genaro Rubén. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 28-29.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Acepções do vocábulo tempo*. São Paulo, 2015 (não publicado).

11. tempo musical; **12.** tempo lógico; **13.** tempo-calendário; **14.** tempo social; **15.** tempo lúdico (dos jogos – duração e repartição); **16.** tempo das fábulas e das piadas; **17.** tempo retórico (convencimento); **18.** tempo artístico (estético); **19.** tempo da poesia; **20.** tempo como movimento físico; **21.** tempo de luta; **22.** tempo como intuição pura; como condição *a priori* da sensibilidade (de acordo com a terminologia kantiana); **23.** tempo como “temperatura” psicológica ou social¹¹²; **24.** tempo como frequência, ritmo, cadência; **25.** tempo como limite (inicial ou final); **26.** tempo como vez ou oportunidade; **27.** tempo vital, no sentido de “tempo vivo”, duração real, *la durée réelle*; **28.** Tempo como instante; **29.** tempo como desperdício; **30.** tempo como ganho; **31.** tempo da simultaneidade; **32.** tempo como ordem das coisas; **33.** tempo como ordem de indagação; **34.** tempo como espaço, intervalo; **35.** tempo como espaço em movimento; **36.** tempo como fato.

Por essa relação, pode-se claramente perceber a variação significativa com que o vocábulo *tempo* pode ser trabalhado, não havendo que se falar num ou noutro sentido mais correto, mas, sim, naquele mais adequado à ideia que se quer transmitir. Como esclarece GREGÓRIO ROBLES MORCHÓN, isto ocorre, pois, “las palabras suelen tener un campo semántico nuclear, mínimo, y también la posibilidad de que, por el co-texto, se las pueda entender dotadas de un campo semántico más extenso que el nuclear”¹¹³.

Ao longo de nosso estudo sobre o tempo da perspectiva filosófica e sociológica verificamos muitas dessas acepções do tempo. Veremos que na dinâmica jurídica também é possível identificar uma variedade semântica do tempo, podendo ser tomado, por exemplo, como duração, como instante, como intervalo, como limite, como ordem das coisas, como fato. A identificação de todos estes sentidos é importante, pois apesar da diferenciação da acepção ou da nomenclatura, estamos falando do mesmo modo do tempo, tempo instituído juridicamente.

2.5 O tempo e o direito

MIGUEL REALE¹¹⁴ nos descreve o Direito como um *fato* ou *fenômeno social*, afirmando que ele não pode existir ou ser concebido fora da sociedade; deste modo, o eminente jurista chega à conclusão de que uma das características da realidade jurídica é justamente ser social, é a sua *socialidade*.

¹¹² Segundo o exemplo: “o tempo da reunião ficou quente”.

¹¹³ MORCHÓN, Gregório Robles. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas Ediciones, 1998, p. 452.

¹¹⁴ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 2.

Por conseguinte, PONTES DE MIRANDA aduz que “onde há grupo social, sociedade, há Direito: o jurídico entra no espaço social, porque é um *processus*, e sem ele não poderiam existir as comunidades, como, sem a interação do organismo com o meio, não poderiam persistir os seres vivos”¹¹⁵.

Pensamentos como estes se alinham ao conhecido brocardo “*Ubi homo ibi societas; ubi societas, ibi jus*”, que transmite a ideia de que onde está o homem há sociedade, e onde há sociedade há direito. O homem é um ser social, segue em rumo aos agrupamentos, às interações, à construção de uma cultura que o identifique, da qual surgem novas perspectivas, transformações, decisões. Tudo dentro de um grande processo comunicativo.

Como se pode constatar no primeiro capítulo desta dissertação, graças ao uso da linguagem, a sociedade, de modo geral, desenvolveu e continua desenvolvendo sua capacidade de articular a realidade, construindo novas bases sobre as quais pretende caminhar e, nesse influxo, vai construindo sua temporalidade, o tempo que deixa de ser o movimento das coisas, para ser *o que se quer*, o que se determina que ele seja, de acordo com uma vontade comum.

Essa razão ganha ainda mais substância no Direito, pois distintamente do *tempo natural* (como é normalmente denominado), que é regido pelo princípio da causalidade natural, o qual, conforme nos ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹¹⁶, é “dominado pelo deus Chronos, corre sem cessar, numa marcha constante e inexorável” e pode ser medido pelos “padrões terrestres”, mas não pode (pelo menos até hoje não o foi) ser detido, revertido ou acelerado, o tempo jurídico se submete ao princípio da causalidade jurídica, ou da imputabilidade, precisamente por ser determinado pelo homem, podendo ter seu início, prosseguimento e fim artificialmente construídos, não havendo, desse modo, qualquer barreira ontológica à sua multidirecionalidade.¹¹⁷

CARLOS COSSIO, aplicando essa mesma distinção, garante que

El tiempo jurídico no se identifica con la temporalidad íntima de la vida interior de nuestro espíritu, que sustenta la experiencia moral, sino que es esa temporalidad en su extraversión acústica, ligada al lenguaje, dando

¹¹⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Sistema de Ciência do direito*. T. 1. Campinas: Bookseller, 2000, p. 199.

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 76.

¹¹⁷ LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. 2008. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 40.

lugar, a través de las coincidencias individuales, también a la constitución de un tiempo común pero esta vez de carácter comunitario o societario.¹¹⁸

O Direito, como um fenômeno cultural, está intrinsecamente marcado pelo tempo. Não como tempo físico, mas tempo institucionalizado, estabelecido pelo homem com fito a alcançar determinado propósito.

Conforme habilmente identifica EURICO DINIZ DI SANTI¹¹⁹, o tempo está nos suportes físicos do direito, como no texto constitucional, das leis complementares e ordinárias, sentenças, atos administrativos, dentre outros; está no exercício das competências; também está na hipótese e no conseqüente normativo, comparecendo, ainda, de forma lógica (não cronológica) na ligação entre essas duas proposições. Há tempo, ainda, no acontecimento e na duração do fato, se assim prescrever o direito. Também há tempo nos atos administrativos. Segundo o autor, há tempo inclusive no conteúdo desses atos normativos, no que concerne aos fatos e às normas que os juridicizam. O tempo está na validade, na vigência, na eficácia e na aplicação, está na convivência entre as normas e também nas situações normadas, enfim, como sintetizado por TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM “o tempo está onde se tem a mínima porção de juridicidade.”¹²⁰

Inúmeros exemplos podem ser utilizados para elucidar a força instituinte do tempo jurídico na sociedade. No plano internacional, podemos citar a adoção, no século XIX, dos chamados fusos horários ou zonas horárias que representam porção de superfície esférica em que a Terra foi convencionalmente dividida¹²¹ para fazer com que os relógios de cada região se encontrassem no mesmo tempo solar médio. Trata-se de uma imposição ao mundo de um tempo instituído.

No direito brasileiro também temos variados exemplos da definição jurídica do tempo. Para mencionar alguns, temos a Lei nº 810 de 06 de setembro de 1949, que define o ano civil, dispondo que “Considera-se ano o período de doze meses contado do dia do início ao dia e mês correspondentes do ano seguinte.” Também o Decreto nº 6.558 de 8 de setembro de 2008 trouxe importante experiência de controle do tempo ao instituir o horário de verão (prática de adiantar os relógios em uma hora durante os meses do verão, para fins de maior aproveitamento da luz do dia, trazendo benefícios a atividades que

¹¹⁸ COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964, p. 460.

¹¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 38-39.

¹²⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 90.

¹²¹ Todos os fusos horários definidos e calculados tendo como referência o Tempo Universal Coordenado (*Universal Time Coordinated* - UTC), também conhecido como tempo civil.

ligadas diretamente à luz solar e induzindo a população a economizar de energia) para parte do território nacional¹²²

É nessa medida que podemos afirmar que o fator temporal vai agindo sobre o direito, como figura construída pela sociedade para ter o efeito de consolidar relações jurídicas, como nos informa JÔNATAS MILHOMENS:

A influência do tempo sobre as relações jurídicas, bem como sobre todas as coisas humanas é enorme e variada. Há direitos que não podem surgir senão em dadas contingências de tempo; direito que tem uma duração preestabelecida, quer fixada em lei, quer pela vontade privada; direitos que não se pode exercer se fora de certo prazo; direitos que se adquirem e direitos que se perdem, em consequência do decurso de certo período de tempo; destes e de outros modos o elemento tempo manifesta a sua importância¹²³.

É por tal razão que o tempo jurídico pode, respeitadas as limitações impostas pelo próprio sistema: (i) determinar a constituição dos fatos (*ex vi* do art. 116, do CTN); (ii) retroagir, como ocorre com as normas que passam a considerar lícitas condutas antes tipificadas como ilícitas (*ex vi* do art. 106, II, 'a', do CTN); (iii) ser suspenso, como se dá nas hipóteses de suspensão dos prazos prescricionais (*ex vi* do art. 174, do CTN), da exigibilidade do crédito (*ex vi* do art. 151, do CTN); (iv) ser reiniciado, após ser atingido pelo fenômeno jurídico da interrupção; (v) ser diferido, como se constata na figura da substituição tributária “para trás”; ou, ainda, (vi) ser acelerado, ou antecipado, como na substituição tributária “para frente” ou “progressiva” (art. 150, § 7º, da CF/88).

Por abranger tantas possibilidades de manipulação, e influir sobre a vida social é que o tempo jurídico demanda cuidados especiais – *responsabilidade*, como se refere FRANÇOIS OST.

Pode-se, ainda, afirmar que todas essas possibilidades convergem para a realização da dúplici função do direito na dimensão temporal, referente à separação passado e futuro:

- (i) no que diz respeito ao passado, o direito tem como propósito a estabilização expectativas; essa função traduz uma espécie de manutenção do passado e, mesmo, do presente, protegendo a estabilidade das relações jurídicas

¹²² Conforme seu art. 2º “A hora de verão vigorará nos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Percebemos, no entanto, diversas idas e vindas dos estados ao longo dos anos, em aderir ao horário de verão. O Estado da Bahia, por exemplo, aderiu ao horário de verão em 2011, mas com o aumento dos índices de violência decidiu sair em 2012, ano em que o estado de Tocantins fez a adesão (Decreto 7.826/12), que durou apenas 2 anos (Lei 8.112/13).

¹²³ MILHOMENS, Jônatas. *Dos prazos e do tempo no CPC*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 2.

intersubjetivas, perante uma sociedade marcada, cada vez mais, pela complexidade e constante mutação;¹²⁴

(ii) por outro lado, o direito há de exercer a função de orientar comportamentos, ditando as condutas a serem seguidas pelos jurisdicionados, isto é, se volta para o futuro, assinalando ainda, no tempo presente, o porvir – função que se torna cada vez mais significativa, diante da preocupação crescente do direito com o futuro (reflexo da vontade do Estado).

Nota-se que essas funções são exercidas no tempo presente, o tempo estabilizador de expectativa e propulsor de modificações e orientações. Por isso, o agora é determinante nas escolhas jurídicas.

Nessa perspectiva, pode-se dizer que o Direito é soberano de seus tempos. O sistema jurídico trabalha com as categorias temporais de acordo com a realidade que intenciona instituir e os valores que almeja implantar. Presente, passado e futuro vão ganhando um sentido jurídico, sentido que deve ser construído de acordo com as regras ali insertas.

Das diversas acepções do vocábulo *tempo*, podemos enumerar o “tempo como fato”; este fato, no entanto, pode ser social, mas também jurídico, a partir de sua inserção no mundo do Direito. Tal fato fora estudado por LOURIVAL VILANOVA em seu *Causalidade e Relação no Direito*. Por esse fato trazer todas as possibilidades imputativas e multidirecionais referidas acima, importa abrir tópico específico para sua análise.

2.5.1 O tempo como fato jurídico: lições de LOURIVAL VILANOVA

O tempo jurídico, como pudemos verificar, não se confunde com o tempo natural, uma vez que subordinando a princípios e a leis lógicas próprias, distintas. Uma das observações mais importantes neste sentido é sobre a relação entre a eficácia das normas e o princípio da causalidade ou imputabilidade, o qual se aplica à linguagem jurídica e, por isso, há de reger o tempo jurídico¹²⁵.

¹²⁴ A respeito dessa função, remetemos o leitor ao tópico sobre o princípio da irretroatividade – Capítulo 3, subitem 3.2.4.

¹²⁵ Fenômenos naturais se interligam por uma relação de causa e efeito – princípio da causalidade –, já o liame que prende o fato jurídico aos seus efeitos é ditado pelo princípio da imputação – é o legislador que imputa certas consequências jurídicas aos eventos que ele livremente escolhe –, no tecido das relações sociais. Repousa aqui uma diferença extremamente relevante, como dado peculiar à matéria jurídica.

LOURIVAL VILANOVA¹²⁶, em seus ensinamentos, nos traz importantes considerações a respeito dessa relação sua obra “Causalidade e Relação no Direito”, em tópico específico intitulado *O tempo como fato jurídico*.

Ao abordar a forma sintática da causalidade, inicia retratando o que ele chama de cláusula-termo. Explica que ela tem a missão de subordinar a eficácia dos fatos jurídicos a uma determinação temporal, podendo fazer com que esta não se opere desde logo, sendo procrastinada para um *futuro certo e determinado* ou que ocorra imediatamente, mas cesse, da mesma forma, em um *futuro certo e determinado*.

Tal cláusula, como construção interpretativa que é (proposição jurídica), se encontra no plano *conceptual normativo* – distintamente daquele fato que a verifica e que VILANOVA chama de *fato-tempo* (este se encontraria no plano da realidade) – e, por se encontrar qualificado na hipótese normativa, gera efeitos, aqueles efeitos previstos pela cláusula-termo.

Uma vez relatado em linguagem competente, o instante da ocorrência do fenômeno social juridiciza-se como *fato jurídico*, tornando-se determinante na eficácia do ato, de um modo multidirecional, isto é, percorrendo *passado, presente e futuro*¹²⁷.

Com isso, explica o mestre pernambucano que a causalidade normativa no tempo “tanto se faz protraindo os efeitos, como em retroeficácia, retrotraindo esses efeitos”. Desse modo, uma relação obrigacional tanto pode ter seus efeitos (direitos, faculdades, poderes deveres, obrigações) suspensos, até que o prazo certo chegue, como pode ter esses efeitos desfeitos, quando transcorra data certa.¹²⁸

É importante destacar que essa *retroeficácia*, no entanto, apresenta um limite, que pode ser encontrado tanto na própria natureza da relação obrigacional ou em *sobrenorma* que preveja vedações a sua aplicação. No texto constitucional, encontramos importantes normas neste sentido. A título de exemplo, mencionamos a norma que proíbe a instituição de leis que venham a ferir o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF/88) ou, ainda, mais especificamente no campo tributário, a norma que veda que se exija ou majore tributo em relação aos fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que o tenha instituído ou majorado.

Vemos, portanto, que a denominada “cláusula-termo”, que há se subordinar à eficácia dos fatos jurídicos, apresenta uma potencialidade que não se encontra nas relações

¹²⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 36.

¹²⁷ *Ibid.*, loc. cit.

¹²⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 37.

naturais, seus efeitos são multidirecionais, permite que o direito atinja situações que não poderia atingir se fosse regido pela “causalidade natural”, mas tudo dentro de um limite, o qual há de ser encontrado no próprio sistema jurídico, como bem anotou VILANOVA.

Importante mencionar que essa cláusula (proposição jurídica) qualificada como hipótese, é determinada por esse tempo ficcional e multidirecional, mas precisa estar sempre conectada a dois outros pontos para ser devidamente conhecida pelo indivíduo: a forma e o espaço, como será possível constatar melhor em tópico dedicado ao estudo da hipótese de incidência tributária, inserido no Capítulo 4 da presente dissertação.

Tecidas as considerações, passamos a dissertar sobre as noções de tempo *do* direito, tempo *no* direito e direito ao tempo. Dimensões do tempo no mundo jurídico que devem seguir equilibradas em nome da necessidade de manter um sistema positivo coerente e que siga ao encontro de um desenvolvimento social harmônico, igualitário e seguro.

2.6 O tempo *do* direito, o tempo *no* direito e o direito ao tempo

TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM¹²⁹ disserta que ao tratarmos do tempo jurídico, devemos diferenciar a relação tempo-direito da relação direito-tempo. Enquanto a relação tempo-direito destacaria a temporalização histórica do direito, na relação direito-tempo evidenciaria a temporalização jurídica do tempo. Enquanto a primeira diria respeito a algo externo ao direito: à *temporalização do direito*. As relações entre as duas instâncias seriam, portanto, assimétricas, porquanto uma externa e outra interna ao direito.

Imperioso, no entanto, ressaltar que não podemos esquecer que essas relações se conectam numa dialética profunda: à medida que o direito afeta de modo direto a temporalização do direito e o tempo define a potência instituinte do direito ou, no dizer de FRANÇOIS OST, “o direito temporaliza, ao passo que o tempo institui”¹³⁰.

O próprio tempo, em seu desenlace histórico vai agindo sobre as formulações jurídicas, da mesma forma que o direito vai definindo as relações sociais, de modo que é preciso ter cautela ao estabelecer uma distinção entre o que estaria externo e interno ao direito quando se fala em temporalização. Neste sentido, ensina TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

¹²⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 89.

¹³⁰ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 13.

Trata-se, na verdade, da percepção de que o direito não está no tempo, mas é atemporal por força de sua constituição positiva. [...] O tempo, nesse sentido, faz imperiosamente parte da vivência do direito positivado. Por exemplo, ao contrário do direito costumeiro, reconhecido, aceito, aplicado “*desde tempos imemoriais*”, o direito positivado (estabelecido mediante decisão) é fenômeno que começa, tem duração, permanece e termina.¹³¹

Fato é que o direito é dono do seu tempo. É ele que determina sua durabilidade – o nascimento de uma norma, *lato sensu*, para o mundo jurídico, seu período de vigência ou eficácia, bem como seu derradeiro fim – e dos poderes, direitos e deveres que ele suscita. Sobre essa multiplicidade de dominações temporais, disserta HELENO TAVEIRA TORRES:

Nesse processo de juridicização da temporalidade normativa, o direito prescreve o “*decurso temporal*” entre os “*termos*” inicial (*a quo*) e final (*ad quem*), qualifica o início da vigência, cria bloqueios normativos para retroações, estabelece efeitos para a datação do tempo público e gera ficções temporais. O próprio tempo legal é uma ficção do tempo como *serem-si* [sic]. [...] Nesse sentido, o direito constrói seu “tempo” na temporalidade que o faz presente.¹³²

É o direito também que determina o tempo das relações intersubjetivas, dos movimentos sociais, da vida “real”.

O tempo que muitas vezes interpretamos ser uma ordem natural das coisas, é uma ordem instituída, e essa instituição pode ocorrer de variadas formas.

Para organizar o raciocínio a respeito dessas variadas formas em que o direito se relaciona ao tempo, optamos por classificar o tempo jurídico em “tempo *no* direito” e “tempo *no* direito”.

O tempo *no* direito, como o próprio nome já diz, designa o tempo versado em linguagem jurídica nos enunciados jurídicos que prescrevem relações temporais, sejam aquelas “de estrutura” que versam sobre o período de duração das normas, seja de sua própria existência, ou dos seus efeitos (validade, vigência e eficácia). O tempo ditado pelas suas normas para a instalação da realidade jurídica. O momento e/ou período em que o sujeito, revestido da proteção jurídica, está apto a exigir, a demandar, a adquirir, a transferir, a ser, enfim, o momento em que se instaura, que dura ou que se finda uma determinada relação jurídica intersubjetiva. O tempo previsto de forma abstrata nas normas jurídicas.

¹³¹ FERRAS JR., Tércio Sampaio. *O direito entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 6.

¹³² TORRES, Heleno Taveira. *Temporalidade e segurança jurídica – irretroatividade e anterioridade tributárias*. Brasília: Sinprofaz, 4 out. 2008. Disponível em <<http://www.sinprofaz.org.br/artigos/temporalidade-e-seguranca-juridica-irretroatividade-e-anterioridade-tributarias>>. Acesso em: 24 set. 2015.

O tempo *do* direito, como o nome já sugere, diz respeito ao tempo de sua existência, do nascimento, existência e fim de sua normas e da produção de seus efeitos. O período preciso, é dizer, o momento a partir do qual e/ou até quando (termo *a quo* e termo *ad quem*), determinado poder, dever ou direito veiculado pela norma há de ser exercido (ex. prazo de decadência, prescrição e preempção). O tempo do direito alcança os três planos eficácia, vigência e validade. O tempo que concretamente pode se considerar iniciado, existente ou findo um direito, existente ou inexistente uma norma. Do tempo a partir do qual e até quando um direito/dever pode ou deve ser exercido.

Nosso corte, na presente dissertação, será realizado em relação ao tempo *no* direito, pois é aí que se insere o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária.

Mas o trabalho com o tempo *no* direito será feito sempre de mãos dadas a uma outra categoria, que, por certo, iluminará nossos estudos, o que agora chamamos de “direito ao tempo”. Expliquemos.

O tempo jurídico é instrumento jurídico que versa, notadamente, sobre origem e durabilidade, é *transformador, condicionante e determinante* nas e das relações jurídicas operadas entre os sujeitos submetidos a determinado ordenamento e, deste modo, deve estar garantido pela estabilidade e segurança a respeito daquilo que prescreve. É dizer, o indivíduo tem o direito de ter certeza do momento em que há de nascer um direito ou uma obrigação e, ainda, da durabilidade desse direito, ou seja, de que não lhe seja retirado ou modificado a qualquer momento, sem que essa alteração não tenha sido ao menos previamente pactuada e, mesmo que o for, que tome ciência antes de ela ser promovida ou, ainda, no caso de uma obrigação, que tenha ciência de até quando estará a ela vinculado.

O que denominamos “direito ao tempo” é, então, uma implicação de um ordenamento que se pretenda equilibrado e seguro ao instituir um tempo jurídico que irá regular as relações sociais, se sobrepondo muitas vezes ao tempo de seus súditos. O tempo para o direito não pode ser considerado como um mero quadro cronológico no qual a sua ação haveria de se “desenrolar” naturalmente de acordo com o acontecimento dos fatos. O tempo jurídico, como já tivemos a oportunidade de afirmar, transforma, condiciona e determina.

Tanto a temporalização do direito como a juridicização do tempo são determinadas pelo e dentro do sistema jurídico, e por ele devem ser balizadas, de modo a conferir a máxima segurança e confiança a seus jurisdicionados. É por isso que o direito ao tempo é algo que no nosso sistema jurídico não pode jamais ser deixado de lado, mormente num Estado democrático como o brasileiro.

No sistema jurídico pátrio, pode-se dizer que o direito ao tempo se encontra nas dobras de princípios como o da previsibilidade, da não surpresa, da confiança, da certeza do direito, e da segurança jurídica evidenciando que a sua proteção está garantida constitucionalmente.

No que diz respeito ao Direito Tributário, como poderemos demonstrar no próximo capítulo, há diversas normas constitucionais especificamente direcionadas a esta esfera que protegem o direito do contribuinte a um tempo que garanta a estabilidade e previsibilidade das relações jurídico tributárias. Nisto o tempo da tributação ganha uma limitação mais precisa, tonando qualquer proposta de flexibilização mais difícil de ser admitida.

2.7 O tempo e o direito em FRANÇOIS OST: medida, presente e responsabilidade

Na doutrina que tem se dedicado ao estudo da relação entre o tempo e direito, podemos afirmar que FRANÇOIS OST ganha destaque especial. Com sua obra *Le temps du droit*, cuja versão traduzida para o português ganhou o título *O tempo do direito*, o jusfilósofo belga conseguiu versar sobre a temática com profundidade, expondo os maiores problemas enfrentados pela instituição do tempo no mundo jurídico e o caminho para um reequilíbrio das forças. É por esse motivo que entendemos ser importante para o enriquecimento de nossa pesquisa abrir um tópico específico para o estudo de suas lições, encerrando o capítulo intitulado “O Tempo e o Direito”.

Ao longo de sua obra, OST se dedica a trabalhar três teses centrais acerca do tempo e do direito. A primeira tese diz respeito ao tempo e sua natureza institucional. Conforme esclarece o autor, o tempo, antes de ser um fenômeno físico, configura uma *experiência psíquica*¹³³: sua realidade depende das experiências humanas – um minuto pode representar algo infundável ou mesmo um instante fugaz. O tempo, neste passo, é tomado como uma construção social e, portanto, **um desafio de poder, uma exigência ética e um objeto jurídico**. A segunda tese se refere ao próprio direito: ele afirma que a função cardeal do jurídico é **concorrer para a instituição do social**. Como discurso performativo que é, o direito tem o condão de tecer ficções que hão de desenhar os valores e o sentido da vida em sociedade¹³⁴. E, por fim, a terceira tese resulta de uma interação dialética profunda das duas primeiras: neste ponto pretende o autor demonstrar o trabalho

¹³³ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 12.

¹³⁴ Conforme anota o autor, o vocábulo *instituir*, neste caso, significa “atar o laço social e oferecer aos indivíduos as marcas necessárias para a identidade e sua autonomia” (ibid., p. 13).

mútuo entre o direito e o tempo, a relação entre a “temporalização social do tempo e a instituição jurídica da sociedade”.¹³⁵

Após estabelecer as teses assumidas em seu trabalho, FRANÇOIS OST passa a tratar da fragilidade da instituição do tempo pelo direito, que é ameaçada por todos os lados e a todo instante pelo que ele chama de “destemporalização”, ou seja, os movimentos que se chocam com a natureza dessa forma institucional do tempo. O autor, então, assinala, quatro formas dessa negação do tempo jurídico.

A primeira forma de “destemporalização” está no que ele chama de “eternidade”, isto é, na recusa do tempo concebido como evolução, na não aceitação da finitude e da incerteza da mudança. A segunda forma está na “entropia”, na dificuldade do abandono do tempo físico cujo fluxo é irreversível e dirige todas as coisas à destruição: “será possível ao homem ‘fazer voltar a ampulheta’ não para negar a irreversibilidade do tempo cronológico, o que seria loucura, mas para imprimir-lhe um sentido propriamente humano ao articular passado e futuro?” A terceira ameaça de destemporalização é o pensamento determinista (“determinismo”) que produz um conceito de tempo uniforme e homogêneo, absoluto e contínuo: “se o tempo é apenas duração, qual o lugar efetivamente para a ruptura e a álea, a descontinuidade e o instante?” E a quarta ameaça está na “discronia”, isto é, na dificuldade de coordenação de ritmos temporais: “sem mecanismos de embreagem de suas diversas velocidades, sem instrumentos de solidariedade temporal, são a ‘discronia’ e a desintegração social que ameaçam”.¹³⁶

Verifica-se, então, que a *eternidade*, a *entropia*, o *determinismo* e a “*discronia*” são quatro “patologias temporais”¹³⁷, quatro “quedas para alguém de um tempo instituído e significativo, quatro regressões ao estado de natureza – este estado pré-social no qual prevalecem o medo e a violência, sem um mínimo de confiança e de cooperação”¹³⁸.

Após reconhecer essas negações à instituição do tempo pelo direito, causadores de uma “desordem ameaçadora”, OST, então, passa a trabalhar os mecanismos do que ele chama de “retemporalização”. Para tanto, traz as quatro categorias normativas e, simultaneamente, temporais, que imporiam uma barreira a essas ameaças, abrindo caminho para a construção jurídica do tempo. São elas: *memória*, *perdão*, *promessa* e *questionamento*.

¹³⁵ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 12.

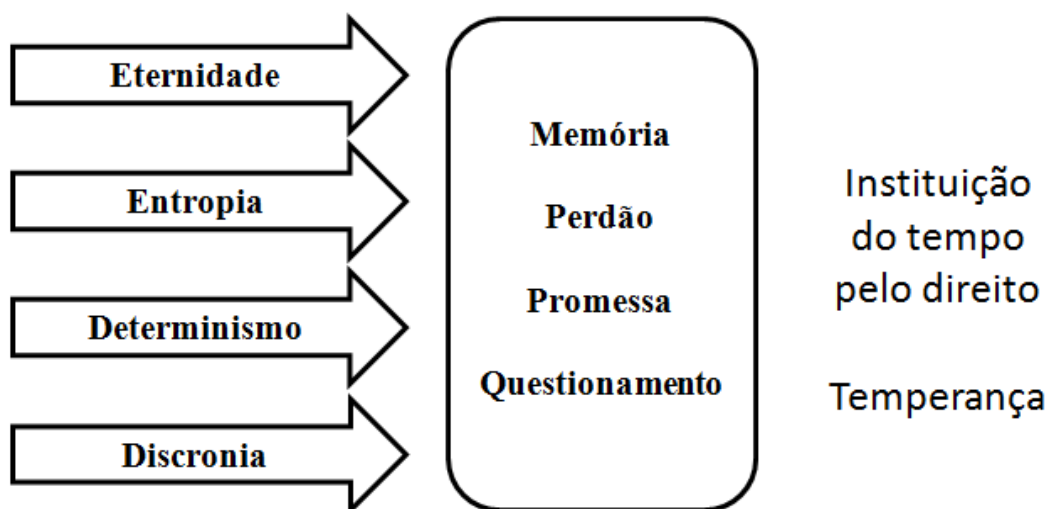
¹³⁶ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 15-16, 25-38.

¹³⁷ Estas ameaças de “destemporalização” se revelam latentes no nosso direito, notadamente o segundo e o terceiro, como teremos a oportunidade de verificar ao longo de nossos estudos. Em cada oportunidade buscaremos remeter o leitor a este ponto, para que possa efetuar o *link* com essas perspectivas.

¹³⁸ *Ibid.*, p. 38.

A “memória” está ligada ao passado, diz respeito à garantia de um registro de uma fundação e de uma transmissão do que já aconteceu. Já o “perdão” desliga o passado, conferindo-lhe um novo sentido, condutor do futuro, como ocorre nos Tribunais, quando os julgadores abrem mão de um curso de precedentes que se tornara ultrapassado. A figura da “promessa” está ligada ao futuro, por meio de “comprometimentos normativos, desde a convenção individual até a **Constituição, que é a promessa que a nação fez a si própria**” (grifo nosso). E, por fim, o “questionamento”, que, no momento oportuno, desliga o futuro, a fim de realizar as revisões que se fazem necessárias, até para que haja uma preparação para as promessas na hora da mudança.¹³⁹ Importante ressaltar que essas dimensões devem atuar conjuntamente para conduzir a uma instituição do tempo bem-sucedida.

Esta tensão revelada por FRANÇOIS OST pode ser representada no seguinte esquema:



A temperança, apresentada no esquema, é o que OST identifica como a base para a construção do tempo pelo direito, diz respeito à necessidade de “justa medida”, de equilíbrio nesta disposição, a dosagem adequada da continuidade e da mudança que certifiquem o equilíbrio das relações sociais; essa justa medida é o que, segundo ele, “torna livres os cidadãos e harmoniosas as cidades”, se desenvolve sobre o manto do quadrante: memória, perdão, promessa e questionamento.

Essa temperança se realizaria a partir de três instâncias: medida, presente e responsabilidade. A *medida* do direito diria respeito à sua força mensurante, ao tomar a medida do tempo, é dizer, “em seu trabalho de ajuste permanente, a medida jurídica é ritmo

¹³⁹ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 17.

– o ritmo conveniente, a harmonia de durações diversificadas, a escolha do momento oportuno, o tempo atribuído à marcha social”¹⁴⁰. Essa justa medida dos tempos trabalhada pelo autor se desenvolve no *presente*, tendo em vista ser este o “*tempo axial e gerador*” – nas palavras ÉMILE BENVENISTE –, tempo em que o sujeito toma consciência dele, criando sua representação temporal, articulando ao mesmo tempo as noções de passado, futuro e do agora. Mas esse presente, por não ser algo dado ou garantido, deve ser construído, o que demanda o exercício daquilo que ele chama de *responsabilidade*, num sentido ético e político, calcado em uma preocupação com futuro e instruído pelas experiências do passado.¹⁴¹

O modo como OST constrói seu pensamento nos traz uma grande oportunidade de reavaliar nosso conceito sobre o tempo no direito como um todo, e, notadamente do Direito Tributário, não mais como mera formalidade, mas como uma instituição “reveladora” que se insere num processo de “ajuste” contínuo da realidade jurídica à realidade social e, por isso, precisa ser tratada com a máxima prudência.

É desse modo que a obra do jusfilósofo se torna chave para o desenvolvimento do nosso trabalho, seja por expor as notas principais dos problemas relacionados à determinação do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, seja por nos trazer luz às possíveis soluções, como poderemos identificar nos capítulos subsequentes.

¹⁴⁰ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 401.

¹⁴¹ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 403 et seq.

3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O TEMPO DOS TRIBUTOS: PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS PARA DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DA RMIT

3.1 Considerações iniciais do Capítulo

No capítulo precedente, procuramos examinar a relação entre o tempo e o Direito. Começamos a tratar, então, do tempo jurídico. Esse tempo instituidor, que irá definir o começo, o meio e o fim de uma relação jurídica. Esse tempo que não depende dos movimentos ou sequências que se estabeleçam entre os fenômenos naturais. Esse tempo que pode mudar o passado de uma sociedade, que projeta, quando não precipita, seu o futuro e que, assim, vai construindo o seu presente. Esse tempo que é instrumento de poder.

Ocorre que o Direito, como vimos no Capítulo 1, se estabelece e se estrutura em forma de sistema. Um sistema autopoietico e sintaticamente fechado, que traz suas próprias regras de construção e articulação, que se edifica e se sustenta sobre suas próprias bases. No ápice do sistema jurídico encontramos a Constituição Federal, documento maior de onde deve partir o processo de positivação – aqui tomado como expedição de novas normas – e onde as normas positivadas devem encontrar seu fundamento de validade – mediante o esgotamento do processo de derivação. No território dos tributos, a necessidade de buscar fundamento neste documento, se apresenta intensificada. A Lei Maior é o domicílio, primeiro e principal, do Direito Tributário, o que faz com que reconheçamos a existência de um autêntico “sistema *constitucional* tributário” no ordenamento pátrio, que com o todo “se conjuga, combina e articula, dele extraindo seus fundamentos e condições de expressão e existência”¹⁴².

Em face dessa característica do Direito Tributário pátrio, achamos importante abrir este capítulo para examinar as normas constitucionais, a fim de destacar os pressupostos ali firmados para o trato com critério temporal da regra-matriz de incidência tributária pelos demais instrumentos introdutórios de normas jurídicas. Essa passagem é de suma importância para o presente estudo, pois não há como interpretar qualquer enunciado jurídico sem considerar os comandos maiores.

¹⁴² ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 6.

Inicia-se, portanto, com a exposição de alguns princípios que mais diretamente impactam a instituição tempo jurídico, após o que se examinará a competência tributária, que, pelo modo minucioso como foi trabalhada pelo constituinte, se apresenta como dos mais fortes limites ao *poder de tributar*.

3.2 Princípios constitucionais tributários e o tempo dos tributos

O termo *princípio*, de acordo com nosso léxico, significa a base, o início da existência de algo ou mesmo de uma ação ou processo¹⁴³. Quando se investiga os princípios de uma ciência, se busca identificar os traços comuns que lhe conferem uma unidade e uma coesão.

No direito, consoante o ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, os princípios constituem “as linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas” São vetores que provocam uma reação convergente, centrípeta, “atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”¹⁴⁴.

Essas normas de elevada carga axiológica podem dizer respeito a valores que se almeja implantar de forma direta, mediata, mas também para indicar regras que fixam legítimos critérios objetivos para atingir determinados fins que assumem o porte de valores. Sendo assim, é possível verificar que os princípios encerram duas funções particulares, mas que se complementam na dinâmica do sistema jurídico: a de princípio como “valor” e a de princípio como “limite objetivo”¹⁴⁵.

Os princípios “valores” dirigem a interpretação do direito de acordo com os fundamentos sobre os quais ele foi construído e levam ao campo do subjetivo, de modo que sozinhos não servem para conduzir a uma solução exegética¹⁴⁶.

Toda norma jurídica carrega consigo um valor, a diferença, no entanto, como esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, é que chamamos de “princípios” os valores que situamos em um patamar de superioridade dentro do sistema, “*de modo que eles acabam exercendo significativa influência na construção, estruturação e aplicação das*

¹⁴³ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Aurélio*: o dicionário da língua portuguesa. Curitiba: Positivo, 2010, s.v. *princípio*.

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 197.

¹⁴⁵ Id. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 266.

¹⁴⁶ Id. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 266.

demais significações.”¹⁴⁷ No direito pátrio, podemos citar como exemplo de princípios como “valor”, a justiça, a igualdade, a segurança jurídica, etc.

Os princípios postos como “limites objetivos”, como já adiantado, são normas voltadas a cumprir determinados fins. Não constituem valores em si mesmos, mas se dirigem justamente à realização destes, são importantes ferramentas para sua instrumentalização.

Ou seja, na dinâmica do sistema jurídico, ambos os fenômenos, vez que se complementam, devem trabalhar juntos em direção à positivação do direito. Podemos vislumbrar isso quando tomamos, por exemplo, o princípio da segurança jurídica que é tomado como um valor e que se realiza pela efetivação de outros princípios, como os da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, etc.

Constatado, ainda que sumariamente, o papel fundamental desta espécie normativa, no item a seguir, trataremos de alguns princípios que, a nosso ver, se destacam na orientação da instituição do tempo pelo Direito Tributário, especialmente no que diz respeito a determinação da coordenada temporal que determina o nascimento da relação jurídico-tributária.

3.2.1 O sobreprincípio da segurança jurídica e o tempo dos tributos

Com a Revolução Francesa e o fortalecimento da concepção de que o poder jurídico emana do povo, o qual é exercido pelo Estado, a manifestação máxima desse poder passou a ser propriamente identificada na norma jurídica. O direito pós-Revolução Francesa torna-se uma criação “*ab ovo*”¹⁴⁸, constituído por força das decisões estatais.

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., fazendo alusão à distinção aristotélica, anota que, naquele momento histórico, o Direito passou de uma *praxis* para uma *poiesis*. O fenômeno jurídico *instrumentalizou-se*, transformando-se: de “uma prudência prática (sabedoria, experiências imemoriais) para uma técnica *poiética* (técnica como experimentação: domínio do futuro mediante manipulação da experiência como um dado disponível)”¹⁴⁹. Ou seja, passou de uma relação eminentemente pragmática para “uma *técnica* capaz de

¹⁴⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 501.

¹⁴⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *O direito entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 5-6.

¹⁴⁹ *Ibid.*, p. 5.

‘inventar’ o espaço e o tempo para controlar o ‘produto’: o direito como ‘produção normativa’¹⁵⁰.

Esse movimento de positivação do direito, conforme alerta-nos o eminente doutrinador, incitou a construção de um saber tecnológico (exercido pela dogmática jurídica) às voltas da temática do tempo, isto porque, retomando a condição autopoietica do direito positivo, o domínio da temporalidade acabou por fazer parte da experiência mesma do que *seja jurídico* e do que *seja o jurídico*. Por força da constituição positiva, percebe-se que o direito não só está no tempo, mas também *é* temporal. Isto, na visão de FERRAZ JR., é um fator que “engendra uma série de problemas que, em cascata, começam a atribular o pensamento jurídico”¹⁵¹.

Reconhecemos, assim, que o tempo está a afetar todo o sistema do Direito e todo seu objeto, ou seja, as condutas humanas. As construções temporais no mundo jurídico, por força de sua prescritividade, é que hão de ditar quando nascem, o quanto duram e quando findam as relações intersubjetivas. Assim, qualquer enunciação, qualquer interpretação, em termos de temporalidade, torna-se assunto sobremaneira delicado, requerendo atenção especialíssima do intérprete, porquanto está em jogo o Sobreprincípio da Segurança Jurídica.

O que pretendemos evidenciar, aqui, é justamente como o aspecto tempo acaba funcionando snedo meio de realização ou ultraje a este primado.

A Segurança Jurídica, além de ser uma norma por excelência, é também um sobrevalor¹⁵² que apresenta altíssima intensidade axiológica e que tem o condão de vetorizar toda a movimentação (interpretação e positivação) da estrutura do direito – até para que venha a influir sobre outros sistemas. Observar e manter a segurança jurídica é proteger o equilíbrio das relações intersubjetivas no domínio do direito. É por tal razão que pode-se afirmar que tal primado tem suas pretensões traduzidas pelo princípio da certeza do direito, a qual, como nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, “de um lado (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regrada, bem como, de outro, (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa”. Ambos, como se pode notar, a preconizar a certeza da mensagem jurídica.

¹⁵⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *O direito entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 7.

¹⁵¹ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁵² Considerando a característica dos valores de serem passíveis de graduação hierárquica, podemos considerar que, devido ao fato de a Segurança Jurídica se sobrepor a outros valores constitucionais, esta pode ser chamada de um sobrevalor e também um sobreprincípio.

Eis aí porque a segurança se insere como conceito fundamental a ser incluído quando na construção da temporalidade jurídica. Está relacionada com a própria solidez, não só da atribuição de existência das coisas, mas também da sua duração. Em outras palavras, de quando um evento que se foi no tempo poderá marcar o presente e o futuro (no sentido de previsão, efeitos pré-demarcados em normas abstratas), respeitando o passado.

Quando falamos em solidez ou consistência, queremos dizer obediência às normas superiores, aos primados constitucionais, adequação a toda uma sistemática implantada no ordenamento, que garanta uma coerência e uma calculabilidade do que há de vir, e mesmo das consequências do que já se foi, o que não só possibilita uma maior estabilidade das relações intersubjetivas, nos mais diversos campos do jurídico, mas também um planejamento de condutas, baseada nos efeitos que se quer promover ou evitar por meio das normas.

Qualquer alteração na temporalidade jurídica levada de forma desarmônica afeta a Segurança Jurídica, à medida que atinge outros princípios magnos que traduzem e realizam as pretensões daquele primado, como a própria certeza do direito, que requer do enunciado normativo a precisão e a previsibilidade do fato regrado¹⁵³, como anota HELENO TAVEIRA TORRES: “A estabilidade, estimabilidade, calculabilidade ou previsibilidade do direito integram a segurança jurídica na ordem temporal, pela previsão expressa das garantias de não-surpresa e de vedação de regulação *ex post facto*”¹⁵⁴.

Outro ponto importante na questão da segurança jurídica está relacionado ao respeito às formalidades típicas do Direito, que estão presentes desde o texto constitucional. A estabilidade das relações jurídicas e os próprios direitos fundamentais são atingidos frontalmente quando se elimina a garantia da formalidade – foi esse o árduo ensinamento que o Estado social deixou. Trata-se agora de levar-se a sério a lição que a história proporcionou e buscar ver a questão da *forma* e do *conteúdo* das normas como faces de uma mesma moeda, domínios complementares, e não antagônicos. Tanto legislador como aplicador de normas devem se ater a tal requisito no trato com a temporalidade jurídica.

Nas relações *Estado e sociedade*, presente no Direito Tributário, esta segurança ganha ainda maiores proporções, no sentido de importância e rigidez, em razão da posição - em grande parte das vezes - inferior dos particulares, que não têm o poder de deliberar

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 277.

¹⁵⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 308.

sobre quais condutas suas não de importar juridicamente para fins de atribuição de efeitos jurídicos, bem como de quais possam ser essas consequências, como ocorre nos contratos particulares. O Direito Tributário tangencia dois dos bens mais caros para o ser humano, que são a liberdade e a propriedade, e por isso demanda extrema cautela tanto do legislador como do aplicador de suas normas.

Neste diapasão, o tempo se insere como realizador de um valor específico: “o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade, quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”¹⁵⁵.

Afigura-se, desse modo, que o trato com o critério temporal, que é a chave para a incidência tributária, deve ser definido com precisão, com comprometimento às balizas magnas, para promover a segurança jurídica, como ressaltou o autor da epígrafe. Por meio de um tempo certo, claro e que respeite as diretrizes do direito constitucional tributário (delimitado pelas regras de competência tributária, princípios da igualdade, legalidade, capacidade contributiva, etc.).

Os indivíduos que se submetem a uma ordem jurídica precisa, previsível e coerente têm mais possibilidade de escolher e calcular suas ações, a partir da previsão o *espectro de tempo* necessário para o nascimento das respectivas consequências jurídicas, e por isso está também intimamente ligado à garantia de seu direito a liberdade, notadamente da liberdade de exercício e desenvolvimento de atividades econômicas.

Calcular o tempo para o nascimento de uma obrigação tributária diz respeito ao interesse individual e também ao público, é direito constitucionalmente protegido, e não pode ser afrontado ao alvedrio dos entes políticos e seus agentes.

3.2.2 O Princípio da Legalidade e o tempo dos tributos

Em tempos passados, a tributação era promovida de forma tirânica: “o monarca ‘criava tributos e os súditos deviam suportá-los’”¹⁵⁶ Foi somente após a formação do Estado de Direito que passaram a ser garantidos, de maneira mais efetiva, os direitos dos contribuintes, que o poder de tributar passou a ser limitado, dentre outras formas, pela

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 278.

¹⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 223.

determinação de que seu exercício fosse empreendido por meio de lei.¹⁵⁷ Como consigna ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “O Estado de Direito” assegura o *império da lei*, como expressão da vontade popular.”¹⁵⁸ A lei, é a “‘expressão da vontade geral’ (Carré de Malberg), é o ato normativo primário por excelência, uma vez que, obedecidos apenas os ditames constitucionais, inova inauguralmente a ordem jurídica.”¹⁵⁹ Ao editar uma lei “a sociedade, por seus representantes imediatos (os legisladores), se auto-regula, vale dizer, se impõe normas que cercearão a liberdade e a propriedade de seus membros, tendo em vista o bem comum”¹⁶⁰.

A exigência de lei como veículo para prescrições jurídicas, configura, assim, importante expediente de realização da segurança jurídica, pois, ao reclamar normas gerais e abstratas, a respeito de situações hipotéticas, mas bem delimitadas e dirigidas a um número indeterminado de pessoas, colabora para afastar a surpresa e, portanto, a incerteza decorrente da falta de um roteiro a ser seguido tanto pelo Estado como pelos seus súditos, além de prestigiar o ideal de participação democrática.¹⁶¹

No Brasil, o princípio da legalidade é explicitado pela Constituição ao determinar que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II) ou, ainda, ao proibir a imputação de crime ou aplicação de pena sem lei prévia que assim o determine (art. 5º, XXXIX). Tais enunciados já seriam determinantes e suficientes para vedar a instituição ou majoração de tributos senão por meio de lei. Mesmo assim, o constituinte, sempre minudente em questões fiscais, houve por bem estabelecer o pressuposto de forma expressa no art. 150, I do Texto Magno. Este dispositivo traz a exigência expressa de lei para criar ou majorar tributos, “uma das traves mestras de nosso Direito Tributário”.¹⁶²

Como visto, em um Estado Democrático de Direito a tributação exige o máximo de legalidade. O princípio da legalidade, nesse passo, por todo resguardo que tem com a segurança e confiabilidade dos jurisdicionados, deve agasalhar a exigência de tributos em todos seus elementos. A respeito, assinalou o MINISTRO ILMAR GALVÃO, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 140.669:

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 224.

¹⁵⁸ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁵⁹ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁶⁰ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 240.

¹⁶² CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., loc. cit.

[...] a segurança jurídica, a relação entre Estado e contribuinte reclama estabilidade somente passível de ser garantida via observância irrestrita do mecanismo próprio que é revelado pela edição de lei formal e material, isto tendo em vista a competência abrangente do Congresso Nacional para disciplinar a arrecadação de tributos¹⁶³.

Neste sentido, já se nota a imprescindibilidade de a determinação do momento em que nasce uma relação jurídico-tributária ser veiculada por meio de lei, porquanto este veículo favorece a inteligibilidade e confiabilidade do ordenamento jurídico, além de exercer papel fundamental no planejamento dos sujeitos passivos.

. Assim o critério temporal, assim como todos os enunciados que tragam os elementos necessários e suficientes à incidência tributária e, assim, à exigência do tributo deve ser veiculado por meio de lei. Conforme consigna PAULO DE BARROS CARVALHO ao versar sobre o princípio da tipicidade cerrada, como interface do princípio da legalidade voltada ao Direito Tributário: “na lei tributária há de se conter todos os elementos necessários à chamada regra-matriz de incidência”, isto é, “aquela unidade monádica que caracteriza a percussão do tributo”¹⁶⁴.

Não pode o aspecto temporal da norma padrão de incidência tributária, portanto, ser estatuído ou modificado por outro veículo normativo, a exemplo do decreto, instrução normativa, portaria, etc. O fator tempo diz respeito ao nascimento da obrigação, sendo determinante para a realização direito do contribuinte a não surpresa, a calculabilidade, a liberdade, enfim, a segurança jurídica, por isso exige a formalidade legal.

3.2.3 Os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade e o tempo dos tributos

“A questão está em como estabelecer este liame e da consistência à duração, isto é, evitar que um passado, de repente, se torne estranho, um futuro, algo opaco e incerto, e a duração, uma coleção de surpresas desestabilizadoras da vida.”

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR.

As previsões jurídicas abstratas têm o condão de possibilitar ao sujeito competente a aplicação das normas a qualquer ponto no tempo, conforme verificação da ocorrência dos fatos no plano social, daí a necessidade de estabelecer parâmetros de definição quanto ao tempo do fato e a constância da incidência da lei no tempo, para

¹⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 140.669/PE*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 02 dez. 1998. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 18 maio 2001.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 301.

assegurar o direito dos indivíduos submetidos àquele corpo normativo a certa previsibilidade do futuro e paz (certeza) quanto ao passado.

A previsão de uma irretroatividade do Direito visa garantir essa segurança, ao vedar que normas futuras venham a atingir fatos ocorridos do passado (com o perdão do pleonasma). Não se trata de evitar ou provocar uma mudança na cadeia de acontecimentos, cujo fluxo é, no mais, inexorável, mas atribuir-lhe contornos próprios, de acordo com a legislação então (a sua época) vigente, imunizando-o quanto ao sentido que lhe atribua lei posterior. A ideia de irretroatividade em um sistema positivo tem a ver, assim, com o problema de respeito ao passado, como protestado por FRANÇOIS OST¹⁶⁵, resguardando, retrospectivamente, as expectativas legítimas (boa-fé, acordos...) compreendidas em fatos jurídicos concretos, perante as alterações legais. Afinal, como asseverou TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., “se o sentido de um evento passado pudesse ser alterado ou o sentido de um evento planejado pudesse ser modificado ao arbítrio de um ato presente, a validade dos atos humanos estaria sujeita a uma insegurança a uma incerteza insuportáveis”¹⁶⁶.

Da mesma forma, no Direito Tributário, a irretroatividade se revela como um instrumento para realização da segurança jurídica: dirige-se o primado a escudar a confiança do contribuinte na relação jurídica envolvendo a obrigação de pagar tributo. Entretanto, não se pode afirmar haver uma forma universal de tratamento para com a irretroatividade da lei tributária, como constatado por SAMPAIO DÓRIA ao examinar os sistemas jurídicos norte-americano, italiano, argentino e francês¹⁶⁷. Cada país regula e interpreta a necessidade e o peso que deve ser atribuído ao primado – que, na maioria das vezes, encontra-se previsto tão somente na legislação infraconstitucional –, de acordo com os valores amparados por cada sistema, havendo aqueles que lhe conferem tratamento mais brando ou mesmo nulo (e.g.: Bélgica¹⁶⁸) ou mais restrito (e.g.: Hungria¹⁶⁹), como se nota

¹⁶⁵ “[...] a imaginação jurídica se mobiliza para equilibrar os efeitos desta retroatividade raivosa” (OST, François. *O tempo do direito*. Tradução de Elcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 183).

¹⁶⁶ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 65, p. 123-131, 2001, p. 125.

¹⁶⁷ SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 123-140.

¹⁶⁸ PETERS, Bruno; PUNCHER, Ethel. *Questionnaire ‘Retroactivity and Tax Legislation’ Belgium*. Leuven: EATLP 2010. Disponível em <<http://www.eatlp.org/uploads/public/Belgium%20Retroactive%20tax%20legislation%20EATLP%202010.PDF>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

¹⁶⁹ DÉAK, Daniel. *Retroactivity and tax legislation – Hungary Report*. Leuven: EATLP 2010. Disponível em: <<http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20Retroactive%20tax%20legislation%20EATLP%202010.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

dos resultados obtidos com os estudos comparados sobre “retroatividade da legislação tributária” realizados pela *European Association of Tax Law Professors – EATPL*¹⁷⁰.

No Brasil, a irretroatividade tem sede constitucional, encontra-se expressa no artigo 5º, XXXVI, da Lei Maior, por meio da vedação à reforma de fato jurídico passível de ser incluído nas categorias da coisa julgada, do direito adquirido, e do ato jurídico perfeito, impedindo que a lei nova opere efeitos para o passado, ferindo o que foi consolidado no cenário jurídico anterior a ela. Cada sistema jurídico constrói sua realidade. O princípio da irretroatividade, estando aqui positivado em nível constitucional, deve imperar com o *status* que lhe é logrado.

Além dessa irretroatividade dita “geral” – que se irradia por todo o universo do direito posto –, no sistema constitucional pátrio, o sujeito passivo também pode contar com a proteção de uma irretroatividade “específica”, uma vez que, para esta esfera, o constituinte de 1988 determinou que não podem ser atingidos por eventual norma nova os efeitos desencadeados por fato jurídico tributário já concretizado (art. 150, III, ‘a’). É dizer, o sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária só pode ser cobrado por força de lei existente, vigente e eficaz ao tempo *no fato*, ou seja, do tempo descrito no critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, como veremos no próximo capítulo.

Sob a diretriz constitucional, o Código Tributário Nacional, em seu art. 144, confirma o quanto afirmado ao prescrever que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Com isso, pode-se observar que, no Brasil, a irretroatividade é fixada de forma clara e rigorosa, no próprio Texto Maior, tencionada a neutralizar “surpresas fiscais”. Nota-se também que indigitado princípio apresenta estreita relação o critério temporal dos tributos, tendo em vista que é o tempo *no fato* o instante determinado para afirmar realizado, concretizado o fato jurídico tributário que irá definir a lei material que deve ser aplicada. Dessa forma, as discussões sobre a possibilidade de aplicação a fatos que lhe antecedem estão “na mão” do critério temporal. Esta alusão à rigidez do sistema quando se trata da avaliação da retroatividade ratifica a importância de uma determinação precisa, clara e em conformidade com os conceitos constitucionais do aspecto temporal dos tributos. Somente conhecendo-o com precisão é que se pode afastar eventual cobrança por ferir o primado da irretroatividade ou não.

¹⁷⁰ EATPL. Retroactivity of tax legislation. *List of national reports*. Leuven: EATPL, 2010. Disponível em: <<http://www.eatpl.org/index.php/documents/leuven-2010>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

O preceito é complementado pelo princípio da anterioridade, que também atua como garantia do contribuinte a não surpresa e a confiança, determinando que o Estado respeite um prazo para passar a exigir uma nova realidade tributária. Tal primado prescreve, salvo em casos excepcionais, que a lei que crie ou aumente um tributo tenha sido publicada antes do exercício financeiro (art. 150, III, “b”) e antes de decorridos noventa dias (art. 150, III, “c”) da data em que se pretenda exigí-lo no novo formato.¹⁷¹

Segundo FERRAZ JR., a anterioridade aqui diz respeito à duração. Afirma que a proteção contra as incertezas reclama periodicidade, no sentido de durabilidade dos eventos, divisão de contagem que garante ao homem a possibilidade de previsão, planejamento. A anterioridade assim é uma salvaguarda contra o sobressalto e a surpresa nas relações jurídicas. Nas palavras do autor, “Sem esta garantia, os eventos não duram (perdem o sentido de durabilidade) e se tornam insignificantes (perdem legitimidade). O estabelecimento de períodos (um dia, um mês, um ano) dentro dos quais a lei nova não produz efeitos, é, assim, vital para o implemento da segurança”¹⁷².

É dessa forma que podemos vislumbrar o sistema jurídico cercado a manipulação temporal pelos entes tributantes, em busca de uma harmonia com todo o desenvolvimento e o quadro de expectativas que o homem foi criando sobre o tempo ao longo de seu convívio social e que espera ver representados na esfera jurídica com mais força ainda. Palavras como *expectativa*, *certeza*, *segurança*, *liberdade*, *planejamento* devem ser sempre prestigiadas quando se fala no tempo dos tributos, seja na delimitação do seu início, de sua continuidade ou do seu fim.

3.2.4 O Princípio da Capacidade Contributiva e o tempo dos tributos

Corolário do sobreprincípio da igualdade tributária que veicula o dever do Estado de instituir tratamento jurídico equânime aos contribuintes que se encontrem em situação econômica equivalente, encontra-se o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal), impondo barreira a que os entes tributantes avancem de

¹⁷¹ Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO: “Não se trata de problema de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência. Na hipótese, o que ocorre é a convergência de dois fatores condicionantes, que interagem provocando o deslocamento do termo inicial da vigência, de modo que a regra jurídica que entraria em vigor quarenta e cinco dias depois de publicada ou na data que estabelecer continua sem força vinculante, até que advenha o primeiro dia do novo exercício financeiro. Isso nos autoriza a falar numa vigência predicada pela norma e noutra imperiosamente estabelecida pelo sistema” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 307).

¹⁷² FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 65, p. 123-131, 2001, p. 125.

forma desmedida no patrimônio dos seus súditos, denotando clara limitação ao Poder de Tributar.¹⁷³

LUCIANO AMARO¹⁷⁴ explica que o objeto do aludido princípio estaria em preservar não só a eficácia da norma de incidência (no sentido de não “cair em terra seca”, por falta de riqueza que suporte a exigência), mas também em preservar o contribuinte, evitando uma tributação excessiva, no sentido de ser inadequada à sua capacidade de contribuir, comprometendo “os seus meios de subsistência, ou o seu livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso *relativiza sua capacidade econômica*”. Este pensamento reflete um dos cânones fundamentais da tributação anunciado por ADAM SMITH já em 1776, formulado nos seguintes termos: “Todo tributo deve ser exigido do modo, ou no momento em que for mais provável a conveniência do contribuinte para pagá-lo”.¹⁷⁵

O primado assume em nosso sistema tributário constitucional uma dupla feição: uma objetiva ou absoluta e outra relativa ou subjetiva. A *capacidade contributiva objetiva* ou *absoluta* cobra dos legisladores o dever de eleger fatos como suporte de imposição que revelem signos de riqueza; neste aspecto, o que se busca é que a situação eleita como hipótese de incidência tributária indique objetivamente que quem dela participe tenha condições de colaborar com os gastos comuns. Conforme anota EMILIO GIARDINA, a feição absoluta deste ditame compreende “il momento che concerne la delimitazione della base imponibile, ossia la scelta di quegli elementi afferenti all'economia individuale che formano la fonte del tributo”¹⁷⁶. Já o que podemos chamar *capacidade contributiva relativa* ou *subjetiva* traduz a necessidade de repartição do impacto tributário de forma equilibrada entre os contribuintes, de acordo com a suas condições pessoais e com a grandeza econômica do evento¹⁷⁷. Nesta acepção relativa, pode-se dizer, a questão se resume a reconhecer o ponto mínimo (mínimo existencial) e máximo (confisco) que a tributação pode atingir.

¹⁷³ Daí se nota que, a despeito da referência expressa do constituinte aos impostos, o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos de forma implícita em atenção aos princípios da igualdade, justiça fiscal, livre iniciativa, proporcionalidade e razoabilidade.

¹⁷⁴ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 138.

¹⁷⁵ Tradução livre de: “Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it. (In: SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. New York: The Modern Library, 2000, p. 889.

¹⁷⁶ GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Dott A. Giuffré, 1961, p. 53.

¹⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 330-331.

De qualquer sorte, para que a capacidade contributiva seja cumprida é imperioso que a relação entre os elementos que compõem a estrutura da norma impositiva esteja em conformidade com os valores que se almeja implantar com aludido princípio. Como exemplo inicial, e para já irmos compreendendo o quadro que apresentaremos mais a frente, podemos mencionar o vínculo lógico que deve existir entre o critério material e a base de cálculo dos tributos. Neste caso, para que a capacidade contributiva não seja violada, a grandeza residente no conseqüente normativo deve ser apta a dimensionar a intensidade do acontecimento disposto na hipótese de incidência. Assim, por exemplo, se a hipótese do tributo é a conduta de auferir renda, a base de cálculo não pode ser outra senão a renda auferida, se é a de circular mercadoria, deve ser tomada por base o valor da mercadoria circulada, e assim por diante.¹⁷⁸

Nesta esteira, comparece o critério temporal como um dos principais instrumentos jurídicos para confirmar ou infirmar a capacidade contributiva: para que o primado seja respeitado é preciso que o tempo do tributo ratifique a sua materialidade e base de cálculo. Para tanto, pode-se estabelecer um critério temporal que esteja em dissonância com a certeza do acontecimento dos fatos e a possibilidade de aferir o seu conteúdo econômico – o que deve ser constatado pela própria natureza da situação tributada – (sentido objetivo), e com própria evidencia de que o contribuinte está sendo tributado de acordo com a grandeza do evento (sentido subjetivo).

Como já salientado no presente trabalho, a realidade jurídica não reproduz a realidade do mundo, assim o critério temporal não precisa, necessariamente, coincidir com o instante em que um evento é considerado ocorrido para as demais áreas do conhecimento, como para a Física, a Biologia, Medicina, Contabilidade, ou mesmo para outras searas do Direito (Direito Penal, Civil, Comercial, Marítimo, etc.), mas este momento não pode violar os contornos constitucionais atribuídos à capacidade contributiva.

O mister do princípio da capacidade contributiva é o de orientar normativamente quais e em que medida as instituições econômicas como a propriedade e o contrato hão de integrar e, assim, ter alguma influência para o mundo jurídico. Na explicação de CRISTIANO CARVALHO, “o direito fará isso digitalizando essas instituições,

¹⁷⁸ Outra importante relação que deve manter atenção à capacidade contributiva é entre alíquota e base de cálculo: eis que a combinação de ambas deve conferir valor resultante que não ultrapasse os lindes da aptidão do sujeito passivo de contribuir com os cofres públicos.

que em grande parte são informais, em regras específicas, de forma a diminuir incertezas nas interações entre os atores sociais”¹⁷⁹.

Essa redução de incertezas a que alude o autor é verificada a partir do momento em que as disposições jurídicas passam a ser vetorizadas por outros princípios, como o do não confisco, da proporcionalidade, da razoabilidade, do mínimo existencial, da propriedade, da livre iniciativa, dentre outros que orientam a autopoiese do direito e ratificam o seu *status* de sistema. Neste sentido, pode-se afirmar que o conceito de capacidade contributiva se espraia por todas as figuras tributárias, pois surge, como visto, a partir de diversos parâmetros.

O tempo da incidência do tributo deve levar em consideração todo esse programa. Assim, tomando o exemplo do Imposto de Renda, embora em determinados momentos, acontecimentos isolados possam denotar a capacidade econômica do contribuinte, somente após interregno suficiente para o cotejo entre rendimentos e prejuízos, permitirá medir sua capacidade contributiva, nos lindes que vimos tratando.¹⁸⁰

HUMBERTO ÁVILA, ao tratar deste imposto, destaca a necessidade de que a capacidade contributiva seja graduada de acordo com a capacidade econômica, ressaltando que a essência da renda postulada pela Constituição está na limitação às atividades que apresentem expressão econômica, de forma que “a capacidade produtiva não deve ser tributada, mas somente a riqueza efetivamente percebida”¹⁸¹. Semelhantemente, ROQUE CARRAZZA, com enfoque nos comandos constitucionais, assinala ser imperativo que a renda passível de tributação esteja disponível a seu titular e, mais à frente, aduz não ser “dado ao legislador federal mandar tributar a renda potencial, isto é, ainda não realizada”¹⁸².

É por isso também que anotamos a afronta ao referido primado em algumas formas de manejo do critério temporal referidas neste trabalho, como a antecipação da tributação sobre lucros auferidos no exterior por intermédio de sociedades controladas e coligadas para o momento de sua apuração em balanço por estas (Capítulo 5, Item 5.5); ou

¹⁷⁹ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 263.

¹⁸⁰ O critério temporal deve levar em conta, assim, a capacidade contributiva do sujeito, não apenas sua capacidade econômica. É preciso, neste ponto, anotar que, embora os conceitos se aproximem, estes não devem ser confundidos. A capacidade contributiva é algo além da capacidade econômica. A primeira, conforme ensina CRISTIANO CARVALHO, tem a ver com uma *realidade pré-jurídica*, que diz respeito às condições patrimoniais da pessoa, enquanto esta toca a porção dessa realidade que foi acolhida pelo direito, notadamente, pelo texto constitucional (*Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 259).

¹⁸¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 161.

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 38.

da interpretação puramente literal antes conferida pelo STF ao parágrafo 7º do art. 150 da CF, no sentido de que, na chamada tributação “para frente” – que já ocorre de forma insolitamente antecipada –, a restituição do tributo pago só era assegurada quando o fato não viesse a concretizar de modo algum¹⁸³, em nítida afronta ao princípio da capacidade contributiva que já nasce a partir do momento que se permite que haja cobrança de tributo sobre um fato que sequer se subsumiu à materialidade constitucional, por não ter sequer se concretizado.

Movimentos como este em nossa legislação estão distorcendo o sistema tributário pátrio que fora erigido sobre as colunas mestras da segurança jurídica, da certeza do direito, igualdade, a capacidade contributiva, dentre outras que não podem ser derrubadas pela simples aflição arrecadatória das Administrações Públicas. É preocupante ver, por vezes, a adesão do Poder Judicial neste sentido, como podemos observar no voto monocrático proferido pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em que entendeu, contrariamente à Suprema Corte, que o ITBI poderia ser cobrado quando da celebração do contrato de compra e venda, sob duas justificativas verdadeiramente kafkianas: (i) que a dita antecipação não se referiria ao critério temporal do tributo, mas ao tempo do pagamento; (ii) e que a cobrança antecipada do tributo encontraria plena acolhida constitucional, a partir a inserção do § 7º, do art. 150, desde que estivesse prevista em lei ordinária.¹⁸⁴

Antecipar a exigência de um tributo, mormente dos impostos, fere claramente a capacidade contributiva, posto que o constituinte, ao discriminar competências, o fez com base em signos precisos que denotassem riqueza. Exigir que o indivíduo contribua com os cofres públicos antes desse signo se materializar desvirtua não só da ordem constitucional pátria, mas da ideia, pelo menos mais moderna, do dever de pagar tributos, como algo a mais que uma decorrência de mera relação de poder estatal ou de “normatividade pura”, mas da formação de uma relação jurídica voltada à regulação da cidadania, de seu conteúdo e alcance em um grupo social. Essa relação se forma essencialmente no núcleo do pacto social e proporciona uma contribuição cidadã à consolidação e manutenção de uma esfera pública e privada lastreadas na liberdade e igualdade.¹⁸⁵

¹⁸³ Como será possível constatar no Capítulo 5, Item 5.4, esse entendimento foi reformulado pela Suprema Corte em recente decisão, mas vale citar o exemplo, pois durante muito tempo perdurou em nosso sistema este cenário.

¹⁸⁴ A decisão foi reformada em sede de agravo regimental (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo no Recurso Extraordinário nº 759.964/RJ*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 6 ago. 2013. Órgão Julgador: DJe, 12 ago. 2013).

¹⁸⁵ CALIENDO, Paulo. *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 388.

É assim que se depreende que o princípio ora tratado serve como um dos mais relevantes critérios que devem aparar o trato com o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária.

3.3 Competência constitucional tributária para fixação do critério temporal

Quando se está a tratar de limites ao chamado “Poder de Tributar” que pode ser definido, de forma bem resumida, como o poder e dever do Estado em instituir e cobrar tributos, um dos pontos que deve receber sempre enfoque, justamente pela riqueza de detalhes em que houve por trabalhá-lo o constituinte – sendo, por isso, uma das fontes principais para direcionar o trabalho legislativo e executivo dos entes federados – é a discriminação de competências tributárias.

A Constituição Federal de 1988 comporta uma extensa gama de regramentos que demarcam a atuação do legislador infraconstitucional. A fim de garantir que as diretrizes genéricas fossem eficazes, outorgou competência aos entes federados circunscrevendo o feixe para a exigência de tributos de forma positiva e negativa, dizendo o que pode (deve) e o que não pode (não deve) ser exigido; estabeleceu princípios norteadores para criação e aplicação de normas tributárias tratou cuidadosamente da estrutura de determinados impostos, enfim trouxe um verdadeiro desenho do campo de possibilidades impositivas, desenho circular que comporta traços curvos, ressaltados nas zonas onde há mais liberdade e mais poder para a ação estatal, e côncavos nas áreas onde esse poder foi mais restringido.

É preciso ter atenção a todas essas peculiaridades quando se almeja estudar qualquer tema relacionado ao Direito Tributário. Nos subitens precedentes, pudemos examinar parte dessas limitações ao examinarmos os princípios tributários que mais se aproximam do nosso tema. Neste momento, impende que analisemos esse cuidado especial que o constituinte teve ao discriminar competências e os expedientes utilizados para fazê-lo.

3.3.1 Definição do conceito de competência tributária

Inicialmente, para tratar da competência para determinação do critério temporal mantendo a hígidez almejada na presente pesquisa, é importante que precisemos o conceito que estamos a empregar para o termo *competência*. Na língua ordinária, a competência tem

como núcleo a ideia de autorização e proficiência, isto é, da possibilidade, permissão ou habilidade para realizar uma ação, para desempenhar uma função, mas essa ideia nuclear pode sofrer variações a depender do contexto em que está inserida. No vocabulário jurídico a palavra *competência* é usada para designar a capacidade de exercer um direito (como no Direito Civil) ou a atribuição de um poder limitado consistente em produzir normas jurídicas (Direito Administrativo e Processual).¹⁸⁶

No campo dos tributos, TÁCIO LACERDA GAMA ensina que a competência diz respeito à

[...] aptidão juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição arrecadação e fiscalização de tributos¹⁸⁷.

Importante registrar que essa aptidão a que remete o autor, em nosso sistema jurídico, deve ser conferida e reconhecida por uma norma jurídica constitucional, que carrega consigo duas implicações: a primeira é que ela é uma condição normativa mínima de ação. Sem competência não se pode agir em determinado sentido, de forma válida; a segunda é que nela se encontra a ideia de possibilidade (poder/dever), mas também de limitação; uma competência é sempre delimitada positiva e negativamente - fora dela não se pode agir. Como relembra ROQUE ANTONIO CARRAZZA ao citar ERNEST FORSTHOFF “toda atribuição de competência envolve, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação.”¹⁸⁸

É esse o sentido que se empregará no presente trabalho, com fito a verificar os lindes e pressupostos do exercício competencial, se e quando houver outorga de competência legiferante na esfera tributária.¹⁸⁹

Com base nessas afirmações de cunho propedêutico, surgem as seguintes questões acerca da competência tributária no que diz respeito ao “critério temporal” da regra-matriz de incidência tributária: a Constituição já traça o critério temporal dos tributos? Se sim, de todos eles? Ela o faz por meio de conceitos ou de “tipos”? Quem é o

¹⁸⁶ DINIZ, Mariz Helena. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 845.

¹⁸⁷ O autor também trata da competência num sentido amplo que abrangeria a competência dos agentes administrativos, do judiciário e dos próprios sujeitos passivos de inserir normas no sistema. No, entanto, nosso recorte será sobre a competência em sentido estrito (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 2018).

¹⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 1.076.

¹⁸⁹ É preciso ressaltar que o poder de tributar é apenas um dos vértices do poder, que, conjugado aos referenciais povo e território, expressam a soberania estatal. Neste sentido, devem sempre estar equilibradas para manutenção de um sistema coerente e compatível com a ordem que almeja instaurar.

órgão/sujeito competente para emitir enunciados prescritivos que tragam esse conjunto de elementos que delimitam a ocorrência do fato jurídico tributário no tempo? Por meio de quais veículos introdutores?

Para buscar subsídio para responder estes questionamentos, iniciamos com a análise das principais características a respeito da discriminação de competências empreendida pelo constituinte de 1988.

3.3.1.1 Discriminação de competências tributárias na Constituição Federal de 1988

É cediço que a Constituição brasileira, ao tratar dos preceitos que regulam a competência das pessoas políticas para produzirem normas tributárias, sempre foi considerada referência em razão da minuciosidade do labor do constituinte originário. Conforme ensina GERALDO ATALIBA¹⁹⁰, um dos princípios constitucionais mais importantes e o mais peculiar ao direito brasileiro seria o da “rigidez do sistema tributário”. Para o doutrinador, a inflexibilidade total do sistema decorre justamente da “hírtia distribuição de faculdades tributárias” e da “implícita consagração da permissibilidade expressa, como condição do exercício da tributação”¹⁹¹ – característica que reflete diretamente na forma como se devem interpretar tais disposições.

O fator decisivo adotado pelo constituinte para discriminação de competências tributárias foi o *critério material*, ou seja, da conduta colhida do tecido social apta a ser alcançada na instituição de tributos. Devido a essa expressividade, alguns doutrinadores consideram este como o único elemento da norma de tributação presente e delimitada pela Lei Maior. Por todos, cita-se LUÍS EDUARDO SCHOUERI, que defende que o legislador originário, ao atribuir competências, teria se valido exclusivamente do aspecto material para fazer *discrímen* entre os impostos, a vista de que “em nenhum momento, se encontra alguma cogitação, por parte do constituinte, de outros elementos do fato gerador, senão de seu aspecto material”¹⁹².

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, no entanto, alerta que essa expressividade do critério material não pode ser vista de forma isolada, como único critério adotado pela

¹⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 24.

¹⁹¹ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: _____; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 102.

Constituição Federal de 1988 para delimitar a competência dos entes tributantes. Se não fosse assim, os Estados, Municípios e Distrito Federal e a União “poderiam livremente empenhar-se, com sanha inaudita, cada qual não tendo outra bandeira que seu próprio apetite, numa verdadeira ‘guerra tributária’, à cata do maior quinhão possível [...]”¹⁹³. Para o doutrinador, o constituinte, ao discriminar as competências tributárias, teria estabelecido, mesmo que por vezes implicitamente, um modelo que ele batiza de *arquétipo* de cada tributo, apontando possíveis: hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota, restringindo, assim, o legislador ordinário à norma-padrão de incidência pré-traçada na Carta Magna. Tal arquétipo seria construído a partir das notas rígidas de cada conceito utilizado pelo constituinte para discriminar rendas. Isto conjugado a todo o corpo normativo da Lei Maior, notadamente dos princípios que funcionam como verdadeiros vetores para atividade interpretativa e legislativa do seu texto.¹⁹⁴

Os vocábulos presentes em todas as figuras tributárias implicariam, assim, em delimitação de toda a estrutura da norma impositiva, formando uma espécie de modelo tributário – ou arquétipo, nas palavras de CARRAZZA –, ao qual o legislador infraconstitucional deve se ater. AIRES BARRETO consolida o entendimento em arguta metáfora: “embora não se tenha a escultura com todos os seus entalhes, o que só se dará com a edição da lei ordinária, não é menos verdade que o porte, o tipo de lenho e mesmo os traços mais vigorosos são juridicamente tangíveis”. E completa: “Escultura sem semblante, mas sempre escultura, eis o tributo na Constituição”¹⁹⁵.

Nota-se que estudar os signos utilizados pelo constituinte para outorgar competência tributária é de inarredável importância para compreender os limites do exercício impositivo que dela decorre. No entanto, a forma de aplicação destas referências sígnicas encontra diferentes interpretações, habilmente identificadas por PAULO AYRES BARRETO no sentido de que

- (i) os diversos vocábulos constantes do Texto Constitucional devem ter sua significação construída a partir da exegese eminentemente constitucional; (ii) os signos constitucionais devem ser entendidos como tipos, na acepção de ordens abertas, fluídas; (iii) os efetivos conceitos das referências sígnicas constitucionais dependerão do que vierem a dispor as leis complementares ou ordinárias, que têm o papel de fixá-los

¹⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 589.

¹⁹⁴ *Ibid.*, loc. cit. et seq.

¹⁹⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 35.

livremente – primeira possibilidade – ou consoante a abertura conferida pelo tipo, um segundo entendimento possível, dentro deste raciocínio¹⁹⁶.

Cada uma dessas perspectivas traz consequências diferentes a respeito das possibilidades de o legislador infraconstitucional dispor sobre o critério temporal dos tributos, razão pela qual dedicaremos o próximo tópico a sua análise. Analisemo-las a partir do debate doutrinário a respeito do dualismo clássico de tipos e conceitos.

3.3.1.2 O debate doutrinário sobre tipos ou conceitos e a delimitação da competência tributária

Considerando os vários ângulos pelos quais um mesmo objeto pode ser examinado e a lógica de repartição de competências empreendida por nosso constituinte, é judicioso que passemos pelo exame de como as palavras utilizadas na Lei Maior devem ser interpretadas. Neste caminho, deparamo-nos com o debate sobre tipos e conceitos, tema que ganhou forte atenção dos estudiosos do direito tendo em conta a preocupação em poder adaptar os textos jurídicos às mudanças da realidade social sobre a qual exercem sua força prescritiva.

O surgimento de um raciocínio por tipos nos idos do século XIX se dá fundamentalmente nas áreas da botânica e da zoologia para lidar com problemas classificatórios. Era preciso um método que se baseasse em juízos de similaridade, e não pelo uso de definições exatas, predominantes nas ciências físico-matemáticas. Os tipos surgem assim como um recurso alternativo a essas definições restritas.¹⁹⁷

No direito, o tipo é trazido como oposição à forma classificatória sustentada pela ideia conceitual clássico-essencialista que teve duradouro impacto sobre o pensamento ocidental, preservando a ideia de que os objetos de um tipo compartilham semelhanças que permitem sua ordenação.

MISABEL DERZI ensina que a predominância do pensamento racionalista – presente na época das grandes codificações dos séculos XVIII e XIX – que tinha a pretensão de conhecer o ser matematicamente e a influência da concepção realista platônico-aristotélica e escolástica de conceitos como representação da essência das coisas

¹⁹⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, p. 66-67.

¹⁹⁷ DERZI, Misabel de Abreu. *Direito tributário, penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 35.

preocupava tanto a jusnaturalistas como a positivistas por trazerem a ideia de um sistema cerrado de conhecimentos exatos e perfeitos.¹⁹⁸

Esse movimento, segundo a doutrinadora, suscitou a reação do jurista alemão RUDOLF VON IHERING e de algumas influentes escolas da época, como a escola livre do direito, da natureza das coisas e da jurisprudência de interesses, motivando a procura por uma nova metodologia para a ciência do direito¹⁹⁹. É aí que, “contra o pensamento limitador do conceito classificatório, o tipo surgiu como nova proposta, uma ordem mais adequada para captar as fluidas transições da vida”²⁰⁰.

O tipo aparece, nesse momento, como um instituto que se diferenciaria do conceito de classe, caracterizado pela ordenação de notas renunciáveis, flexíveis, gradativas, que variam em maior ou menor grau diante dos casos que se lhe apresentam. Isto porque, os tipos buscam ordenar os fenômenos da vida pela comparação das características comuns, sem rígidos cortes e que representariam a média ou a normalidade de um determinado contexto.²⁰¹ Os tipos retratariam, assim, as características do que *tipicamente* acontece. Em contraposição a eles estariam os conceitos classificatórios que seriam fechados com limites rigorosos e precisos, estabelecidos por meio de “um número limitado e necessário de características”.²⁰²

Considerando este esclarecimento, RAQUEL DE QUEIROZ MACHADO explica que, ao pensar em tipos, leva-se em consideração os caracteres totais de uma dada parcela da realidade, mas opta-se por um “exemplar” (médio ou ideal) que lhe represente para tomá-lo como um “tipo”. A consequência disso é uma relação entre linguagens por meio de mera aproximação:

Descrito o tipo, ou o exemplar típico, porém, sabe-se que ao tempo a ele associado podem corresponder também parcelas da realidade ligeiramente diferentes daquela descrita (típica) que até podem não ter todas as características do exemplo ‘típico’. O encaixe, aliás, será sempre levado a efeito por uma questão de grau, de maneira não subsuntiva, diversamente do que se dá no caso de conceitos, em que o encaixe ou a

¹⁹⁸ Ibid., p. 51-52.

¹⁹⁹ DERZI, Misabel de Abreu. *Direito tributário, penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 56.

²⁰⁰ Ibid., p. 56.

²⁰¹ “São pois, notas próprias da concepção por tipo: certa temporalidade ou fluidez em seus contornos, a indefinibilidade, a totalidade da imagem decisiva para seu reconhecimento, a abertura ao real o que a faz mais concreta e próxima da realidade do que o conceito classificatório e a aptidão para ordenar os fenômenos através da comparação, sem rígidos cortes de secção” (ibid., p. 59).

²⁰² Ibid., p. 57.

correspondência entre eles e as realidades por meio deles designada se dá por uma lógica dual do tudo ou nada²⁰³.

É dizer, enquanto no conceito se falaria em operações de subsunção, nas quais seria possível encontrar uma identidade exata entre a sua classe e o objeto subsumido, nos tipos se consideraria uma ordenação de objetos, conforme características de um modelo “típico”²⁰⁴.

Na concepção de LARENZ, o tipo seria um recurso necessário quando o conceito não fosse suficiente para apreender a multiplicidade de manifestações dos fenômenos da vida²⁰⁵, ou seja, seu uso seria mais adequado para retratar uma sociedade imperfeita e cambiante, enquanto que os conceitos seriam mais efetivos para a remissão a realidades mais estáveis, como as retratadas pelas ciências exatas.

Por todas essas características que conformam a estrutura dos tipos alguns doutrinadores brasileiros passam a buscar neles uma alternativa ao emprego de conceitos rígidos como forma de tornar o Direito Tributário mais contíguo a realidade, sobretudo para encontrar a solução para problemas relacionados aos termos constitucionais utilizados para discriminar as competências tributárias.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI ao se dedicar ao estudo do tema, defende o uso de tipos nas normas que atribuem competências tributárias, Em sua visão, o constituinte haveria contemplado a realidade econômica pela perspectiva tipológica, com a fluidez a ele inerente, por outro lado, teria imposto ao legislador complementar a tarefa de “expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflito”²⁰⁶.

Entende o doutrinador que a separação constitucional de competências não teria sido movida por critérios lógico-rationais; o constituinte, ao distribuir os tributos entre os entes políticos, não teria a “ilusão” criar limites rígidos, “ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluídas, que por vezes implicariam uma interpretação,

²⁰³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Tributário, Financeiro e Econômico) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 80.

²⁰⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: _____; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 110.

²⁰⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamego. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989, p. 561 et seq.

²⁰⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. cit., p. 113.

possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência”²⁰⁷. Diante de tais constatações, e com base em estudos realizados por KLAUS VOGEL e HANNFRIED WALTER, em 1971²⁰⁸, sobre a reforma fiscal Alemã, o doutrinador sugere que o texto constitucional de 1988, ao discriminar competências, não teria prescrito conceitos, mas, sim, veiculado descrições compostas por notas flexíveis, isto é, teria feito o uso de “tipos”, tendo apenas “nominado” as exações, contemplando um todo, deixando a cargo do legislador complementar conceituá-los. A seu ver, se a Constituição houvesse abarcado conceitos, o papel da lei complementar seria apenas o de reproduzi-los, sob pena de inconstitucionalidade.

RAQUEL MACHADO se filia a razão de SCHOUERI. Ao examinar a evolução histórica das Constituições brasileiras e o importante papel atribuído pela Carta de 1988 à Lei Complementar afirma que nesses dois pontos se encontrariam fortes argumentos para defender que o constituinte teria feito uso de tipos e não de conceitos para prescrever as regras de competência. Segundo a autora, uma vez que fossem respeitados os princípios constitucionais pertinentes nenhum prejuízo haveria para que o legislador complementar fizesse uma melhor delimitação das normas constitucionais, podendo atualizá-las. Em sua perspectiva, a exigência de emendas constitucionais para cada mudança seria mais instável e insegura, uma vez que elas poderiam ir além da simples atualização.²⁰⁹

MISABEL DERZI²¹⁰, por sua vez, diverge desse pensamento, afirmando que a fluidez e a flexibilidade que caracterizam a estrutura do “tipo” não se compatibilizariam a rigidez inerente à discriminação constitucional de competências tributárias presente no sistema pátrio que visa garantir direitos fundamentais dos contribuintes. Explica que conceitos “como bitributação, invasão de competência, *bis in idem*, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessárias ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoariam por meio das relações comparativas do “mais ou menos” ou “tanto mais...quanto menos” inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustar-se-iam às excludentes “ou...ou” e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados”²¹¹.

²⁰⁷ Ibid., p. 112.

²⁰⁸ VOGEL, Klaus; WALTER, Hannfried. In: *Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar)*. 2. revisão do comentário ao art. 105 da Lei Fundamental, p. 47 apud *ibid.*, p. 108.

²⁰⁹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Tributário, Financeiro e Econômico) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 108-109.

²¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 83-84.

²¹¹ Ibid., p. 114.

PAULO AYRES BARRETO, defende que a discriminação constitucional de rendas teria sido edificada com base em conceitos. Isso porque o constituinte teria buscado trilhar o caminho que estivesse em absoluta consonância com a intenção de traçar as possibilidades de atuação legiferante e, ainda, de evitar conflitos de competência.²¹²

Com efeito, o insigne doutrinador assevera: “afirmar que é o legislador infraconstitucional quem vai definir as referências sígnicas constitucionais implica em esvaziar, por completo, o esforço do constituinte de 1988 na repartição de competências impositivas”²¹³ e levanta os pertinentes questionamentos “Teria ele elaborado uma discriminação de competências para nada discriminar? Teria prescrito algo para nada prescrever? Teria atuado para não produzir resultados?”²¹⁴.

Essa divergência de posicionamentos só ratifica a relevância que o estudo aprofundado das competências tributárias possui – mormente em um Estado Democrático de Direito como o que fora instituído no Brasil –, sendo certo que as normas de estrutura que as veiculam tem por missão, além de garantir a autonomia das pessoas políticas – e, nesta medida, o próprio federalismo –, traçar os limites para que o poder de instituir tributos seja exercido, buscando-se, com isso, proteger os direitos e garantias dos contribuintes.

A nosso ver, a interpretação de que o constituinte teria feito uso de tipos de mostra questionável pelo simples fato de a Carta Maior ter atribuído um tratamento tão acurado às questões relacionadas à matéria tributária. A noção aberta de tipos, como formas fluídas, e graduáveis, não se compatibiliza a um modelo constitucional formado por um vasto conjunto de normas que procuram estruturar um sistema harmônico e seguro, enunciando uma série de princípios, estatuidando limitações ao poder de tributar e designando os tributos de competência de cada ente federado.

Como pudemos constatar, a partir das lições de GERALDO ATALIBA²¹⁵, a Constituição brasileira, diferentemente das constituições de outros países (inclusive da Alemanha, onde a doutrina tipológica ganhou toda sua robustez) apresenta uma estrutura específica de sistema marcada por um rígido e minucioso labor legislativo. As normas que se ocupam da matéria tributárias são separadas e ganham destaque em capítulo específico,

²¹² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, p. 74.

²¹³ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, p. 73.

²¹⁴ *Ibid.*, loc. cit.

²¹⁵ Vf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

com um extenso repertório normativo voltado a regular a atividade impositiva, integrado por disposições sobre a limitação do poder de tributar, regras de competência separada por cada ente federado, princípios gerais e específicos. Esta expressividade permite afirmar a existência de um Sistema Constitucional Tributário no Brasil.

A utilização de conceitos neste quadro criado pelo constituinte, então, configura uma delimitação eficaz do exercício das competências tributárias, e a segurança e confiabilidade e previsibilidade dos jurisdicionados, diferentemente dos tipos que trariam abertura para uma larga possibilidade de mudanças que derrubaria os efeitos desse zelo que, ademais se mostra necessário para evitar-se o desequilíbrio em um sistema formado por sujeitos políticos tão numerosos e com interesses e referenciais tão heterogêneos.

Não obstante é preciso consignar que no Direito verificamos que o legislador constituinte ao discriminar as competências tributárias foi recortando formulando conceitos a seu respeito, formando classes²¹⁶ cujas notas distintivas permitem a identificação da parcela da realidade que pode a ela se subsumir. Essas notas, conquanto possam apresentar um maior ou menor grau de intenção²¹⁷, não podem ser flexibilizadas ou renunciadas, como anotado por ANDRÉ PITTEN VELLOSO:

Conquanto os signos constitucionais não sejam unívocos, possuem significados conotativos e denotativos determináveis. Há propriedades indiscutivelmente conotadas e casos claros de inclusão e exclusão. Negar-se esse fato consistiria na refutação desses signos como tais, vez que, carentes de significação determinável, seriam meros sinais gráficos afásicos, o que levaria, ainda, à negação da própria competência impositiva correlata. Isto porque os entes políticos carecem de “poder tributário”: somente possuem competências, outorgadas pela constituição por meio de tais signos.²¹⁸

Isso não quer dizer que os conceitos constitucionais reflitam uma noção pronta

²¹⁶ Como nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, mediante os recursos da classificação, “o homem vai reordenando a realidade que o cerca, para aumentá-la ou para aprofundá-la consoante seus interesses e suas necessidades, numa atividade sem fim, que jamais alcança o domínio total e a abrangência plena” (In: *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 120). As palavras do mestre paulista nos mostram quão ricas e proveitosas são as ordenações realizadas a partir da atividade classificatória. Daí sua presença tão manifesta em todas as áreas do conhecimento.

²¹⁷ Conforme ensina IRVING COPI: “Todos los objetos que pertenecen a la extensión de un cierto término tienen algunas propiedades o características comunes que es justamente lo que nos induce a usar el mismo término para denotarlos. Las propiedades poseídas por todos los objetos que caen dentro de la extensión de un término reciben el nombre de *intensión* o *connotación* de este término. Los términos de clase, o sea generales, tienen un significado *intensional* o *connotativo* y outro *extensional* o denotativo. Así, la intención o conotación de la palabra ‘rascacielos’ consiste en las propiedades comunes y peculiares a todos los edificios que pasan de cierta altura, mientras que su extensión está constituida por el Empire Building State, el Chrysler Building, la Wrigley Tower, etc.” (In: COPI, Irving M. *Introducción a la lógica*. Buenos Aires: EUDEBA: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1962, p. 107-108).

²¹⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 327.

e acabada, como na visão essencialista e matemática que cercava as teorias clássicas dos conceitos²¹⁹, mas também não cabem ser interpretados como noções fluídas e plásticas, formadas por notas renunciáveis como nos tipos. Do texto nada se extrai, tudo se constrói, mas essa construção no mundo jurídico não é irrestrita, sendo balizada a todo momento pela própria prática linguística na qual se insere, cabendo ao intérprete investigá-la prezando sempre pela unidade e coerência do sistema.

Os conceitos constitucionais tributários sofrem uma copiosa demarcação, mas não “congelam” a evolução jurídica, pois como linguagem que são, passam por uma abertura semântica. Além disso, são formulados de forma abstrata no plano normativo (classe geral)²²⁰, sem referências específicas (classe individual) do plano social, sendo por isso atemporais e ao mesmo tempo mais satisfatórios à busca pela segurança jurídica e a certeza do direito.

O texto constitucional, embora represente o ápice do sistema – de onde deve partir todo o processo positivo e se volver o caminho derivativo –, quando posta no sistema, assenta-se sobre uma linguagem jurídica já instalada, deste modo pode forjar seus signos com esteio em sentidos advindos dessa realidade sobre o qual se põe, ou pode inaugurar novo sentido diferente daqueles já existentes. Em razão dessa dupla possibilidade, ANDRÉ PITTEEN VELLOSO sugere que se classifique os conceitos constitucionais em recepcionados e autônomos.²²¹

Como nos explica PAULO AYRES BARRETO, caberá ao intérprete examinar se signos presentes no texto constitucional foram utilizados com suporte em um conceito

²¹⁹ Esse pensamento essencialista e matemático que cercava as teorias clássicas dos conceitos especialmente presentes na época das grandes codificações dos séculos XVIII e XIX, embora tenha apresentado duradouro impacto sobre o pensamento ocidental, sofreu largas mudanças ao longo dos períodos mais recentes (a partir do final do século XIX e início do século XX). Com o desenvolvimento da linguística e da filosofia da linguagem, percebe-se que não haveria uma relação ontológica entre conceito e objeto representado, posto que o intérprete que atribui sentido as coisas, e esses sentidos são construídos de acordo com valores e com o contexto que envolve o processo hermenêutico, como, aliás, tivemos a oportunidade de observar no capítulo primeiro. Assim, a interpretação dos enunciados jurídicos pode chegar a resultados diferentes a depender dos referenciais do intérprete e do contexto histórico em que se insere. Isso é, ademais, o que temos verificado tantas vezes nas decisões de nossas Cortes Superiores que exaram entendimentos deferentes sobre um mesmo conceito, a depender dos julgadores e da época em que ele é interpretado. O que não afasta, no entanto, a necessidade de limites que assegurem aos jurisdicionados uma estabilidade a respeito do passado e ao presente e uma maior previsibilidade a respeito do futuro.

²²⁰ Como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO: “Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Neste sentido, ‘atributo’ significa a propriedade que certo objeto manifesta e todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Portanto, todo nome de um número indefinido de objetos. Portanto, todo nome, geral ou individual, cria uma classe de objetos (de alguns objetos, como no geral, ou de apenas um, como nos nomes próprios).” (In: *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 119).

²²¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, *passim*.

preexistente que teria sido, portanto, por ele incorporado, ou se lançou mão de um novo sentido, formando um conceito autônomo, que será evidenciado pela exegese sistemática da própria Constituição. Segundo o autor, quanto mais vasto “rol de prescrições constitucionais e, conseqüentemente, a referência a termos que nos permitam concluir pela recepção de conceitos preexistentes, maior será a possibilidade de uma definição estrutural de sistema já no plano constitucional.”²²²

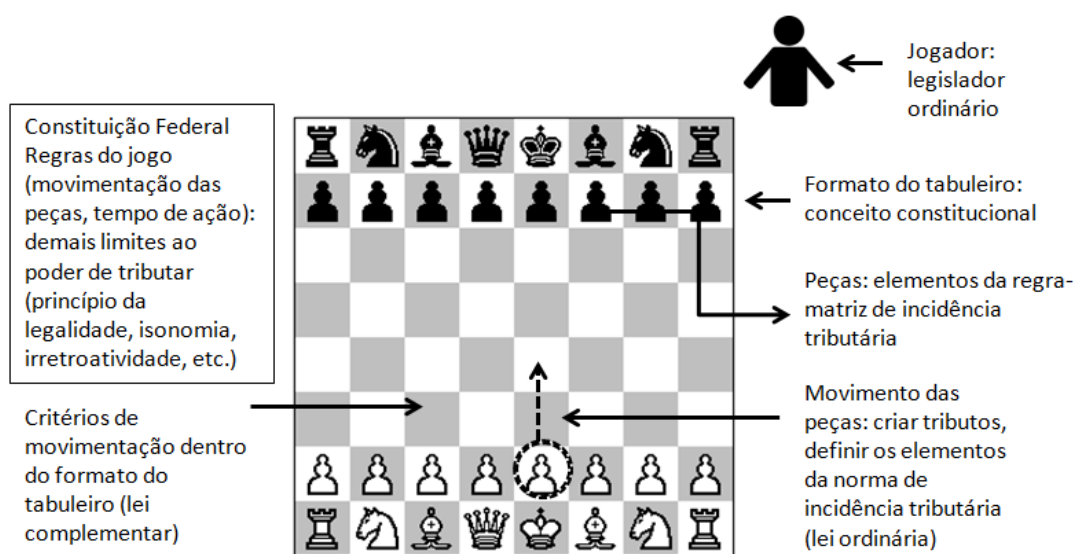
Os conceitos constitucionais devem, assim, ser interpretados sempre contextualmente, atendendo a tradição linguística que antecedeu o nascimento da Constituição Federal e que foi por ela incorporada, respeitando sua sistemática interna, e acompanhando a realidade que os cerca. Interpretar é contextualizar. A cada dia novos conceitos são criados socialmente e propensos a serem abarcados pelas classes jurídicas postas em termos abstratos no texto constitucional, tudo de acordo com as notas classificatórias ali positivadas.

3.3.1.3 Conceitos e definições jurídicas e o momento da incidência tributária

Quando afirmamos que a Constituição traz conceitos que delimitam a atividade impositiva, estamos nos referindo também ao poder de prescrever sobre o momento da incidência tributária. O constituinte, independentemente de ter mantido uma conexão lógico-histórica com as constituições anteriores, ao trazer palavras que delimitariam o exercício competencial dos agentes políticos, foi formando verdadeiras classes. Palavras e expressões como *renda, serviço, circulação, mercadoria, melhoria, serviço público, obra pública, contribuições sociais, capacidade econômica*, dentre outras, apresentam noções que devem ser construídas num eminente “jogo de linguagem”. É preciso conhecer o contexto em que essas palavras se encontram inseridas, mover as peças que são colocadas nas mãos do legislador de acordo com as regras desse jogo.

Dito isto, para compreender essa relação entre conceito e definição na delimitação do momento da incidência tributária, fazemos a ilustração de um jogo de tabuleiro (optamos pelo jogo de xadrez), representado no seguinte esquema:

²²² BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008, p. 78.



Explicando: cada legislador recebe um tabuleiro que representa a sua competência para tributar. A classe trazida pelo nome relacionado a cada figura tributária na discriminação de rendas seria o formato do tabuleiro, cada tabuleiro teria assim uma forma e um tamanho distintos. As regras do jogo seriam os demais limites ao poder de tributar (ex.: princípios da legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade, etc.). E as peças do jogo seriam as matérias ou elementos a respeito dos quais o legislador ordinário tivesse competência para dispor.

O legislador complementar, por sua vez, como o próprio nome já diz, complementaria as regras do jogo, não no sentido de criar novas regras distintas, mas esclarecer as regras já existentes, trazendo melhores contornos ao seu desenho, podendo até subdividi-las, dispondendo-as de maneira mais clara (operação de subdivisão – subclasses dentro de uma mesma classe maior), com fito de dirimir dúvidas e conflitos entre os jogadores.

Daí, tiramos duas conclusões principais: (i) somente legislador ordinário pode mover as peças do jogo (criar tributos)²²³; (ii) os limites e regras do jogo são dispostos no plano constitucional, podendo o legislador complementar trabalhar dentro desse desenho, estabelecendo critérios mais precisos para a moção das peças, dentro dos limites constitucionais, para que o jogo flua da melhor maneira possível.

Ao legislador ordinário caberia mover as peças do jogo de acordo com as movimentações que lhe são permitidas e dentro dos espaços próprios (regras). O momento

²²³ Salvo exceções expressas pelo texto constitucional: *ex. vi.* dos arts. 146, 148 e 154 da CF/88.

da incidência do tributo é uma dessas peças que o legislador deve mover (definição), dentro dos limites constitucionais (conceito).

Diante disso, é de se concluir, por uma certa margem de liberdade do legislador ordinário para a definição do momento da incidência do tributo, simultaneamente a impossibilidade de uma flexibilização além do que permite a Lei Maior ao trazer o conceito do aspecto material de cada tributo, a partir do qual se pode construir o conceito do critério temporal.

Interessante lembrar que uma peça tem seu movimento delimitado também pelas demais peças do jogo. Nesse ponto, remetemos o leitor a relação entre os critérios da regra-matriz de incidência tributária que será trabalhada no próximo capítulo (Capítulo 4, Item 4.8). Os demais critérios seriam as demais peças do jogo.

Somado a isso, é preciso, ainda, atentar ao movimento das demais peças do jogo, ou seja, aos demais critérios necessários à identificação fato jurídico tributário e aos critérios do conseqüente normativo em que se desenlaça a obrigação tributária, para que o jogo se desenvolva de forma harmônica, de modo que, ao fim, todos ganhem.

3.4 O art. 146 da Constituição Federal e os critérios para definição do aspecto temporal da regra-matriz de incidência tributária na legislação complementar

Feitas as considerações no subitem anterior, fica mais fácil dissertar sobre os veículos introdutórios adequados para tratar do critério temporal dos tributos. Isto porque, como se pode constatar, a Constituição Federal trabalhou com conceitos para discriminar as competências tributárias e o fez a respeito da globalidade dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, explícita ou implicitamente. Esses conceitos claramente delimitam a atividade do legislador infraconstitucional que não pode transbordá-los ao tratar da matéria.

Essa é a razão defendida por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que ressalta a impossibilidade de o legislador complementar conceituar tributos ao afirmar que a disposição do artigo 146 da Carta Magna “não autoriza a lei complementar a modificar a ‘norma-padrão de incidência’ (a ‘regra-matriz’, o ‘arquétipo genérico’) dos tributos”²²⁴, uma vez que ela já teria sido constitucionalmente traçada, e conclui:

²²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 837.

[...] a lei complementar apenas pode facilitar a compreensão das normas constitucionais pertinentes. Mal comparando, podemos dizer que, aqui, a lei complementar funciona, em relação à Constituição, como o regulamento em relação à lei, estabelecendo os *pormenores normativos* que vão ensejar a correta aplicação da regra superior²²⁵.

A Lei Complementar nestes moldes, irá exercer uma atividade eminentemente elucidativa.

O art. 146 da Constituição atribui competência à Lei Complementar para definir os “fatos geradores” dos tributos (inciso III, “a”). Isso quer dizer que, por esse veículo, pode o legislador versar sobre a hipótese de incidência dos tributos, de modo a aclarar os limites constitucionais sobre os quais devem se ater os entes competentes. É dizer, trazer signos mais precisos, objetivos, que delimitam e orientam o exercício da atividade impositiva, sem, contudo, romper o desenho constitucional.

Indubitavelmente, o Código Tributário Nacional é o documento que assumiu a frente nessa função em relação a diversos tributos, como se verifica em seu Primeiro Livro, *Do Sistema Tributário Nacional*, por exemplo, nas disposições veiculadas pelos art. 19 (que versa sobre “fato gerador” do II), art. 23 (“fato gerador” do IE), art. 29 (“fato gerador” do ITR). Mas também podemos mencionar outros documentos normativos que exercem esse papel, como a Lei Complementar nº 116, de 2003 (ISS) e a Lei Complementar nº 87, de 1996 (ICMS).

Ao realizar esse múnus, essas leis veiculam importantes signos que devem ser utilizados na elucidação dos conceitos utilizados pelo constituinte ao discriminar rendas, como “aquisição”, “disponibilidade” (no caso do IR), “desembaraço aduaneiro” (no caso do IPI-importação), “entrada” e “saída” (no caso do ICMS) etc., direcionando o caminho a ser tomado pelo legislador ordinário, que terá a missão de, ao fim e ao cabo, instituir os tributos, buscando evitar distorções que firam os direitos dos contribuintes ou impliquem em conflitos de competência, cumprindo os desígnios do art. 146, da CF/88.

O Código Tributário Nacional, em particular, além de tratar de alguns tributos em específico, no seu Livro Primeiro, veiculando termos que balizam a sua criação pelo legislador ordinário e delimitam o campo de possibilidades para a definição dos elementos da RMIT, dentre os quais, o critério temporal; em seu Livro Segundo, que versa sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”, ainda dispõe sobre os critérios específicos para a determinação do tempo dos tributos, os quais são encontrados nos arts. 113, parágrafo 1º,

²²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 837.

114, 116, 117 e 144, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional, destacando-se desse conjunto prescritivo o seguinte:

- a obrigação principal surge com a ocorrência do correspondente “fato gerador” (entenda-se “fato jurídico”) (art. 113, parágrafo 1º);
- o “fato gerador da obrigação principal” (entenda-se “fato jurídico tributário”) é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (art. 114)²²⁶;
- salvo disposição legal em sentido diverso, deve-se considerar ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, a partir do momento em que: (i) quando se tratar de “situação de fato”, forem verificadas as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; ou (ii) na hipótese de “situação jurídica”, desde o momento em que esteja definitivamente constituída (art. 116);
- tratando-se a materialidade de situação jurídica que represente ato ou negócio jurídico condicional, deve-se considerar reputada e acabada, (i) a partir do implemento da condição, se suspensiva; ou (ii) desde o momento da prática do ato ou celebração do negócio, quando resolutória (art. 117);²²⁷
- a lei ordinária pode definir expressamente a data em que o fato jurídico considera-se ocorrido, quando se tratar de tributos lançados por período certo de tempo (art. 144, parágrafo § 2º).

Por questão lógica, conclui-se aqui também que apenas depois de haver a realização completa da circunstância constitutiva do fato jurídico tributário é possível se reconhecer o critério temporal dos tributos. Daí a relevância das prescrições acima referenciadas.

A despeito de algumas impropriedades quanto à terminologia empregada em tais previsões, como o uso reiterado da expressão *fato gerador* ou, no caso específico do art. 116, haver separação dos momentos para incidência da norma jurídico tributária, em

²²⁶ “Segundo Alcides Jorge Costa, tal definição teria sido inspirada na definição de Rubino de um ‘complexo de elementos necessários para a produção de um efeito ou de um complexo de efeitos’, não obstante na sua opinião a definição do legislador pátrio estaria mais completa, por não apenas fala em elementos ‘necessários’, como também em ‘suficientes’” (Da teoria do fato gerador. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso sobre teoria do direito tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975, p. 119).

²²⁷ “Não poderia ser diferente: havendo condição, dependerá dela a existência, ou não, do ato ou negócio jurídico. Ora, se a obrigação tributária se vincula ao último, apenas com sua existência é que se dará aquela” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 489).

vista de uma *situação de fato* ou *situação jurídica*²²⁸, temos que tais dispositivos carregam precioso tom didático que auxilia o intérprete e aplicador da norma na compreensão do critério temporal do tributo que venha a trabalhar; além disso, ratificam a constatação de que o tempo no mundo jurídico é uma ficção, que deve ser por ele balizada de forma coerente e harmônica.

Percebe-se, pelo extenso rol, que o Código teve grande preocupação em delimitar a definição temporal pelos entes tributantes. Em preceito que os indigitados documentos normativos guardam conformidade com a Constituição, é possível afirmar que eles trazem em seu texto verdadeiros critérios que os entes políticos devem utilizar para definir o momento preciso para que se repute ocorrido ou não o fato jurídico tributário, mantendo consonância às balizas maiores. A presença desses nortes assume importância cada vez mais notável no Direito Tributário, tendo em vista que a cada dia a aplicação de suas normas aparece de forma mais adulterada, a provocar forte instabilidade e insegurança, justamente por ser empreendida sem critérios.

Respeitando os limites desenhados pela Constituição e mantendo atenção aos critérios estabelecidos em Lei Complementar, o momento a partir do qual se pode promover a incidência tributária deverá ser objeto de definição específica por lei ordinária: este é o veículo introdutor legitimado para a instituição dos tributos – cujos enunciados serão emitidos pelos Poderes Legislativos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal –, para dar o formato final a esses preceitos, apto a afetar as relações intersubjetivas. Isto é, definir com máxima precisão (ainda que em tons gerais e abstratos) a conduta que ensejará a incidência normativa, devidamente delimitada no tempo e no espaço, e sobre a obrigação tributária.

Retornando aos questionamentos iniciais, e a partir do quanto exposto, podemos concluir, então, que a Constituição efetivamente traz os conceitos que consubstanciam efetivas balizas para a determinação do critério temporal, seguido do estabelecimento de elucidações e critérios pela Lei Complementar que direcionem o

²²⁸ A separação entre situação de fato e situação jurídica é criticável, uma vez que, se a situação que se colheu do tecido social para compor a hipótese normativa e estar, assim, apta a ensejar uma relação jurídico-tributária, então é inafastável que esta será sempre uma situação jurídica; pode ser uma situação de fato também, mas não afasta sua natureza jurídica, portanto a classificação não é adequada, nem útil. Para Luís Eduardo Schoueri, o uso da expressão *situação jurídica* teria sido feita para evidenciar que o fato jurídico tributário poderia contemplar situação de outro ramo do Direito, nos casos em que o Direito tributário atuasse como “direito de sobreposição”. “[E]ssa ‘situação jurídica’ é, para os efeitos tributários, um fato jurídico tributário. Ou seja: “se determinado imposto incide sobre a celebração de um contrato, este é para os efeitos civis, um ato jurídico. Neste sentido, não cabe falar em fato jurídico tributário enquanto o contrato não estiver acabado; uma vez celebrado um contrato, por sua vez, a lei tributária dá por ocorrido o fato jurídico tributário” (ibid., loc. cit.).

caminhar das pessoas políticas nesse percurso, mas, ao legislador ordinário, caberá definir, mediante Lei, esse preciso instante (ainda que de modo abstrato), ao criar as exações que se encontram dentro de sua esfera competencial.

A Lei Complementar, ao dispor sobre normas gerais de Direito Tributário, nos dizeres de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., reforça a segurança jurídica ao priorizar a “função-certeza”, completando a eficácia dos mandamentos expressos e implícitos da Constituição, garantindo unidade e racionalidade ao sistema, mesmo diante de tantas fontes de enunciação.²²⁹

Importante destacar que – em atenção à autonomia legislativa dos entes –, a não ser que exista Lei Complementar determinando uma uniformidade na fixação do critério temporal, para evitar conflitos de competência, não há essa necessidade de os entes definirem as mesmas notas ao dispor sobre o critério temporal dos tributos que instituírem, desde que, é claro, estejam de acordo com o excelso texto. Assim, por exemplo, é que um município poderia fixar o critério temporal do IPTU em 1º de janeiro, enquanto outro em 1º de fevereiro.

O que deve estar claro é que o elemento temporal é matéria exclusiva de lei, não havendo abertura para hipóteses excepcionais como ocorre em relação a disposição sobre alíquotas, nos chamados “tributos extrafiscais”, ou qualquer outra hipótese semelhante. Isto porque, conforme raciocínio que está buscando construir desde o começo da presente dissertação, **o tempo é fator de segurança social; desde os primórdios, é poderoso instrumento nas mãos dos governantes, justamente por a sociedade ser tão sensível a ele: sobre o tempo se organiza, se constroem seus planejamentos, se deposita sua história.** E se, o que o sistema jurídico do Estado almeja é proteger relações intersubjetivas, marcando-as pela certeza e confiabilidade, deve ser o mais **preciso e criterioso** possível com questões temporais.

²²⁹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 17/18, n. 5, 1981, p. 53-54.

4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL

“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.”
LOURIVAL VILANOVA²³⁰

4.1 Considerações iniciais do capítulo

Após perscrutarmos as bases de nosso sistema com foco na questão temporal dos tributos, passemos ao exame da matéria-prima para o exercício impositivo dos entes políticos. O presente capítulo se propõe, assim, a esquadriñar a regra-matriz de incidência tributária e a relação entre seus elementos, a fim de promover uma análise global do esquema em que se encontra o critério temporal. Para tanto, parte-se da investigação das normas jurídicas como instrumento básico de operacionalidade do Direito.

Com isso, passaremos a examinar os elementos que a compõem, com fito de localizar e recortar o seu critério temporal e poder expor as suas características e funções dentro da norma matriz tributária, sempre com atenção aos limites constitucionais tratados no capítulo precedente. Também esquadriñaremos sua relação com os demais elementos da regra-matriz dos tributos, que, como veremos, se tornam verdadeiras balizas para o trato com o tempo dos tributos, tendo em conta a unidade da regra-matriz.

Por fim, teceremos nossas considerações e algumas críticas sobre tradicionais classificações sobre o momento da ocorrência do fato jurídico tributário e sobre a relação do critério temporal com o chamado princípio da praticidade, cada vez mais recorrido pelo Estado na construção das relações jurídico-tributárias.

4.2 Da norma jurídica

Em primeiro lugar, importa consignar que a expressão *norma jurídica* padece dos vícios linguísticos da ambiguidade e da vaguidade, motivo pelo qual é possível verificar seu emprego em mais de um sentido. A construção do seu significado tende a diferir em razão do ponto de partida do intérprete do direito, isso porque, conforme já

²³⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 4.

estudado, a aproximação e construção de sentido do fenômeno jurídico demanda a trajetória – mesmo que intuitiva –, pelos quatro planos da interpretação: “o plano da literalidade textual” (S1), “o plano do conteúdo de significação dos enunciados prescritivos” (S2), “o plano da articulação das significações normativas” (S3) e “o plano da organização sistemática” (S4).²³¹

Destarte, podemos nos deparar com a expressão *norma jurídica* sendo utilizada tanto para indicar o *enunciado prescritivo*, texto bruto tal qual produzido pelo legislador, quando surpreendida no plano da expressão (S1); como às *proposições jurídicas*, compreendidas como conteúdo significativo atribuído pelo intérprete a partir da leitura dos enunciados prescritivos, se tomada no plano das significações (S2); ou, ainda, como a própria norma em sentido estrito, cuja estrutura hipotético-condicional é construída a partir da associação das proposições elaboradas no plano anterior (S3) e que será marcado pelas relações de coordenação e gradação hierárquica existentes entre si (S4).

Sob o abrigo da expressão *norma jurídica*, podem-se encontrar todas essas noções. “O sistema compreende tudo isso, suporte físico, significação e estruturação, numa triabilidade existencial indecomponível”²³², sendo inócua o debate sobre um sentido certo ou errado.

A pureza do discurso científico, no entanto, requer uma maior delimitação possível no sentido dos termos linguísticos que se está a trabalhar. Portanto, e considerando a variação conceitual apresentada sobre a expressão *norma jurídica*, mostra-se de grande valia a classificação das normas em *sentido amplo* e *sentido estrito*: as primeiras dizendo respeito tanto aos enunciados prescritivos isoladamente considerados (frases como suporte físico) quanto as significações a partir deles construídos (proposições); e as segundas, compreendendo as significações em sentido deontico completo (estruturadas na forma hipotético condicional (H→C) construídas pelo intérprete a partir da leitura dos textos legais.

Tais cortes metodológicos possibilitam reduzir as complexidades da linguagem jurídica para chegar à unidade do sistema jurídico. A norma jurídica em *sentido estrito*, em especial, constitui instrumento elementar à operacionalidade do Direito, mas reflete apenas

²³¹ O cotejo entre as diversas acepções da expressão *norma jurídica* com os planos em que o fenômeno jurídico pode ser surpreendido foi realizada a partir das lições do mestre PAULO DE BARROS CARVALHO sobre *o percurso gerador de sentido*. Portanto, indica-se como referência para a proposta desse trecho a sua obra *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 88 et seq.

²³² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 338-339.

parcela da norma jurídica *em seu sentido completo*, conceito sobre o qual se dedicará o próximo tópico.

4.2.1 Norma jurídica em sentido completo: normas primária e secundária

Conforme explica PAULO DE BARROS CARVALHO²³³, as normas jurídicas, em sua completude, apresentam feição dúplice, desmembrando-se em: (i) *norma primária*, “a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto”; e (ii) *norma secundária*, “a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária”.

Essa concepção segundo preconiza o doutrinador, é corolário da assertiva de que “inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias”²³⁴. Toda norma apresenta coercitividade; como esclarece AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, a sanção “é uma característica própria do direito, que está presente em todas as normas do ordenamento, diferenciando-o dos demais sistemas prescritivos”²³⁵. A norma secundária, então, comparece como norma jurídica em sentido estrito que se conecta a uma norma primária garantindo a possibilidade de o titular do direito subjetivo ofendido procurar uma terceira parte, a Jurisdição, para garantir o seu cumprimento ou algo que o equivalha.

Na norma jurídica completa, temos, pois, a formulação em juízo hipotético-condicional de duas proposições com a mesma estrutura: “D (H→C)”, mas que apresentam conteúdo semântico distinto uma da outra. Na norma jurídica primária, temos a prescrição de uma conduta a ser cumprida, e, na norma secundária, encontramos a sanção pelo seu descumprimento. Em notação simbólica teríamos a seguinte fórmula:

$$D [H \rightarrow R(S', S'')] \vee [H'(-R) \rightarrow R'(S', S'')]$$

A estrutura lógica pode ser assim explicitada: deve ser que (D), se ocorrer a hipótese (H), desenlaça-se a relação jurídica intersubjetiva (entre S' e S''); ou (v)²³⁶, se ocorrer a hipótese (H) e não for cumprida a relação jurídica (-R), estabelecer-se-á a relação sancionatória envolvendo o estado-juiz. É dizer, na primeira norma, estabelece-se um

²³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 34.

²³⁴ *Ibid.*, loc. cit.

²³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 72.

²³⁶ “v” representa o disjuntor incluyente que indica o trilema: ou uma ou outra ou ambas. As duas normas podem ser válidas ao mesmo tempo.

vínculo deôntico entre a ocorrência de um fato e a imposição de uma determinada conduta modalizada em proibida, obrigatória ou permitida; na segunda, há a previsão de uma coação estatal, caso seja certificada a ocorrência do fato previsto na primeira norma e o respectivo descumprimento da conduta por ela prescrita²³⁷.

Percebe-se, então, que tais estruturas, primária e secundária, apresentam pressupostos distintos para o desencadeamento de seus consequentes: numa é a ocorrência da hipótese fática, noutra é justamente o não cumprimento daquele dever constituído na primeira norma. Juntas, as duas entidades exprimem a mensagem deôntico-jurídica em sua inteireza, “significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para seu descumprimento”²³⁸. Trata-se de composição necessária ao sistema jurídico, uma vez que, sem uma norma que prescreva condutas e outra que assegure seu cumprimento, não há direito.

No subsistema do Direito Tributário, face às peculiaridades que envolvem esse campo do jurídico, compreendemos que se faz necessária, ainda, a classificação das normas primárias em: (i) norma primária dispositiva, (ii) norma primária sancionatória. Naquela primeira classe, haveremos de incluir tanto as regras impositivas de tributos como as que estabelecem os chamados deveres instrumentais (ou obrigações acessórias, na linguagem do Código Tributário Nacional); já na classe das normas primárias sancionatórias, teremos as regras que prescrevem a relação jurídica entre Fisco e o sujeito passivo, sendo que este tem o dever de cumprir uma prestação-sanção (relação jurídica linear), decorrente do descumprimento da norma primária dispositiva. Em notação simbólica teríamos a seguinte fórmula:

$$D \{ [H \rightarrow R(S', S'')] \vee [H'(-R) \rightarrow R'(S', S'')] \} \vee [(H''(-R \vee -R') \rightarrow R'''(S', S'''))]$$

Adverta-se que a norma primária sancionatória que nasce a partir do descumprimento da obrigação tributária (-R) não se confunde com a norma secundária, tendo em vista que somente nesta o sujeito ativo estará habilitado a recorrer ao Estado Juiz (S'''), instaurando, assim, uma relação de cunho processual (relação jurídica angular ou triádica).²³⁹ Já aquela pode ser cumprida pelo sujeito passivo de forma voluntária, não dependendo do exercício de uma coação estatal.

²³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 305.

²³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 34.

²³⁹ Conforme destaca a autora MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA: “Embora em ambas as normas – na norma primária sancionatória e na norma secundárias – o fato jurídico ao qual imputa-se uma

Embora nossa pretensão não seja o aprofundamento da matéria das sanções, para fins de nossos estudos é importante destacar que tanto na estrutura lógica da hipótese da norma primária dispositiva ou da sancionatória como da norma secundária, poderemos identificar a presença de um aspecto material, um espacial e um temporal, elementos que irão possibilitar a identificação da ocorrência da conduta prescrita pela ordem jurídica, apta a instaurar as respectivas consequências.

No que diz respeito ao aspecto temporal das normas sancionatórias primárias e das normas secundárias, temos que este refletirá o momento em que se considera descumprido o dever/obrigação estatuído na norma de direito material tributário, conforme veremos mais adiante em item específico.

4.3 A regra-matriz de incidência tributária

As normas jurídicas tributárias comparecem no contexto comunicacional do sistema jurídico, como mensagens prescritivas cujo mandamento principal diz respeito ao dever de levar dinheiro (tributo) aos cofres públicos, “entregue dinheiro ao estado” - na síntese de GERALDO ATALIBA²⁴⁰. Para que, no entanto, essa prescritividade tenha êxito em atingir seus receptores, deve carregar todos os critérios programáticos indispensáveis à sua incidência.

Dessa exigência, surge a regra-matriz de incidência tributária, subproduto da teoria da norma jurídica, como lapidar método de interpretação do direito positivo, que orienta o exegeta num percurso seguro pelos textos jurídicos, uma vez que, com sua estrutura lógica rigidamente construída, permite a aproximação e compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional racionalmente projetado.

Nota-se que a regra-matriz de incidência tributária é, assim, também uma norma jurídico-tributária em sentido estrito, que traz em seu âmago os elementos mínimos necessários à incidência tributária²⁴¹. Conforme nos ensina seu criador, PAULO DE BARROS

consequência também seja a não realização de um dever jurídico, a conduta omissiva, na secundária, resulta não só da transgressão à obrigação tributária e aos deveres instrumentais, mas também da inobservância da consequência material prescrita na norma primária sancionatória, provocando a relação jurídico-processual” (*As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 38).

²⁴⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 21.

²⁴¹ A fim de esclarecer a denominação empregada por seu criador, trazemos à baila as palavras de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO: “Na expressão ‘regra-matriz de incidência tributária’ emprega-se o termo ‘regra’ como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo ‘matriz’ é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E ‘de

CARVALHO, tal esquema permite ao intérprete do direito a aproximação e compreensão não só do aspecto sintático dos regramentos jurídicos, como também favorece o passo subsequente de ingresso nos seus planos semântico e pragmático, em razão do preenchimento de suas variáveis pelos conteúdos de significação dos enunciados jurídicos.²⁴²

Considerado seu caráter normativo, podemos afirmar que a regra-matriz ou, ainda, norma-padrão de incidência tributária, é dotada de homogeneidade sintática, diversificando somente em relação ao seu conteúdo de significação. Disso decorre a conclusão de que a estrutura lógica há de ser igualmente organizada como juízo hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), sendo formada, portanto, por uma proposição antecedente, também chamada de hipótese ou descritor, e uma proposição consequente, ou prescritor, organização na qual não de ser acomodados os critérios imprescindíveis para concretização do jurídico, razão pela qual PAULO DE BARROS CARVALHO também emprega a sinonímia “*expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonismo) de manifestação do deôntico*”²⁴³.

Sua estrutura lógico-sintática, deste modo, há de precisar as variáveis indispensáveis a identificação de um evento social (conduta humana regulada), devidamente delimitado no tempo e no espaço – que importará ao direito a partir de sua descrição em linguagem competente por indivíduo habilitado –, bem como dos sujeitos (passivo e ativo) e do objeto envolvidos na relação jurídica obrigacional que se instaurará por consequência lógica. Por ser estrutura mínima, a ausência de quaisquer de seus elementos inviabilizará o reconhecimento do evento e, por consequência, de sua subsunção à norma.

Tem-se, assim, que a regra-matriz se revela como meio de enxergar o fenômeno jurídico. Como afirma LUCAS GALVÃO DE BRITTO, “é uma técnica para compreender o direito, dentre muitas possíveis, [mas] que se destaca pela precisão conferida às conclusões obtidas por meio dela”²⁴⁴.

No plano pragmático, podemos facilmente constatar o uso e a utilidade do esquema na aplicação das normas ao caso concreto, momento em que o intérprete,

incidência’, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas” (*Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 376).

²⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 146-147.

²⁴³ *Ibid.*, p. 609.

²⁴⁴ BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo: ensaio sobre a competência e a definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 51.

mediante uma marcha pelo percurso gerador de sentido dos textos jurídicos, realiza o preenchimento de suas variáveis. Para elucidar tal afirmativa, trazemos à baila a seguinte ementa de acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF), em que se pode claramente identificar a aplicação da estrutura da regra-matriz na solução do caso enfrentado por aquela Corte:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. ANTERIORIDADE. PRAZO FINAL. DISTINÇÃO ENTRE O CRITÉRIO TEMPORAL E A DATA DE RECOLHIMENTO DOS VALORES DEVIDOS. QUESTÃO INFRACONSTITUCIONAL. MP 63/1989. LEI 7.787/1989. ART. 195, § 6º DA CONSTITUIÇÃO. O acórdão recorrido reconheceu a inconstitucionalidade condicional do art. 21 da Lei 7.787/1989, por violação da regra da anterioridade nonagesimal ou especial (art. 195, § 6º da Constituição), conforme precedente adotado por esta Suprema Corte. Da forma como posta a questão nas razões recursais, o debate toma por parâmetro direto de controle o texto do próprio acórdão recorrido, para definir se a expressão “cobrada a partir de outubro de 1989” significa “incidente sobre a remuneração paga em outubro de 1989” (fato jurídico tributário) ou “recolhido em outubro de 1989” (fato jurídico do adimplemento da obrigação tributária). **Ademais, a solução dessa controvérsia se esgota na interpretação do próprio texto da legislação federal que estabelece o critério temporal da regra-matriz de incidência, que não se confunde com a data de recolhimento do tributo.** Agravo regimental ao qual se nega provimento²⁴⁵.

No caso em apreço, o Ministro JOAQUIM BARBOSA, utilizou-se de elemento integrante de regra-matriz, qual seja, o critério temporal, para construir sua decisão, evidenciando a importância desse instrumento teórico.

No item seguinte, pretendemos, portanto, analisar cada um desses critérios mínimos da regra-matriz, a partir da divisão hipótese e conseqüente, que conformam a sua estrutura hipotético-condicional, própria das normas jurídicas em sentido estrito.

4.3.1 Estrutura hipotético-condicional e critérios da RMIT

A norma jurídica *stricto sensu*, como átomo do sistema jurídico, embora represente um todo indivisível, pode ser seccionada provisoriamente para fins de seu estudo,²⁴⁶ conforme nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO ao sugerir, a partir do

²⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 602.480/SC*, Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 29 maio 2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 22 jun. 2012.

²⁴⁶ Este, aliás, é o caminho do presente trabalho, que se debruça, em especial, sobre a análise semiótica de um dos critérios desse átomo que é a norma jurídica de incidência tributária.

esquema da regra-matriz, que as unidades normativas sejam analisadas em seus “critérios” mínimos – aqui tomados como aqueles essenciais à imposição jurídica, *redução máxima do deôntico*.

A hipótese, como proposição descritiva de uma situação fáctica de possível ocorrência no mundo, *natural ou social e inclusive social juridicizada* – como nos ensina LOURIVAL VILANOVA²⁴⁷ –, é construída a partir das escolhas do legislador que recolhe do tecido social as propriedades que entende relevantes para caracterização dos chamados *fatos jurídicos*.

À exceção do fato psicológico, todo fato acontece no tempo e no espaço. Forma, tempo, espaço formam as três dimensões do conhecimento humano, conforme já enunciava CARNELUTTI:

Forma, espaço e tempo, assim, como e porque são três aspectos com e pelos quais se nos revela a realidade, são também os três limites dentro dos quais o podemos considerar. Aquela parcela de realidade que cada um de nós pode ver está contida dentro deles, por forma que eles podem, outrossim, ser considerados como as três dimensões do conhecimento²⁴⁸.

E isso é facilmente percebido em nossas relações comunicativas diárias. Toda vez que comentamos algo que aconteceu ou falamos sobre algo que acontecerá, especificamos a sua ocorrência pela sua descrição tridimensional: o que, quando e onde. Não é possível identificar quaisquer acontecimentos sem enfrentar esses três aspectos. Pensemos no exemplo simples de uma tradição (instituto constante do Código Civil brasileiro): para combinar a entrega de um bem, é preciso que se aponte o que será entregue, quando e onde. São os aspectos mínimos. Ante a ausência de apenas uma dessas informações, o sujeito não conseguirá concretizar o negócio.

Partindo dessa perspectiva sobre a tridimensionalidade dos acontecimentos (abstrata ou concretamente considerados), pode-se já notar que no direito não é, e nem pode ser diferente, tendo em vista que, como anteriormente retratado, os textos jurídicos estão no plano do dever-ser, estabelecendo consequências às condutas que se enquadrarem nas situações hipotéticas por ali veiculados, o que chamamos de subsunção. Para saber se uma conduta – que não é outra coisa senão um acontecimento operado entre sujeitos – se subsume a uma hipótese normativa, é preciso que esta traga os elementos mínimos para sua identificação. Da mesma forma, para afirmar que algo aconteceu, é preciso que se

²⁴⁷ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 58.

²⁴⁸ CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. Tradução de Antônio Carlos Ferreira. São Paulo: Lejus, 1999, p. 21.

comprove a sua ocorrência pela descrição da própria ação e pela identificação de suas coordenadas de tempo e espaço, sob pena de querer juridicizar-se sob o obscuro, o incerto.

No campo tributário, LUCIANO AMARO adverte que, conquanto a legislação tributária, incluindo-se a Constituição “identifique o fato gerador pela menção de sua materialidade, não é possível apreendê-lo sem que sejam captados também aqueles elementos ou aspectos que dão plenitude ao fato gerador como acontecimento presente no mundo”²⁴⁹.

Nesse sentido, é preciso que essas três coordenadas estejam sempre bem delimitadas no sistema normativo para que o fato que se deseja atingir seja reconhecido; essa é a forma trabalhada pela hipótese da regra-matriz de incidência tributária com seus critérios mínimos para identificação do fato jurídico tributário. Nesses termos, a hipótese de incidência tributária há de ser composta por três critérios elementares: (i) o critério material, (ii) o critério espacial e (iii) o critério temporal.

Em suma, pode-se afirmar que o critério material é a expressão do enunciado hipotético que delimita a ação humana (“consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento”²⁵⁰), que, uma vez ocorrida no mundo social e relatada em linguagem competente, há de importar para o mundo jurídico. O critério espacial, por sua vez, possibilita reconhecer a condição, no espaço, para a ocorrência deste evento que há de ser juridicizado; e o critério temporal – que havemos de trabalhar com maior detalhamento mais adiante – permite identificar a sua coordenada/diretriz de tempo²⁵¹.

No conseqüente, ou prescritor, por sua vez, encontraremos os critérios essenciais à identificação do vínculo jurídico, que nascerá, automática e infalivelmente, da concretização o fato jurídico. Nesse ponto, conforme leciona PAULO DE BARROS CARVALHO²⁵², ser-nos-á facultado conhecer os sujeitos da relação, bem como o seu respectivo objeto. Sua proposição há de abrigar, portanto, (i) um critério pessoal e (ii) um critério quantitativo.

²⁴⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 293.

²⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 326.

²⁵¹ Importante mencionar que, conforme adverte AURORA TOMAZINI DE CARVALHO: “Tais critérios configuram a informação mínima necessária para a identificação de um fato jurídico. Nada impede, porém, que o intérprete, analisando os textos positivados, selecione mais propriedades do evento [...]” (*Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 381).

²⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 353 et seq.

O critério pessoal aponta os indivíduos que hão de ocupar os dois polos da relação jurídica: (i.a) sujeito ativo e (i.b) sujeito passivo, isto é, o indivíduo titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento prestação e o portador do dever de realizá-la, respectivamente. Já o critério quantitativo, ou prestacional, delimitará: (ii.a) base de cálculo, (ii.b) alíquota, tendo em vista que é pelo concurso de tais dados que o montante devido, objeto da obrigação tributária de cunho patrimonial, poderá ser apurado objetivamente.

Hipótese e conseqüente normativos se encontrarão conectados pelo elo da imputação deôntica, diferentemente do vínculo implicacional da relação jurídica que repousa no prescritor que resta subordinado a imperativos lógicos. “Enquanto a primeira implicação é posta pelo sistema normativo, que livremente a constitui ou a desconstitui, a segunda decorre de imposições lógicas ante as quais o sistema não escapa”²⁵³.

Todas estas constatações, em linguagem formalizada, podem ser reduzidas ao seguinte esquema lógico:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct]\} \rightarrow \{[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

Tem-se na estrutura retratada acima um juízo hipotético condicional conectando o enunciado hipotético ao conseqüente tributário, mediante um vínculo de imputação deôntica (\rightarrow), qualificado pelo dever-ser neutro, interproposicional “D”, que indica a validade da norma dentro do sistema jurídico.²⁵⁴

São cinco, portanto, os critérios da regra-matriz de incidência tributária, sendo possível identificar o antecedente: (i) o critério material “Cm”, formado por um verbo sempre pessoal e de predicação incompleta “v”, e um complemento “c”; (ii) o critério espacial “Ce”; e (iii) o critério temporal “Ct”; e, no conseqüente: (iv) o critério pessoal “Cp”, integrado pelo sujeito ativo “Sa” e pelo sujeito passivo “Sp”; e (v) o critério quantitativo “Cq”, composto por uma base de cálculo “bc” e uma alíquota “al”.

Vê-se, assim, que a regra-matriz de incidência tributária, ao expor a composição precisa da situação hipotética e das conseqüências previstas no ordenamento para incidir sobre as relações de intersubjetividade conferidas no plano social – por meio de seus critérios mínimos, organizados em estrutura hipotético-condicional –, apresenta função operativa e prática ímpares. Permite a um só tempo analisar as relações inter e

²⁵³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 120.

²⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 611.

intranormativas, conferindo maior e melhor cognoscibilidade da mensagem legislada, o que significa no plano pragmático um forte caminho para manutenção da estabilidade e segurança nas relações jurídico-tributárias.

4.3.1.2 Da inexistência de relação hierárquica entre os critérios da hipótese da regra-matriz de incidência tributária

Levando em consideração as anotações do item precedente e tendo em conta que o presente trabalho se dedica ao estudo de um dos aspectos conformadores da hipótese normativa, é importante destacar que todos os critérios são imprescindíveis e, portanto, igualmente necessários, para que possa nascer a obrigação tributária. Tanto é assim que, se o legislador omitir quaisquer deles, não podendo, deveras, sua compreensão ser obtida pela interpretação do contexto normativo, o tributo não poderá se considerar instituído no plano abstrato e, por consequência, não poderá despontar *in concreto*.²⁵⁵

Assim vemos que mesmo ALFREDO AUGUSTO BECKER que ressaltou por tantas vezes a relevância do critério material, denominando-o como “núcleo da hipótese de incidência”²⁵⁶ ou “núcleo factual” enquanto optava por denominar os critérios espacial e temporal de “elementos adjetivos”, não pareceu querer dizer com isso que aquele critério tivesse maior importância que os demais elementos, afinal são palavras do próprio autor que “[q]ualquer um dos elementos adjetivos é tão essencial como o núcleo para a realização da hipótese de incidência.”²⁵⁷

A hipótese de incidência, ainda que formada por mais de um critério, não perde seu caráter unitário e indivisível, como ressalta GERALDO ATALIBA:

É uma unidade lógica, entidade uma, somente identificável consigo mesma. *Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato impondível como tal – ou seja, como ente do mundo jurídico – é uno e simples, irreduzível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível*²⁵⁸.

Por isso, não há que se falar em hierarquia entre eles.

²⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 85.

²⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2007, *passim*.

²⁵⁷ *Ibid.*, p. 354.

²⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 73, grifos do autor.

4.4 Critério temporal: da possibilidade de recorte

O ato – ou arte – de classificar, um dos primeiros dons e atribuições divinas ao homem (Gênesis 2:19), é uma operação lógica por ele realizada no sentido de reduzir complexidades, de compreender as coisas que estão ao seu redor, e poder, assim, se comunicar.

A consciência humana, assim com os sentidos realiza contínuos cortes da realidade, procurando estabelecer uma ordem lógica entre as coisas. Tudo se inicia a partir de um corte, ou, nas palavras de PONTES DE MIRANDA “o cindir é desde o início”²⁵⁹. Não se pode reter informações se não por meio desses recortes. Como bem notou LUCAS GALVÃO DE BRITTO “Ninguém pode com o todo. Dele sempre temos somente partes”.²⁶⁰

Para demarcação do objeto de um estudo científico, é preciso que nos utilizemos do fenômeno classificatório para realizar recortes na realidade complexa que nos rodeia, simplificando-a e possibilitando uma compreensão mais apurada dela, isto é, realizar um corte do seu *continuum* heterogêneo, para possibilitar o *descontinuum* homogêneo de cada ciência particularizada, como nos explica PAULO DE BARROS CARVALHO, assoalhado em RICKERT²⁶¹. Tudo de acordo com os objetivos de aprofundamentos cognoscitivos que se almeje alcançar.

Tal caminho, no entanto, não implica um isolamento absoluto da linguagem recortada. Esta, a qualquer momento, pode ser combinada às demais classes e subclasses, com os demais textos de um domínio mais amplo, de acordo com os valores individuais e os limites da lógica que o sistema sobre o qual o intérprete se debruça traz.

Conforme já afirmamos no presente trabalho, o sistema do direito positivo é formado por elementos nucleares, as normas jurídicas, nas quais os enunciados prescritivos são integrados de modo a compor uma unidade mínima, “unidade irreduzível de manifestação do deontico”²⁶², pela qual é possível obter uma compreensão plena da mensagem legislada.

O método da regra-matriz de incidência tributária apresenta altíssimo relevo no estudo das unidades normativas de tributação, uma vez que, por meio dos critérios

²⁵⁹ MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 54.

²⁶⁰ BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros; BRITTO, Lucas Galvão de (Orgs.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 316.

²⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 199.

²⁶² VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 99.

mínimos compositivos de sua estrutura, permite realizar cortes epistemológicos momentâneos que levam a uma aproximação de cada aspecto da norma, sem desconsiderar a sua característica unitária. Com isso, torna-se possível cindir o incindível.

É por meio da adoção de tal ferramental que é possível examinar o critério temporal das normas jurídico-tributárias, posto que, por ele, podemos romper a sua indivisibilidade – mesmo que transitoriamente – para fins cognoscitivos, aproximando-nos de modo único do fenômeno e, assim, estarmos habilitados a emitir proposições, as mais precisas e rigorosas a seu respeito, como um relojoeiro que, para consertar determinada peça de um relógio, precisa desmontá-lo, isolar a parte que deseja examinar, trabalhar sobre ela, para, então, num momento subsequente, reuni-la às demais, remontado o relógio e, assim, recompondo a sua forma una, após ter cumprido sua missão.

4.5 O critério temporal na hipótese de incidência na norma tributária

Tomadas todas as premissas firmadas nos tópicos anteriores, podemos afirmar que o critério temporal comparece no mundo jurídico como um conjunto de signos que nos permitem estrear o exato instante da ocorrência da conduta descrita no critério material, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, como “aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo”²⁶³.

O critério temporal permite a identificação e também a própria constituição do fato jurídico, dando a conhecer a circunstância limitadora da conduta humana no tempo, e que há de anteceder (lógica e não cronologicamente) a consequência da norma tributária, ou seja, seu conhecimento nos permite definir o átimo em que nasce para o sujeito ativo o seu direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação pecuniária, em razão do acontecimento do fato lícito, tal qual descrito no enunciado protocolar da norma *stricto sensu*, ou seja, o momento em que nasce a obrigação tributária, o “devengo” para os espanhóis.²⁶⁴

Identifica-se, portanto, um caráter dúplice desse conjunto de elementos que compõem o critério temporal: além de limitar a ocorrência do fato jurídico no tempo, ele

²⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 474.

²⁶⁴ Os espanhóis resumiram o momento em que ocorre o fato jurídico e que nasce a obrigação tributária na palavra “devengo”. “El devengo es el momento en el que se entiende realizado e hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.” artigo 21.1 da *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* (LGT).

permite definir o momento em que nasce o vínculo jurídico regulador da conduta humana. É por isso que ousamos defini-lo como **aspecto normativo condicionador da materialidade jurídica no tempo e marco para o nascimento das relações jurídico-tributárias**.

Acrescente-se que a identificação, de modo preciso, do instante de ocorrência do fato jurídico tributário é relevante também para verificar a lei aplicável ao fato jurídico tributário²⁶⁵, a atenção aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, o início da contagem do prazo decadencial do direito da Administração lançar, conferir a ocorrência do fato jurídico, a constituição do crédito tributário e respectivo pagamento efetuados pelo contribuinte.

O critério temporal é elemento imprescindível da hipótese de incidência, eventual ausência de uma determinação temporal, de modo expresso, não pode ser traduzida como sua inexistência. Isto porque, conforme consignado outrora, o conhecimento dos textos jurídicos demanda, impreterivelmente, um labor interpretativo, sendo que a definição dos critérios da regra-matriz de incidência de cada tributo pode exigir maior ou menor esforço do jurista, a depender do detalhamento e da qualidade textual do enunciado emitido pelo legislador.

Explica-se: ao analisar os enunciados jurídicos que trazem os aspectos configuradores do fato jurídico tributário, nota-se que, por vezes, a escrita legislativa expõe os elementos que tratam da delimitação temporal das ações sobre as quais há de incidir de modo mais claro e objetivo – o que proporciona maior segurança aos jurisdicionados, uma vez que tende a afastar a construção de juízos arbitrários sobre a temática. Outras vezes, no entanto, tal indicação não aparece de modo tão nítido, chegando sequer a ser reportado pelo texto legislado, restando implícito nas dobras dos enunciados jurídicos que tratam de outros critérios que compõem a mesma unidade normativa, especialmente do critério material, o que, deste modo, demanda maior esforço exegético para sua definição.

Nesta hipótese, PAULO DE BARROS CARVALHO é incisivo: “por não constar a expressão verbal da hipótese, *não está o intérprete autorizado a concluir pela inexistência de condicionamento temporal*, o que implicaria o absurdo de conceber fato que se não

²⁶⁵ Importante destacar, neste ensejo, que o critério temporal não se confunde com a aplicação da lei tributária no tempo. Isso porque este último se encontra no campo da intertemporalidade, diz respeito à lei que vai reger a relação jurídico-tributária. Com efeito, os institutos se inter-relacionam, à medida que o critério temporal será importante para a definição da lei aplicável: constatado que determinado contribuinte omitiu em declarar e pagar determinado tributo, o agente administrativo aplicará a lei vigente no momento da ocorrência do fato. Mas, como se pode perceber, tratam-se de institutos distintos.

realize no tempo, apenas no espaço”²⁶⁶. E esclarece: “Havemos de ter consciência plena de que não cabe verdadeiramente ao legislador entregar proposições jurídicas, normativas ou não, dentro de esquemas lógicos que abreviem o trabalho do jurista, tomando-o despiciente”²⁶⁷. O importante é, por um caminho ou outro, que o exegeta busque esse critério temporal, pois ele sempre deve constar da proposição normativa (no sentido de resultado cognoscitivo da interpretação dos enunciados jurídicos).

Por isso, é de suma importância percorrer o trajeto gerador de sentido dos textos jurídicos e lançar mão de esquemas lógicos que viabilizem a construção de conteúdos de significação o mais precisos e coerentes possível. Neste ponto, a regra-matriz se confirma mais uma vez como ferramental ideal para o estudo das normas tributárias, em sua totalidade e em relação a cada um de seus aspectos “isoladamente” considerados.

4.6 É necessário um critério temporal no consequente da regra-matriz de incidência tributária?

A inclusão do fato tempo é determinante para a incidência normativa. Vista de forma una, a qualificação normativa do *tempo fático* se reflete tanto na hipótese como no consequente. É dizer, a presença do critério temporal no consequente é reflexo do tempo retratado na hipótese, que tem aptidão simultânea de (i) estipular, fixar, delimitar o momento em que se pode considerar ocorrida a conduta hipoteticamente prevista no critério material; e (ii) marcar o nascimento das relações jurídico-tributárias.

Esta justa correspondência permite dispensar sua adição no consequente da regra-matriz de incidência. Não se mostra necessária sua replicação para a incidência normativa. Não havendo imprescindibilidade, não é razoável que seja inserido em uma estrutura lógica que pretende ser o *mínimo irreduzível*.

Tomando em consideração, no entanto, o termo final para o cumprimento da obrigação do consequente normativa, nasce a discussão sobre a necessidade de um “aspecto temporal” também nesta proposição.

²⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 475, grifos nossos. Conforme ressalta o nobre professor, casos como esses denotam o relevo do papel do cientista do Direito: compete a ele receber os enunciados jurídicos, tais como emitidos pelo legislador para enquadrá-los nas categorias pertinentes, dispensando-lhes a significação que o todo sistemático impõe.

²⁶⁷ *Ibid.*, loc. cit.

A importância do instante em que há inobservância da conduta prescrita na norma primária para fins da incidência de sua respectiva sanção, levou o doutrinador ROBSON MAIA LINS a defender essa inclusão. Em suas palavras:

[...] não podemos caminhar sem inserir no consequente normativo das normas tributárias, quer as regras-matrizes, quer as que prescrevem deveres instrumentais, um critério temporal, vale dizer, conotação que indiquem o tempo do adimplemento da obrigação. Até porque *somente após o descumprimento da obrigação pelo devedor é que haverá mora no direito tributário*²⁶⁸.

Segundo MAIA LINS, sem a presença de um critério temporal no consequente da regra-matriz de incidência tributária e na regra-matriz que impõe um dever de cunho instrumental, não seria possível sustentar a ligação das normas primárias, dispositiva e sancionatória, com a norma secundária.²⁶⁹

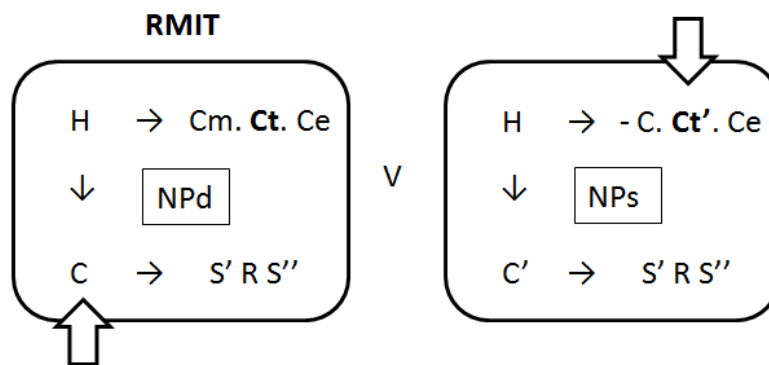
Essa figuração do tempo na norma jurídica, no entanto, não diz respeito propriamente a um critério temporal, não no sentido com que estamos trabalhando, que defina o nascimento da obrigação tributária, mas ao prazo, termo final para cumprimento da obrigação tributária e termo inicial para o nascimento da sanção, que nasce em face do seu inadimplemento; na explicação de LOURIVAL VILANOVA: “funcionam como pressupostos de outras consequências”²⁷⁰.

Inquestionável é a necessidade de conhecer esse átimo, a partir do qual se tem o início da mora, mas essa qualificação temporal também não se revela imprescindível para a incidência da norma padrão de incidência do tributo, posto que não interferem na ocorrência do fato jurídico ou na formação do vínculo obrigacional, portanto não vêm a compor a estrutura da regra-matriz. Sua ausência do consequente normativo também não compromete a ligação entre normas primárias, dispositiva e sancionatória, com a norma secundária, arguida por ROBSON MAIA LINS, pois o termo *ad quem* para o pagamento do tributo corresponde ao termo *a quo* para possibilidade da norma sancionatória, isto é, o prazo para cumprimento da obrigação tributária reside na hipótese de incidência da norma que veicula a sanção, isto porque o critério material dela é justamente o descumprimento da obrigação tributária definida na norma primária, que não se dá em outro momento senão no instante em que finda o prazo para sua satisfação. Esclarecemos o que estamos a afirmar no seguinte esquema:

²⁶⁸ LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. 2008. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 124, grifo nosso.

²⁶⁹ *Ibid.*, p. 125.

²⁷⁰ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 47.



Explicando: no primeiro quadro, temos a regra-matriz de incidência tributária (RMIT), como norma primária dispositiva (NPd), cuja hipótese de incidência (H) traz os critérios material (Cm), temporal (Ct) e espacial (Ce) necessários à identificação do fato jurídico tributário, ligados pelo conectivo implicacional (\rightarrow) a uma consequência (C), em que habita a relação jurídico-tributária (R) entre sujeito passivo (S') e sujeito ativo (S''). O disjuntivo incluyente (v) estabelece a sua relação com o segundo quadro, em que temos a norma primária sancionatória, cuja hipótese de incidência traz justamente o não cumprimento do consequente da Npd (-C), em determinado prazo (Ct'), que é termo final da obrigação tributária e termo inicial da sanção, e que nasce no consequente (C'). O prazo para cumprimento da obrigação tributária, portanto, é critério temporal da norma primária sancionatória.

Poder-se-ia, então, arguir se este elemento não for incluído no consequente da regra-matriz do tributo, como, então, saber até quando é possível cumprir a obrigação tributária desenlaçada no consequente, tendo vista que esta informação precisa ser conhecida antes que o prazo decorra? Como já tivemos a oportunidade de estudar, inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções; assim, a norma jurídica em seu sentido completo apresenta estrutura bimembre, é dizer, a norma sancionatória já deve existir quando da ocorrência do fato previsto na norma primária no mundo social sob pena de não poder ser aplicada – o que pressupõe seu conhecimento por todas as partes envolvidas – e com ela o seu critério temporal. Tanto é assim que o Código Tributário Nacional fixou como regra geral que, “quando a legislação tributária não fixar *o tempo do pagamento*, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento” (art. 160, do CTN). O “pacote” material abstrato vem (ou, pelo menos, deve vir) completo de forma simultânea, já o concreto se constitui quando da aplicação normativa

Destaque-se que a jurisprudência do STJ e a do STF já assentaram entendimento de que o prazo para pagamento do tributo não compõe a regra-matriz de incidência tributária, ao decidirem que tal fator pode ser definido por norma infralegal.²⁷¹

Embora o tempo do pagamento proporcione discussões muito interessantes, mormente no que diz respeito a essa questão da reserva de lei, sua análise não se encontra no nosso recorte específico que é o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, motivo pelo qual não nos estenderemos sobre o assunto. O importante é não confundir o tempo do pagamento com o critério temporal, como em diversas situações faz a administração fiscal ao modificar o momento do nascimento da obrigação por veículo introdutor infralegal, para se valer da discutível abertura dada pelo art. 97 conjugado ao art. 160 do CTN.

4.7 Tempo *do* fato e tempo *no* fato

Como tivemos a oportunidade de constatar, o tempo permeia o jurídico, define-o e é por ele definido. Está no seu aspecto dinâmico e estático, marca a sua existência, sua fluência e a sua incidência. No âmbito da estrutura normativa, já sabemos que o antecedente das normas jurídicas traz as coordenadas de tempo sob o qual ela opera, estas coordenadas estão presentes tanto no enunciado da hipótese das normas gerais e abstratas, como nos enunciados das normas individuais e concretas.

No que diz respeito ao campo da concretude, para bem compreender e operacionalizar a linguagem jurídica, é importante separar com bastante clareza a referência temporal do evento tributável e aquele de sua versão em linguagem competente.

O fenômeno da incidência compreende a produção de dois enunciados: um conotativo, presente na norma jurídico-tributária geral e abstrata, e outro denotativo, disposto na norma individual e concreta, performativo do fato jurídico tributário. É nesse instante que PAULO DE BARROS CARVALHO nos traz as preciosas lições sobre a distinção entre (i) tempo do fato e (ii) tempo no fato.

O tempo *do* fato diz respeito ao instante em que o fato jurídico tributário é introduzido no ordenamento jurídico, mediante a versão em linguagem competente do evento ocorrido no plano social, indicando os efeitos declaratórios e constitutivos do fato. É o tempo da enunciação. Como registra FOUCAULT: “há enunciação cada vez que um

²⁷¹ Podemos citar como exemplo de precedentes do STJ, os Recursos especiais nº 55.207 e nº 55.537, e do STF, a quem coube dar a última palavra sobre a discussão, os Recursos Extraordinários nº 203.684, 173.294, nº 140.669 e nº 195.218.

conjunto de signos for emitido. Cada uma dessas articulações tem sua individualidade espaço-temporal”²⁷².

O tempo *no* fato, de outro modo, é o instante a que se reporta o indigitado enunciado factual, ou seja, o momento da ocorrência do evento por ele descrito e que evidencia os efeitos declaratórios do enunciado denotativo. Assim, por exemplo, se um sujeito tiver auferido renda e proventos de qualquer natureza em 31 de dezembro de 2016 (critério temporal do IRPF) e enviar sua declaração em 31 de março de 2017, a primeira data será a data do evento (tempo *no* fato), e segunda, a data da constituição do fato (tempo *do* fato).

O reconhecimento desses marcos temporais é sobremodo profícuo. O tempo *do* fato permitirá a definição das regras de estrutura que dizem respeito à produção normativa, é dizer, das disposições que regulamentam a geração do veículo introdutor da norma individual e concreta, incluindo-se aí a indicação do sujeito competente para tanto. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO: os “atos relativos à estruturação formal do enunciado jurídico serão governados pela legislação *que estiver em vigor no momento da sua realização*, isto é, no átimo em que for produzido prescritivamente”²⁷³. Em contrapartida, a identificação do tempo *no* fato permitirá indicar a legislação material aplicável, isto porque os fatos jurídicos são regidos pela lei vigente à época de sua ocorrência – “*tempus regit actum*”.

É imperioso destacar que o tempo *do* fato não nos remete ao dado do mundo social que deve ser apreendido para constituição do fato jurídico. Destarte, somente o tempo *no* fato é assimilado pela estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

A identificação dessa distinção é muito importante para harmonizar a natureza constitutiva do crédito tributário com a importância do critério temporal dos tributos, uma vez que o critério temporal dirá respeito ao tempo em que se considera a ocorrência daquela conduta prevista na hipótese de incidência, independente da data de sua versão em linguagem competente, o que, no entanto, não significa que, a partir daquele instante, já haverá obrigação tributária. Esta – repita-se – depende de constituição linguística da facticidade jurídica.

²⁷² FOUCAULT, Michel. *A arqueologia do saber*. Tradução de Luis Felipe Baeta Neves. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, p. 114.

²⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 172, grifos do autor.

Desse modo, como nosso recorte diz respeito ao critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, quando tratamos do tempo do tributo, estamos aludindo ao que o insigne professor denomina tempo *no fato*.²⁷⁴

Pois bem, feitas tais considerações a respeito do marco temporal presente, tanto na hipótese de incidência como do fato jurídico tributário, passamos a perscrutar a relação entre o critério temporal e os demais critérios que conformam a estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

4.8 Relação entre o critério temporal e os demais critérios da RMIT

Entender o papel e os lindes da definição momento que pode ser eleito para ocupar o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, a nosso ver, além de exigir o empreendimento de um corte específico que leve ao seu isolamento, possibilitando, assim, uma aproximação única do fenômeno, exige também um estudo analítico da relação que este guarda com os demais critérios da unidade normativa. Isso porque cada parte do texto jurídico só pode ser inteiramente compreendida mediante a confrontação com o todo, afinal de contas as proposições jurídicas, como entes que constituem o direito positivo, além de apresentar sua estrutura interna (gramatical e semântica) própria, se interligam sistematicamente (racionalmente) umas às outras, não convivendo *meramente justapostas*.²⁷⁵ Isso permite afirmar que o todo é sempre *algo a mais e algo diferente* da mera somatória das suas partes componentes – *é o contexto influenciando sobre o texto*.

Ao tratar da conexão necessária entre as partes (palavras, frases) com o todo de um determinado corpo textual, MICHELE TARUFFO, citado por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, nos traz excepcional metáfora que clarifica essa ideia. Nas suas lições, o jurista italiano observa que um mosaico “vale” mais do que a somatória de suas peças, com seus brilhos, formatos e cores diversos, precisamente porque à junção delas se agrega um desenho que não se apresentava em nenhum dos fragmentos individuais do conjunto.

²⁷⁴ LUCIANO AMARO destaca uma série de efeitos decorrentes da identificação do tempo *no fato*, a saber: permitir a identificação da lei aplicável: ocorrido o fato antes da vigência da lei, não pode sequer ser qualificado como jurídico; havendo alteração legislativa, o fato continua sendo regido pela lei a ele contemporânea. Se o fato ocorreu no interregno de vigência de uma isenção ou qualquer outro benefício, ele por ele será acobertado; além disso, destaca o autor a relevância da verificação da coordenada de tempo do fato jurídico tributário em razão da existência de uma numerosidade de prazos nesse campo do jurídico (*Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 297).

²⁷⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 134.

Nesse sentido, poder-se-ia dizer que o significado de cada elemento estaria determinado por seu posicionamento no desenho *completo*, do mesmo modo que o significado do mosaico estaria determinado pelas cores e posições das partes *individuais*.²⁷⁶

Em face da influência dessa relação normativa, entendemos ser altamente relevante confrontar os critérios que a integram, não só para compreender e afastar os equívocos que podem emergir desse relacionamento tão próximo, mas também como um exercício de averiguação da própria constitucionalidade do critério temporal dos tributos.

É com esse propósito que passaremos nos itens seguintes de nosso trabalho a colocar em paralelo: critério temporal e critério material, critério temporal e critério espacial, critério temporal e critério pessoal, critério temporal e critério quantitativo, compreendendo as nuances da relação entre cada um desses conjuntos e a influência determinante que ela exerce na própria delimitação do critério temporal.

4.8.1 Critério temporal e critério material

A regra-matriz de incidência tributária há de servir, para a Ciência do Direito, como limite lógico que contém os dados aos quais o legislador se encontra impelido a observar na construção tanto do fato jurídico tributário quanto da relação obrigacional dele decorrente. Conforme já consignado, o critério material traz as notas a respeito da conduta humana (ato-fato), configurada em relações de intersubjetividade, sobre a qual haverá a incidência da regra de tributação. Nele poderemos, assim, encontrar a descrição de uma ação, indicada por um verbo no infinitivo e um complemento (v.g., prestar serviços, auferir renda) ou de um estado da pessoa, também expresso por um verbo e um complemento (v.g., ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de bem imóvel urbano), sendo imprescindível que em um ou outro caso faça-se possível verificar uma situação que denote riqueza. Tais elementos permitem identificar a materialidade da norma-padrão de incidência e, por isso, são denominados *critério material*.

A relação desses dois critérios é tão íntima que é frequente que os operadores do direito confundam um com o outro. Isto porque, devido a uma interpretação descuidada do assunto, ou o critério material, ou o critério temporal são tratados como a representação da própria hipótese de incidência. Sendo esta mais uma das incongruências geradas pelo uso da expressão *fato gerador*, que pode dizer respeito tanto à (i) hipótese de incidência

²⁷⁶ TARUFFO, Michele. *Simplemente la verdad – el juez y la construcción de los hechos*. Tradução de Daniela Accatino Scagliotti. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 79 apud CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 22.

tributária como ao (ii) evento que ela descreve, ao (iii) fato jurídico tributário, ou, ainda, (iv) ao critério temporal dos tributos (*ex vi* do art. 46, II, do CTN).

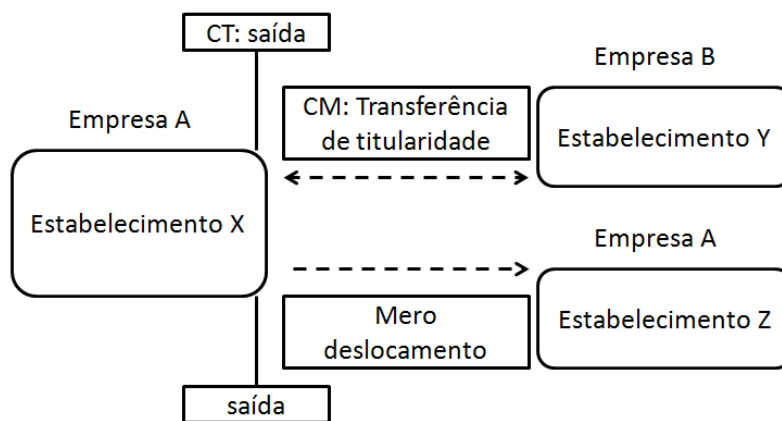
Essa mistura de conceitos pode ser exemplificada com a figura do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), tendo em vista que, por muito tempo, a saída da mercadoria foi considerada a própria materialidade desse tributo. Equívocos como este não merecem prosperar. O ICMS, assim como todos os tributos, necessita ter uma materialidade e um tempo específicos, que, conquanto venham a influenciar um ao outro, devem exercer funções próprias na configuração do fato jurídico tributário.

Se considerada, no caso do exemplo, a saída do estabelecimento prestador como nota a preencher também o critério material da norma de incidência, corre-se o risco de considerar legítima a tributação sobre a mera transferência de estabelecimentos da mesma pessoa, como para o local que contenha o estoque de mercadorias, ou para outro local, para realizar a integralização de seu capital social, por exemplo; semelhante ao que fez a Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), por meio de seu art. 12, inciso I, ao prescrever que se consideraria ocorrido o “fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”²⁷⁷.

Tal equívoco não permanece se estivermos atentos ao fato de que a materialidade do gravame é a *realização de operações* relativas à circulação de mercadorias (circulação jurídica), vale dizer a transferência de titularidade do bem oferecido à mercancia, e que o seu aspecto temporal é que define pela saída do estabelecimento, mas que a conjugação de ambos é que determinará a possibilidade da incidência do fato à norma. É o critério material definindo o critério temporal.

A figura a seguir ilustra a ideia:

²⁷⁷ BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Brasília: 16 set. 1996, grifo nosso.



Explicando, temos que somente quando operar as notas indicadas no critério material da hipótese de incidência tributária é que se há de falar em critério temporal. No caso do ICMS, havendo transferência de titularidade de mercadoria “Empresa A ↔ Empresa B” (critério material do ICMS), a saída do estabelecimento da empresa “A” será seu critério temporal; havendo mero deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa “Empresa A → Empresa A”, a saída configurará evento que, não tendo sido colhido pelo legislador tributário, não operará maiores consequências nesta esfera.

O mesmo ocorre nos casos em que o bem móvel sai do estabelecimento industrial, comercial ou produtor para a ele posteriormente tornar, como se dá no comodato. Isto porque, também nessa hipótese não se caracteriza operação mercantil, mas tão somente uma movimentação física do bem. Nesse sentido, ademais, segue a súmula 573 do STF²⁷⁸.

Em razão de os fiscos estaduais persistirem em contrariar essa lógica, a Suprema Corte voltou a se manifestar diversas vezes sobre o assunto²⁷⁹, reafirmando o entendimento de que a mera saída de mercadoria para outro estabelecimento do mesmo

²⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n° 573*. Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato. Julgamento: 15 dez. 1976. Órgão Julgador: Sessão Plenária. Publicação: DJ, 03 jan. 1977.

²⁷⁹ “O STF fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedentes” (Id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 596.983/MT*. Relator: Ministro Eros Grau. Julgamento: 12 maio 2009. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 29 maio 2009). No mesmo sentido: Id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 618.947/RJ*. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgamento: 2 mar. 2010. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 26 mar. 2010; Id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 267.599*. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 24 nov. 2009. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 11 dez. 2009; Id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 693.714/RJ*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento: 30 jun. 2009. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe, 21 ago. 2009; Id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 481.584/MG*. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 30 jun. 2009. Órgão Julgador: Primeira Turma, Publicação: DJe, 21 ago. 2009.

titular, quando ausente a transferência de sua titularidade, não se sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor ou transformação da mercadoria, como ocorre no deslocamento físico de insumos destinados à composição do produto, na mesma empresa. Neste mesmo sentido se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, que chegou a emitir a súmula nº 166 com o seguinte enunciado: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”²⁸⁰.

O equívoco entre critério material e temporal pode, ademais, provocar outras situações problemáticas, como a ocorrência de uma bitributação uma vez que sob a interpretação de que a tributação está ocorrendo com base em duas materialidades, na verdade há a repetição da materialidade pela duplicação do critério temporal.

Nota-se, assim, que, na relação entre critério temporal e critério material, um não se confunde com o outro, mas um depende e é em razão do outro.

O papel do critério temporal em relação ao critério material será o de veicular os elementos que permitam a localização da ação nele descrita num determinado momento e, assim, *ditar* quando esta poderá ser considerada *ocorrida*. O critério material também apresenta essa mesma feição limitadora sobre o critério temporal.

4.8.1.1 Critério temporal e critério material: tributação sobre o fato concreto

“[...] o comando - tu debes pagar tributo – é sempre condicionado à frase: se realizas o fato imponible.”
ALBERT HENSEL²⁸¹

Como já tivemos a oportunidade de registrar, a Constituição não indica, de modo expresso, o momento específico de incidência dos tributos, entretanto sinaliza o espectro temporal dentro do qual o sujeito passivo é compelido ao cumprimento da obrigação que há de se desenlaçar da configuração do fato jurídico tributário. Neste sentido, abrangendo também a implicitude da mensagem emitida pelo constituinte, acertado se mostra o já referido registro feito por CARRAZZA de que o arquétipo de cada tributo se encontra pré-traçado no patamar magno.

²⁸⁰ A jurisprudência do STJ é vasta nesse sentido. Por todos, indicamos a leitura do REsp 1125133/SP, julgado sob o regime dos recursos repetitivos (Id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.125.133/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento: 25 ago. 2010. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 10 set. 2010).

²⁸¹ HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Tradução para o italiano de Dino Jarach. Milão: Dott A. Giuffré, 1956, p. 148. Tradução nossa.

A partir daí, constata-se que um dos limites mais significativos para a definição do critério temporal é o próprio critério material. Isso porque, como afirma o indigitado doutrinador,

[...] jamais poderá ser indicado, como o tempo idôneo a marcar o nascimento do tributo, momento em que ainda não tenha se verificado, no mundo fenomênico, o aspecto material da *hipótese de incidência* (a venda mercantil, no caso do ICMS: a prestação comercial do serviço, no caso do II; a morte do *de cujus*, no caso do imposto sobre transmissão *causa mortis*; etc.)²⁸².

Esse também é o entendimento de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, que ousamos transcrever:

[...] a liberdade do legislador ordinário fixar o momento da ocorrência do fato gerador fica limitada por outro elemento ou aspecto da hipótese de incidência, que é o elemento material. Ou seja, antes de existente a materialidade do fato impositivo, não há tributo devido e, pois, não há que se falar em elemento temporal. Em outras palavras, o elemento temporal não pode ser fixado em momento anterior à existência do elemento material da hipótese de incidência, mas pode sê-lo para momento posterior²⁸³.

De fato, o tempo jurídico é uma ficção, e nem sempre é fácil traçar o que é esse *momento anterior à existência do elemento material*. Conquanto o tempo do tributo diga sempre respeito a um instante, muitas atividades são realizadas de forma complexa, segmentada (e isso vem sendo verificado a cada dia com maior intensidade), com fases distintas, por diversos agentes e em diversos lugares fora e dentro do país, sendo difícil estabelecer a partir de que momento “existe” o fato; por isso, verificamos tantos conflitos em se dizer “o quando constitucional do tributo”, e até por isso os riscos de “destemporalização” anotados por FRANÇOIS OST ganham força nesta esfera. Institucionalizar o tempo é uma tarefa rebuscada, mormente quando se afeta uma realidade social complexa e cambiante.

Ocorre que quando dizemos que o tributo incide sobre fatos, significa que estamos falando de um ato, uma ação efetivamente realizada. Remete a algo que já aconteceu, portanto ao passado, e não ao futuro. Como destacado por PAULO DE BARROS

²⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 76-77.

²⁸³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O momento de ocorrência do fato gerador e as cobranças antecipadas de tributos. *Repertório IOB*, n. 3 de 1990 apud BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 307.

CARVALHO: “[q]uem se depara com o fato ingressa, portanto, numa investigação do passado, para surpreender a modificação no mundo exterior a que o relato se refere.”²⁸⁴

O futuro é apenas uma expectativa do que pode vir a acontecer, denota não uma efetividade, mas uma mera potencialidade, e, como salienta AIRES F. BARRETO, “não há sentido em falar-se de fato potencial nunca, nesta expressão há visível contradição nos termos: se é fato, nunca pode ser potencial; potencial é vocábulo incompatível com o fato. **Potencial equivale a virtual e opõe-se a real que é próprio do fato**”²⁸⁵.

De uma coisa, no entanto, estamos certos: nosso sistema constitucional tributário trabalha sobre bases concretas, assim não prevê tributação sobre a futura operação de circulação de mercadorias, a futura importação, a futura operação de industrialização e assim por diante, não só porque não podemos falar em fatos potenciais, mas também porque fazer nascer uma obrigação sobre uma mera expectativa não se compatibiliza com os primados da certeza e da segurança que norteiam todo o sistema jurídico pátrio.

É nessa esteira que se torna ainda mais importante o exame semântico dos termos utilizados pelo constituinte. Todas as notas compreendidas naquele conceito poderão ser escolhidas para dar ensejo ao nascimento do tributo, e serão trabalhadas pelos legisladores infraconstitucionais de acordo com a evolução e as necessidades do grupo social submetido a respectiva legislação.²⁸⁶

A estes é vedado estipular um tempo para o nascimento do tributo que infirme a materialidade da hipótese de incidência. Trata-se de limite que, ademais, se encontra alinhado a diversos princípios constitucionais como da igualdade, da confiança e da boa-fé, da tipicidade cerrada, da certeza do direito, da segurança jurídica, não podendo ser desrespeitado nem pelo Código Tributário Nacional ou quaisquer outras Leis Complementares, nem por Leis Ordinárias, Decretos, Instruções Normativas, etc., e muito menos pela interpretação dos agentes fiscais ou, ainda, pelo simples talante dos próprios contribuintes²⁸⁷.

Exemplificando: considere-se a tributação sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. É certo que os Estados, como visto,

²⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 170

²⁸⁵ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 303, grifo nosso.

²⁸⁶ Da mesma forma a matéria probatória ganha ainda maior relevo para o exame do momento da ocorrência do fato tributário *in concreto*, diante da complexidade das relações econômicas.

²⁸⁷ A hipótese não é tão absurda como pode parecer a uma primeira vista, principalmente por força do vertiginoso aumento constante de deveres instrumentais.

detêm certa margem de liberdade para estabelecer o dever de recolher o gravame de forma que melhor se ajuste a sua realidade administrativa (fiscalizatória e arrecadatória), desde que não dilate as raias supremas. Não poderá, no entanto, *verbi gratia*, sob a justificativa de que a morte é algo certo, estipular que, a partir de certa idade, os indivíduos já comecem a recolher o gravame sobre o valor total de seus bens e direitos.

E isso não vale só para os impostos. É cediço que a critério temporal das taxas se encontra no átimo da efetiva prestação de serviço (ou, se for o caso, de sua efetiva disponibilização) pelo Estado, em favor do contribuinte. Esta é, senão, a lição de RUY BARBOSA NOGUEIRA, a partir do pronunciamento da própria Comissão Especial de elaboração do CTN:

“O CTN no art. 77 empregou a expressão ‘utilização efetiva ou potencial’ e a Comissão esclarece que isto ela o fez na revisão para ficar claro que a qualificação efetiva ou potencial refere-se à utilização do serviço pelo contribuinte, e não, como poderia parecer pelo texto original, à sua prestação por parte do poder tributante: a não ser assim, com efeito, poderia ser pretendida a cobrança de taxas em razão de serviços de criação futura e hipotética.

Portanto, neste caso, para que o poder Público possa exigir a taxa é preciso que o serviço esteja em efetivo funcionamento, de modo que se o contribuinte dele não a utilizar, tem que contribuir para a sua manutenção.”²⁸⁸

Da mesma forma, no caso das Contribuições de Melhoria, por exemplo, a cobrança do gravame antes da concretização da materialidade se mostraria incompatível com a ordem constitucional. Isto porque, a despeito de beneficiar determinados indivíduos e envolver uma atividade pública, esta figura tributária não incide sobre a realização de obra pública, mas, sim, sobre um benefício específico (valorização do imóvel) dela decorrente, devendo ser, por isso, proporcional a esse aumento. Vê-se, então, que a Contribuição de Melhoria não se dispõe a financiar a realização da obra em si, mas se trata de um meio para que o proprietário do imóvel que teve um sobrevalor a ele acrescido em razão de uma obra paga por todos (pública) contribuir devolvendo a parcela do seu, vamos dizer, “enriquecimento sem causa”. Como afirma GERALDO ATALIBA: “Efetivamente, se o proprietário em nada concorre para a obra – que gera valorização – não é justo que se aproprie deste específico benefício. Pelo contrário, a comunidade que custeou a obra é que deve ficar com a expressão financeira desse proveito”²⁸⁹

²⁸⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 163.

²⁸⁹ Sobre este dever de contribuir, o autor ainda esclarece que “razões financeiras o impõem”, “razões econômicas o recomendam”, “razões políticas o exigem”, “razões de equidade o reclamam” e, por último, temos a presença de “razões éticas que exigem a eficácia da contribuição de melhoria: banir o

Esse é o entendimento de ROQUE CARRAZZA, que refuta a possibilidade de uma “valorização imobiliária potencial”:

De fato, a contribuição de melhoria não pode ser exigida antes de realizada a obra pública. É imprescindível que, primeiro, exista a obra pública, valorizando o imóvel, para só após o proprietário deste vir a ser tributado. É que – tornamos a insistir – a contribuição de melhoria não tem por hipótese de incidência apenas a realização de obra pública, mas a *efetiva valorização imobiliárias causada por obra pública*. Assim, sem obra pública não pode haver contribuição de melhoria, já que não se pode falar, no caso, em valorização imobiliária potencial. O princípio da segurança jurídica – que já estudamos – não se compadece de tal entendimento²⁹⁰.

O que justifica a cobrança é a melhoria, e a recomposição de uma situação isonômica. Dessarte, não estando voltada a financiar a obra pública, não há que se falar em presunção para antecipar a cobrança, por mais que haja laudos técnicos comprovando o aumento futuro do valor dos imóveis lindeiros.

Mesmo nas contribuições ou empréstimos compulsórios não poderão ser eleitos critérios temporais anteriores à conclusão da materialidade a ser alcançada pelo tributo. Por mais que a conduta a ser atingida pelo legislador competente não esteja, em alguns desses casos, expressa no texto constitucional, ela há de ser escolhida de acordo com tantas outras balizas magnas, e sempre implicará um limite inabalável a determinação da *cláusula-tempo* – para fazer menção à expressão de VILANOVA. Trata-se, não obstante, de uma questão de coerência do legislador, que deve manter uma relação lógica entre os conteúdos de significação dos elementos da regra-matriz do tributo que vier a criar, sob pena de causar uma ruptura na própria ordem intranormativa.

Em síntese, como esclarece ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA

[...]a obrigação tributária passa por um estágio de previsão legal abstrata, por outro de concretização efetiva e, finalmente, se formaliza em documento que lhe permita a satisfação o lançamento. Fica, pois, de todo evidente, que o elemento fundamental na criação da obrigação tributária é a ocorrência *in concreto* dos fatos abstratamente previstos em lei, vale dizer, a ocorrência do fato gerador, conceito nuclear em torno do qual gravita toda a teoria da obrigação tributária e, por consequência, também deve gravitar todo o corpo de princípios solucionadores de conflitos das leis tributárias no tempo.²⁹¹

enriquecimento sem causa de alguns, à custa de todos” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 176).

²⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 511.

²⁹¹ SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 117.

Tudo isso porque o critério temporal da hipótese de incidência, além de ser um elemento imprescindível à configuração do fato jurídico tributário, se mostra como um instrumento que possibilita que a incidência tributária seja conjugada com a realização dos direitos e garantias dos contribuintes. **Permite o ajuste entre a finalidade arrecadatória dos tributos com a finalidade de proteger os direitos do contribuinte firmada por nosso sistema constitucional tributário.**

4.8.2 Critério temporal e critério espacial

“O que se deve ressaltar é a importância da precisa identificação temporal e espacial do fato gerador, pois, a partir do momento em que ele se realiza, nasce a obrigação tributária [...]”
LUCIANO AMARO²⁹²

O “critério espacial” da regra-matriz de incidência tributária veicula os elementos que auxiliam na identificação do fato jurídico, qualificando o espaço em que o verbo da hipótese de incidência tributária deve se dar.

A relação entre critério espacial e temporal é das mais estreitas. Na teoria da relatividade estrita, um ponto no sistema de coordenadas espaço-tempo, pode ser chamado de “acontecimento”. Na filosofia kantiana²⁹³, por sua vez, já vimos que os elementos de tempo e espaço comparecem como condições *a priori* da sensibilidade, sem os quais o conhecimento não se realiza. Assim, não é sem motivo que os enunciados conotativos das hipóteses normativas devem fazer referência a coordenadas espaço-temporais para reconhecimento da conduta juridicizada.

Na regra matriz de incidência tributária as coordenadas de tempo estarão representadas pelo critério temporal, e as de espaço pelo critério espacial, cada um com seu papel particular, mas trabalhando juntos na conformação do fato jurídico tributário.

Estando intimamente ligados seja pela perspectiva da tridimensionalidade dos acontecimentos (forma, lugar e tempo), seja pela relação intranormativa, a relação entre espaço e tempo exige uma necessária harmonia quando da descrição do fato jurídico tributário. Como exemplifica AMÉRICO MASSET LACOMBE ao versar sobre o Imposto de Importação:

²⁹² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 279.

²⁹³ KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução de J. Rodrigues de Menege. Livro de domínio público. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv000016.pdf>>. Acesso em: 03 jul. 2016, passim.

Não seria admissível, com efeito, que tendo a Constituição fixado parâmetro para o núcleo da hipótese de incidência, importar produtos estrangeiros, e tendo determinado a coordenada genérica de espaço, a coordenada de tempo pudesse ser por exemplo, o momento da industrialização da matéria-prima.²⁹⁴

Assim, a ligação entre esses elementos estará sempre intermediada pelo critério material.

Para ilustrar a preocupação com uma metodologia rigorosa e uniforme para solução dos casos de conflito entre esses critérios, mencionamos a incidência do ISS. No caso deste imposto, temos que a definição local da incidência do tributo pelo legislador pode ser realizada dentre as possibilidades lógicas que o conceito constitucional de serviço contempla e do momento que ele ocorre.

Contudo, é certo que para alcançar a materialidade “serviços”, nem o legislador complementar, nem o legislador ordinário poderiam optar por instante ligado à sua mera contratação, o pagamento do preço, ou um serviço-meio, por exemplo. Afinal, ainda que a identificação desses momentos possa auxiliar na comprovação do lugar da prestação no caso de eventual simulação, eles não guardam relação direta com o conceito constitucional de serviço.

É dizer, o local escolhido para a incidência do ISS precisa estar alinhado ao núcleo factual do imposto, confirmado pelo momento em que ele se considera realizado. Como assevera LUCAS GALVÃO DE BRITTO: “qualquer descompasso entre essa marca temporal e o conceito constitucional compromete a constitucionalidade da norma de incidência”²⁹⁵. Por isso, a importância em se identificar o núcleo de uma prestação de serviços, bem como da possibilidade ou não de fracionamento deste (o que analisaremos no último capítulo do presente trabalho).

Um exemplo que tem causado grande celeuma no mundo jurídico diz respeito a sua exigência do ISS sobre os serviços de análises clínicas. Grande parte dos laboratórios opera com unidades de coleta e análise separadas e costuma recolher o ISS sobre todos os exames realizados no Municípios onde está situada a unidade de análise, sofrendo autuação das demais municipalidades.

Ao enfrentar a questão, o Superior Tribunal de Justiça definiu que, nesses casos, o imposto municipal deve ser recolhido no local onde é realizada a coleta do

²⁹⁴ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Imposto de Importação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 29.

²⁹⁵ *Ibid.*, loc. cit.

material a ser examinado, pois, segundo a Corte, é no momento da remessa deste material que ocorre o fato jurídico tributário²⁹⁶.

No entanto, a posição firmada na Corte Superior reclama atentas reflexões. Como método, para fins de incidência da regra-matriz do ISS, importa a atividade exercida com finalidades onerosas quando tenha caráter de atividade-fim. Somente *quando* esta atividade for efetivamente prestada, considerando a finalidade do objeto contratado, é que poderá ser exercida a competência municipal.

A jurisprudência por diversas vezes tem examinado o critério temporal do tributo para identificar seu critério espacial. Como se constata nos casos envolvendo a tributação do ICMS-energia elétrica, como se nota do trecho da ementa de julgado do STJ a seguir transcrita:

“[...] 3. Conforme posição doutrinária e jurisprudencial uniforme, o consumo é o elemento temporal da obrigação tributária do ICMS incidente sobre energia elétrica, sendo o aspecto espacial, por dedução lógica, o local onde consumida a energia. 4. A produção e a distribuição de energia elétrica, portanto, não configuram, isoladamente, fato gerador do ICMS, que somente se aperfeiçoa com o consumo da energia gerada e transmitida.”

É dizer, a identificação do momento em que se considerada a realização do serviço deve ser precisa, para fins de definição do local da incidência do tributo, e, portanto, extremamente necessária para resolução de conflitos de competência.

De todo modo, já é possível verificar a relação entre os critérios temporais e espaciais e a importância de suas precisas definições para que as normas tributárias alcancem as atividades humana de forma legítima.²⁹⁷

²⁹⁶ O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo. 5. *A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo*, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, *verbis*: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte (BRASIL. STJ. REsp 1.439.753-PE, rel. min. Arnaldo Esteves Lima, rel. para acórdão min. Benedito Gonçalves, julgado em 6 nov. 2014, Data da publicação 12 dez. 2014).

²⁹⁷ (BRASIL. STJ. EREsp 811.712/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 12 dez. 2012, Data de publicação 06.mar. 2013)

4.8.3 Critério temporal e critério pessoal

O “critério subjetivo” ou “pessoal” da regra-matriz de incidência tributária é o lugar sintático do conseqüente em que se localizam as pessoas (físicas ou jurídicas) que compõem o polo ativo e o polo passivo da relação jurídico-tributária.

No polo passivo da obrigação tributária, na figura de devedor, havemos de encontrar o *sujeito passivo*, ou seja, pessoa que tem o dever de entregar ao sujeito ativo o objeto da prestação devida. Este sujeito haverá de ser, impreterivelmente, alguém “relacionado” com a materialidade tributária. Nos termos do Código Tributário Nacional, se esta relação for “pessoal e direta”, o sujeito passivo se dirá contribuinte (art. 121, I, do CTN); já, se tal relação for de natureza diversa (indireta), ele será qualificado como responsável (art. 121, II, do CTN).

Os sujeitos de uma relação jurídica não de ser definidos também pelo momento em que se configurar a conduta a ser juridicizada. Embora haja uma prévia determinação abstrata do sujeito passivo, a sua identificação no plano concreto será determinada pelas circunstâncias verificadas no plano social, que se encaixam no quadro jurídico. Isso porque, conforme leciona TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., “a identidade do sujeito não é uma identidade física, mas um papel que é assumido ao agir”²⁹⁸.

Essa identidade nasce no momento em que ocorre o fato jurídico tributário. Para esclarecer, pensemos no exemplo do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA). As legislações, seguindo os limites constitucionais, prescrevem que o contribuinte do gravame é o “proprietário do veículo”. Mas quem ocupará a posição de contribuinte se houver mais de um proprietário durante o período de intervalo entre uma e outra incidência deste tributo? A resposta é pacífica, será o sujeito que se encontrava nessa posição na data em que o legislador escolheu como critério temporal na hipótese da regra-matriz, não importando fatores outros como o maior tempo de propriedade ou quem a detinha na data do vencimento do recolhimento das parcelas do tributo, até porque os fatos jurídicos tributários são sempre instantâneos, e somente a partir desse átimo é que ele surge como contribuinte, ou seja, o critério temporal é um divisor de águas para o exercício de seu novo papel no mundo jurídico.

Neste ensejo, é importante ressaltar que, a despeito de no Direito Tributário afirmar-se que a incidência das normas independe da vontade do sujeito, como ocorre nos contratos unilaterais – mais fortemente presentes no âmbito do direito privado –, não se

²⁹⁸ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *O direito entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 16.

pode negar que este seja “livre” para tomar a decisão de realizar ou não as condutas sob as quais não de ser imputadas as respectivas consequências jurídicas. Como afirma KELSEN²⁹⁹, o homem é sujeito a uma ordem jurídica “livre”, justamente por ser-lhe imposta uma sanção relacionada (imputação) a uma ação dentre várias outras possíveis, até porque “somente porque o homem é livre é que o podemos fazer responsável pela sua conduta”.

A plenitude dessa liberdade é alcançada justamente quando essas possibilidades estão predeterminadas, por isso sempre repisa-se na necessidade de uma norma anterior à ocorrência do fato que ela deseja atingir. E essa pré-visão que permite ao sujeito “escolher” *o que ele quer ser*, em termos jurídicos.

A eleição do critério temporal da hipótese de incidência tributária deve ser realizada em atenção a todo esse arranjo instrumental, de modo a viabilizar a identificação do sujeito passivo e, de forma correta (em termos jurídicos).

Acrescente-se ao quanto exposto o fato de que, a cada dia, devido à complexidade dos negócios jurídicos, intensificada pelas diversas alternativas de planejamento empresarial, marcadas sobretudo pela reestruturação das empresas, seja por meio da fusão, transformação, incorporação, ou mesmo pela organização de grupos econômicos, dentre outras, o encontro preciso do tempo em que se deu cada operação ganha relevo especial para identificação do sujeito passivo tributário, seja ele o contribuinte, seja o responsável tributário.³⁰⁰

O tempo comparece, deveras, como elemento *sine qua non* para a identificação do sujeito passivo tributário.

No polo ativo, há de figurar o titular do direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação: o *sujeito ativo*. Nos termos legais, ele há de ser identificado

²⁹⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015, p. 105.

³⁰⁰ O critério temporal tem sido utilizado pelos tribunais como elemento para constatar eventual responsabilidade do sócio-gerente, como destacado no presente julgado do TJ/ES: AGRADO DE INSTRUMENTO EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - RETIRADA DE SÓCIO - CRITÉRIO TEMPORAL DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - RECURSO IMPROVIDO. 1.- Descabida a alegação do agravante de que sua retirada do quadro societário da empresa impede a aplicação da responsabilidade tributária havida na qualidade de sócio-gerente. 2. Pela aplicação do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária prevista no art. 116 do CTN, investem-se da condição de fato imponível tributos cujos fatos geradores tenham se aperfeiçoado enquanto o agravante fazia parte da sociedade, não importando que a cobrança do tributo tenha ocorrido posteriormente. 3. Convenções particulares não têm o condão de inibir as prerrogativas de cobrança do crédito tributário. Inteligência do art. 123 do CTN. 4. Mantida a decisão que acolheu parcialmente a exceção de pré-executividade, aplicando normas temporais relativas a tributos de maneira adequada ao caso concreto (ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento nº 24049006588/ES 0240490006588*, Relator: Carlos Roberto Mignone. Julgamento: 22 ago. 2005. Órgão Julgador: Terceira Câmara Cível. Publicação: 02 set. 2005, grifo nosso).

como “pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” (art. 119, do CTN).

Como a questão da competência tributária está intimamente ligada à questão do espaço, a identificação do sujeito ativo também resultará da verificação precisa do instante e local da ocorrência do fato jurídico tributário (vf. item 4.8.2 – critério temporal e critério espacial). Além disso, o critério temporal influencia no exercício do direito do sujeito ativo em constituir o tributo pelo lançamento tributário. O tributo só poderá ser constituído em linguagem competente a partir do momento que identificada no plano concreto da hipótese de incidência tributária de acordo com as coordenadas temporais ali designadas.

4.8.4 Critério temporal e critério quantitativo

O critério temporal também apresenta relevância fundamental para o cálculo do tributo, influenciando na definição da sua base de cálculo e alíquota, ambos elementos presentes no critério quantitativo e que se encontram em um cálculo matemático imprescindível à mensuração do *quanto debeat*, uma vez que estes elementos serão verificados no instante em que ocorrer o fato jurídico tributário, por isso a importância de coordenação também entre critério temporal e material.

Para fins de facilitar a leitura, subdividiremos este subtópico para tratar individualmente dessas figuras.

4.8.4.1 Critério temporal e a base de cálculo

“A definição do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária não pode ser feita de tal forma a infirmar a base de cálculo e o próprio critério material do imposto.”

PAULO AYRES BARRETO e CAIO AUGUSTO TAKANO³⁰¹

Como afirmado pelos autores do texto da epígrafe, a definição do critério temporal jamais pode *infirmar* a base de cálculo dos tributos, isto é, negá-la, afrontá-la, alterá-la, mas, sim, afirmá-la, confirmá-la e viabilizar a mensuração da materialidade tributada. É dizer, mais uma vez temos uma relação entre critérios da regra-matriz em que

³⁰¹ BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Regime tributário dos resultados de coligadas e controladas no exterior. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS et al. (Orgs.). *PRODIREITO*: Direito Tributário: Programa de Atualização em Direito: Ciclo 1. Porto Alegre: Artmed Panamericana; 2015, p. 43.

um é pelo outro, e um limita o outro, o critério temporal possibilita o corte da base de cálculo, e a formação dela é pressuposto para o tempo do tributo.

O critério temporal deve possibilitar que a base de cálculo desempenhe seu papel de englobar os valores atinentes ao fato. No exemplo do Imposto sobre a Renda, temos uma visualização clara dessa inferência, uma vez que a base de cálculo da aludida exação será formada por um confronto de receitas e prejuízos conferidos ao longo de um período do tempo, mas cujo resultado será aquele que se der em um instante único que ocupará o critério temporal do tributo. Esse critério deve levar em consideração a imposição constitucional de ser disposto em um intervalo que permita a medida do próprio auferimento de renda, senão sua base de cálculo correria o risco de corresponder a cada e simples entrada.

O critério temporal também pode implicar em uma distorção da base de cálculo pela antecipação da cobrança. No caso, por exemplo, da substituição progressiva do ICMS, a cobrança, em momento muito anterior à ocorrência do evento previsto na hipótese de incidência, provoca alterações na base de cálculo, posto que, quando o evento acontece, o valor efetivamente ocorrido pode ser diferente do presumido lá no passado, infirmando-a. Por isso, em grande parte, a discussão em torno da Emenda Constitucional nº 7 de 1993 que acrescentou o §7º ao art. 150 da Constituição Federal.

Portanto, a ligação entre tais elementos também é eminente.

4.8.4.2 Critério temporal e a alíquota

No que se refere à alíquota, temos que ela será definida pelo tempo da incidência do tributo. É dizer, será aplicada a alíquota vigente ao tempo *no* fato, independentemente do tempo *do* fato.

Por isso, é demasiadamente importante que o critério temporal seja definido com precisão pelo legislador tributário, de modo que assegure a certeza e a segurança das relações jurídico tributária.

Ilustrando a polêmica que essa relação pode gerar, rememoramos o clássico exemplo ocorrido na década de 90, que envolvia o debate a respeito do momento da incidência do Imposto sobre a Importação. Na época, a edição do Decreto nº 1.343, de 23 de dezembro de 1994 que majorou as alíquota do Imposto de Importação sobre diversos produtos de maneira abrupta, após o governo federal ter anunciado um plano paulatino de

redução de alíquotas do aludido imposto, suscitou uma série de debates a respeito da alíquota aplicável ao tributo sob a perspectiva do critério temporal.

Em um primeiro momento, diversas decisões proferidas pelo Poder Judiciário se posicionaram favoravelmente à aplicação da alíquota vigente a época da celebração dos contratos de importação.³⁰² Decidiu-se que o “fato gerador” do tributo seria “complexivo”, tendo em vista que, ainda que a incidência do Imposto de Importação se perfizesse somente com a entrada da mercadoria no território nacional, ele teria sua formação iniciada desde o momento em que a compra da mercadoria que se estivesse importando tivesse sido acordada, portanto, a majoração de alíquota não poderia afetar “relações jurídicas consolidadas”.³⁰³

Não obstante, esta tese não prevaleceu no STF. A Suprema Corte entendeu que a definição do critério temporal do imposto como o momento do registro tal qual ditada pelo Decreto nº 37, de 18 de novembro de 1966, a respeito dos bens de consumo, seria compatível com o art. 19 do CTN, sendo “uma fórmula prática a que, na verdade, põe a lei de acordo com os fatos”³⁰⁴, de modo que os produtos que houvessem sido registrados em momento posterior à vigência do Decreto nº 1.343/94 estariam sujeitos a nova alíquota.

No Superior Tribunal de Justiça tem prevalecido a tese de que o critério temporal do Imposto de Importação é o momento da entrega da declaração, uma vez que por completar a importação ele representaria a entrada no território nacional para fins fiscais. A Corte tem, por vezes, entendido desta forma em casos que envolvem mercadorias de bens de capital ou produção, uma vez que confere sentido amplo à expressão “mercadoria para consumo”.³⁰⁵

³⁰² Neste sentido, seguiu o TRF ao julgar a Apelação em Mandado de Segurança nº 174.292/SP, que entendeu ter havido, no caso, violação dos princípios constitucionais do direito adquirido e da irretroatividade da lei.

³⁰³ O relator faz uso da doutrina de HUGO DE BRITO MACHADO: “A entrada da mercadoria no território nacional na verdade é fato que se encarta em um conjunto de fatos, que não podem ser ignorados. Assim, para os fins de direito intertemporal, é relevante a data em que esse conjunto de fatos começou a se formar, representando a consolidação de uma situação que se pode considerar incorporada ao patrimônio do contribuinte [...] (in Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 9ª ed., pág. 208)” (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. *Apelação em Mandado de Segurança nº 57.589/PB*. Relator: Desembargador Federal Rivaldo Costa. Julgamento: 26 jun. 1997. Órgão Julgador: Terceira Turma. Publicação: 25 jul. 1997).

³⁰⁴ Na conclusão do Ministro: “Então este é o sentido: permitir que as mercadorias importadas entrem com a alíquota do momento em que se consubstancia a entrada. O Decreto nº 37, de 1966, fixou o momento para isso, que é a data do registro, na repartição aduaneira, da declaração de importação. É alíquota daquele momento, porque é naquele momento que se saberá quais as necessidades em relação ao mercado interno.” (Vf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 225.602/CE*. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgamento: 25 nov. 1998. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ, 6 abr. 2001).

³⁰⁵ Os julgadores baseados em estudos doutrinários a respeito da Lei Aduaneira têm interpretado que a expressão estaria a indicar a mercadoria “que se destina a ser absorvida pelo aparelho produtivo

Verificamos que a celeuma é gerada a partir do momento que o legislador usa de expressões genéricas para tratar do tempo dos tributos. LUCAS GALVÃO DE BRITO ao examinar o critério espacial do Imposto sobre a Importação identifica o problema de se trabalhar com *coordenadas genéricas*:

[...]Com efeito, os mecanismos empregados na tessitura do fato jurídico tributário importação mostram bem as dificuldades em trabalhar-se apenas com um *coordenada genérica*, como insistia – e ainda insiste – boa parte da doutrina no direito tributário. A falta de precisão quanto ao local da incidência muitas vezes causa reflexos importantes na definição também de sua marca (critério, aspecto) temporal, como registra o jurista ora citado, ocasionando confusão no que diz respeito à alíquota aplicável e outros problemas decorrentes da unidade conceptual da norma jurídica tributária.³⁰⁶

O autor citado por GALVÃO DE BRITO é AMÉRICO MASSET LACOMBE que afirma que a coordenada de tempo para a incidência do Imposto sobre a Importação deve ser interpretada como a “entrada no território nacional através das repartições aduaneiras”.³⁰⁷

Essa necessidade de um critério temporal específico foi considerada pelo Superior Tribunal ao julgar caso que tratava de extravio de mercadoria importada. Na oportunidade esta corte enunciou o seguinte entendimento:

[...] Não obstante o fato gerador do imposto de importação se dê com a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional, **torna-se necessária a fixação de um critério temporal a que se atribua a exatidão e certeza** para se completar o inteiro desenho do fato gerador. Assim, embora o fato gerador do tributo se dê com a entrada da mercadoria em território nacional, ele apenas se aperfeiçoa com o registro da Declaração de Importação no caso de regime comum e, nos termos precisos do parágrafo único, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 37/66, "com a entrada no território nacional a mercadoria que contar como tendo sido importada e cuja a falta seja apurada pela autoridade aduaneira".³⁰⁸

nacional”. Neste sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 412.220/RS*. Relator: Ministro Francisco Falcão. Julgamento: 25 out. 2005. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 19 dez. 2005. Id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 184.861/RJ*. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Julgamento: 08 mar. 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 16 maio 2005; Id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 313.117/PE*. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Julgamento: 21 out. 2003. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 17 nov. 2003. No entanto é preciso ressaltar que o STJ também tem decisão no sentido de que o Imposto de Importação incidiria no momento da entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, sendo que essa regra se aplicaria à importação de bens de capital, contrariando as decisões anteriormente citadas. Vf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 328.835/SC*. Relator: Ministro Castro Meira. Julgamento: 03 nov. 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 14 nov. 2005.

³⁰⁶ BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo: ensaio sobre a competência e a definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 122.

³⁰⁷ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Imposto de Importação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 29.

³⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 362.910/PR*. Relator: Ministro José Delgado. Julgamento: 16 abr. 2002. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: 13 maio 2002.

Por esse exemplo, constata-se a importância de critérios temporais claros e bem delimitados na regra-matriz de incidência para manutenção não só da harmonia intranormativa, mas também para a estabilidade e segurança das relações jurídicas.³⁰⁹

Daí se verifica o critério temporal definindo a alíquota, e a alíquota confirmando, assim, o respeito ao comando constitucional temporal.

4.9 A intertextualidade na definição do critério temporal pelo legislador ordinário

Feita essa análise da localização do critério temporal na hipótese de incidência e de sua relação com os demais critérios da regra-matriz de incidência tributária, avancemos agora para debates específicos sobre as formas como esse elemento é trabalhado em nosso sistema jurídico tributário.

Quando nos debruçamos sobre determinado texto, estamos fazendo um recorte sobre aquela parcela da realidade, para fins de melhor aproximação do objeto de estudo. Tal empreendimento, contudo, não implica um isolamento absoluto da linguagem recortada; esta, a qualquer momento, pode ser combinada às demais classes e subclasses, com os demais textos de um domínio mais amplo, tudo de acordo com os interesses intelectivos do intérprete e com os limites que o próprio sistema em que se encontra o objeto de interpretação impõem.

Esse processo que parte de duas ou mais materialidades textuais para a construção de sentido de uma composição textual é chamado de *intertextualidade*³¹⁰. A intertextualidade, como explica PAULO DE BARROS CARVALHO, “é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes, ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecidas entre eles”³¹¹. Uma vez inseridos no sistema, esses textos iniciam um intercâmbio de conteúdo, intra e extrassistêmico.

³⁰⁹ Discordamos de HAMILTON DIAS DE SOUZA, que afirma que o critério temporal seria dispensável no caso dos tributos instantâneos (isto porque o autor admite a existência de tributos continuados e complexos ou periódicos, posto que este se daria simultaneamente ao momento da ocorrência do critério material. (*Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional*. São Paulo: IBDT; Resenha Tributária, 1980, p. 21-28).

³¹⁰ Importante que a intertextualidade não pode ser confundida com dialogismo, conforme esclarece FIORIN, ao dissertar sobre o pensamento de MIKHAIL M. BAKHTIN. Aquela pressupõe uma interdiscursividade, diz respeito tão somente às relações dialógicas materializadas entre textos. Pressupõe ainda textos que tenham independência um do outro, devendo-se diferenciar intertextualidade de intratextualidade. É dizer, se as vozes, a que se refere BAKHTIN, são encontradas no interior de um mesmo texto, não há que se falar em intertextualidade (FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2016, Capítulo 2).

³¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 196.

É por isso que, segundo o doutrinador, no direito o percurso da intertextualidade pode ser observado em dois níveis bem específicos: (i) o estritamente jurídico, também chamado de intrajurídico, que se estabelece entre os textos dos diferentes “ramos” do próprio ordenamento (civil, comercial, penal, tributário, etc.); e (ii) o jurídico em sentido amplo ou extrajurídico, que compreende um avanço também na direção a saberes (sociologia, história, economia, etc.) que têm o direito por objeto.³¹²

A intertextualidade intrajurídica apresenta grande relevância para a hermenêutica do Direito, uma vez que suas unidades normativas do sistema jurídico vivem em constante diálogo: normas de lei ordinária conversando com outras normas de lei ordinária ou com normas constitucionais, com normas infralegais e até com normas revogadas, sejam elas do mesmo domínio do jurídico ou de diferentes domínios. Isto ocorre pois, como já estudado, o sistema normativo forma uma unidade que dimana de um fundamento superior de validade: a Constituição positiva.

Essa conversação intertextual se mostra ainda mais relevante no Direito Tributário, tendo em vista que este ramo é construído sobre outras disciplinas, é dizer, trata de fenômenos que, muitas vezes, já se encontram regulados por outros “ramos” do Direito, público ou privado, como pelo Direito civil, comercial, bancário, trabalhista, administrativo, tudo de acordo com seu espírito e necessidades próprias, por isso ele é chamado de *direito de sobreposição*.³¹³

Para ALFREDO AUGUSTO BECKER, dessa razão decorre a consequência de que, quando a regra de Direito Tributário faz referência a um conceito ou instituto de outro ramo do Direito, está admitindo o significado jurídico ali tomado, somente havendo alteração, quando o Direito Tributário cria uma regra jurídica provocando essa “transfiguração”: “tomando como ‘dado’ (matéria-prima para elaboração a nova regra-jurídica) o ‘construído’ (o conceito ou instituto jurídico de outro ramo do Direito)”³¹⁴.

Essa força e necessidade de visita a ramos outros do ordenamento é evidenciada pelo Código Tributário Nacional (CTN), que em seu art. 110 veda ao legislador infraconstitucional

[...] 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

³¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 198.

³¹³ XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal I*. Reimpressão. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981, p. 23.

³¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2007, p. 132.

Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Cabe observar que o CTN *dixit minus quam voluit*, isto porque, a nosso ver, o comando protege também os conceitos de ramos do direito público, por utilizar conceitos como de serviço público ou de obra pública, ou mesmo de conceitos advindos do léxico.

Nas hipóteses abrangidas pelo aludido dispositivo, entendemos que houve uma limitação da liberdade do legislador tributário em definir os conceitos constitucionais, porque, se o constituinte houver adotado um sentido específico de outro ramo para atribuir competência tributária, este sentido não pode por ele ser alterado.

A compreensão dessa sistemática é muito importante para balizar a liberdade do legislador complementar e do legislador ordinário para definir o critério temporal dos tributos. Isso porque este importante elemento delimitador do Poder de Tributar, muitas vezes, se encontrará regido por outras esferas do jurídico, e quando assim for, não poderá ser alterado.

Um importante exemplo do que estamos a afirmar diz respeito ao ITBI, isto porque, quando a Constituição Federal outorga competência para os municípios cobrarem imposto “inter vivos” sobre a transmissão de bens imóveis, ela o faz adotando o conceito de transmissão do direito privado. Uma breve digressão ao Código Civil de 1916, vigente à época da promulgação da Constituição Federal de 1988, nos permite verificar que ali se definia que a transmissão só ocorreria “depois da transcrição ou da inscrição, no registro de imóveis” (art. 676 do CC/16³¹⁵), definição que foi mantida pelo Código Civil de 2002 (art. 1.245 do CC/02³¹⁶) (cf. Capítulo 5, Item 5.2)

A intertextualidade extrajurídica, também apresenta sua importância. O avanço na direção de outros setores do conhecimento pode, assim, trazer grandes auxílios no labor exegético realizado sobre os textos jurídicos, afinal é do tecido das demais realidades linguísticas que o legislador recolhe a argamassa que utilizará para a construção do Direito. Todavia, tais imersões não podem ultrapassar os limites lógicos do sistema jurídico, interferindo neste plano linguístico de forma direta, sem passar pelos seus “filtros”, sob

³¹⁵ “Art. 676. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos só se adquirem depois da transcrição ou da inscrição, no registro de imóveis, dos referidos títulos (arts. 530, n I, e 856), salvo os casos expressos neste Código” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916*. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro: DOU, 5 jan. 1916).

³¹⁶ A despeito de ter sofrido uma alteração redacional em relação ao código anterior, a mensagem veiculada pelo Código Civil de 2002 se manteve a mesma. Confira-se: “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” (Id. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

pena de atropelar a ordem e a segurança, dentre tantos outros princípios que lhe conformam. É dizer, não há uma relação materializada entre estes textos: as informações externas ao mundo jurídico atuam mais propriamente como as vozes do dialogismo de BAKHTIN³¹⁷, que conversam com os textos jurídicos, que o atravessam e, embora se projetem subjetivamente na interpretação, influenciando na sua significação, não aparecem, não podendo ser identificadas, classificadas ou definidas.

A intertextualidade extrajurídica, conquanto tenha seu relevo no plano cognoscitivo (até pela abertura semântica que nosso sistema apresenta), não pode ser utilizada para alterar o jurídico, mas tão somente para compreendê-lo, isto porque ao Direito só importa a linguagem juridicizada, isto é, aquela que foi nele inserida mediante as regras do próprio sistema e que, desse modo, se encontra apta a produzir os devidos efeitos. Conforme consigna AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “O que é jurídico, é jurídico, não é econômico, político, histórico, contábil, porque o critério utilizado para a separação destes outros domínios do social em relação ao direito é justamente a homogeneidade sintática do universo jurídico”³¹⁸.

No que diz respeito ao critério temporal da Regra Matriz de Incidência Tributária, é importante registrar que ele só pode ser definido dentro do mundo jurídico. Exemplifiquemos essa preocupação com a questão da influência da contabilidade para o Direito Tributário. Conquanto as normas e informações contábeis sejam gravadas de alta relevância tanto para a produção de normas gerais abstratas como para a composição de normas individuais e concretas, à medida que sejam vertidas em linguagem probatória, elas não podem atribuir efeitos jurídicos enquanto não positivadas, não se pode tributar com base pura e simples em normas ou critérios contábeis se ela não foi incorporada pelo Direito Tributário. Somente a contabilidade juridicizada pode influenciar neste campo do jurídico, por ser, a partir de então, também jurídico-tributária, e daí se retorna à intertextualidade intrajurídica, com as possibilidades e ressalvas já tratadas.

Para exemplificar, e considerando a tributação do Imposto sobre a Renda, temos que o simples fato de um valor ter sido registrado contabilmente não enseja a incidência do gravame, se esta não foi disponibilizada ao seu beneficiário, de acordo com as disposições regentes. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) apresenta diversos casos nos quais teve de enfrentar a questão. A título ilustrativo citamos a decisão

³¹⁷ FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2016, *passim*.

³¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 566.

proferida no Acórdão nº 106-14497, em que se julgava recurso contra a decisão da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ), que havia entendido que o registro em conta de provisões em atendimento ao regime de competência, por si só, sem a disponibilização em conta em favor do credor, poderia dar ensejo ao nascimento da obrigação tributária. Neste caso, o CARF decidiu pela necessidade reforma da decisão da DRJ, consignando que o crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não poderia ser alcançado pela tributação, pois não configuraria disponibilidade jurídica ou econômica, por não ter o condão de extinguir a obrigação nem antecipar a sua exigibilidade pelo credor. O acórdão restou assim ementado:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR - Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados. Fica prejudicada a hipótese de incidência não se verificando a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Se não há disponibilização da renda, no sentido acolhido pelo Direito Tributário, nenhuma operação contábil por si só pode dar ensejo à aplicação da RMIT, por razão de trazer implicações econômicas, se este dado não foi incorporado pelo Direito Tributário para ensejar a cobrança da exação, nem se o desempenho se der sob o manto da justificativa do emprego a praticabilidade, o qual será a seguir explorado.

Assim, temos, em resumo, que o Direito Tributário, como direito de sobreposição, deve estar atento às definições, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e forma advindos de outros ramos do jurídico, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição na delimitação de competências tributárias, para a definição do critério temporal da RMIT. Além disso, vimos que a relação do direito com outras propostas cognoscidas não pode alterar o critério temporal definido juridicamente, servindo tão somente para compreendê-lo e provar quando ele ocorreu no caso concreto.

4.10 Fatos tributários instantâneos, pendentes e “complexivos”

Um relevante debate para o estudo do critério temporal, e que ganhou mais clareza e lógica a partir das críticas capitaneadas por PAULO DE BARROS CARVALHO, diz respeito à proposta de classificação do fato jurídico tributário – ou, na nomenclatura utilizada pelos precursores brasileiros desta classificação, do “fato gerador” – de acordo

com o tempo marcado para sua realização em “instantâneos”, “continuados” e “complexivos”.

Parte dessa classificação surgiu a partir das lições de AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO³¹⁹, em sua clássica obra *Fato gerador da obrigação tributária*, que, inspirado na doutrina estrangeira (notadamente nos autores MERCK, VANONI e GIANINI), propôs que o tempo dos tributos fossem classificados em instantâneos e complexivos.

Resumidamente, de acordo com essa divisão, os fatos tributários instantâneos corresponderiam àqueles que ocorrem em um momento único ou singelo de tempo, isto é, que se iniciam e se encerram em uma mesma unidade temporal, de modo que cada vez que surgem fazem nascer uma obrigação tributária autônoma, a exemplo do que, segundo esta tese, ocorreria com impostos como o ICMS ou o II. Já os fatos complexivos diriam respeito àqueles cujo ciclo de formação se completaria dentro de um período de tempo, sendo formados por uma multiplicidade de fatos, circunstâncias ou acontecimentos, como aconteceria em relação ao IR.³²⁰ Essa perspectiva teve adesão da maioria dos autores brasileiros da época.

No entanto, PAULO DE BARROS CARVALHO, após se debruçar sobre a análise da procedência lógica da aludida classificação, alertado pela “Teoria dos fundamentos óbvios”, de ALFREDO AUGUSTO BECKER, pôde identificar os sérios problemas nos pressupostos que comprometeriam seu sustento de forma definitiva.

A primeira crítica diz respeito à própria nomenclatura utilizada, isto porque o termo *complexivo*, provindo do italiano *complessivo*, não existe em nosso léxico, implicando em censurável neologismo, já que o termo quer se referir nada mais que à complexidade do fato jurídico tributário, que não se confunde com os fatos parciais que o compõem. A segunda reside no fato de que o desenlace da obrigação tributária sempre há de operar de forma instantânea, isto porque cada fato é único e acontece num átimo. Conforme raciocínio elaborado com mestria pelo doutrinador:

Nos chamados ‘fatos geradores complexivos’, se pudermos destrinchá-los em seus componentes fácticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatos que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados, na forma legalmente estipulada. Ora, *isso acontece num*

³¹⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

³²⁰ *Ibid.*, p. 121-123.

*determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto.*³²¹

Tanto os chamados “fatos complexivos” como os fatos instantâneos ocorrem no átimo determinado pela legislação. Não é o conjunto de fatos que são levados em conta em sua compositura que mudará isso. Acrescente-se que raramente, para não dizer nunca, teremos um fato que se possa dizer “atômico”, único, todo fato é formado por uma complexidade de fatores. É assim dizer, o fato jurídico tributário será apreendido como uma foto, independente do filme que o envolva, na qual deverão estar presentes, ao mesmo tempo, todos os detalhes da imagem que serão importantes para o nascimento do conseqüente da norma impositiva. O que ocorre é que em alguns deles o legislador definiu expressamente quais seriam e como se dariam esses “fatos parciais”, como no caso do IR. Daí é que insistimos na importância das classificações. O corte composto pelos aspectos material, temporal e espacial realizado pelo legislador tributário é que importará à concretização do fato.

Assim, não se nega que, no IR, exemplo clássico de “fato gerador complexo”, haja vários fatos que estejam abrangidos pela norma, mas uma coisa são os fatos isolados que importarão a conformação da base de cálculo do tributo, e outra coisa é o fato jurídico tributário (que VON TUHR denomina *factum* para diferenciar dos fatos que o compõem³²²), com todas notas necessárias à sua conformação.

É de se ressaltar, como pontua EURICO DINIZ DE SANTI³²³, que a Ciência do Direito, por se encontrar num plano de sobrelinguagem – tendo em conta que cuida de descrever a linguagem do direito posto –, deve ofertar classificações que mantenham coerência e fidelidade aos critérios previstos por seu objeto, no caso o Direito posto. Portanto, considerando a dissonância dessa classificação tradicional com a necessária instantaneidade do tempo factual, é que podemos concluir que ela não se sustenta justamente por não guardar fidelidade com o objeto classificado. Como assevera PAULO DE

³²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 167, grifo nosso.

³²² A lição de VON TUHR é referida em COSTA, Alcides Jorge. Da teoria do fato gerador. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso sobre teoria do direito tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975, p. 119.

³²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributo e classificação das espécies tributárias no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters, 19 mar. 2012. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

BARROS CARVALHO, trata-se de classificação vazia de conteúdo e que se implica nos próprios termos, cujo *discrīmen* é inadequado, pois não há fatos que não sejam instantâneos, visto que “todo evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante)”³²⁴.

Pois bem, a essas duas classes a doutrina acrescentou uma terceira, denominada “fatos geradores continuados”, que compreenderia aqueles acontecimentos que fossem duradouros, isto é, que se prolongassem no tempo, nos quais se inseririam o ITR, o IPVA e o IPTU.

Essa classificação, no entanto, também é passível de forte crítica, pois concebe a possibilidade haver fato que fosse acontecendo aos poucos, que fosse concomitantemente sendo reconhecido pela ordem jurídica, o que refoge à lógica jurídica. Por mais perenes ou complexos que sejam os acontecimentos do plano social, o fato jurídico só tem lugar quando se completa a figura por ele tipificada.³²⁵

Não havendo a verificação das circunstâncias materiais necessárias e suficientes a que produza os efeitos que lhe são inerentes (art. 116, inciso I, do CTN), não há que se falar em fato jurídico tributário. A circunstância de quaisquer dos aspectos necessários à conformação do fato jurídico estar pendente já demonstra que ele não aconteceu. Não havendo meio caminho, meio fato.³²⁶

Críticável, portanto, a redação do art. 105 do CTN ao falar em “fatos geradores pendentes”, apesar de o conteúdo da norma ratificar o que estamos a dizer, pois confirma a aplicação de eventual lei nova, mesmos nesses casos, pois inexistirá fato jurídico tributário se algum dos fatos que formam o arranjo da hipótese de incidência não tiver se concretizado, e isto diz respeito ao fato forma, ao fato tempo e ao fato espaço.

Atentando para a tese de FRANÇOIS OST a respeito dos problemas que circundam a instituição do tempo pelo direito, vislumbramos que esta proposta classificatória que trata os fatos como algo que se prolonga no tempo ilustra bem o que ele

³²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 169.

³²⁵ Id. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 137-138.

³²⁶ HAMILTON DIAS DE SOUZA afirma que o critério temporal seria dispensável no caso dos tributos instantâneos (isto porque o autor admite a existência de tributos continuados e complexos ou periódicos), posto que este se daria simultaneamente ao momento da ocorrência do critério material. Assumida a premissa que todos os tributos são instantâneos, como fazemos neste trabalho, não se pode dizer que o critério temporal deva ser sempre simultâneo ao critério temporal, mas deve ser harmônico a ele. Até porque essa simultaneidade não existe. O critério temporal defini o critério material, e o critério material baliza o critério temporal (*Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional*. São Paulo: IBDT; Resenha Tributária, 1980, p. 21-28).

chama de “tentação do determinismo”, isto é, na dificuldade em se desprender da ideia de tempo como algo pleno e contínuo para conceber a forma instituinte que traz a ruptura, a descontinuidade, enfim, o instante. Segundo OST, é neste contexto que a ideia de um tempo jurídico, transformador, mas portador de sentido social avoca toda sua acuidade:

Ora, não podemos ignorar que se faz valer também uma concepção completamente diferente do tempo, infinitamente mais lábil e inventiva: o tempo das hesitações e rupturas, das suspensões e dos intervalos – o *kairós* dos gregos, o instante propício que transtorna a continuidade cronológica³²⁷.

Aplicando as lições do filósofo francês de forma analógica, temos, então, que os autores que defendem a existência de fatos “instantâneos”, “continuados” e “complexivos” seguem a razão determinista que relaciona o tempo como um eixo horizontal da duração, em oposição a um eixo vertical de instante. No entanto, OST adverte que esse confronto é inútil, pois o tempo institucionalizado é uma coisa e outra: “uma duração, crivada em descontinuidades múltiplas, sempre a ser reinventado; **instantes carregados de peso e sentido**”³²⁸. Nesse “sentido” a que alude o autor é que reside toda a complexidade abrangida pelo fato, que não precisa ser contínuo para apreendê-la.

O que podemos notar é que estes casos que equivocadamente são chamados de “continuados” e “complexivos” podem envolver uma incidência marcada pela periodicidade, ou seja, pela possibilidade de sua incidência de tempos em tempos pré-determinados, marcados da mesma forma por um instante de ruptura, uma pausa para instituição de uma realidade nova. O tempo dos fatos jurídicos tributários é, assim, feito de instantes criadores, que carregam um peso e um sentido maiores que eles, mas não por isso deixam de ser instantâneos.

4.11 Tributos periódicos e o seu critério temporal

Ao se filiar à doutrina que crítica veemente o uso da expressão *complexivo*, ALCIDES JORGE COSTA³²⁹ propõe que os fatos jurídicos tributários sejam classificados em instantâneos e periódicos, em função da relevância do decurso do tempo para o fato jurídico tributário. Na primeira classe, essa relevância inexistiria, enquanto na segunda ela

³²⁷ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 31.

³²⁸ Ibid., loc. cit., grifo nosso.

³²⁹ COSTA, Alcides Jorge. Da teoria do fato gerador. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso sobre teoria do direito tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975, p. 123-124.

importaria, pois o fato só se completaria após a decorrência de determinado ciclo periódico.

A classificação do autor é pertinente no sentido de que de fato nosso sistema jurídico tributário prevê hipóteses de incidência em que o intervalo temporal é elemento imprescindível à sua configuração; contudo, dizer que essas hipóteses se oporiam à classe dos instantâneos faz ressurgir as mesmas críticas levantadas no tópico anterior. Haveria fato que não fosse instantâneo?

Entendemos que o autor, no entanto, não utilizou o termo *instantâneo* no sentido comum, como algo que se produz em um átimo de tempo, mas no sentido, como advertido por LUIS EDUARDO SCHOUERI de algo “que se esgota, por sua própria natureza, num certo período de tempo, i.e., aquele que não tende, por sua própria natureza, a reproduzir-se”³³⁰. E destacamos aqui a ideia de reprodução. Isto porque tributos periódicos correspondem àqueles que afetam situações perenes, que se espraiam ao longo de um período de tempo ou mesmo por toda existência da pessoa (física ou jurídica) e que o constituinte permitiu serem gravadas pelos entes tributantes em datas fixas, que se repetem a cada ciclo, mas cada vez geram uma nova incidência. Nesses casos, busca-se gravar situações que englobam uma sucessão regular de atos jurídicos contínuos ou estados de fato, de forma instantânea.

ALFREDO AUGUSTO BECKER faz questão de destacar o caráter exclusivo de cada incidência, mesmo nos tributos periódicos:

[...] refletindo-se, verifica-se que não é a mesma hipótese de incidência *realizada* que esta sofrendo a segunda e sucessivas incidências da mesma regra jurídica. esta poderá incidir tantas vezes (anualmente ou diariamente) enquanto durar o estado de fato; o número de incidências dependerá das *coordenadas* de tempo da realização da hipótese de incidência, isto é, a hipótese de incidência poderá consistir no estado de fato com duração de um ano ou de um dia, de modo que ao término do segundo ano ou do segundo dia, logicamente ocorre uma *segunda* realização da hipótese de incidência.³³¹

Como não são medidos em atos isolados, nem, na maioria das vezes, não apresentam entrada de novas riquezas, para esses fatos a definição do tempo (no sentido de intervalo) de incidência será essencial para medir a grandeza a ser tributada, de uma forma que mantenha o equilíbrio entre o dever de contribuir e a justiça, a capacidade contributiva, e a igualdade.

³³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 496.

³³¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 355.

O momento de incidência de tais exações é, então, marcado por uma data fixa, peculiaridade esta que levou alguns autores a classificarem o critério temporal dos tributos em duas categorias (i) *certus quando* e (ii) *incertus quando*, a exemplo de MISABEL DERZI, que explica:

Os tributos *certus quando* são aqueles em que a lei expressa ou implicitamente indica um *momento certo* para que se dê a ocorrência do fato gerador. Ex.: IR, dia 31 de dezembro de cada exercício fiscal, ou IPTU, dia 1.º de janeiro de cada ano.

Os tributos *incertus quando* são aqueles em que a lei não marca um momento para que ocorra o fato gerador, ex: o ICM; toda vez que determinados sujeitos praticam operações relativas à circulação de mercadorias, em qualquer momento ocorre o 'fato gerador'. Assim também com o IPI e o imposto de importação³³².

A classificação dos autores, no entanto, merece prudência. Não há como sustentar a existência de uma incidência sobre tempo incerto. O critério temporal, como defendido, deve ser precisamente definido na regra-matriz de incidência tributária. O que ocorre é que, a depender da materialidade que se almeje alcançar, pode-se adotar um ou outro critério delimitador do tempo para marcar a sua concretização em termos jurídicos.

Esses critérios para essa estipulação estão bem definidos no Código Tributário Nacional. Enquanto o art. 116 do CTN dispõe sobre as materialidades que se concretizam no momento em que estejam definitivamente constituídas nos termos do direito aplicável ou constatadas as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que lhe são inerentes, o art. 144, § 2º, versa sobre a possibilidade do nascimento da obrigação tributária na data em que o Direito considera ocorrido o fato jurídico em tributos lançados por período. É dizer, neste último caso tem-se que o critério temporal se serve do tempo-calendário e, ainda, do tempo como intervalo (no espaço entre uma incidência e outra) enquanto, na primeira, não.

Não podemos nos esquecer de que o critério temporal é elemento necessário e condicionante para verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, não sendo possível a juridicização de acontecimentos que se deem em instante diverso ao nele definido. Assim, o *incertus quando* aludido pelos autores deve ser interpretado como a inexistência de uma data pré marcada pela lei.

Sobre essa possibilidade temporal de incidência tributária, SACHA CALMON NAVARRO COELHO traz interessante ilustração: nos tributos que não têm uma marcação no calendário para ser aplicado (ex.: do ISS), a incidência ocorre como um raio elétrico que

³³² DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 148.

pode cair em qualquer ponto (de vários pontos de uma linha do tempo); enquanto nos tributos periódicos como o IPTU, o critério temporal funcionaria como um *para-raios*, de modo que o corisco da incidência incidiria sobre ele e não qualquer ponto (da linha do tempo).³³³

Tradicionalmente se apontam como tributos periódicos aqueles que atingem materialidades perduráveis e ininterruptas, como: *ser* proprietário de imóvel localizado em zona urbana ou rural, *ser* proprietário de veículo automotor, *ter* disponibilidade de riqueza nova³³⁴.

Nesses casos, a tributação alcança o *estado de fato* do sujeito passivo, e não o negócio jurídico ou negócios a ele subjacentes ou ações instantâneas. No caso, por exemplo, do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana (IPTU), a tributação há de alcançar o “ser proprietário”, e não “comprar” ou “vender” bem imóvel, por exemplo, posto que estaria a caracterizar outro fato jurídico, do mesmo modo que ocorre com o IPVA e com o ITR. Como essa incidência se dá de forma instantânea, o contribuinte será aquele que realizar a materialidade, na data escolhida pelo legislador, independente de quem ocupou essa posição por maior tempo durante o intervalo entre uma incidência e outra, ou de relações contratuais de direito privado em sentido contrário, como adverte JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

[...] nada interessa a fase pré-jurídica (anterior à referida materialidade), ou seja, as tratativas prévias nos negócios jurídicos, a celebração de contratos, recebimentos antecipados, ou seja, situações anteriores à aquisição da propriedade, ou a efetiva posse, ou utilização do domínio útil do imóvel³³⁵.

Esse arranjo instrumental escolhido pelo constituinte, como adiantado, implicará sistemática própria para sua identificação no tempo. Com efeito, a Lei Maior, ao outorgar aos entes federados a competência para tributarem situações deste perfil, delimita, ainda que de modo implícito, sua exigência a um período mínimo que se ajuste aos esforços do contribuinte para mantê-los e ao mesmo tempo a necessidade do Estado em manter o fluxo de caixa. Essa necessária combinação levou ROQUE ANTONIO CARRAZZA à conclusão de que o intervalo mínimo a que nos referimos corresponderia ao período anual. Nas suas palavras: “a diretriz coincide com a que norteia o agir das pessoas políticas,

³³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O imposto de renda – liber amicorum in honor do Prof. Paulo de Barros Carvalho. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) *Direito tributário - homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 294.

³³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 78.

³³⁵ MELO, José Eduardo Sorares de. *IPTU e ITR (teoria e prática)*. São Paulo: Dialética, 2015, p. 187.

obrigadas que são a levar em conta o Orçamento, sabidamente anual, tanto que também conhecido como ‘lei ânua’³³⁶ Por uma questão de simetria, defende o doutrinador que, dentro desse período, a tributação deve se dar apenas uma vez; em outras palavras, os tributos que atinjam situações jurídicas dos contribuintes que se conservam no tempo só podem incidir uma vez por ano³³⁷

Esse, durante muito tempo, foi o caminho percorrido pelos estados e municípios³³⁸ ao instituírem tais tributos. É cediço que os legisladores ordinários, em geral, costumam optar por sua incidência no dia 1º de janeiro de cada ano (tanto no caso do IPVA, como no caso do ITR e do IPTU). Ocorre que muitos deles, incentivados pela ação dos grandes municípios neste sentido, passaram a estabelecer mais de um marco temporal para a aplicação da norma tributária.

Como exemplo, verifica-se que no caso do IPVA, tornou-se comum a estipulação de dois marcos temporais para a sua incidência, no tradicional dia 1º de janeiro e no momento da sua aquisição pelo consumidor, o primeiro para quando se tratar de veículo usado, e o segundo em se tratando de veículo novo. Em alguns estados há ainda a fixação de outros momentos (*ex vi* da Lei nº 13.296/08, do Estado de São Paulo) como da data do desembarço aduaneiro, quando cuidar de veículo importado diretamente pelo consumidor, da data da arrematação, quando veículo novo adquirido em leilão, dentre outros.

Nestes casos, é preciso ter em mente que estas situações excepcionais, como a incidência o tributo na data da primeira aquisição do veículo novo, pelo consumidor, a incidência não ocorrerá novamente naquele mesmo dia e mês, mas no ano seguinte sua incidência será única, não periódica, se darão *incertus quando* (no sentido de ausência de data fixa ex. no momento da primeira aquisição do veículo novo). É importante notar que os distintos critérios temporais veiculados pelas legislações estaduais mais recentes não significam, pelo menos não devem significar, uma derrogação do intervalo anual, mas um mecanismo que o legislador buscou para ajustar a periodicidade da tributação com a possibilidade de abranger interregnos que embora estivessem dentro de sua competência tributária não estivessem sendo alcançados pela incidência periódica.

Entendemos ser possível a fixação desses momentos para fins de atingir essas situações que não estariam sendo tributadas, mas se encontram dentro da sua esfera

³³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 79.

³³⁷ *Ibid.*, loc. cit.

³³⁸ Quanto ao Imposto Territorial Rural (ITR), a União mantém como único critério temporal o dia 1º de janeiro de cada ano (Lei nº 9.393/1996).

competencial, desde que haja proporcionalidade na cobrança, considerando o número que meses que faltam para a incidência anual ordinária, de modo que esses contribuintes não sejam mais onerados que aqueles que detiveram a propriedade de seus veículos desde 1º de janeiro. O cálculo seria semelhante àquele efetuado quando o veículo é furtado ou roubado, para o qual a lei prevê a restituição proporcional do tributo pago. Neste caso, as legislações estaduais preveem que o imposto pago seja restituído à razão de 1/12 (um doze avos) por mês a partir do mês da ocorrência do fato.³³⁹

Nestes casos, então, a exigência em intervalo menor deve ser proporcional ao tempo remanescente até a próxima incidência, proporcionalidade que exigiria uma variação da alíquota, elemento próprio para se realizar esse tipo de operação.³⁴⁰

Na tributação pelo IPTU também é comum se deparar com a estipulação de mais de uma possibilidade de instante para incidência do gravame. A legislação do Município de São Paulo, que trazemos de exemplo, considera ocorrida a materialidade do IPTU, no primeiro dia do mês subsequente ao que ocorrer “a) constituição ou alteração do excesso de área” e do “b) desdobro, englobamento ou remembramento de lote construído que resulte em constituição de novo terreno não construído”³⁴¹.

Essa variação no critério temporal também pode ser compatibilizada com a Constituição, desde que haja, de fato, uma alteração no critério quantitativo que justifique a medida excepcional; que a incidência se dê em momento posterior à efetiva concretização desse aumento da base de cálculo; e que a tributação não signifique um rompimento do intervalo implícito nas dobras do texto constitucional, sobre o qual dissertamos. Nestes termos, teríamos uma alíquota também proporcional ao número de meses restantes até 1º de janeiro e uma base de cálculo que se referisse somente à parcela acrescida ou aumentada do imóvel. Assim, a fórmula anteriormente apresentada, teria, em vez de “bc”, um “bc' ”, que representaria essa diferença.

³³⁹ *Ex vi* do art. 1º da Lei 13.032, de 29 de maio de 2008 que alterou a Lei 6.606 de 20 de dezembro de 1989, ambas do Estado de São Paulo (SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa. *Lei nº 13.032, de 29 de maio de 2008*. Altera a Lei n. 6.606, de 20 de dezembro de 1989, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. São Paulo, 29 maio 2008).

³⁴⁰ A proposta das legislações estaduais mais recentes de uma multiplicidade de critérios temporais demandaria, assim, um o seguinte cálculo no critério quantitativo: $Cq=bc.alq$, sendo que $alq=x.(y\div 12)$. Explicando as variáveis, temos que o critério quantitativo (Cq) será igual (=) ao resultado da multiplicação (.) da base de cálculo (bc) pela alíquota (alq), sendo que a alíquota deverá ser o valor resultante da multiplicação entre o percentual estabelecido em lei para o tributo (x) e a o número de meses restantes para a sua próxima exigência (y), dividido por 12 (representando os dozes meses do ano).

³⁴¹ Redação do §2º do art. 24 da Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo (SÃO PAULO (Município). Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico. *Decreto nº 57.516, de 8 de dezembro de 2016*. Aprova a Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo. São Paulo: DOC, 9 dez. 2016).

Ou seja, vemos que a solução dessas questões demanda uma conversa entre critério temporal e critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

A razão se alinha ao pensamento de ALFREDO AUGUSTO BECKER:

[...] o chamado imposto de propriedade territorial e predial tem como hipótese de incidência um estado de fato; a existência permanente, *durante um ano civil*, de imóvel objeto de direito de propriedade; todos os anos, enquanto o imóvel for objeto de direito de propriedade, o imposto será cobrado uma única vez e durante aquele ano não serpa cobrado outra vez o mesmo imposto

Também hoje vemos o fato de atuar em determinado ramo ou ter uma empresa que trabalhe com certa atividade também sendo objeto de tributação por taxas de fiscalização periódicas, que envolvem não só uma atividade contínua do contribuinte, mas, principalmente, e até por decorrência disso, uma prestação de serviço contínuo pela administração pública de vigilância e controle. Este último é elemento não só justificativo, mas também pressuposto para essa forma de cobrança, isto porque, tratando-se de taxa que diga respeito a atividades que se exauram em determinado ato, não justificam a incidência periódica.³⁴²

No que diz respeito às taxas de licenciamento para localização de estabelecimento que envolve a atividade da Administração de zonear o espaço urbano e limitar a prática de certas atividades em zonas residenciais, comerciais, industriais, etc., o STJ tinha posicionamento de que não poderia ser renovada, pois a atividade administrativa se exauriria quando da abertura do determinado estabelecimento fiscalizado, sendo devido, só nesse momento, portanto. A razão foi objeto da Súmula nº 157 daquela corte, que dispunha: “É ilegítima a cobrança de taxa, pelo Município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial”. Contudo, o STF passou a proferir diversas decisões em sentido contrário, por entender que a atividade administrativa continuava mesmo após a abertura do estabelecimento, a fim de garantir a ordem, o sossego e o bem-estar social. Devido a esta nova perspectiva sedimentada pela Suprema Corte, a súmula foi cancelada, o que demonstra mais uma vez que a instituição temporal pelo direito é algo que muda de acordo com os interesses do Estado.

Mas tal periodicidade nas taxas depende de efetiva prestação contínua do Poder de Polícia e deve estar previsto em lei, pois, uma vez que se trata de tributação em data fixa, diz respeito ao critério temporal do tributo. Não pode a administração fixar novas

³⁴² Vf. RE 276.564/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, in DJU de 2.2.2001; RE 198.904/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, in DJU de 27.9.96.

incidências do tributo mediante norma infralegal, sob a justificativa de que se trataria de “renovação”. Para tanto, deveria, então, dispor sobre as hipóteses que provocariam essa renovação, também por lei. Além disso, deve haver consonância entre o valor cobrado e a existência de periodicidade na exigência das taxas, uma vez que essa espécie tributária é regida pelo princípio da referibilidade e da retributividade, uma vez que sua exigência (da mesma forma que o *quantum* exigido) deve estar vinculada a uma atividade estatal referida ao contribuinte.

4.11.1 A periodicidade no Imposto sobre a Renda

No caso do Imposto Incidente sobre a Renda (IR), a periodicidade se torna determinante, afinal é ela que possibilitará a formação do que a Constituição conceitua como renda e, por tal razão, reverbera largo debate doutrinário. Aqui a incidência do tributo também se dá a cada período de tempo pré-determinado, mas, diferentemente das hipóteses anteriormente vistas, a sua base de cálculo coteja valores apurados ao longo do interregno entre uma e outra incidência.

O conceito de renda, como pontificado por GERALDO ATALIBA no Direito brasileiro, é um conceito relativo, não um conceito absoluto, o que significa dizer que só há renda como sinônimo de “resultado”, isto é, do confronto de entradas e saídas, e do resultado positivo daí obtido.³⁴³

Ora, se assim o é, forçoso se mostra concluir pela necessidade de uma periodicidade na incidência do tributo para formar uma coluna de receitas e outras de despesas, que possam ser cotejadas a fim de contabilizar se o resultado foi negativo ou positivo. Para ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a razão disso é clara: “uma renda auferida no início do período de apuração pode ser completamente absorvida por um gasto dedutível suportado ao cabo deste mesmo período”³⁴⁴.

Não obstante, tem-se que a tributação pelo IR deve ser informada pelos princípios (ou “critérios” de acordo com o texto magno) estabelecidos no art. 153, § 2º, inciso I da CF/88: generalidade, universalidade e progressividade, primados que buscam garantir um tratamento igualitário aos contribuintes desse imposto e ao mesmo tempo balizam a messe do resultado que ensejará a configuração da renda.

³⁴³ ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do imposto de renda I. *Revista de direito tributário*, mesa de debate, São Paulo: Malheiros, v. 63, 2003, p. 22.

³⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda* (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 129.

O princípio da universalidade, em especial, induz necessariamente a consequência a ele implícita da periodicidade de incidência do gravame por ele informado. Isto porque não há como apurar o aumento patrimonial de modo universal sem estabelecer um período com termo inicial e final para tanto.

A progressividade que representa a necessidade de uma maior carga tributária quanto maior a base de cálculo também ratifica a indispensabilidade de um período de apuração, isto por uma questão lógica: não pode haver progressividade de um tributo que intente gravar a mutação patrimonial tomando em consideração apenas fatos isolados.

A base de cálculo do IR levará em conta cada disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos (art. 43, do CTN) e cada despesa ou custos necessários à obtenção daqueles fatores positivos, desde a data inicial à data final do período apreciado, momento este em que incide o gravame (*tempo no fato*)

Cabe ao legislador, então, dispor os enunciados prescritivos de modo a endossar a fidelidade desta demonstração financeira da inexorável precisão do método prescrito para apuração do eventual saldo positivo, para que se possa constatar a legitimidade do Estado em avançar sobre aquela expressão patrimonial.

A periodicidade do Imposto de Renda é, portanto, algo certo e inafastável. A questão que se apresenta neste tema é qual seria este período e se existiria uma delimitação constitucional a respeito.

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, constatando as várias referências do texto constitucional ao período anual e o próprio fato do funcionamento dos aspectos financeiros (previsões, orçamentos, gastos, investimentos, etc.) de que cuida o texto magno serem todos baseados em períodos de um ano, também faz alusão a uma periodicidade correspondente ao intervalo preciso do exercício financeiro, pois toda amarração organizacional do Estado brasileiro se encontra estruturada no plano anual.³⁴⁵

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, compartilhando do mesmo entendimento, ainda acrescenta que o princípio da anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”, da CF) também contribuiria para a conclusão de que a periodicidade do IR não poderia ser inferior a um ano. “De fato, se a lei que vier a majorar este tributo só poderá incidir no exercício financeiro seguinte ao de sua entrada em vigor, e se o exercício financeiro coincide, como

³⁴⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 185.

vimos, com o ano civil, segue-se que os ganhos do contribuinte só podem ser aferidos anualmente³⁴⁶.

De fato, a Constituição parece estimular a opção por um lapso anual para tributação da renda, mas que não se afeiçoa, necessariamente, como uma obrigatoriedade, o que estaria no campo da imprescindibilidade de que este período seja longo o suficiente para permitir a apuração das despesas dos investimentos do contribuinte a fim de verificar a existência ou não de acréscimo patrimonial, isto porque o decorrer do tempo é que vai, ao fim e ao cabo, dizer o que é renda, com bem elucidado por AMÉRICO MASSET LACOMBE:

[...] seria possível mensurarmos o tempo para aplicarmos ao princípio da igualdade um valor de dez, um valor de vinte. Teria sentido? O que é dez, o que é vinte, se nós abstrairmos o fator tempo? Um empresário, por exemplo, que tem um ganho de dez e outro que tem um ganho de vinte. Ganho de dez pode ser maior que de vinte, dependendo do fator tempo. Se ganho dez por ano, ganho pouco; se eu ganho dez por hora, ganho muito. Então, o fator tempo está inserido em tudo. Não podemos dele abstrair inclusive para medirmos o ganho de capital ou de renda³⁴⁷.

Qualquer lei que se não permita essa mensuração estará revestida de patente inconstitucionalidade.

Atualmente, para as pessoas físicas (IRPF), a lei ordinária estabelece um único período de apuração que, de fato, coincide com o próprio ano-calendário – o que permite utilizar as expressões *período-base* e *ano-base* como sinonímias, sendo que tão somente ao fim desse lapso é que ocorre a incidência do tributo – salvo em casos excepcionais, como a alteração de residência do ou para o Brasil (art. 16 e 18 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99). A lei também prevê recolhimentos mensais antecipados em hipóteses específicas (por meio do ordinariamente conhecido “Carnê-Leão”), mas que não implicam em novas incidências da regra-matriz e, portanto, não alteram o critério temporal³⁴⁸. No último átimo de todo o período é que haverá um encontro entre os valores apurados ao longo do ano.

³⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda* (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 133.

³⁴⁷ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Periodicidade do imposto de renda I. *Revista de direito tributário*, mesa de debate, São Paulo: Malheiros, v. 63, 2003, p. 32-33.

³⁴⁸ Ao tratar das relações desses recolhimentos antecipados com o IR periódico, JULIA DE MENEZES NOGUEIRA afasta a tese de múltiplas incidências tributárias: “Poder-se-ia pensar que, por existirem todas essas normas, haveria múltipla tributação dos rendimentos/renda das pessoas físicas. Isso, porém, não acontece. A legislação pertinente evita sobreposição de incidências, seja mediante enunciados que excluem das respectivas bases de cálculo os rendimentos tributados na fonte, seja através de norma que permite o crédito do tributo retido contra aquele que se tornará devido em virtude de outra regra-matriz (*Normas de Crédito*)” (*Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 186).

Quanto ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), temos que este sofrera diversas alterações legislativas aos longos dos anos, de modo que, na atual sistemática, vige, como regra, o período-base trimestral, que se conforma aos trimestres-calendário (encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário) (art. 1º da Lei 9.430/1996). E, de modo excepcional (embora seja corriqueiro, na prática), no caso específico do regime de apuração pelo lucro real, a lei traz a possibilidade de o contribuinte optar pela tributação com base no período-anual, encerrado em 31 de dezembro, exigindo, com o pressuposto condicionante para a opção que o recolhimento ocorra mensalmente, determinado sobre base de cálculo estimada.

Não se pode negar que, na sistemática de apuração anual, há maior abrangência de fatores que permitem verificar de modo mais amplo a existência ou não de acréscimo patrimonial; até por isso, muitas pessoas jurídicas fazem essa opção, quando permitido, mas isso não afasta a constitucionalidade da existência de um lapso menor, como ocorre no expediente trimestral, até porque, no caso das pessoas jurídicas, a dinâmica de entradas e saídas é, por regra, bem maior do que para as pessoas físicas, permitindo que essa flexibilização ainda se enquadre no conceito de renda. Contudo, ressaltamos que, se o período se mostrar insuficiente para a constatação de alterações patrimoniais, recaindo em tributações isoladas, não se revelará mais compatível com os preceitos Magnos.

Oportuno destacar que a periodicidade não diz respeito a uma pendência do fato jurídico, não importando em um arrastamento da sua concretização durante o período de apuração. A incidência do tributo é uma coisa, e seu período de apuração é outra. Este é o período considerado pelo trato da base de cálculo, cujos valores de entrada e saída serão considerados para esse cálculo, se há alguma coisa que pode ser chamada de complexa é a base de cálculo. O critério temporal, por sua vez é único, instantâneo, como já tivemos a oportunidade de registrar. Enquanto não ocorrer o instante fixado em lei, não há incidência do tributo; portanto, algo pode vir a transformar a situação patrimonial da pessoa. Assim, imprecisa a redação de dispositivos como do parágrafo 2º do art. 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que enuncia que “A autoridade tributária pode proceder à fiscalização do contribuinte durante o curso do período-base *ou antes do término da ocorrência do fato gerador do imposto*”³⁴⁹, como se o critério temporal do IR fosse todo o lapso entre os pontos x e y de uma linha do tempo.

³⁴⁹ BRASIL. Presidência da República. *Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília: DOU, 27 dez. 1977.

Quanto ao exato momento da incidência do IR, embora a lei por vezes não traga expressamente o instante da incidência do IR, fixando tão somente o período de apuração, o que provocou o histórico debate se este seria o dia 31 de dezembro ou 1º de janeiro, nossa conclusão é de que ele efetivamente ocorre no último átimo desse interregno, seja ele trimestral ou anual. Como ensina PAULO AYRES BARRETO:

Dizer que tal fato consolida-se no dia 1º de janeiro de cada ano encerra verdadeiro sofisma, cujo objetivo seria tornar possível a aplicação de leis recém-editadas (no dia 31 de dezembro, por exemplo) ao 'fato tributário' que ocorreria proximamente, no dia 1º de janeiro, atendendo, em tese, aos limites objetivos impostos pelos princípios da anterioridade e irretroatividade. Como o fato tributário ocorreria em 1º de janeiro, as alterações na legislação, verificadas dias antes, teriam atendido ao disposto no artigo 150, III, da Constituição Federal em vigor³⁵⁰.

Este fator é decisivo, afinal a legislação aplicável ao imposto sobre a renda deve ser conhecida antes da realização de quaisquer dos elementos que integrarão sua base de cálculo, em consonância com o princípio da irretroatividade. Não obstante, o autor ainda lembra que nenhum fato jurídico ocorrido no dia 1º de janeiro integra a base de cálculo do IR, portanto se trataria de ficção que não compagina como o sistema constitucional tributário.³⁵¹

A legislação ainda traz a possibilidade de o imposto de renda ser retido da fonte. As particularidades a respeito do momento de incidência do IR, nesta hipótese, é motivo de grandes divergências doutrinárias e jurisprudenciais. A constitucionalidade da referida forma de tributação, depende de que, ao final do período de apuração, estes valores sejam considerados para fins de ajuste, para que se atenda ao conceito constitucional de renda. Ocorre que a legislação, ao dispor sobre a renda na fonte, trouxe uma outra forma de alcançá-la, que não permite a inclusão dos valores recolhidos na base de cálculo do imposto sobre a renda periódico o chamado imposto sobre a renda exclusivo fonte, caracterizado por sua definitividade. Por todo o estudo empreendido, a nosso ver, essa forma de recolhimento é inconstitucional por afrontar o princípio da capacidade contributiva, além dos princípios informadores da tributação sobre a renda, e o próprio conceito de renda que, demanda, periodicidade de apuração, implicando em verdadeira gravação do patrimônio.

³⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 80.

³⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 80.

4.12 A praticabilidade no Direito Tributário e os reflexos na determinação do critério temporal

No presente tópico, entraremos num tema muito delicado para o Direito Tributário e que tem interferido cada vez mais na determinação do momento da incidência dos tributos. Trata-se do princípio da praticabilidade.

Praticabilidade em nosso léxico é definida como a “qualidade ou característica do que praticável”, ou seja, daquilo que “pode ser praticado; factível, exequível, realizável”³⁵².

REGINA HELENA COSTA, em obra específica sobre o tema, explica que a praticabilidade – também conhecida como praticidade –, no campo do jurídico, diz respeito ao conjunto de técnicas que objetivam propiciar a adequada execução do ordenamento.³⁵³ A praticabilidade abre campo para o emprego de mecanismos jurídicos que venham a facilitar a sua realização em face da realidade cada vez mais complexa que cerca as relações intersubjetivas.

Por inspirar o Direito de forma difusa, conferindo-lhe maior racionalidade e exequibilidade, há vários autores que defendem o caráter principiológico da praticabilidade que se encontra implícito nas normas constitucionais³⁵⁴. Nesse aspecto, FERNANDO AURÉLIO ZILVETTI é incisivo ao afirmar que se aplicará o princípio da praticabilidade “se a lei não puder ser executada por confusa ou faltar-lhe qualquer requisito que permita objetivamente que seja cumprida, sem ser contrária à sua fonte, que é a Constituição”³⁵⁵. Neste mesmo sentido, MISABEL DERZI sustenta que a despeito de não estar expresso em nenhum dispositivo constitucional, o princípio da praticabilidade estaria em todos eles assegurando a efetividade da concretização dos seus comandos.³⁵⁶

³⁵² HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, s.v. *praticabilidade*. Disponível em: <<https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v2-3/html/index.htm#2>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

³⁵³ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 19.

³⁵⁴ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 328; COSTA, Regina Helena, op. cit., p. 92-93; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

³⁵⁵ ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 315.

³⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 47, jan./mar. 1989, p. 175.

De fato, a realidade social é um fenômeno mutável e complexo, um *continuum* heterogêneo sem fim que não pode ser absorvido em sua integralidade pelo ordenamento jurídico sob pena de torná-lo inoperável. A busca de técnicas que garantam a boa aplicação de suas normas é assim legítima e salutar ao seu desenvolvimento e eficácia, à realização de seu fim precípuo de atingir as relações humanas implantando os valores que se almejam para o grupo social que a ele se subordina, desde que, é claro, resista ao teste constitucional.

Com efeito, leciona PAULO AYRES BARRETO que, não sendo a linguagem jurídica capaz de atingir a realidade social em sua totalidade, o uso de padronizações presunções e ficções exercem importante papel na busca da “configuração de um tipo legal mais simples, médio, padrão, que facilite o reconhecimento da ocorrência do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, a cobrança do tributo devido”³⁵⁷.

De todo modo, é cediço que o recurso à praticabilidade se mostra cada vez mais acentuado no Direito Tributário, o que, no dizer de MISABEL DERZI, se deve ao fato de que esse ramo enseja aplicação contínua e massificada de suas normas pela Administração, além de volumosa atividade fiscalizatória.³⁵⁸

REGINA HELENA COSTA também identifica a larga proporção com que essa necessidade de execução normativa em massa é sentida na esfera tributária. O rápido e automático crescimento das relações jurídico-tributárias faz com que, nesse campo, a praticabilidade encontre *campo fértil para disseminar amplamente seus efeitos*.³⁵⁹

Ressalte-se que a doutrina já admite que do confronto do princípio da praticabilidade com outros princípios de grande relevo na seara tributária como os da legalidade, a igualdade e a capacidade contributiva, costuma resultar no abrandamento destes últimos³⁶⁰, por isso seu recurso a despeito de ter a função de garantir a efetividade dos comandos constitucionais, deve ser recorrido com reservas, tendo em conta o risco que essas técnicas empreendidas não devem prejudicar os direitos fundamentais dos contribuintes.

³⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 139.

³⁵⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 380.

³⁵⁹ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 89, grifo nosso.

³⁶⁰ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: FISHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 264.

No que diz respeito ao critério temporal, a praticabilidade é claramente reconhecida nos casos de antecipação da incidência dos tributos, isto é, nos casos em que o legislador escolhe momento anterior ao que os fatos normalmente se concretizariam para fazer nascer o dever de paga do contribuinte. As antecipações costumam ser estipuladas por meio do uso de presunções e ficções, como veremos no tópico subsequente.

4.12.1 Presunções jurídicas

Os juízos presuntivos desempenham importante papel no percurso do raciocínio humano, auxiliando na organização de informações e redução das complexidades que rodeiam o indivíduo, exercendo forte influência no seu relacionamento com o mundo. A mente opera de modo formidável, as menores e mais simples percepções possibilitam ilimitadas construções cognoscitivas. Uma pequena nuvem pode remeter o pensamento a outros tempos e/ou lugares do passado, ou trazer presunções a respeito do futuro: “chuva”, “tempestade”, “o trânsito estará congestionado”, “chegarei atrasado”, “grande parte dos alunos faltará à aula”, enfim, o pensamento vai longe.

A partir daí, a despeito da plurivocidade do termo *presunção*, pode-se já constatar que o ato de presumir diz respeito à tomada de um caminho lógico: imergir num processo cognoscitivo que permite construir uma relação de causa e efeito entre dois fatos que se conectam de alguma forma. É, por isso, que se afirma que na presunção é possível chegar-se a um *fato desconhecido* a partir de um que *se conhece*³⁶¹ e que, portanto, indica a probabilidade daquele.

De forma ampla, a presunção é inerente ao jurídico. Como afirma FLORENCE HARET em competente estudo sobre o tema, o próprio caráter linguístico constitutivo do direito posto coloca todo enunciado jurídico como estrutura presuntiva: “inexistindo correspondência entre realidade empírica e aquela outra construída em termos enunciativos pelo sistema jurídico, tudo se presume, pois o evento é da ordem do inefável, inalcançável linguisticamente pelas descrições, por melhor que se apresentem”³⁶².

Investigadas em sentido técnico, as presunções se apresentam no sistema jurídico como regras que prescrevem diferentes modos de combinação dos termos para

³⁶¹ Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, presunção é “o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável” (In: A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 34, p. 104-116, jul. 1998, p. 109).

³⁶² HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. XXVI.

construção de uma unidade plena de sentido jurídico, estabelecendo uma relação entre dois outros enunciados – fato conhecido ou indiciário (fato presuntivo) e fato desconhecido ou de provável ocorrência (fato presumido) –, fixando uma correlação lógica e jurídica entre eles, criando, senão, uma espécie de causalidade jurídica.³⁶³ E daí, pode ser investigada em diversos contextos, cada qual com força e/ou função específicas.

Vale lembrar, neste momento – até para, desde já, estabelecer algumas premissas –, as classificações tradicionais das presunções jurídicas. Tendo por referência as fontes de enunciação, as presunções são tradicionalmente como simples ou *hominis* e presunção legal ou *legis*. A primeira classe diria respeito àqueles juízos presuntivos construídos pelo aplicador do direito, e estas às determinadas expressamente pela lei. A disposição, contudo, não se revela apropriada. Isso porque, considerando a autorreferencialidade do direito, toda matéria ou procedimento que lhe diga respeito deve estar nele previsto, e, neste sentido, *toda presunção jurídica deve ser legal*. De acordo com as precisas lições de FABIANA DEL PADRE TOMÉ³⁶⁴, a distinção entre as aludidas classes de presunções não diria respeito a sua previsão no direito posto, mas na modalidade deôntica em que são dispostas, é dizer, na chamada presunção legal, a fórmula presuntiva estaria modalizada pela obrigação: “provado o fato indiciário, a conclusão acerca do fato presumido é *imposta*”, enquanto a chamada presunção *hominis* se encontraria deonticamente modalizada pela permissão, neste caso, segundo a autora, o aplicador se encontra autorizado a constituir o fato presumido a partir da comprovação dos fatos indiciários.

Tomando como referência à admissibilidade de prova em contrário ou não, o expediente ainda costuma ser classificado em absoluto e relativo. Somente nas presunções relativas essas provas seriam possíveis; nas presunções absolutas, haveria uma imutabilidade do resultado obtido. Ocorre que a chamada presunção “absoluta” não caracteriza uma presunção, pois, ao obstaculizar prova em contrário, figura como simples regra substantiva que estipula determinada consequência jurídica em razão do acontecimento do fato descrito na hipótese³⁶⁵. Conforme anota MARIA RITA FERRAGUT, a possibilidade de produção probatória para confrontar o fato indiretamente provado seria fator determinante para uma norma jurídica caracterizar-se como presuntiva³⁶⁶, isto porque,

³⁶³ HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 159.

³⁶⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 135-136.

³⁶⁵ *Ibid.*, p. 136.

³⁶⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 116.

como enfatizado FABIANA TOMÉ, “apenas se a relação entre o fato conhecido e o fato que se deseja provar for o de probabilidade termos a figura da presunção”³⁶⁷.

É importante verificar que em cada ramo do direito, a presunção é recepcionada e empregada de uma forma particular, sendo-lhe conferidas também delimitações próprias. No Direito Tributário brasileiro, a viabilidade de aplicação de juízos presuntivos sempre foi mais restrita, justamente por ser aparada pela necessidade de integração com as rígidas balizas veiculadas pelo sistema constitucional. No entanto, verifica-se um tensionamento para que a medida seja cada vez mais aplicada nesta esfera. Argumentos para sua aplicação não faltam, em especial: menor custo administrativo, maior eficiência na fiscalização (especialmente diante de situações de intrincada e custosa investigação e comprovação) e arrecadação de tributos e combate à evasão fiscal.

Devido às especificidades que envolvem a seara tributária é que PAULO DE BARROS CARVALHO ³⁶⁸ alerta para o cuidado que se deve ter na hora de utilizar esses artifícios. E mais, para o doutrinador, nesse subdomínio do jurídico, sequer convém que a presunção mantenha atinência intrínseca com os aspectos estruturados na norma de incidência tributária.

É por isso que afirmamos que o emprego do recurso presuntivo para compor a regra-matriz de incidência tributária não pode implicar em inobservância do desenho constitucional de competência tributária, dando margem ao alastramento da própria competência quando não haja invasão no feixe de ente diverso, sob pena de malferir a constitucionalidade da norma jurídica tributária.

Além disso, o uso da presunções na regra-matriz de incidência tributária, seja qual for o elemento, implica em interferência da própria estrutura da norma de incidência do tributo como um todo. Isto porque, conforme se buscou demonstrar no Capítulo 4, Item 4.8, os seus elementos compositivos, embora possam sofrer cortes metodológicos com intuito simplificador, formam uma unidade. Portanto, a técnica deve respeitar as delimitações de todo arquétipo do tributo. Vê-se, deste modo, que a Constituição será o termômetro para o emprego desse expediente, como garantia da proteção aos direitos dos contribuintes.³⁶⁹

³⁶⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre, op. cit., p. 137.

³⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 962.

³⁶⁹ A respeito da delimitação constitucional ao uso de presunções, assevera ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “Os tipos tributários como que fecham a realidade tributária, não podendo ser alargador por meio de presunções, ficções ou meros indícios. É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. O afã de evitar que os mais espertos se furtem

No subtópico seguinte, no qual pretendemos realizar esse corte para examinar o critério sob o qual nos debruçamos no ensejo, esse vínculo relacional e as influências que dele implicam poderão ser facilmente constatadas.

4.12.1.1 Presunções jurídicas no critério temporal

O uso de presunções no critério temporal se mostra a partir do momento em que o legislador escolhe um tempo diverso daquele em que a conduta descrita no núcleo hipotético normalmente se materializaria (fato presumido), em razão de sua difícil constatação, por outro momento que indicasse a probabilidade de sua ocorrência (fato presuntivo), permitindo que norma tributária fosse então aplicada.

Fazendo um *link* com o último parágrafo do item anterior, podemos notar já nesse momento que o emprego de uma presunção jurídica no critério temporal apresentará relação direta com o próprio critério material, uma vez que a probabilidade que permite realizar juízo presuntivo do acontecimento de um fato será ditada pelas particularidades de sua materialidade, razão pela qual essa operação não pode ser usada de modo a infirmá-lo, distorcendo, assim, o arquétipo constitucional do tributo.

O uso das presunções pode ser salutar para ambas as partes (administração e administrado) se atender esses pressupostos. É o que acontece, por exemplo, na tributação do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias. O direito, que cria suas próprias realidades, atento às formas como os comerciantes se relacionavam com seus consumidores, previu a possibilidade do sujeito passivo do ICMS creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações (compensação) de que tenha resultado não só a entrada de mercadoria “real”, isto é, “física” da mercadoria (em consonância com o próprio Código Civil, que diz que *a propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição*), mas também simbólica, considerando realizada a circulação jurídica também quando *da emissão* dos correspondentes documentos fiscais (*ex vi* do art. 20 da LC nº 87/96).

Também no caso do caso do Imposto incidente sobre a transmissão *causa mortis*, vemos como plausível o uso de presunção como técnica legislativa para estipular o critério temporal de sua regra-matriz de incidência, tendo em vista as variadas formas em que a morte pode ser dar empírica e juridicamente e o processo pelo qual as transmissões

ao pagamento dos tributos absolutamente não autoriza a utilização do arbítrio. Em suma, a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica, que o princípio da tipicidade fechada confere aos contribuintes” (*Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 424).

nesses casos são realizadas. Por isso, o legislador pode optar por qualquer átimo que esteja dentro desse interregno que vai da morte à partilha dos bens. FLORENCE HARET esclarece que “[d]entro da noção de momento de transmissão por morte” seria possível “considerar ajustados critérios como o instante (i) da própria morte; (ii) de seu registro; (iii) da declaração de ausência produzida pelo juiz; (iv) da abertura da sucessão legítima; (v) do inventário; (vi) da avaliação dos bens incluídos na herança; etc.”³⁷⁰ De todo modo é preciso que o legislador precise esse instante, posto que apresenta importância capital para a identificação da lei aplicável, do termo inicial para a contagem do juro de mora, multa correção monetária, prazo decadencial, etc.

Ou mesmo para a prova do momento em que determinado fato aconteceu, quando o contribuinte não logra êxito em demonstrá-la, o recurso às presunções poderia ser utilizado desde que houvesse previsão legal neste sentido.

Ocorre que o uso de presunções para fixar o momento da ocorrência do fato tributário tem ganhado o apreço demasiado dos legisladores que se aperceberam que a fórmula se mostrava perfeita para resolver grande parte os problemas operacionais e, por que não dizer, financeiros, da Administração.

Com isso, tem-se inserido no ordenamento normas que, sob a justificativa de estarem presumindo a ocorrência de um fato, antecipam, em verdade, a incidência da norma tributária, para momento anterior à ocorrência do próprio fato previsto na hipótese de incidência.³⁷¹ E nisto, acabam implicando em dois problemas principais (i) uma discronia intranormativa, causada pela dissonância entre o critério temporal e os demais critérios da regra-matriz de incidência tributária, especialmente o critério material e a base de cálculo; (ii) e uma afronta aos princípios e regras basilares de nosso sistema veiculados pela Constituição Federal.

Um desses princípios que destacamos é o da capacidade contributiva. Isto porque as condutas recolhidas do tecido social pelo constituinte para outorgar competência tributária carregam sempre um substrato econômico cuja efetiva existência ou realização é pressuposto para a tributação, dado que o constituinte escolheu signos presuntivos de riqueza que de uma forma ou outra pudessem denotar capacidade de contribuir. Neste sentido, se mostra evidente que nem o legislador infraconstitucional, nem o aplicador da norma podem dizer que aquela conduta indicada na Carta Magna tenha ocorrido se este

³⁷⁰ HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 657.

³⁷¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 301-305.

não foi concretamente verificada, vez que este fato “potencial” não teria o condão de expressar a capacidade contributiva constitucionalmente exigida.

Além disso tem-se o ferimento da previsibilidade e da certeza do direito que, como pudemos expor são princípios que cercam o direito ao tempo do contribuinte. Este não pode ser tributado sobre uma conduta que sequer tem a segurança de que irá ocorrer.

Analisando a possibilidade de a lei tributária fazer uso de presunções para compor a norma de incidência, LUCIANO AMARO leciona:

As presunções legais, como as humanas, extraem, de um fato conhecido, fatos ou conseqüências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam [...]. Se o emprego dessas técnicas implicar afronta, ainda que indireta, a qualquer princípio constitucional, ele deve ser repellido [...] aquilo que o legislador não puder fazer diretamente (porque não esteja na sua esfera de competência ou porque fira preceito de norma superior), ele igualmente não pode fazer de modo indireto, mediante utilização (que, nessas circunstâncias se revelará artificiosa) das presunções ou ficções.

Como afirma o autor, aquilo que o legislador não puder fazer diretamente, de acordo com a competência que lhe fora conferida constitucionalmente, não pode também o fazer por via de presunções.

Como pudemos verificar em momento anterior, a Constituição confere competência aos entes tributantes para exercer a atividade impositiva sobre fatos concretamente ocorridos. Ela não confere competência para tributar fatos virtuais, potenciais. Não há, deste modo, permissão para tributar o serviço potencial, a renda potencial, a produção potencial, etc.

Além disso, verificamos que à lei complementar ela confere a possibilidade de veicular os critérios para o manejo com o tempo dos tributos, tudo de acordo com os preceitos magnos. Uma das principais normas desse enfeixe se encontra no art. 116 do CTN que estipula expressamente que o critério temporal **desde** o momento em que estejam verificadas as circunstâncias materiais necessárias para produção de seus efeitos (inciso I) ou **desde** o momento em que esteja **definitivamente** constituído (inciso II).

O reforço nem precisaria ter sido feito, mas diante de uma lei ordinária que traga uma presunção que implique em antecipação do tributo fica a questão: poderia uma lei afastar prescrição especial e expressa do CTN que exige a ocorrência do fato jurídico tributário para a cobrança do tributo, bem como para que ele (fato jurídico tributário) produza os efeitos que lhe são próprios?

Se os legisladores não podem formular enunciados que contrariem prescrições constitucionais ou de lei complementar de modo direto, não o pode recorrer às presunções para fazê-lo. Como constatado por GILBERTO DE ULHÔA CANTO, o legislador tributário somente poderia recorrer à tal fórmula quando “a verdade legal por esse meio declarada não esteja, expressa ou implicitamente, em desacordo com a verdade legal enunciada pela norma superior.”³⁷²

Um exemplo que se mantém atual, pelas alterações legislativas e pelas decisões contraditórias tomadas tanto pela própria Suprema Corte, e que trabalharemos no Capítulo 5, diz respeito à presunção do momento da disponibilização dos lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas no exterior. Questiona-se, neste caso: a possibilidade de o legislador infraconstitucional prever a incidência do Imposto sobre a Renda (IR) e mesmo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre algo que não reflete acréscimo patrimonial, de algo que não se insere no conceito de renda retratado pela Lei Maior, mas que, por apresentar probabilidade de, no futuro, renda ou lucro se tornarem, pode desde então ser tributada sob tantas justificativas que se baseiam as técnicas de praticabilidade como é a presunção?

Como já se teve a oportunidade de afirmar neste trabalho, as notas indicadas na materialidade tributável devem ser confirmadas pelo critério temporal, e não afrontadas. A antecipação do tributo mediante o emprego de presunção que rompe com o conceito constitucional renda, confirmado pelo art. 43 do CTN, implicando alteração na competência da União fere a harmonia do sistema constitucional tributário ao romper com as balizas que a um só tempo limitam o poder de tributar e garantem proteção aos direitos dos contribuintes. Por demandar complexa análise, trataremos da celeuma com mais detalhes no último Capítulo, ao qual remetemos o leitor.

Esse é apenas um exemplo. Também ofende o conceito constitucional de serviço a tributação antecipada, por presunção de que ele ocorrerá; ofende o conceito de “circulação de mercadorias”, a exigência do tributo antes da sua operação, dentre outros exemplos que serão melhores trabalhados no Capítulo 5.

O mesmo raciocínio se aplica às demais figuras tributárias: taxas só podem ser cobradas mediante a prestação de atividades públicas em benefícios de contribuintes e as contribuições de melhoria perante o benefício decorrente de obra pública compreendida

³⁷² CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Presunções no direito tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9. São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 11.

como fato já realizado. A escolha do constituinte foi trabalhar sobre fatos concretos, conforme pudemos versar no Capítulo 4, subitem 4.8.1.1, intitulado “Critério temporal e critério material: tributação sobre o fato concreto”, ao qual, remetemos o leitor por manter conexão com o presente tópico.

Além disso, como pudemos versar em diversas oportunidades deste trabalho, o contribuinte tem direito a um tempo certo bem delimitado, previsível, coerente, cadenciado que lhe possibilite exercer seu direito à propriedade e à liberdade, em todas suas frentes, liberdade de propriedade, de contratar, de desenvolver suas atividades econômicas, enfim, de ser, com a segurança que o sistema jurídico de um Estado Democrático deve conferir aos seus jurisdicionados.

Como se pode notar, as presunções representam importante técnica para o manejo da linguagem jurídica, mas devem ser sempre adotadas com acentuada cautela, para que não ultrapassem os lindes constitucionais, ferindo, deste modo, os direitos e garantias dos contribuintes. As presunções não podem ser instrumento que prejudique a sincronia intranormativa, representada pela relação harmônica entre os critérios da regra-matriz de incidência e a sincronia intersistêmica, representada pela observação e coesão com os preceitos que balizam a atividade impositiva. Por isso, a nosso ver, a utilização de presunções jurídicas que ocasionem a antecipação dos tributos é inconstitucional.

4.12.2 Ficções jurídicas

As presunções e as ficções apresentam conceitos mui próximos, sendo, por vezes, muito difícil distinguir quando se está no campo de uma ou de outra. A diferença é sutil, mas essencial para a compreensão da linguagem jurídica.

Como pudemos ressaltar em diversos momentos deste trabalho, o direito, apesar de estar atento à natureza humana e ser construído com base no grande sistema social e toda a sua ordem e estrutura, tem o condão de criar sua própria realidade. Como mencionado por LOURIVAL VILANOVA, o direito foi feito para incidir sobre a realidade, e não para reproduzi-la.³⁷³ É assim que o emprego de ficções no mundo jurídico consubstancia importante técnica para “dominar racionalmente a realidade social”³⁷⁴.

³⁷³ VILANOVA, Lourival. *Analítica do dever-ser*. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. V. 2. São Paulo: IBET; Axis Mundi, 2003, p. 69.

³⁷⁴ Id. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 173.

CRISTIANO CARVALHO³⁷⁵, em estudo dedicado às ficções jurídicas no Direito Tributário, explica que as ficções são produtos culturais, figuras linguísticas cujo escopo não tem a ver com a descrição da realidade (natural ou institucional), mas desconsiderá-la como meio para atingir determinado objetivo, que pode ser contar uma história, produzir um modelo científico, criar relações, direitos, obrigações, etc.

Ocorre que, como o que chamamos de realidade nada mais é que uma construção linguística, a ficção ocorre quando há um desvio de uma relação já entre linguagens, para criar uma nova realidade de acordo com novos padrões (padrões fabuladores). No âmbito jurídico, podemos inferir a possibilidade de haver ficção que podemos chamar de imediata (ou de primeiro grau) entre linguagem social e linguagem jurídica³⁷⁶, quando o direito cria sua própria realidade, e uma mediata (ou de segundo grau), estabelecida entre linguagem jurídica e linguagem jurídica, quando há um distanciamento da própria realidade jurídica.³⁷⁷

Esta razão se enquadra na definição de CRISTIANO CARVALHO, segundo quem, “a ficção jurídica é um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma”³⁷⁸.

É assim que presunção e ficção se distinguem. Enquanto a presunção, como visto, está ligada a um juízo de probabilidade, a ficção nega a realidade, como identificado por ALFREDO AUGUSTO BECKER:

‘A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade’. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou

³⁷⁵ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 69.

³⁷⁶ Exemplo clássico desse tipo de ficção é a consideração pelo Direito de navios e aeronaves como bens móveis para fins de hipoteca (art. 1.473, incisos VI e VII, do CC/02).

³⁷⁷ CRISTIANO CARVALHO classifica as ficções jurídicas em ficções de 1º, 2º e 3º graus. As de 1º grau se relacionariam ao mundo real, que o autor considera como “realidade objetiva”, ou “domínio dos fatos”, as de 2º grau estariam relacionadas à realidade institucional, de “ontologia subjetiva”, que, em suas palavras, seriam “formadas pela estrutura comunicacional e dependente do observador”, e as de 3º grau estariam ligadas à própria realidade jurídica (ibid., p. 242-248). Em que pese a brilhante exposição do autor, admitimos somente as ficções de segundo e de terceiros graus (por nós reposicionadas para primeiro e segundo graus ou imediatas e mediatas), pois, de acordo com nossas premissas, a linguagem não descreve uma realidade ontológica, mas cria a própria realidade, portanto não caberia falar em uma ficção relacionada a uma pretensa “realidade objetiva”, como se existisse uma essência nas coisas, independente da razão humana, que pudesse ser negada por construções fictas.

³⁷⁸ Ibid., p. 222.

certa) falsidade é a ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal³⁷⁹.

Feita essa breve alusão à figuração das ficções no direito, passemos a analisar o seu uso no critério temporal da regra-matriz de incidência tributária.

4.12.2.1 Ficções jurídicas no critério temporal

A definição do critério temporal é de alguma forma sempre ficcional, pois, como vimos, o tempo é algo que não pode ser apreendido em suas variadas concepções; vemos que o falar sobre questões temporais está ligado à linguagem construída em âmbito social (tempo social) e será utilizado de acordo com o contexto comunicacional de cada indivíduo.

Assim, o tempo é sempre um tempo institucionalizado, de modo que ao direito cabe demarcá-lo de acordo com os valores que deseja implantar, as ações que almeja alcançar e conduzir.

Enquadram-se aqui as ficções por nós classificadas como imediatas ou de primeiro grau. Elas devem ser traçadas de modo a reduzir complexidades, dando operacionalidade ao Direito ao mesmo tempo em que devem garantir os direitos dos contribuintes. É o que ocorre nos impostos sobre a propriedade em que o critério temporal ficcional é estabelecido com data certa, de forma periódica, garantindo que a capacidade contributiva do contribuinte seja respeitada e impedindo que a administração venha exigir o tributo toda vez que houver a transferência do bem; ou do Imposto de Importação veiculando como critério temporal o efetivo ingresso do bem no mercado nacional impedindo que o importador seja tributado pelo gravame a cada contrato de importação firmado ou pagamento efetuado; ou mesmo do Imposto sobre a Prestação de Serviços, elegendo como critério temporal o momento da sua conclusão, evitando que seja tributada a simples contratação ou o pagamento do preço, garantindo a segurança do contribuinte e a sua liberdade de contratar e exercer a atividade econômica, uma vez que o serviço pode sequer chegar a se concretizar; etc. Nessa esteira, vem ao encontro de uma maior estabilidade das relações jurídico-tributárias, marcada pela realização de diversos preceitos constitucionais.

Quando, no entanto, o uso de ficções passa para o segundo grau, isto é, quando a medida é empregada para alterar conceitos oriundos do próprio direito, temos uma

³⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2007, p. 538.

situação mais delicada, como alerta CRISTIANO CARVALHO: “no momento em que o Direito Tributário positivo, na sua condição de camada sobreposta ao direito privado e, conseqüentemente, ao sistema econômico, começa a alterar a própria realidade jurídica de modo a instituir tributos, verifica-se que algo vai mal”. Isso porque, neste empreendimento técnico há grande risco de atribuir aos signos utilizados no Texto Constitucional sentido diverso ao ali fixado, extrapolando, assim, o comando magno, especialmente, se implicarem na criação de fatos típicos não previstos na competência das pessoas políticas. Corre-se o risco de considerar renda o que não é renda, transmissão o que é não é transmissão e assim por diante.

É por tais razões que muitos autores renegam o uso de ficções na definição dos elementos da norma matriz da imposição tributária, como para MARIA RITA FERRAGUT as ficções não inadmissíveis no campo dos tributos. Para a autora, a possibilidade de tomar como fato jurídico algo que, diante da realidade fática e jurídica, não é, viola princípios constitucionais como a legalidade, tipicidade e discriminação de competência por implicar em um alargamento da regra-matriz de incidência tributária, e complementa:

Mas, e se o fato previsto no conseqüente da regra de ficção mantiver-se dentro da competência constitucional tributária? Também nessa hipótese seria inconstitucional, pois os princípios constitucionais tributários que regem a tributação garantem ao cidadão o direito de somente pagar tributos se praticarem o fato previsto em lei, na ficção, sabe-se que o evento descrito no fato principal não ocorreu, e que é considerado existente apenas por força de imputação legal³⁸⁰.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA tem o mesmo entendimento:

- as ficções jurídicas e presunções legais absolutas são injurídicas para definir o fato gerador ou sua ocorrência;
- as ficções jurídicas são admitidas em situação que não sejam de definição direta do fato gerador ou de sua ocorrência, mas digam respeito a outros aspectos da relação jurídica tributária e não contrariem normas constitucionais ou complementares; [...] ³⁸¹.

O uso de ficções de segundo grau vai enfrentar duas barreiras impostas pelo próprio sistema. Em primeiro lugar, se o constituinte utilizou de conceitos, e não de tipos para discriminar competências, não podem estes serem negados pelo uso de artifícios, como o da ficção. Em segundo lugar, se o Direito Tributário é um direito de sobreposição, no sentido de que se aproveita de institutos jurídicos criados pelo direito privado e, mesmo,

³⁸⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 160-161.

³⁸¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 275-330 (Caderno de pesquisas tributárias, 9), p. 305.

pelo direito público³⁸² para delimitar competência, estes conceitos quais não podem ser alterados pela legislação tributária (art. 110, do CTN).³⁸³

O uso desse tipo de ficção no critério temporal – sendo este o definidor da tributação, como salientado por MISABEL DERZI³⁸⁴ –, teria o condão de fazer nascer uma relação tributária, sem a existência do fato jurídico. Em atinência especial ao princípio da tipicidade cerrada e da capacidade contributiva é que podemos afirmar que a hipótese não se compatibiliza com o sistema tributário brasileiro.

³⁸² Propriedade, transmissão, prestação de serviços, podem ser mencionados como exemplos de definições aproveitadas do direito privado para delimitar competências e serviços público, poder de polícia, como exemplos do direito público (direito administrativo).

³⁸³ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 222.

³⁸⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior - inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 130, 2006, p. 138.

5 ANÁLISE DE ALGUMAS QUESTÕES CONTROVERSAS RELACIONADAS AO CRITÉRIO TEMPORAL DA RMIT

“O aspecto temporal da hipótese de incidência dos tributos é, a todas as luzes, fundamental, porquanto é do ‘acontecer’ do fato jurígeno que nasce a obrigação tributária. O aspecto temporal decide a tributação.”

MISABEL DERZI E SACHA CALMON³⁸⁵

5.1 Considerações iniciais: da relevância estudo do plano pragmático

Conforme já destacado nos trechos iniciais deste trabalho, ao estudar os textos jurídicos, podemos e devemos perquirir a relação entre os signos que o compõem, aproximando-nos, assim, do seu plano sintático, como também nos debruçar sobre as relações existentes entre os referidos signos e as parcelas da realidade que eles nomeiam, acercando, deste modo, seu plano semântico. Este tem sido o trajeto por nós percorrido até então.

Não obstante, em condescendência às sempre judiciosas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, constatamos que toda pesquisa se torna mais enriquecida quando agregamos extratos de linguagem que versam sobre o modo como os utentes lidam com os preceitos que tratam do tema examinado, isto é, se adentrarmos no chamado plano pragmático.³⁸⁶ Afinal, como afirma o doutrinador: “A dimensão pragmática da linguagem, aliás, onde se estudam as relações dos signos com seus utentes, é o campo próprio para a solução dos problemas semânticos”³⁸⁷.

Reservamos, assim, este capítulo final para nos incursionarmos neste plano, dedicando atenção a alguns aspectos polêmicos que dizem respeito ao critério temporal, a fim de demonstrar, assim como nos planos sintático e semântico, quão difícil é lidar com este fenômeno na prática, quão custoso é controlá-lo diante de uma realidade intensamente

³⁸⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior - inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 130, 2006, p. 138, grifo nosso.

³⁸⁶ Como explica o doutrinador: “Mas, para além do estudo da arrumação dos termos jurídicos dentro da fraseologia da lei (sintaxe) e da pesquisa dos seus significados (semântica), o conhecimento da linguagem do direito supor a indagação da maneira como os sujeitos a utilizam dentro da comunidade em que vivem (pragmática). Como motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica, é o grande tema da pragmática” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 216).

³⁸⁷ Id. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 171.

complexa e cambiante, e quão complicado é sincronizá-lo com tantos interesses opostos envolvidos, mormente na seara dos tributos.

É preciso, no entanto, ressaltar que o constituinte brasileiro dispensou um tratamento extenso e minucioso ao sistema tributário, permeando-o todo por princípios e regras fundamentais. Destarte, qualquer aspecto relacionado ao nascimento da relação jurídico-tributária deve passar obrigatoriamente pelo crivo da Constituição da República. Qualquer intérprete, legislador ou aplicador normativo, deve estar atento a esses preceitos quando for tratar do critério temporal da norma matriz de incidência tributária, uma vez que este é o momento em que os fatos podem ser tidos como ocorridos. Essa afirmação é quase tautológica de tão evidente. Mas é um evidente que é desprezado pela prática, pelos tribunais, e é um evidente que é muitas vezes negligenciado pela doutrina.

É com esta ressalva que iniciamos o presente capítulo no qual pretendemos demonstrar a fragilidade e preocupação que o tema enseja, e ratificar a relevância de tudo que temos visto até o momento, promovendo, senão, o desejado encontro entre a teoria e a prática, que se apresentam em incessante processo dialético.³⁸⁸

5.2 ITBI e o seu critério temporal: o momento na transmissão *inter vivos* e os conceitos do direito privado

Muitas discussões têm se estabelecido na seara tributária a respeito do momento da incidência do ITBI, isso porque, enquanto alguns Municípios estipulam a cobrança do aludido imposto quando do registro do título de transferência da propriedade imobiliária, outros o exigem no ato do registro do compromisso de compra e venda, chegando algumas legislações a impor que o tabelião transcreva neste documento a guia de recolhimento do imposto.

A doutrina apresenta variados posicionamentos a respeito do assunto. Para RICARDO LOBO TORRES³⁸⁹, o imposto poderia incidir a partir do momento em que comprador e vendedor convencionam o negócio, posto que ali já se iniciaria o processo de

³⁸⁸ LOURIVAL VILANOVA fala em um “processo dialético intermimo, sem repouso, entre os dois polos: a experiência jurídica e a teoria dessa experiência” (VILANOVA, Lourival. Fundamentos do estado de direito. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. V. 1. São Paulo: IBET; Axis Mundi, 2003, p. 413-414).

³⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito tributário e financeiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 344.

transmissão. JOÃO MAURÍCIO CONTI³⁹⁰ entende que a cobrança do ITBI poderia ser realizada desde a lavratura da escritura pública referente à negociação, por entender que a transmissão é realizada mediante um conjunto de atos, e que nada impediria que o legislador ordinário escolhesse quaisquer deles para fazer incidir o tributo. ALCIDES DA FONSECA SAMPAIO³⁹¹ defende que a ocorrência do fato jurídico do imposto municipal seria aquela em que fosse identificada a circulação de riqueza (fato econômico). No mesmo sentido se posiciona ZELMO DENARI ao fazer alusão a um “fato significativo econômico” que seria apto a denotar a capacidade contributiva do contribuinte e, portanto, a provocar efeitos tributários.³⁹² SACHA CALMON NAVARRO, por outro lado, entende que o ITBI só poderia incidir quando da transcrição do título aquisitivo no Registro de Imóveis.³⁹³

A compreensão da controvérsia que envolve especialmente o confronto entre a interpretação econômica e a interpretação civilista exige uma análise sistemática do nosso ordenamento, partindo evidentemente do Texto Magno.

Como tivemos a oportunidade de dissertar em capítulos anteriores, a Constituição Federal, ao discriminar competências tributárias, desenha a moldura (tabuleiro) dentro da qual o legislador ordinário pode agir (movimento das peças) ao instituir tributos. Ao assim proceder – ainda que por vezes de forma implícita –, oferece o arquétipo de cada exação, traçando as características essenciais e dominantes dos elementos da regra-matriz de incidência tributária.

Com a Carta constitucional de 1988, foi conferida aos Municípios a competência para criar 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 (art. 156, inciso II da CF). Este foi o signo presuntivo de riqueza eleito pelo constituinte para fazer nascer o dever de contribuir, aos quais o legislador deve se ater.

Para que essa transmissão esteja apta para fazer nascer a obrigação de pagar tributo é preciso que se identifique o exato instante em que ela se considera ocorrida. Para tanto, faz-se necessário compreender as nuances desse importante instituto jurídico elencado pelo Direito Civil para regular as relações de propriedade.

³⁹⁰ CONTI, João Maurício. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões. *Revista Scientia Iuris*, Londrina: UEL, v. 5/6, mar. 2001/2002, p. 49-50. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11159/9904>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

³⁹¹ SAMPAIO, Alcides da Fonseca. ITBI: momento de incidência na compra e venda de imóveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 25, p. 14-36, 1997, p. 14.

³⁹² DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 168.

³⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1998*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 612.

A ideia de propriedade ganha expressão desde a Idade Média, tendo o Direito Romano atuado significativamente na difusão do seu conceito jurídico como um instituto legalmente protegido. HELY LOPES MEIRELLES, ao tratar dos elementos do direito de propriedade no Direito Civil pátrio, leciona que ele recebeu forte influência da tradição romana, segundo a qual esse direito real imprimia a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa apropriada, em latim do *jus utendi, fruendi, et abutendi re sua*.³⁹⁴

No que concerne à aquisição da propriedade em sentido amplo, cabe a cada sistema jurídico estabelecer como ela se dará. Para ilustrar essa possibilidade criativa, ORLANDO GOMES³⁹⁵ destaca os diferentes critérios adotados pelos sistemas francês, alemão e romano para o reconhecimento desta conduta.

Resumidamente, ensina o jurista que, para o direito romano, a aquisição ocorre mediante a conjugação da existência de título e cumprimento da forma prescrita em lei, não sendo suficiente a manifestação de vontade de adquirir o bem, representada pelo título. No direito alemão, embora se exija o ato de registro para constituir a transferência da propriedade do bem imóvel, este não se vincula ao título que deu origem, ou seja, abstrai-se das causas do negócio jurídico. Já no direito francês, a aquisição da propriedade se dá mediante a existência de um título aquisitivo, sendo dispensada a exigência da tradição ou de um modo específico de aquisição, não apresentando o registro do título no Registro de Imóveis efeitos constitutivos, sendo necessário somente para dar publicidade ao ato.³⁹⁶

O direito brasileiro, neste sentido, teria seguido o sistema romano de aquisição a transmissão onerosa de imóveis entre vivos. Em razão da importância social e econômica dessa forma de aquisição, a legislação pátria se preocupou em conferir-lhe um regime próprio, pelo qual prestigiou a pormenorização de cada imóvel em matrícula individualizada (Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973) e a necessidade de um registro público que conferisse maior segurança ao proprietário e mesmo a terceiros.

No Código de 1916, já se estabelecia que os direitos reais sobre imóveis constituídos ou transmitidos por ato *inter vivos* só se adquiririam após a transcrição ou inscrição no Registro de Imóveis (art. 676 CC/1916). A previsão foi mantida pelo novo Código Civil, que passou a utilizar o termo *registro* no lugar de *transcrição*, por uma questão de ajuste às mudanças trazidas pela nova Lei de Registros Públicos. Assim, segundo o atual diploma civil, a transmissão do direito real de propriedade sobre o bem

³⁹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito de Construir*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 19.

³⁹⁵ GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 151-152.

³⁹⁶ *Ibid.*, loc. cit.

imóvel só se verificam após a realização do *registro do título translativo no Registro de imóveis*. Nestes termos, o registro do título consigna ato eminentemente constitutivo, isto porque não se limita a dar publicidade aos elementos que dão causa à aquisição do direito real, mas a atribuir-lhes valor especial por ela mesma.³⁹⁷

Os negócios de transmissão costumam envolver contratos prévios de compra e venda nos quais são fixadas diversas condições entre as partes contratantes, protraindo a efetivação do negócio para momento futuro pelas mais variadas razões. Esta prática se mostra presente de longa data no direito pátrio, surgindo eminentemente nas relações concernentes à venda de imóveis loteados. Por isso, sua égide positiva se dá com o diploma que regulamentou os loteamentos e a venda de terrenos para pagamento em prestações (Decreto-lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937), trazendo em seu bojo o propósito de garantir maior segurança aos compromissários contra futuras alienações ou onerações dos lotes comprometidos (trecho do preâmbulo) ao tratar da possibilidade de inserção da cláusula de irretratabilidade e irrevogabilidade nestes contratos e da constituição de um direito real oponível perante terceiros por meio de sua averbação no livro auxiliar do cartório de registro de imóveis. Em 1949, a proteção foi ampliada pela Lei nº 649, que estendeu a possibilidade de constituição de direito real oponível a terceiros também às relações compromissárias relativas a imóveis não loteados.

Regramento semelhante foi aplicado às incorporações imobiliárias pela Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, que previu, no § 2º de seu art. 32, a irretratabilidade dos contratos de compra e venda, promessa de venda, cessão ou promessa de cessão de unidades autônomas e sua oponibilidade a terceiros, mediante registro.

Atento a essa realidade, o legislador do Código civil de 2002 passou a regular as promessas e compromissos de compra e venda, de modo geral, exigindo que tais negócios jurídicos, à exceção da forma, apresentassem os requisitos essenciais do contrato a ser celebrado (art. 462, do CC/02). Para garantir efetividade ao instituto, o legislador cível ainda outorgou às partes o direito de exigir a celebração do contrato em definitivo nos casos em que não houvesse previsão de cláusula de arrependimento. Com isso, conferiu-se aos promitentes compradores, em geral, o direito real à aquisição do imóvel, desde que cumpridos os requisitos legais, como a inexistência de cláusula de arrependimento e registro do negócio perante o Registro de Imóveis.

³⁹⁷ Uma exceção a esta regra se encontra no regime de comunhão universal de bens, hipótese em que a comunicação dos bens ocorre de pleno direito pela ocasião da opção do regime no casamento.

Vê-se que, buscando acompanhar a evolução social, o legislador civilista brasileiro sentiu a necessidade de tutelar as relações de compromisso de compra e venda, tanto para proteger o interesse das partes relacionadas, e também de terceiros. No entanto, não em nenhum alterou o preceito de que a concretização da aquisição imobiliária se daria somente quando do registro do título translativo.

Voltando ao texto constitucional, é preciso lembrar que conceitos ali utilizados para discriminar competências tributárias implicam numa barreira intransponível ao legislador infraconstitucional, que deve trabalhar dentro da margem de liberdade que ele comporta. É preciso também destacar que estes conceitos poderão demandar interpretação de outros ramos do direito nos casos em que a acepção ali empregada, como examinamos no Capítulo 3 houver sido incorporada pelo Texto Magno.

Ao outorgar competência para instituição do ITBI, a Constituição fez um corte nas hipóteses de transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis ou de direitos reais sobre imóveis e cessão de direitos sobre tais transmissões. Aplicando o princípio interpretativo do texto constitucional que recomenda a análise do sistema jurídico à época da sua promulgação, temos que esta transmissão já era condicionada pela direito à transcrição do registro no Registro de Imóveis, como se nota do art. 676 do CC/1916 (cuja redação muito se assemelha ao art. 156, inciso II da CF/88), que enunciava: “Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos só se adquirem depois da transcrição ou da inscrição, no registro de imóveis, dos referidos títulos”.

Se o Direito Civil prescreve que é pelo registro que se realiza a transferência *tolitur quaestio*, e esta definição foi incorporada pela Constituição para conferir competência tributária deve ser acatada pelo Direito Tributário, conforme disposto nos artigos 109 e 110 do CTN. O fato de o registro ser precedido de um negócio causal que é a celebração contratual não é motivo suficiente para alterar essa delimitação, pois, se o diploma civil estabelece que a compra e venda só se perfectibiliza com a transcrição (atual registro), então somente neste instante é que ocorre efetivamente a transmissão. A título de reforço, o Código Civil de 2002, ainda expressamente dispôs que a eficácia do registro ocorre desde o momento em que se apresenta o título ao oficial (art. 1.246). Assim, para o Direito Tributário, é este momento que deve importar, é nele que ocorre o evento econômico eleito pelo constituinte.

A despeito de o compromisso de compra e venda escriturado com cláusula de irretratabilidade ter ganhado grande proteção legal ao longo dos anos, especialmente a partir do Código Civil de 2002, estes não têm o condão de transferir a propriedade ou o

direito real sobre ela, performam, no máximo, uma “constituição” de direito real, e não uma transmissão. Quisesse o constituinte acolher essas relações, teria mencionado expressamente, pois, embora ainda não regulamentada pelo diploma civil de 1916, como vimos, elas já existiam em leis especiais.

Também não se argumente que não haveria problema em efetuar uma cobrança antecipada do ITBI, sob a alegação de que a Constituição Federal teria passado a autorizar esta conduta a partir da inserção do § 7º ao seu art. 150, isto porque como poderemos verificar em subitem deste mesmo capítulo, este dispositivo cuidou exclusivamente da substituição progressiva do ICMS e ainda de forma dissonante com o direcionamento do sistema constitucional tributário.³⁹⁸

O entendimento de que o critério temporal do ITBI é o momento da efetiva transmissão já vinha sendo adotado pelo STF ainda na vigência da Carta Constitucional anterior e tem sido reiterada e pacificada pelos tribunais superiores no contexto da Carta de 1988.³⁹⁹ A despeito disso, muitas municipalidades têm insistido em cobrar o imposto de

³⁹⁸ O STF chegou a afastar expressamente o argumento, como se pode constatar do seguinte trecho voto proferido pelo Min. Roberto Barroso no AgReg no ARE nº 805.859-RJ: “10. Por fim, ressalte-se que não deve ser aplicada ao caso dos autos a previsão contida no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Isso porque mencionada disposição constitucional versa, na realidade, sobre a criação de fato gerador presumido, em razão da existência de substituição tributária progressiva. 11. Trata-se de técnica na qual o contribuinte situado em etapa antecedente da cadeia econômica se torna responsável pelo recolhimento antecipado do tributo que seria devido em operação futura, apurando-o com base em valor estimado. 12. Ocorre que, no presente recurso extraordinário, não há substituição tributária progressiva, mas simples antecipação do pagamento do imposto por parte daquele que, posteriormente, seria também compelido a recolhê-lo. Nessas circunstâncias, o que se verifica, na realidade, é a modificação do momento de ocorrência do fato gerador, providência que não pode ser executada pela legislação municipal em questão” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 805.859/RJ*. Relator: Ministro Roberto Barroso. Julgamento: 10 fev. 2015. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe, 06 mar. 2015). Também neste sentido: Id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 646.482/RJ*. Relator: Ministro Teori Zavascki. Julgamento: 1º mar. 2016. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 14 mar. 2016.

³⁹⁹ Vf. Id. Supremo Tribunal Federal. *Representação nº 1.121*. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgamento: 9 nov. 1983. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 abr. 1984; id. Supremo Tribunal Federal. *Representação nº 1.211*. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Julgamento: 30 abr. 1987. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 05 jun. 1987; id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 764.432*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 8 out. 2014. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe, 22 nov. 2013; id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 666.096*. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgamento: 30 out. 2012. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 20 nov. 2012; id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 798.004*. Relator: Ministro Teori Zavascki. Julgamento: 22 abr. 2014. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 07 maio 2014; id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 839.630*. Relatora: Ministra Rosa Weber. Julgamento: 25 nov. 2014. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe, 17 dez. 2014; id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 813.943*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 26 maio 2015. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 23 jun. 2015; id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 759.964*. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 15 set. 2015. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJe, 28 set. 2015; id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 57.641/PE*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 4 abr. 2000. Órgão Julgador:

forma antecipada, sob os mais variados argumentos (muitos deles refutados no presente ensaio), destoando dos parâmetros temporais regulados pelo sistema para o exercício do poder impositivo.

Talvez os elevados custos administrativos provenientes de perdas judiciais, conjugado ao consenso cada vez maior entre doutrinadores, tenham o condão de motivar uma maior coerência e sincronia na definição do aspecto temporal do ITBI pelas legislações municipais.

5.3 ISS e o seu critério temporal: o desafio em se delimitar o momento da incidência nas prestações de serviços

A Constituição Federal de 1988 outorgou aos Municípios a competência para instituir imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISS), conforme enunciado pelo inciso III, de seu art. 156. A partir de 2003, tal gravame passou a ser disciplinado pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (LC 116/03), que buscou trazer regras mais claras a respeito do imposto e dispor sobre conflitos de competência, em atenção ao comando veiculado pelo art. 146, da CF.

Em atenção à determinação constitucional, o art. 1º da LC 116/03 dispôs que o evento apto a fazer incidir o ISS (ou o seu “fato gerador”) seria o da prestação de serviços constantes da lista anexa, independentemente de se tratar da atividade preponderante do prestador. Esta é a situação de fato eleita para o nascimento da obrigação de pagar tributo. Desse modo, para a exigência do ISS é imprescindível que se verifique o momento da sua efetiva ocorrência.

Conforme já tivemos a oportunidade de destacar, o critério temporal como grupo de notas presentes no suposto normativo que nos permite identificar o momento da ocorrência da materialidade objeto de tributação, por isso deve com ela guardar efetivo vínculo, eis que todos os critérios normativos são intrinsecamente associados e formam uma unidade.

Segunda Turma. Publicação: DJU, 22 maio 2000; id. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.309.667/RJ*. Relatora: Desembargadora Diva Malerbi. Julgamento: 5 abr. 2016. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 13 abr. 2016; id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 771.781/SP*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 12 jun. 2007. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 29 jun. 2007; id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso em Mandado de Segurança nº 10.650/DF*. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. Julgamento: 16 jun. 2000. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 04 set. 2000, dentre tantos outros.

A despeito da aparente clareza do dispositivo, a dificuldade em fixar as coordenadas de tempo que permitirão identificar a ocorrência da prestação de serviço para fins de incidência do ISS é uma realidade evidente em nosso sistema jurídico tributário. Isto porque, além de cada prestação ter as suas particularidades, os serviços, em geral, envolvem atividades que a cada dia se tornam mais complexas, compostas por *performances* variadas, divididas, por vezes, em várias fases, podendo ser executadas por mais de um agente, em diversos lugares ao longo de um lapso temporal mais ou menos longo.

Na prática, podem surgir questionamentos como: qual seria o instante de realização do fato jurídico do ISS? Qual seria o átimo em que se verificariam as circunstâncias materiais necessárias à produção dos efeitos que lhe são próprios? No momento da celebração do contrato de prestação de serviços? No momento do pagamento da primeira parcela do valor do serviço? No momento da quitação do seu valor global? No momento de emissão da nota fiscal? No momento da prestação de cada etapa do serviço? No momento da prestação integral do serviço contratado?

O problema é de fato complexo, podendo receber um tratamento distinto de acordo com as especificidades do serviço contratado e da legislação regente. O intérprete deve atentar aos limites do sistema constitucional tributário, especialmente dos signos utilizados para a discriminação de competências e os princípios que norteiam a autuação dos legisladores infraconstitucionais e dos agentes administrativos às regras de outros “ramos” do Direito que podem trazer importantes definições, que, muitas vezes, devem ser consideradas para a aplicação harmônica das normas fiscais, como também a própria natureza do serviço prestado.

De todo modo, é preciso, em primeiro lugar, consignar que o ISS incide sobre a prestação de serviço, assim, tendo em conta que nosso Direito Tributário, como visto, trabalha sobre fatos concretos, o que importa é a realização deles.

Olhando para a regra-matriz, que demanda coerência entre os seus critérios, como pudemos averiguar no Capítulo 4, é inviável conceber que o legislador infraconstitucional fixe um critério temporal que destoe do momento em que a conduta descrita no núcleo factual ocorre. O momento da ocorrência da materialidade da hipótese de incidência do ISS será o preciso instante em que houver o cumprimento do esforço (dever de fazer) assumido contratualmente pelo prestador, ou sob perspectiva inversa, será o instante em que o tomador receber o resultado daquele esforço. Por isso, a investigação da natureza do serviço e dos termos contratuais convencionados entre as partes, bem como

a investigação de outros ramos do direito que trazem definições sobre quando se consideram estes deveres cumpridos, é tão importante.

Isso vale para momento anterior como para momento posterior.

A tributação em momento anterior à prestação de serviço, além de romper com a coerência interna da norma, por alcançar materialidade diversa da ali estipulada, ainda fere a segurança e a certeza do direito por autorizar que se exija no presente algo que talvez se concretizará no futuro, sobre mera projeção.

Em nosso sistema jurídico, não há espaço para tributar serviço potencial, conforme enunciado por AIRES F. BARRETO: “[s]ó surge a obrigação tributária de recolher ISS ao Município diante de ato concretamente ocorrido”⁴⁰⁰. Este também é o entendimento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que afirma que “somente com a efetiva realização (conclusão, ou mediação por etapas) dos serviços é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal”⁴⁰¹.

Para sustentar essa razão, imagine-se que um município eleja como critério temporal do ISS o momento da celebração do contrato de prestação de serviços. O primeiro ponto é a distorção da regra-matriz: a conduta ferida neste caso seria a de “celebrar contrato de prestação de serviço”, e não a de “realizar prestação de serviço”, o que já fere a constituição por desbordar dos limites da competência tributária.

Além disso, o serviço poderia nem chegar a se concretizar, o contratante ou o contratado podem, por inúmeras razões, desistir do negócio, cancelando-o ou simplesmente não o cumprindo. Assim, caso o tributo já houver sido recolhido no momento da contratação, o contribuinte terá de perpassar pelo longo e árduo caminho do pedido de restituição. Nisto vemos que uma antecipação pode ofender e a capacidade contributiva, posto que, se o contribuinte ainda não faz jus ao valor antes do exaurimento do serviço, ele não tem capacidade para contribuir com os cofres públicos, e assim também a liberdade de contratar (art. 170, da CF/88).

Tampouco poderia o Município eleger o momento do pagamento, parcial ou total, por si só, para fazer nascer o tributo, baseado em argumentos meramente econômicos para tanto.

A definição do critério temporal como o instante do pagamento pode antecipar a exigência do tributo, posto que a despeito de a regra no direito privado ser o pagamento

⁴⁰⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 303.

⁴⁰¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 160.

após a prestação do serviço (art. 597, do CC/02), as partes podem pactuar em efetuar-lo em momento anterior, a vista ou em prestações; ou mesmo postergá-la, pois o pagamento pode ser efetuado muito tempo após a prestação, por convenção das partes, ou mora do devedor. Ocorre que, uma vez prestado o serviço, não se pode condicionar a incidência do tributo ao adimplemento pelo tomador, posto que esse é um problema da esfera privada, e não oponível ao fisco; mesmo que o prestador nunca receba, isto não altera seu dever de pagar o tributo.⁴⁰²

O constituinte elegeu a prestação de serviço como signo presuntivo de riqueza, é esta a conduta que deve ser tomada em consideração, independente de argumentos extrajurídicos. A presunção da capacidade contributiva da prestação está de acordo com o regramento civil que dispõe que, “[n]ão se tendo estipulado, nem chegado a acordo as partes, fixar-se-á por arbitramento a retribuição, segundo o costume do lugar, o tempo de serviço e sua qualidade” (art. 596 do CC/02). Nota-se que a gratuidade para o direito privado é exceção e, como tal, deve ser provada. Por aí já se constata que a prestação do serviço é suficiente em si para atrair a incidência do ISS, não se mostrando legítima a recorrência a argumentos extrajurídicos para alterá-la.

Confundir o momento da prestação com o do pagamento pelo serviço além de tudo adultera a materialidade do gravame, que, neste caso, seria “receber remuneração pela prestação de serviço”, dissonante com a Constituição Federal, pois, ainda que denote capacidade contributiva, não foi essa a conduta escolhida pelo direito para fazer nascer a obrigação tributária. Poderia ter sido, mas não foi selecionada pelo constituinte.⁴⁰³

Temos que estar atentos aos limites de nosso sistema constitucional, e nele não há margem para a tributação virtual. Sequer a disposição “salvo disposição de lei em contrário” constante do art. 116 do CTN poderia dar vez para o legislador ordinário escolher momento dissonante ao da prestação do serviço. A nosso ver, tal expressão deve ser interpretada com cautela, pois, ao mesmo tempo em que quer registrar a liberdade do legislador ordinário em definir o critério temporal, deve ser interpretada de forma sistemática, para concluir pela possibilidade de sua aplicação ou não. No caso do ISS, ela é

⁴⁰² “EMENTA - ISS: exigibilidade. A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador - que é a prestação do serviço -, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 228.337/PR*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 07 dez. 1999. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 18 fev. 2000).

⁴⁰³ O tempo do pagamento, não obstante, tem relevante papel probatório da prestação do serviço, tanto para o sujeito ativo, como para o sujeito passivo.

inaplicável, posto que a lei não pode considerar o fato jurídico ocorrido em momento anterior àquele em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias e suficientes à concretização da prestação de serviço.

Mas chegar a um denominador comum, mesmo no judiciário, não tem sido simples. A título ilustrativo, o STJ⁴⁰⁴, ao julgar caso no qual se discutia a exigência de ISS de empresas cinematográficas que prestavam serviços enquadrados como de diversão pública, por ocasião da chancela dos respectivos ingressos, entendeu ser ilegítima essa antecipação, uma vez que nosso sistema jurídico tributário não permitiria gravar um serviço que não foi ainda realizado. Porém, a corte considerou que seria por ocasião da aquisição do ingresso pelo consumidor que ocorreria a incidência do ISS no caso dessas prestações. Ocorre que este mesmo critério: “aquisição de ingressos”, tomado isoladamente parece precipitado, uma vez sua venda pode ocorrer muito tempo antes do serviço, e, por mais que possa representar um forte indício de que o serviço venha a ocorrer, é possível que ele não se concretize pelos mais diversos motivos (interdição do estabelecimento, cancelamento, dentre outros).

Semelhantemente, o Tribunal de Justiça do estado de São Paulo, ao julgar caso com o mesmo quadro fático, sustentou que “não pode se admitir que o contribuinte pague tributo por um serviço ainda não realizado, passando, dessa forma, a ser exigido sobre um hipotético fato gerador, revelando, com isso, uma irregularidade”. Contudo, admitiu que a tributação se desse na data do pagamento. Já nos casos de prestação onerosa de serviços de manobrista e segurança, em estacionamentos de *shopping centers*, hotéis, clubes, etc. (os chamados serviços de *valet*), este mesmo Tribunal decidiu que o critério temporal do ISS deve respeitar a execução do serviço, não podendo ser alterado para o momento em que ocorre a aquisição antecipada do *ticket* de estacionamento⁴⁰⁵ porque a antecipação ou

⁴⁰⁴ “TRIBUTÁRIO - ISS - DIVERSÕES PÚBLICAS - FATO GERADOR - ARTIGOS 114 E 116 DO CTN. 1. O fato gerador do ISS reside na efetiva prestação de serviço, definido em lei complementar, constante da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68. 2. Em se tratando de ISS incidente sobre diversões públicas, o fato impositivo se configura no momento da venda do ingresso ao consumidor, pelo que ilegítima a antecipação do recolhimento, quando da chancela prévia dos bilhetes pelo município” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 159.861/SP*. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Julgamento: 13 out. 1998. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 14 dez. 1998, p. 109). No mesmo sentido: Id. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 4.962/SP*. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Julgamento: 17 ago. 1994. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 19 set. 1994.

⁴⁰⁵ “Em princípio, o que deve ocorrer em termos cronológicos, é (1) a prestação do serviço de *valet service*, (2) emissão de nota fiscal e, por fim, (3) recolhimento do imposto. Se essa dinâmica não tem funcionado, cabe à Municipalidade aprimorar sua fiscalização com vistas a uma melhor arrecadação, desde que com base na ordem legal vigente” (SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento nº 0124235-88.2013.8.26.0000*. Relator: Rodrigues de Aguiar. Comarca: São Paulo. Julgamento: 03 out. 2013. Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público. Registro: 07 out. 2013).

postergação do pagamento trata-se de uma liberalidade das partes contratantes que não diz respeito à prestação de serviço em si⁴⁰⁶, não podendo, portanto, ser escolhidos como momento para fazer incidir o gravame.

Um outro celeuma relacionado ao tema pode ser verificada no que diz respeito ao momento da incidência do ISS nas prestação de serviços de transporte público coletivo. A complexidade em determinar o momento da incidência do tributo nestes casos vem de diversos fatores: (i) a prestação não ser realizada diretamente pelo poder público mas por empresa concessionária ou até subconcessionária; (ii) a passagem ser vendida e paga antecipadamente pelo usuário; (iii) somente parte do valor da passagem ser repassada ao prestador; (iv) haver alterações do preço da viagem entre o momento da venda da passagem e da efetiva prestação dos serviços, especialmente por fatores inflacionários.

Ao enfrentar a questão reiteradas vezes, o Superior Tribunal de Justiça firmou da tese segundo a qual “[a] base de cálculo do ISSQN incidente na prestação do serviço público de transporte coletivo é o valor pago pelo usuário no momento da aquisição da passagem, e não o valor da tarifa vigente na data da sua utilização”. A análise dos acórdãos proferidos pela Corte Superior demonstra que a maioria dos casos tratava-se de recurso de Municípios que objetivavam exigir a diferença verificada quando da majoração da tarifa de transporte ocorrida entre a compra do bilhete antecipado e a efetiva prestação do serviço, uma vez que o tributo já haveria sido recolhido quando da aquisição das passagens.

A Corte se mostrou coerente ao vedar que fossem reclamadas diferenças em momento posterior a essa venda uma vez que a tributação já teria ocorrido, no entanto, ao confirmar a possibilidade da antecipação do imposto, acaba ferindo a materialidade eleita pelo constituinte.

Neste sentido, percebe-se nítido conflito entre a tentativa de se conferir eficácia às normas tributária e combater evasão fiscal, e a necessidade de se obedecer os limites constitucionais ao Poder Tributar. Limites que privilegiam mais do que um mero respeito a uma ordem prescritiva, mas a garantia de uma verdadeira segurança jurídica.

⁴⁰⁶ “Tributário. ISS. Serviço Realizado e Não Pago. Decreto-Lei 406/68 arts. 8º e 9º. 1. O fato gerador do ISS é a "prestação do serviço", não importando para a incidência o surgimento de circunstâncias factuais dificultando ou impedindo o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são estranhas à tributação dos serviços prestados. 2. Recurso sem provimento” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 189.227/SP*. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Julgamento: 02 maio 2002. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 24 jun. 2002). No mesmo sentido, se manifestou o STF no AI 228337 (Id. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 228.337/PR*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgamento: 07 dez. 1999. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ, 18 fev. 2000).

E vários exemplos poderiam ser citados neste sentido, demonstrando dois principais pontos: (i) os municípios (mas que pode ser entendido aos demais entes) têm, em diversas situações, antecipado o aspecto temporal, muitas vezes por normas infralegais, desrespeitando o tempo dos tributos e o direito ao tempo dos contribuintes; (ii) o Poder Judiciário (e contencioso administrativo) tem sido constantemente acionado para reajustar essas incoerências produzidas tanto por legisladores como pelos agentes administrativos, mas não tem seguido um critério uniforme para decidir, dificultando ainda mais o alcance de um denominador comum.

Acrescente-se, por fim, que, a nosso ver, tampouco pode o critério temporal ser estipulado em momento posterior que possa implicar em dissonância com o critério material. A seguir, apresentamos um exemplo para escorar nosso entendimento.

Admita-se que um determinado município estabeleça em sua legislação que a prestação de serviços se considera ocorrida após 100 (cem) dias da materialização de uma das prestações previstas em sua lista anexa, que a base de cálculo seja o preço do serviço e a alíquota de 2% (dois por cento).

Na vigência da aludida lei, um profissional presta um serviço de fotografia e cinematografia em um grande evento local de concurso de beleza, no dia 20 de dezembro. De acordo com a lei daquele município, apesar de o prestador ter exaurido o esforço a que houve se comprometido em um só dia, este somente será considerado realizado, para fins de incidência do ISS, cem dias após esta data. Imagine-se, no entanto, que no dia 27 de dezembro fosse publicada nova lei alterando a alíquota para 5%. Respeitando o princípio da anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, alíneas “b” e “c”, da CF/88), tem-se que, no dia em que fosse considerada a prestação do serviço de fotografia e cinematografia pelo nosso prestador do exemplo, a nova alíquota já estaria em vigor, podendo, portanto, ser aplicada ao caso.

Caso fossem admitidas hipóteses como esta, a segurança jurídica do contribuinte também estaria aflagada, uma vez que este não poderia planejar futuras alterações legislativas para adequar a realidade de seus negócios. Como visto no capítulo 2, entendemos que o direito deve assegurar o “direito ao tempo” dos seus jurisdicionados, isto é, do direito de conhecer previamente e ter respeitado o tempo para os efeitos de suas ações. Não se pode negar, o direito do prestador de não realizar o fato jurídico tributário, caso considere que a tributação naquele momento não se compatibiliza com as suas necessidades e possibilidades contributivas.

Os princípios da anterioridade e da irretroatividade, como tivemos a oportunidade de analisar no capítulo 3, buscam garantir justamente essa previsibilidade. Ocorre que tais princípios poderiam ser facilmente burlados pela estipulação de um critério temporal posterior à efetiva prestação de serviço.

A Constituição Federal ao apontar a prestação de serviço como critério material do ISS impôs, ainda que de modo implícito, que os municípios definissem como critério temporal instante que correspondesse ao da sua efetiva realização. Os critérios material e temporal devem estar sincronizados, sob pena se cuidar de tributo diverso (plano das normas gerais e abstratas) ou de implicar em vício material (no caso de normas individuais e concretas).

Esta é a determinação de nosso sistema constitucional tributário. Nestes termos, já é possível responder negativamente aos questionamentos que apresentamos no início deste tópico, que consideram momentos distintos a efetiva prestação de serviço como o momento da contratação⁴⁰⁷, do pagamento parcial ou total do preço do serviço, pois, como afirma AIRES BARRETO, “o ISS é um imposto sobre fatos e não contratos. Nenhuma materialidade do ISS se produz diante de mero pagamento ou contratação de serviços, mas o *fato* de prestar serviços”⁴⁰⁸.

Nesse ínterim, identificamos aqui, uma vez mais, com maior destaque, a ameaça a destemporalização, alertada por FRANÇOIS OST, da falta de sincronia, isto é, na dificuldade de coordenação de ritmos temporais, de respeito aos mecanismos de embreagem impostos pelo sistema. Diante da complexidade e das transformações que os serviços sofrem a cada dia, manter a sincronia entre interesses estatais e interesses particulares, realmente, tem sido um grande desafio.

Também aparece com situação conflituosa definir o momento da incidência do ISS nos chamados serviços continuados ou de trato sucessivo. A respeito deles, a primeira dúvida que surge é se há possibilidade do fracionamento de uma atividade de fazer e, se sim, como promover sua cisão para fins tributários. Analisaremos essas questões no tópico seguinte.

⁴⁰⁷ “Tributário. Imposto sobre serviços. Contrato de construção celebrado com autarquia, que se transformou em empresa pública. Não é no momento da celebração do contrato que conta para a incidência, mas o da prestação dos serviços ao dono na obra” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Embargo de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 84.008/DF*. Relator: Ministro Décio Miranda. Julgamento: 11 dez. 1981. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 12 fev. 1982).

⁴⁰⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 303, grifos nossos.

5.3.1 Critério temporal nos serviços fracionáveis: conflitos para a ruptura, a descontinuidade e o instante

Constatado que o critério temporal do ISS deve corresponder ao momento da efetiva realização da prestação, e que o momento da celebração do contrato, bem como do recebimento do preço não são relevantes para efeitos de incidência do referido tributo. Cabe-nos agora examinar em que instante se tem por ocorridas as circunstâncias materiais necessárias a sua concretização.

Para bem examinar esta questão, é importante distinguir o que a doutrina classifica como serviço fracionável e serviço não fracionável.

Segundo AIRES F. BARRETO⁴⁰⁹, os serviços não fracionáveis são aqueles que não admitem qualquer tipo de segmentação sem perder sua inteireza, por isso as circunstâncias materiais para sua efetiva realização só se dão ao fim da prestação considerada em sua totalidade, só podendo, portanto, ser tributados pelo ISS, quando globalmente concluídos, a exemplo do conserto de um aparelho ou uma máquina que só pode ser considerado prestado quando da entrega do produto reparado ao seu dono. Já os serviços fracionáveis constituem aqueles que, por suas características ou especificidades, são passíveis de execução em parcelas, de modo que cada uma delas encerre as circunstâncias necessárias e suficientes a produção de seus efeitos.

Essa distinção é suma importância uma vez que nos serviços fracionáveis, o critério temporal dirá respeito ao momento da efetiva realização de cada medida, dando azo a tantas incidências tributárias quanto fossem as frações possíveis.⁴¹⁰

AIRES F. BARRETO ainda ensina ser possível haver serviços fracionáveis em etapas, fases ou trechos, ou, ainda, por períodos de tempo⁴¹¹.

⁴⁰⁹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 308.

⁴¹⁰ É preciso esclarecer que, quando pensamos na possibilidade de fracionar serviços para fins de incidência do ISS, não estamos falando em uma espécie de tributação antecipada ou de tributação de serviços-meio, como pode parecer em um primeiro momento, mas em uma divisão feita pelos próprios agentes contratantes de acordo com a natureza do serviço, que faz surtir tantos fatos tributários (prestações de serviço) quantas forem as frações efetuadas, ainda que englobadas em um único documento contratual. Linhas atrás rechaçamos a possibilidade de antecipar a incidência do ISS, pela definição do critério temporal como o momento do contrato e do pagamento, por exemplo. Mantemos nossa posição. Tampouco seria possível a tributação das atividades-meio, tidas como aqueles esforços que, ao longo da execução do serviço, são efetuados *em razão de* e *necessários para* que o prestador cumpra a obrigação assumida em face do tomador, mas que não podem ser destacados dele. Quando falamos em serviços fracionáveis estamos nos referindo a prestações individualizáveis com conteúdo econômico próprio e que encerram um conteúdo obrigacional em si mesmas. Como sublinha Aires F. Barreto, “É preciso distinguir 1) a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico – essa a noção apontada pelo conceito de prestação de serviços –; 2) das ações intermediárias, que tornam possível esse fazer para terceiro” (BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 343).

O autor esclarece que os serviços fracionáveis por período dizem respeito as prestações cuja execução a despeito de se prolongarem no tempo, comportam decomposição em intervalos temporais menores pré-fixados⁴¹², de modo que o encerramento de cada período implique na conclusão de uma prestação, fazendo nascer a obrigação contraprestacional, independentemente da realização dos demais períodos.

ORLANDO GOMES, utilizando o critério do tempo de duração da prestação, classifica os contratos em “instantâneos” ou “de execução única” para designar aqueles “cujas prestações podem ser realizadas em um só instante”, diferenciando-os dos “contratos de duração”, que se referem a prestações que não se satisfazem em um só instante, podendo ser subdivididos em duas espécies: os contratos de trato sucessivo “que se executam mediante prestações periodicamente repetidas” e os de execução continuada, aqueles em que “a prestação é única, mas ininterrupta”. Ao fim, o autor assevera que a característica essencial desses contratos “reside no fato de que o tempo, ou melhor, a duração, constitui elemento substancial de determinação das prestações”⁴¹³.

Em ambas as modalidades, contratos instantâneos ou de duração, teremos incidências tributárias somente no átimo da conclusão do serviço, não obstante, nos contratos que envolvam prestações ininterruptas ou prestações periodicamente repetidas e que comportem decomposição em lapsos temporais menores, será admitida a incidência do ISS ao fim da execução de cada período pré-estipulado entre as partes.

Cite-se o exemplo do contrato da prestação de serviço de educação. Embora os documentos celebrados entre alunos e instituições de ensino costumem ter vigência para todo o semestre ou ano letivo, é de praxe que se desdobre a prestação a cada mês com o correspondente ao dever de pagamento. Nesse caso, realizando-se a efetiva prestação mês a mês, admite-se a incidência do imposto também mensal. O aluno que tomar aulas por um ou dois meses, haverá recebido o que contratou, mesmo que em parte – se examinado o contrato de modo integral –, de modo que, se desejar interromper o curso, não poderá exigir a restituição dos valores pagos até então. O fracionamento também pode se dar por semana, trimestre, por módulo, dependendo das características do serviço e dos termos contratuais.

Semelhantemente, é o que pode ocorrer em serviços de auditoria, consultoria, assistência técnica, se o critério estabelecido entre as partes for acúmulo de horas de

⁴¹¹ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 343.

⁴¹² *Ibid.*, loc. cit.

⁴¹³ GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 93-95, grifo nosso.

prestação ou um período fixo de prestação (semana, mês, etc.) que, ao fim, faça nascer a obrigação de pagar, mesmo que o contrato envolva um período de vigência maior.

Também é possível fracionar os serviços por etapas ou por trechos quando estes por suas características comportem segmentação, isto é, quando não forem indivisíveis. WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, após analisar vários entendimentos doutrinários e os enunciados do Diploma civil, leciona que as obrigações de fazer hão de ser indivisíveis “quando tiverem por objeto um trabalho completo, dotado de individualidade própria, como a feitura de uma estátua, o levantamento de uma construção ou a obrigação de proceder a inventário”⁴¹⁴ e divisíveis quando “todas as obrigações em cujo *facere* ínsita esteja uma ideia de duração do trabalho, ou de quantidade (por exemplo, plantar dez mil eucaliptos, ou prestar contas de um período de três anos)”⁴¹⁵.

Percebe-se que o fracionamento por etapas ou trechos é nada mais que uma convenção entre as partes, que pode ser exercida dentro do campo de atividades cuja execução comporte essa segmentação, na qual se define que cada prestação restará concluída ao fim de cada fração.

Sobressai da própria legislação civil a confirmação da possibilidade de haver serviços que se realizam e, circunstância de mais de um fato. Um claro exemplo se encontra na prestação de serviços de construção civil, realizados mediante empreitada. A empreitada é um contrato pelo qual uma parte (empreiteiro) se compromete a realizar, por si só ou com auxílio de terceiros, uma obra de acordo com as especificidades requeridas pela outra parte (o dono da obra ou comitente), que, por sua vez, se obriga a pagar o respectivo preço. Trata-se de um negócio típico regulado pelo Código Civil (artigos 610 a 626) que pode ter por objeto uma reforma, edificação, demolição, de imóveis comerciais ou residenciais, obras viárias, implantação de loteamento, enfim, a execução de construção civil.

Essas prestações costumam envolver etapas físicas determinadas, como o planejamento documental e elaboração de projetos técnicos, fundação e alicerce, erguimento da alvenaria, instalação elétrica e hidráulica, acabamento, além de outra, que variam de acordo com as especificidades da obra que vai ser realizada, por isso a legislação civil estabelece para estas relações, como regra, a sistemática da fragmentação, conforme

⁴¹⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. V. 4. Direito das obrigações, 1ª parte: das modalidades das obrigações, da transmissão das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações, do inadimplemento das obrigações. 32. ed. atual. por Carlos Alberto Dabus Maluf. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 141.

⁴¹⁵ *Ibid.*, loc. cit., grifos nossos.

se conclui da redação do art. 614, do CC/02, que dispõe que, “Se a obra constar de partes distintas, ou for de natureza das que se determinam por medida, o empreiteiro terá direito a que também se verifique por medida, ou segundo as partes em que se dividir, podendo exigir o pagamento na proporção da obra executada”⁴¹⁶.

Assim, como explica JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

[...] quando uma empresa contrata os serviços de empreitada de pavimentação de estrada, que se desenvolve ao longo de um período de tempo (12 meses), o aspecto temporal do ISS não será considerado apenas ao final da obra se a atividade for objeto de medição por etapas (a cada pavimentação de tantos quilômetros será devida uma parcela do preço do serviço), com a alocação dos respectivos valores contratados.”⁴¹⁷

Quando estamos, portanto, diante de serviços que permitem o fracionamento por trechos ou etapas, as partes podem convencionar de antemão que uma vez que estas frações se encontrarem vencidas, promove-se a sua medição. No momento em que esta medição estiver aprovada (pelo tomador ou prestador, de acordo com os termos contratuais), considera-se o serviço prestado, no que concerne aquela parte e, por conseguinte, admite-se a incidência do ISS.

Investigando o conteúdo semântico do termo *medição*, encontramos no dicionário Houaiss da língua portuguesa, dentre outros, o seguinte significado “ato de tomar medidas numa obra já terminada para avaliar os serviços executados e a quantidade de material utilizado”⁴¹⁸

Portanto, a mediação é critério utilizado pelas partes para aprovar a frações do serviço e, assim, tê-las por concluída. Não basta assim que o serviço seja fracionado, é preciso que os contratantes concordem que a prestação referente ao respectivo trecho ou etapa esteja concluída.

É o que, aliás, dispõe o Código Civil ao estipular que ao fim de cada parte individualizada da obra, o dono deve ser notificado para proceder à respectiva verificação, no prazo pactuado (ou no caso de omissão, em prazo razoável⁴¹⁹). Neste prazo cabe ao tomador emitir o laudo de medição, para que o prestador possa proceder à emissão da

⁴¹⁶ BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002, art. 614.

⁴¹⁷ ELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 162.

⁴¹⁸ HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, s.v. *medição*. Disponível em: <<https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v2-3/html/index.htm#2>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

⁴¹⁹ “Art. 134. Os negócios jurídicos entre vivos, sem prazo, são exequíveis desde logo, salvo se a execução tiver de ser feita em lugar diverso ou depender de tempo” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: DOU, 11 jan. 2002).

respectiva nota fiscal. A emissão desse laudo é considerada então o momento em que se pode dar por concluída aquela parte, período ou trecho da obra.

Esta é a razão defendida por AIRES F. BARRETO:

É possível defender que, se há um cronograma de execução, e o tomador aceita (reconhece realizadas) as várias medições efetuadas, se tem, a cada uma delas um fato susceptível de tributação, por via de ISS.

De toda sorte, é preciso verificar se o serviço, por suas características ou especificidades, admite uma execução parcelada. Se for possível essa partição, o ISS será devido quando concluída certa etapa ou fração, o trecho for objeto de medição, cuja precisão seja aceita pelo tomador. Não basta a simples medição. É necessário que o tomador a reconheça como correta, aceitando-a. Nesse átimo, surge a obrigação tributária.⁴²⁰

Constata-se da lição do autor, que nos serviços fracionados a aprovação da mediação é essencial para se precisar o critério temporal do ISS. Não basta a mera medição, as partes devem aprová-la, concordando que o serviço se encontra prestado e de acordo com o quanto ajustado.

Mas essa questão não é pacífica. No Tribunal de Justiça de São Paulo, por exemplo, encontramos decisões que seguem o entendimento do sentido de que a aprovação da medição é essencial para a efetiva conclusão do serviço. De uma delas reproduzimos o seguinte excerto:

[...] Por isso, enquanto não aprovado o relatório de medição pela contratante, não há que se falar em efetiva prestação dos serviços, pois, em caso de rejeição da medição, ou seja, se o contratante não aceitar o serviço realizado, por ser irregular ou não realizado da forma contratada, ou havendo necessidade de refazimento, não há como se considerá-lo concluído. E por consequência, não há como impor ao contribuinte uma obrigação tributária originada de um serviço que não foi concluído e que sequer foi pago, pois o critério temporal da prestação de serviço deve corresponder ao momento em que ocorrida a sua materialidade, consistente na prestação-fim decorrente de um dever contratual.

Nesse sentido, a doutrina de Marcelo Caron Baptista considera que: “O momento da ocorrência do fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência da norma do ISS é o exato instante em que se extingue o dever contratual assumido pelo prestador. Sob enfoque diverso, diz-se que o fato jurídico tributário ocorre no instante em que o tomador recebe o resultado do esforço do prestador”.

Adiante, assevera que: “Enquanto a prestação-fim não for realizada pelo devedor, todo e qualquer esforço voltado ao tomador não passará de uma prestação-meio, incapaz de realizar o comportamento tributável”.

A prestação de serviços advém de um contrato, cuja natureza é sinalagmática, havendo necessidade do encontro das duas partes, tanto daquele que executou o serviço, quanto daquele que o contratou.

⁴²⁰ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 308.

Assim, a conclusão do serviço se faz mediante a aceitação de sua realização pelo contratante, que no caso dos autos, ocorre com a aprovação da medição, já que é por intermédio deste documento que se considera concluído o trabalho, bem como aferido o valor a ser pago, surgindo daí a obrigação tributária. De sorte que, quando do pagamento das notas fiscais expedidas pela empresa prestadora dos serviços não havia ainda decorrido o prazo decadencial para a constituição do ISS.⁴²¹

Outras decisões, no entanto, seguem no sentido de que a realização da medição por si só, já atrai a incidência do ISS, uma vez que a aprovação se trataria de mera convenção particular que não produziria efeitos tributários.⁴²²

O entendimento contrário parece se basear no teor do art. 123 do CTN que enuncia que convenções particulares não são oponíveis ao Fisco, contudo, é preciso observar que o aludido artigo é expresso em dirigir sua aplicação à “responsabilidade pelo pagamento de tributos”. Além disso, a aprovação da medição garante que o serviço foi prestado nos termos pactuados, se não houver sido, o dono da obra pode rejeitá-la, como prevê o art. 615 do Código Civil, o que demandará eventuais ajustes ou abatimento do preço, como prevê o art. 616 do mesmo diploma.

Tão grande é a celeuma, que há também julgado deste mesmo tribunal que num momento parece acolher o entendimento de que o ISS só pode ser recolhido no momento da aceitação do relatório de medição, mas ao fim decide que a data da ocorrência do fato jurídico deve se reportar àquela em que o Município emite o Certificado de Conclusão de Obra (conhecido como “habite-se”), para fins de contagem do prazo decadencial.⁴²³

Ora, como já estudado, o início da contagem do prazo decadencial deve ter por referência a data da ocorrência do evento descrito no antecedente normativo, isto é do tempo *no fato*, o qual, no caso, como fortemente traçado, deve corresponder ao momento da conclusão da prestação do serviço, e não do momento da manifestação da prefeitura neste sentido⁴²⁴.

⁴²¹ BRASIL. 1º Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo – TAC-SP. *Apelação nº 9118162-83.2009.8.26.0000*. Julgamento: 24 maio 2012. SÃO PAULO (Estado). Neste sentido, também: Tribunal de Justiça. *Apelação nº 0237486-85.2007.8.26.0100*. Relator: Vicente Abreu Amadei. Julgamento: 13 nov. 2012. Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público. Publicação: 14 nov. 2012. Este último julgado, embora não envolva questão tributária, também demonstra entender que a aprovação da medição é essencial para se dar por concluída a prestação.

⁴²² Id. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 911842790.2006.8.26.0000*. Relator: João Alberto Pizarini. Julgamento: 01 dez. 2011. Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público. Publicação: 02 dez. 2011.

⁴²³ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça *Apelação nº 01018676120088260000*. Relator: Marcelo Berthe. Julgamento: 17 jun. 2014. Órgão Julgador: 3ª Câmara Extraordinária de Direito Público. Publicação: 18 jun. 2014.

⁴²⁴ Neste sentido, podemos citar algumas decisões proferidas pelo TJ/SP: SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Apelação nº 0041710-03.2010.8.26.0114*. Relator: Carlos Giarusso Santos. Comarca: Campinas. Julgamento: 13 jun. 2013. Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público. Id. Tribunal de

De fato, algumas legislações municipais diante das dificuldades relacionadas à fiscalização no âmbito da construção civil preveem a possibilidade de, em não sendo possível identificar as coordenadas de tempo e lugar em o que serviço foi prestado, presumir que a sua ocorrência se deu na data da conclusão da obra de construção civil, tomada esta como a data da emissão do certificado de conclusão da obra (“habite-se”). Ocorre que esta presunção além de ser uma exceção, não pode ser absoluta.

Se o contribuinte demonstra cabalmente *que* e *quando* o serviço foi prestado, parece equivocado supor que o Fisco possa desprezar a operação e estabelecer ao seu aprazimento o momento da incidência do tributo para instante que se dissocie da sua efetiva conclusão (total ou medição por etapas). Tais situações precisam ser analisadas pelas autoridades com atenção e comprometimento, posto que a possibilidade de fracionamento ou não do serviço implicará na definição do momento da incidência tributária, o que, como visto, além de ratificar ou infirmar o critério material da RMIT, pode trazer importantes implicações na base de cálculo do tributo e também no prazo decadencial, estando nos limites dos princípios da certeza do direito, da legalidade, à liberdade do exercício profissional, liberdade do exercício da atividade econômica, e a liberdade de contratar.

Os Tribunais Superiores (STJ e STF) ainda não se manifestaram especificamente sobre essa questão, isto é, se o critério temporal do ISS nos serviços de construção civil fracionados deve corresponder ao momento a aprovação da medição pactuada, ou se o ato de realizar a medição já bastaria para se ter o serviço por prestado para fins tributários, nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que fora nosso maior objeto de investigação neste tópico permite afirmar a existência de uma jurisprudência formada sobre o assunto.

Por este cenário, verificamos que a dificuldade em se delimitar o tempo tanto nas prestações de serviços fracionáveis como de serviços não fracionáveis. Como questionava FRANÇOIS OST no início de nosso texto: “se o tempo é apenas duração, qual o lugar efetivamente para a ruptura e a áleas, a descontinuidade e o instante?”⁴²⁵.

Justiça. *Apelação nº 0000570-03.2010.8.26.0659*. Relator: Wanderley José Federighi. Comarca: Vinhedo. Julgamento: 26 set. 2013. Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público. Id. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 1006158-18.2014.8.26.0114*. Relatora: Beatriz Braga. Comarca: Campinas. Julgamento: 08 out. 2015. Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público.

⁴²⁵ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 15.

5.4 Substituição “para frente” no ICMS e o problema das “pequenas concessões”

Eis que agora nos aproximamos de uma das mais debatidas problemáticas relacionadas ao critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, que diz respeito à sistemática pela qual os estados exigem o pagamento do ICMS referente a posteriores ciclos da cadeia mercantil já no seu início, presumindo a sua futura ocorrência. Essa forma de arrecadação que visava facilitar a fiscalização e evitar a evasão fiscal, operada por meio da substituição tributária não é nova em nosso ordenamento, havendo sido nele inserida pelo já revogado art. 58, § 2º, II do Código Tributário Nacional, que prescrevia que a lei poderia atribuir ao comerciante ou industrial o papel de responsável pelo imposto devido pelo comerciante varejista. Após sua positivação, a crescente adoção da prática levou os responsáveis a ingressarem com ações contra os Estados que efetuavam a cobrança antecipada.

Para tentar, de certo modo, encerrar o debate, sobre a constitucionalidade dessa forma de tributação, foi editada a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, autorizando o legislador ordinário a atribuir responsabilidade a um terceiro associado ao fato tributário pelo pagamento do tributo cujo fato jurídico devesse ocorrer posteriormente, assegurada a restituição da quantia paga, caso o fato presumido não se realizasse. É dizer, a EC nº 3/93 estabeleceu competência legislativa para a criação de hipótese de substituição tributária concernente a fatos ainda não ocorridos, mas de ocorrência presumível, ressalvando a possibilidade de restituição do valor pago, caso este não se concretizasse no plano social. Constitucionalizou-se, assim, a chamada substituição tributária “para frente” ou “progressiva”.

Como já afirmado, a medida empregada com fito de facilitar o trabalho da Administração que “num só tempo, faz tributar, arrecadar e fiscalizar o tributo amarrando todos os sujeitos da cadeia produtiva entre si, numa sequência de presunções que garantem os ingressos de receitas tributárias nos cofres públicos”⁴²⁶, sempre foi objeto de severas críticas desde sua implantação no sistema constitucional tributário pátrio e mesmo após o Supremo ter declarado sua constitucionalidade, justamente por entrar em conflito com o corpo de normas que o integram. Nesse sentido, vale registrar o parecer da lavra de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

⁴²⁶ HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 678.

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da *substituição tributária* venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direito e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É ela que – sistematicamente interpretada – não admite que haja a chamada *substituição tributária ‘para frente’*⁴²⁷.

Na aludida forma de substituição tributária exige-se o pagamento do ICMS, que se que incidirá sobre a transmissão de bens (mercadorias), que se presume que ocorrerão no futuro, nas posteriores etapas do ciclo econômico, a partir de uma operação “base” que, realizada anteriormente às demais, usualmente têm o perfil de envolver volumes maiores e sujeitos mais “acessíveis”. Indiscutível é a pretensão de facilitar a fiscalização e arrecadação, portanto.

Para compreender melhor o cenário em que ocorre na operação que estamos a tratar, pensemos no exemplo de uma empresa que produz eletrodomésticos (empresa “A” – fabricante) e que os vende para uma rede de distribuidoras (empresa “B”), que, por sua vez, colocará os produtos a venda em suas unidades, espalhadas por todo o território nacional para os seus consumidores (“C”). *In casu*, a empresa “A” deverá pagar o ICMS não só pela venda à empresa “B”, mas também pelas futuras vendas aos consumidores “C”.

Na relação entre a empresa “A” e a empresa “B” não há substituição tributária. A é contribuinte do ICMS por ter realizado a conduta de “circular mercadorias”, mediante a transferência de sua titularidade para “B”. Na relação “B”→“C”, no entanto, é que ocorre a substituição, tendo em conta que o contribuinte *será* o sujeito “B”, por ter a intenção de circular mercadorias aos sujeitos “C”, “C”, “C”, etc., mas quem recolherá o tributo será “A”.

Vê-se que o mecanismo causa três grandes implicações na regra-matriz de incidência tributária, conforme constata FLORENCE HARET: “modificando os critérios temporal (antecipando a ocorrência do fato jurídico do ICMS), subjetivo (fazendo ingressar na relação a figura do substituto) e quantitativo (convencionando em termos arbitrários a base de cálculo da exação)”.

Focando nossa atenção no critério temporal, vemos, de fato, apesar de se tratar de uma regra de substituição tributária, que se mostra externa à regra-matriz de incidência

⁴²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 418-419, grifos do autor.

tributária, implica em mutação do tempo do tributo, mexendo, portanto, por via indireta, na própria estrutura da norma-padrão.

As consequências de uma brecha como essa é alteração da própria hipótese factual do tributo, que passa a ser a “possível circulação”; o ferimento dos princípios da estrita legalidade, visto que não há subsunção do fato à RMIT do tributo; da igualdade, posto que algumas pessoas acabam sendo mais tributadas que outras; da capacidade contributiva, vez que se recolhe antes mesmo de obter qualquer receita; da certeza do direito, pois não se sabe se a operação sequer ocorrerá e, ainda com quem ocorrerá, enfim, da própria segurança jurídica.

No caso, a maneira de reequilibrar as contas (ainda que se implique no árduo caminho do *solve et repete* para os contribuintes) se encontrava na possibilidade de restituição do tributo nos casos de não ocorrência do fato jurídico presumido ou quando ocorrido mediante base de cálculo menor. Mas mesmo esse caminho teve uma de suas vias bloqueadas pela Suprema Corte, que conferiu interpretação restritiva ao parágrafo 7º, do art. 150, da CF, afirmando que a restituição só seria assegurada quando o fato jurídico não ocorresse de forma alguma, afastando o direito de devolução no caso de diferença recolhida a maior pelo substituto.⁴²⁸

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4/AL, a Suprema Corte exarou o entendimento de que o fato jurídico presumido no caso seria definitivo, não dando ensejo à complementação ou restituição do valor pago, a não ser que, ao final, não se realizasse. Aliás, para sustentar a conclusão a que chegara, o Relator Ministro ILMAR GALVÃO, fazendo alusão à disposição na LC 87/96, afirmou que ela “não apenas definiu o modo de apuração da base na substituição tributária para progressiva, mas também o aspecto temporal do fato gerador presumido”, e que, por isso, não havia que se “cogitar, pois, de outro momento, no futuro, para configuração do elemento”⁴²⁹. Assumiu-se que não se tratava de uma antecipação, mas de uma nova hipótese de incidência, pois, tratando-se de tributação definitiva, não poderia ser chamada de presunção (cf. Capítulo 4, Subitem 4.12.1) ou antecipação, pois, ao tempo certo, não haveria a incidência da regra-matriz, esta já haveria incidido na primeira operação. Ou seja, a Suprema Corte havia

⁴²⁸ Vf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 266.523/MG*. Relator: Ministro Mauricio Corrêa. Julgamento: 08 ago. 2000. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 17 nov. 2000.

⁴²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgamento: 08 maio 2002. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 22 nov. 2002, Republicação: DJ, 13 dez. 2002.

interpretado o dispositivo constitucional como nova norma-matriz, excluindo a tributação plurifásica para se tornar um tributo de incidência única.

O argumento da praticidade se sobrepôs aos direitos do contribuinte e certamente provocou consequências maiores que as inicialmente imaginadas. Grandes empresas não podiam ser ressarcidas dos valores pagos a maior, e aos pequenos contribuintes não valia a pena nem tentar recuperar o valor concernente aos fatos tributários nunca concretizados. Um pequeno arranjo no sistema jurídico tributário para fins de garantir a praticidade fiscalizatória virou uma bola de neve. Eis o problema das pequenas concessões.

Durante anos, discutiu-se essa interpretação, até que recentemente (em 19 de outubro de 2016) a Suprema Corte revisou seu entendimento, no julgamento do RE nº 593.849⁴³⁰, com repercussão geral reconhecida, admitindo o direito do contribuinte de reaver a diferença entre a base do tributo recolhido antecipadamente e a base efetivamente realizada no momento da venda, quando esta for menor.

Reconheceu-se a excepcionalidade da técnica e garantiu-se a devolução, agora, também dos valores recolhidos a maior. Isto é, conferiu-se à medida o caráter efetivo de presunção, de antecipação dos efeitos da regra-matriz. Contudo, o Supremo modulou os efeitos do julgamento, de modo que o direito passasse a valer para os casos futuros e somente atingisse casos passados que estivessem sob julgamento.

Neste momento, muito tem se debatido sobre a real praticidade do regime de substituição tributária para frente, uma vez que os comerciantes do final da cadeia voltam a ter que ser fiscalizados para constatar-se o valor efetivo da venda. Contudo é importante pontuar que a fiscalização não é uma prerrogativa do ente arrecadador, mas dentre de um Estado Democrático de direito, é um direito do contribuinte que não pode ser colocado em segundo plano.

Estamos numa via de mão dupla, se a intenção é tributar antes do momento constitucional previsto para tanto, deve-se, no mínimo, oferecer mecanismos para evitar maiores distorções, senão no tempo, que já passou, ao menos no valor que pode voltar. Conquanto o Supremo Tribunal tenha decidido pela legitimidade da cobrança antecipada é preciso que se firme que se trata de uma forma de arrecadação excepcional e deste modo, deve ter suas delimitações precisamente estabelecidas.

⁴³⁰ Id. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 593.849/MG*. Relator: Ministro Edson Fachin. Julgamento: 19 out. 2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 21 out. 2016.

O ideal criado pelo nosso sistema, como pudemos examinar ao longo do trabalho, seria que a tributação respeitasse a concreta realização da materialidade constitucional, de modo que a base de cálculo pudesse refletir de forma mais sensível os valores da operação garantindo a certeza do direito do contribuinte, mas esse é um ideal não tem sido seguido pelo Poder Público. Assim, o problema maior da presunção no caso do ICMS submetido ao regime da substituição “para frente” não se resume à distorção desse tributo, mas a de todo o sistema, vez que, por emenda, elevou-se ao nível constitucional a tributação de um futuro incerto do qual só temos conhecimento em nossas projeções e esperanças; assim, contraria todo um conjunto fechado de regras e princípios que se voltam à concretização dos fatos, não devendo, portanto, e, pelo menos, ser interpretado como uma autorização para a antecipação de todo e qualquer tributo.⁴³¹

5.5 Imposto sobre a renda e o critério temporal na tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior

Neste momento, passaremos a examinar uma situação específica relacionada ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ), que é a tributação sobre o lucro de empresas nacionais controladoras ou coligadas de empresas estrangeiras. A despeito de o momento de incidência do aludido gravame apresentar importância transcendental e proporcionar inúmeros debates e situações controversas⁴³², escolhemos este tema, pois, além de atual, abrange uma discussão ampla sobre a temática, envolvendo o conceito de renda, a necessidade de disponibilidade e de realização da renda, o uso de presunções (ou ficções) no critério temporal da RMIT; além disso, mostra a dificuldade que nosso

⁴³¹ Criticamos fortemente aqueles que invocam a aludida alteração feita pela referida emenda como fundamento para a cobrança antecipada de todos os tributos, uma vez que esta situação continua sendo excepcional, e não tem o condão de se sobrepor aos limites constitucionais. Cf. SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento nº 0235827-74.2012.8.26.0000*. Relator: Mourão Neto. Comarca: São Paulo. Julgamento: 31 jan. 2013. Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público. Registro: 07 fev. 2013.

⁴³² A definição do momento em que se considera auferida a renda apresenta grandes dilemas, tendo em vista que as novas formas de circulação de riqueza empreendidas pelos agentes econômicos e o frequente arrojo do legislador ordinário em criar novas hipóteses para sua exigência, inovando na matéria tributável, com as justificativas principais de facilitar a arrecadação, promover economia a Administração Pública, e evitar a evasão fiscal, o que acaba, por vezes, ameaçando, senão ferindo, o conceito constitucional de renda e uma série de princípios magnos. Por isso é extremamente relevante que sejam identificados os critérios que permitam constatar com precisão os momentos que os ingressos podem ser considerados adquiridos pelo contribuinte ou, como o próprio nome diz, realizados, assegurando, desta forma que o imposto não venha a alcançar quantias que ainda não possam ser qualificadas como acréscimo patrimonial.

judiciário apresenta para lidar com o tema e o forte clima de insegurança que isso tem levado aos contribuintes.

Intensas controvérsias sobrevieram à introdução da sistemática de tributação sobre bases universais no Brasil, promovida pelo advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995. Isto porque, com o novo regramento, a partir de 1996, passou-se a tributar a renda onde quer que esta fosse auferida, em conformidade com o princípio da universalidade, disposto no inciso I, do § 2º, do art. 153, da CF/88, e nisto, os lucros auferidos por empresas brasileiras provenientes de fontes estrangeiras.

Ocorre que o art. 25 da mencionada lei ao prever que os lucros das coligadas e controladas no exterior haveriam de ser computados no imposto de renda da sociedade brasileira, no balanço de 31 de dezembro de cada ano, não deixou claro se esse ano corresponderia àquele em que a sociedade estrangeira auferisse o lucro ou naquele em que fosse disponibilizado para a controladora ou coligada brasileira.⁴³³

Assim, pouco tempo depois, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 38, de 27 de junho de 1996, que esclareceu o teor legal, veiculando fatos que ratificavam a assertiva de que o lucro tributável corresponderia àquele efetivamente disponibilizado para a investidora brasileira. Orientação esta que chegou a ser confirmada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que, seguiu o mesmo sentido do aludido ato administrativo, dando-lhe validade legal ao considerar que o lucro só seria considerado disponibilizado quando do seu pagamento ou do crédito (art. 1º, § 1º, alínea “b”), esclarecendo no § 2º, o critério temporal, identificado pelo signo “quando”:

§ 2º Para efeito do disposto na alínea “b” do parágrafo anterior, considera-se:

- a) creditado o lucro, **quando** ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, **quando** ocorrer:
 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

⁴³³ “Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano” (BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.249 de 26 de dezembro 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília: DOU, 27 dez. 1995).

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior⁴³⁴.

Neste momento, podemos dizer que o legislador logrou êxito em promover o ensejado equilíbrio entre interesse Estatal e interesses particulares, posto que foi capaz de veicular disposições claras, que se harmonizavam tanto com o CTN como com a Lei Maior.

Esse cenário, no entanto, não durou muito tempo. Insatisfeita com a limitação legal, a Fazenda Pública propôs ao Congresso Nacional alteração no CTN, que fosse ao encontro de suas pretensões arrecadatórias. O Poder legislativo, então, sem maior familiaridade com os lindes para o manejo com o critério temporal dos tributos e cedendo ao pleito Fiscal, editou a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o § 2º ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, autorizando que, no caso de rendimentos oriundos do exterior, o legislador ordinário estabelecesse o momento de sua disponibilidade, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda.

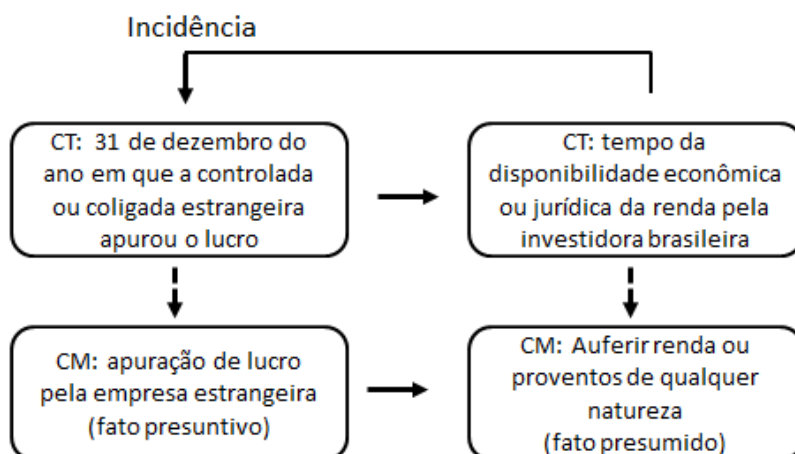
Foi esta a abertura para a aprovação da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que, por meio de seu art. 74, estabeleceu a tributação sobre lucros de controladas no exterior para o tempo de sua apuração em balanço pelas empresas estrangeiras.⁴³⁵ Ocorre que ao assim dispor, a aludida norma provocava uma clara distorção no conceito constitucional de renda ao desprezar o princípio da realização da renda, substituindo a hipótese “renda disponível” por “renda suscetível de futura disponibilidade”.

⁴³⁴ BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília: DOU, 11 dez. 1997, grifos nossos.

⁴³⁵ “Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento” (Id. Presidência da República. *Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília: DOU, 27 ago. 2001). A respeito do indigitado dispositivo, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA aduz: “em última análise, o art. 74 acarreta a extensão da incidência da lei tributária brasileira para além dos nossos limites territoriais, eis que pretende tributar os lucros auferidos e mantidos por pessoas jurídicas sediadas fora da jurisdição brasileira através do artifício da tributação de pessoas jurídicas situadas sob a jurisdição brasileira, como se estas fictamente fossem titulares dos lucros daquelas; ora, além de não haver um mínimo senso de razoabilidade nessa pretensão, dentro do sistema legal em vigor, contraria a vedação que o ordenamento impõe, reconhecido em doutrina e jurisprudência, para a criação do fato gerador por ficção legal ou presunção ‘juris et de jure’” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. V. 7. São Paulo: Dialética, 2003. p. 342-361. Disponível em: <<http://www.marizsiqueira.com.br/Artigos.html>>. Acesso em: 24 nov. 2016, p. 9).

Essa forma de tributação ganhou forte oposição doutrinária. MISABEL DERZI E SACHA CALMON⁴³⁶ censuraram a medida asseverando que “dizer que o fato já ocorreu, quando o fato não ocorreu ainda, viola a realidade e o bom senso”. Além disso, os autores criticaram a possível abertura conferida pela LC 104/01, afirmando que “a lei nº 9.532/97, relativamente à matéria em exame, havia repostas as coisas nos seus devidos lugares. Com o advento do parágrafo 2º do art. 43 do CTN, iniciou-se um retorno ao injurídico quadro instituído pela Lei nº 9.249/95”.

FLORENCE HARET, em estudo sobre a temática, constatou que a transformação do fato de uma tributação sobre a renda para a tributação de uma renda virtual teria se dado justamente em razão de uma alteração no seu critério temporal: “deslocando, pois, o fator temporal da hipótese distribuição de dividendos, torna, presumidamente, o fato futuro em fato presente, admitindo-o por renda disponível. Ao deslocar o instante do auferimento da renda, passa a tributar com base em presunção”⁴³⁷, raciocínio este que pode ser demonstrado por intermédio do seguinte esquema:



Explicando, temos que o enunciado normativo escolhe o tempo da distribuição dos dividendos no exterior como fato presuntivo (fato conhecido) para tomar por certo (presumir) o tempo da sua efetiva distribuição à investidora brasileira (fato desconhecido, mas de provável ocorrência). Ocorre que essa mudança no tempo da tributação permite alcançar hipótese fora da competência da União, uma vez que permitiria alcançar valor que

⁴³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior - inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 130, 2006, p. 138.

⁴³⁷ HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 663.

ainda não teria sido realizado para a empresa brasileira, que poderia nunca chegar a ser, confrontando o sentido constitucional de renda.⁴³⁸

FLORENCE HARET rejeita expressamente a aplicação dessa fórmula presuntiva, justamente por antecipar a incidência da regra-matriz de incidência tributária:

[...] não pode a União tributar algo que não representa efetivo acréscimo patrimonial. Nesta toada, também é-lhe vedado alterar o critério temporal para fins de antecipar o tempo de um fato que presumidamente se entende que vá ocorrer. Logo, é proibido admitir por critério temporal o instante da data do auferimento dos lucros pela empresa controlada, e não de sua disponibilização para a sociedade brasileira⁴³⁹.

Para alguns autores, como GILBERTO DE ULHOA CANTO⁴⁴⁰ e ALBERTO XAVIER⁴⁴¹, no entanto, essa reputação da disponibilização dos lucros de sociedades estrangeiras para o momento da sua apuração se revestiria da natureza de ficção legal, uma vez que equipararia uma certa realidade – no caso, a disponibilidade de lucros – a uma outra – a apuração do lucro – que, no entanto, não poderia produzir o mesmo efeito.

Se entendido que o expediente utilizado houver sido uma ficção, o legislador da mesma forma teria extrapolado os limites constitucionais ao abstrair do conceito de efetiva disponibilidade inerente ao conceito de renda, ao substituí-lo pelo conceito de apuração, que já não poderia ser equiparada à disponibilização pelo simples fato de ocorrer em momentos distintos. A esse respeito, ALBERTO XAVIER exara a seguinte crítica:

[...] o que a lei não pode, sem adentrar no terreno da ficção legal, é, a pretexto de fixar o momento temporal do fato gerador, definir que ele já se produziu quando a sua produção ainda não teve início ou pode nunca chegar a verificar-se. E é precisamente o que ocorre com o fenômeno da apuração do lucro, que é o momento lógico e cronologicamente anterior ao da disponibilização do lucro e que, sendo embora condição necessária, não é, porém, condição suficiente, já que o lucro apurado pode ser capitalizado e jamais devolvido em benefício dos próprios sócios⁴⁴².

Também não se diga que o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 não haveria veiculado uma presunção (ou ficção) ilegítima, posto que “somente” teria alterado o critério temporal

⁴³⁸ A esse quadro, importa dizer, foi integrada a Instrução Normativa da Secretaria Federal do Brasil (IN-SRF) nº 213, de 07 de outubro de 2002, que inovou em relação à Lei, ao determinar a incidência do IR sobre o resultado positivo de equivalência patrimonial.

⁴³⁹ HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 673.

⁴⁴⁰ CANTO, Gilberto de Ulhoa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha tributária, 1984. p. 1-33.

⁴⁴¹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 409 et seq.

⁴⁴² XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 412, grifos nossos.

da regra-matriz do Imposto sobre a Renda, para antecipar sua incidência para a fase de apuração do lucro.

Tal raciocínio apresenta um elemento de sofisma, posto que, como já tivemos a oportunidade de estudar, o aspecto temporal deve respeitar a definição do momento em que se tem por ocorrido a materialidade a que diz respeito; desse modo, pressupõe que esta já tenha ocorrido.

É preciso consignar que essa tributação antecipada não encontrava guarida em nosso sistema jurídico. A Constituição da República, ao outorgar competência tributária para os entes federados, conforme já retratado nesta pesquisa, impôs certas zonas limítrofes que não podem ser ultrapassadas sequer por emenda à Constituição, por constituírem cláusulas pétreas (*ex. vi.* da separação dos poderes).

Ao redigir o art. 153, III, estabeleceu competir à União Federal instituir o Imposto sobre a Renda, sendo vedado excederem-se os limites do conceito constitucional de Renda, sob pena de romper com os limites constitucionais estabelecidos na fixação da competência tributária, além de atingir princípios constitucionais elementares como a isonomia, a capacidade contributiva, a legalidade, a certeza do direito e, por todos, a segurança jurídica. Como anteriormente visto, ao estabelecer o conceito de renda, o constituinte privilegiou o critério da generalidade, o que implica na definição de uma grandeza tributável apta a atingir toda forma de renda, a partir do momento de seu auferimento. Nessa razão, e em atenção ao quanto previsto no art. 146 da CF, o legislador complementar, seguindo a baliza constitucional, prescreveu (art. 43, *caput*, do CTN) que fossem alcançados somente os acréscimos patrimoniais acompanhados de fluxos econômicos, ou seja, quando verificada a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica, entendendo-se esta como riqueza nova, renda efetivamente realizada.

Afirmar-se que o fundamento para a edição da MP nº 2.158-35/01 surgiu com lastro no § 2º ao art. 43 do CTN, que teria autorizado a tributação de acréscimos patrimoniais auferidos no exterior ainda não disponibilizados, por meio de fluxos econômicos ou jurídicos, para nós também não faz sentido. Da leitura mais simples e superficial à sua análise contextual, nota-se que o enunciado introduzido pela LC 104 de 2001 tão somente se expressou sobre a possibilidade de o legislador infraconstitucional declarar o momento da disponibilidade de rendimentos provenientes do exterior para fins de incidência do Imposto sobre a Renda.

Não se criou regra de exceção!

Ora, a Lei Complementar nº 95, de 26.02.1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, em atinência ao parágrafo único do art. 59, da Constituição Federal, estabelece que os parágrafos, incisos e alíneas constituem desdobramentos dos artigos, formando, assim, uma unidade que deve expressar a mesma ideia. Especificamente a respeito dos parágrafos, prescreve que o legislador deve utilizá-los para expressar “os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida”. Vê-se, assim, que o § 2º do art. 43, além de não ter expressamente dado margem para a positivação de uma tributária ficta ou presumida, também não pode ser lido dessa forma, mesmo em um sentido implícito, tendo em vista que deve atender ao quanto disposto em seu *caput*, o qual traz expressamente que o Imposto sobre a Renda incidirá sobre a *aquisição* da sua *disponibilidade econômica* ou *jurídica*, prescrição que se encontra conforme o mandamento constitucional.

E mesmo que assim não fosse, o legislador complementar jamais poderia fixar ou autorizar a exigência ao imposto sobre a renda antes da realização desta. Diante da previsão no § 2º do art. 43 do CTN, pode-se afirmar haver uma certa margem de liberdade do legislador ordinário desde que respeite limite, prevendo, por exemplo, que a tributação se desse na ocasião da recepção de título hábil a sua realização (deliberação da coligada ou controlada estrangeira para disponibilizar a parcela de lucros que corresponde à sociedade brasileira), enquanto não houvesse a efetiva disponibilização.

Do contrário, fere-se o tempo constitucional do tributo. Como asseverado pelos autores do texto da epígrafe, no subitem 4.8.4.1 deste trabalho, a estipulação do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária não pode ser realizada de modo infirmar a materialidade ou mesmo a base de cálculo dos tributos, mas confirmá-las pela definição do momento da efetiva concretização da conduta ali prevista, notadamente a pretexto do emprego de recursos presuntivos ou fictícios, não sendo legítima a norma que siga nesse sentido.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA faz interessante comparação do patrimônio de uma pessoa jurídica com uma casa, cada cômodo sendo um grupo de contas que refletem o que integra aquele patrimônio. As portas de entrada refletem as receitas e transferências recebidas, e a porta de saída são as despesas, custos, encargos, etc.:

[...] uma coisa não pode estar dentro e fora da casa ao mesmo tempo, assim como um direito não pode estar simultaneamente dentro e fora de um patrimônio ou fazer parte de mais de um patrimônio a uma só vez, até porque ao direito de um patrimônio pode corresponder a obrigação de outro.

Ou seja, em determinado momento ou há ou não há um direito: se houver, ele estará dentro do patrimônio do seu titular e de ninguém mais, e se não houver ele ou será direito de outrem, a cujo patrimônio pertencerá, ou será um nada, verdadeira “*res nullius*”.

Para estar dentro da casa, qualquer bem tem que passar por sua porta de entrada, e há um momento preciso em que esse fato ocorre. Também com o patrimônio, a entrada de um novo direito pressupõe a passagem por uma das suas portas de entrada, o que ocorre através da aquisição desse novo direito pelo titular do patrimônio, e cujo exato momento coincide com aquele em que ocorre a aquisição definitiva incondicional do mesmo.

Como já dito antes, as expectativas de direitos (direitos futuros, inclusive subordinados a eventos futuros e incertos) não têm participação no patrimônio, porque nele ainda não entraram, nem a contabilidade registra qualquer direito a adquirir, a menos que o faça com a consideração da respectiva contra-prestação, tudo em mero regime de lançamentos em contas patrimoniais, sem trânsito por receita ou qualquer outra conta de resultado.⁴⁴³

Tendo essa imagem em mente, o autor levanta a sua crítica à antecipação veiculada pelo art. 74 da MP 2.158-35/01, afirmando que ela implica na tributação de lucros ainda não distribuídos a pessoas jurídicas no Brasil, mas que foram sim auferidas pelas pessoas jurídicas sediadas no exterior, ao que assevera: “Ora, os lucros dessas entidades fora do Brasil, nelas retidos segundo as respectivas leis nacionais e normas estatutárias, são direitos pertencentes aos respectivos patrimônios, portanto ainda não entrados no patrimônio da investidora aqui sediada”⁴⁴⁴.

Em face desse cenário de extrema insegurança jurídica, o art. 74 da MP nº 2.158/01 teve, então, sua constitucionalidade contestada perante o Supremo Tribunal Federal, sob o argumento principal de que legislador teria afrontado o conceito constitucional de renda ao alterar o critério temporal da exação, criando uma presunção absoluta da disponibilização dos resultados auferidos por sociedades estrangeiras (ADI nº 2.588).

No entanto, o julgamento desse caso levou mais de dez anos para ser concluído e, de forma bem tumultuada. Ao fim, o colegiado da Suprema Corte se dividiu em quatro resultados, tendo se orientado pelos pontos comuns dos votos (sistemática do voto médio),

⁴⁴³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O elemento temporal na formação dos fatos geradores e a impossibilidade da tributação de receitas e rendas não adquiridas em definitivo. A problemática das receitas meramente contábeis, gráficas ou transitórias: IRPJ, CSL, PIS e COFINS (os exemplos dos lucros de controladas e coligadas no exterior e das variações cambiais ativas e passivas). *Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, São Paulo: IOB Informações Objetivas, n. 23, p. 846-858, 2004. Disponível em: <<http://www.marizsiqueira.com.br/mestri/funcoes/download/downloader.php?arq=mestri/bancoarquivos/arquivos/Artigos/Artigos%202004/Art-06-2004.pdf>>. Acesso em: 25 nov. 2016, p. 9-10.

⁴⁴⁴ *Ibid.*, p. 11.

declarando (i) a inaplicabilidade do dispositivo em relação às empresas coligadas sediadas fora de “paraísos fiscais”, sem resolver a questão das coligadas que se localizam nessas jurisdições; e (ii) a sua aplicabilidade em relação às empresas controladas localizadas em “paraísos fiscais”, ficando de fora as empresas controladas sediadas em países sem tributação favorecida.

Este resultado inconcluso foi abraçado pelo legislador ordinário que, ao editar a Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, seguiu o entendimento da Suprema Corte na ADI nº 2.588/DF, no que diz respeito às coligadas sediadas fora de “paraísos fiscais”, apesar de ter estabelecido uma série de condições para que os lucros auferidos pelas empresas coligadas estrangeiras não fossem tributados antes da sua disponibilização para pessoa jurídica brasileira. E, no tocante às sociedades controladas, o referido diploma legal impôs o cômputo das “parcelas do ajuste do valor do investimento” (resultado da avaliação do contábil do investimento) da sociedade controlada (direta ou indireta), na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, permitindo, desse modo, tributação dos valores desse no ajuste independentemente de sua disponibilização jurídica ou econômica (arts. 76 e 77). Em outros termos, retomou-se a antecipação do critério temporal do Imposto sobre a Renda, renovando o sentimento de perplexidade.

Por isso, para essa hipótese veiculada pela Lei 12.973/2014, se aplicam as mesmas críticas levantadas até aqui ao art. 74 da MP 2.158-35/01.

Vale apontar que o STF, em sessão plenária, já havia se pronunciado a respeito da impossibilidade de tributação de lucros não efetivamente distribuídos aos acionistas ao declarar inconstitucional o art. 35 da Lei 7.713/88, que fixara como critério temporal do imposto sobre a renda na modalidade “desconto na fonte” relativamente aos acionistas o momento da mera apuração do lucro líquido pela sociedade na data do encerramento do período-base, tendo em vista que tal fato não significava a aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas. Nas palavras do Relator, no caso: “ocorre, é certo, uma expectativa, mas enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo art. 43 do Código Tributário nacional como fato gerador”⁴⁴⁵.

Isso mostra que, mais uma vez, a jurisprudência se mostra flutuante quando se diz respeito do aspecto temporal dos tributos.

⁴⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 172.058*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 30 jun. 1995. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 13 out. 1995.

Por todas as ilações aqui trazidas, é certo que a possibilidade de tributação dos lucros, seja de coligadas, seja de controladas, no exterior antes da sua disponibilização para empresa brasileira, antecipa o critério temporal do Imposto sobre a Renda, distorcendo o núcleo factual do gravame, desrespeitando mandamentos magnos, notadamente o da capacidade contributiva, por atingir valor que ainda não foi acrescido ao patrimônio do contribuinte e da própria delimitação constitucional de competência tributária, por alargar o campo de atuação conferido à União. É preciso que toda presunção ou ficção esteja de acordo aos limites constitucionais de tributar. Pensar diferentemente é ir de encontro à harmonia e sincronia que o sistema jurídico deve manter.

CONCLUSÕES

A linguagem, o tempo e o direito

O tempo é um dos temas mais intrigantes do direito. Quando o examinamos, tratamos de uma categoria que transcende a experiência sensível, mas, ao mesmo tempo, por ela é dimensionado (*vide* tempo da dor e tempo da alegria). Não podemos verificar o tempo empiricamente, nem defini-lo logicamente, mas podemos sentir suas marcas em nossas vidas, isto é, nós podemos intuir e experimentar o tempo, o *tempo todo*, com uma facilidade inversamente proporcional à nossa capacidade de explicá-lo.

Em sua imensa riqueza, a linguagem aparece como o produto da transformação das percepções em modelos mentais. A linguagem constitui a matéria-prima para que o ser humano possa atribuir sentido e compreender as coisas e se comunicar, por isso dizemos que é por meio dela que se constrói a realidade.

É por meio da linguagem, então, que dimensionamos as nossas experiências e nossa existência temporalmente, que marcamos o acontecimento das coisas, que intentamos medir e marcar o passado, ao qual só temos acesso pelos relatos linguísticos, o presente, que não permanece, e o futuro que só pode ser idealizado. Vimos que a filosofia nos auxilia ricamente a compreender como o homem tem pensado o tempo desde os primórdios, de uma forma mais apurada, preocupada em investigar toda a multiplicidade de fatores que influenciam nessa relação entre o ser cognoscente e o tempo.

O tempo não pode ser apreendido, mas muito se pode ou pelo menos se tenta falar a respeito dele, nas mais diversas áreas do conhecimento e com os mais distintos escopos. O termo *tempo* pode apresentar, assim, múltiplas acepções, seja para se referir a aspectos meteorológicos, astronômicos, cronológicos, biológicos, dentre outros que foram expostos no presente estudo. A partir da análise dos seus mais variados sentidos, pudemos constatar que *o tempo é um aspecto da construção social da realidade*.

Cientes disso, percebemos a importância de analisar a concepção do tempo também sob a perspectiva sociológica, o que nos levou a concluir que a linguagem que fala do tempo sempre foi utilizada como instrumento de poder e domínio nos grupos sociais. Imperadores e membros do clero sempre se destacaram na manipulação do tempo, devido a sua posição de autoridade, criando mecanismos de marcação desse fenômeno que atendessem aos seus interesses, principalmente no que diz respeito aos interesses arrecadatários. Simultaneamente, o tempo também apresenta seu viés de ordem, uma vez

que a sociedade pode, por meio dele, organizar suas atividades, tempo de descanso, tempo de plantio e tempo de colheita, estimativa de duração de viagens, dentre diversos outros exemplos.

Compreender o histórico evolutivo das formas de “marcar”, de “medir” e assim determinar o tempo, construídas pelo homem, se mostrou de suma importância para o estudo do tempo jurídico, tendo em vista que nessa esfera a manipulação das dimensões temporais também comparece como objeto cultural criado pelo homem com nítida finalidade organizativa, dominadora, imperativa.

O Direito consiste em uma ordem da conduta humana, voltada à valiosa finalidade de alterar o mundo social, imprimindo direcionamento ao fluxo de interações intersubjetivas. Ao dispor sobre condutas, vimos que não haveria sentido em coincidir com a realidade. É dessa forma que a linguagem sobre a qual se assenta o Direito, a despeito de colher as informações do seio social sobre o qual se põe, a utiliza para constituir outra classe de realidade que sem ele não seria possível. Embasados nas lições de LOURIVAL VILANOVA e a partir de alguns exemplos, constatamos que o direito não vem para reproduzir a realidade, mas sobre ela imperar, por isso dizemos que o direito cria a sua própria realidade.

Assim, o Direito também cria o seu tempo do mesmo modo que, como fenômeno cultural que é, está intrinsecamente marcado pelo tempo. Não como tempo físico, mas tempo institucionalizado, estabelecido pelo homem com fito de alcançar determinado propósito. Tempo factual, tempo causal, tempo criativo, tempo imperativo. O Direito determina sua própria duração e as relações que ele cria, dispondo sobre quando elas nascem, o quanto duram e quando se extinguem, “o direito temporaliza, ao passo que o tempo institui”⁴⁴⁶.

As teses de FRANÇOIS OST a respeito da relação entre o direito e o tempo foram uma das colunas para o desenvolvimento de nosso estudo. Ao tomar o tempo como **um desafio de poder, uma exigência ética e um objeto jurídico** que **concorre para a instituição do social**, o autor expõe, de modo profícuo, a dificuldade que é institucionalizá-lo juridicamente, em razão do que ele chama “patologias sociais”, relacionadas ao estabelecimento de um tempo ficcional ordenador, que se distingue do tempo natural, tempo físico. Dentre elas a “discronia”, que residiria na dificuldade de sincronizar o tempo jurídico com o tempo das relações sociais, e o pensamento

⁴⁴⁶ OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005, p. 13.

determinista, que, ao concebê-lo como algo contínuo e absoluto, vê dificuldades para lidar com um tempo que permite retroações, rupturas e hiatos.

Para enfrentar esses problemas FRANÇOIS OST sustenta a necessidade de temperança na instituição do tempo jurídico, no sentido de justa medida, tempo que proporcione equilíbrio entre os diversos interesses envolvidos (e aqui pensamos no estado e nos contribuintes), ajustado à marcha social, responsável ética e politicamente, calcado em uma preocupação com o futuro e instruído pelas experiências do passado.

O modo como o jurista e filósofo belga constrói seu pensamento nos trouxe uma grande oportunidade de reavaliar nosso conceito sobre o tempo no Direito Tributário como elemento axial das relações obrigacionais nesta esfera e avaliar os problemas relacionados à determinação do critério temporal da regra-matriz de incidência tributária ao longo de nosso trabalho.

Sistema constitucional tributário brasileiro e o tempo dos tributos

O exame analítico dos princípios e regras imperativos que conformam o texto constitucional fornecem sustentáculo à interpretação de todo o Direito Tributário. Na Constituição Federal, encontram-se depositados os valores supremos que o grupo social que a construiu, por meio de seus representantes, almeja serem implantados.

O critério temporal, como chave para a incidência da norma tributária, deve ser definido com submissão às balizas magnas, para promover a realização dos valores nela depositados.

Em um Estado Democrático de Direito, a tributação exige o máximo resguardo à segurança e à confiabilidade dos jurisdicionados. A realização deste sobreprincípio está intimamente ligada ao atendimento de primados, como a legalidade, a capacidade contributiva, a irretroatividade e a anterioridade, dentre outros.

A legalidade exige que todos os elementos que conformam a regra-matriz de incidência tributária, dentre eles o critério temporal, estejam previstos em lei.

Para que o princípio da capacidade contributiva seja respeitado, é preciso que o tempo do tributo ratifique a materialidade e base de cálculo da regra-matriz de incidência, garantindo certeza do acontecimento dos fatos e a possibilidade de aferir o seu conteúdo econômico.

O princípio da irretroatividade também exerce importante papel na realização da segurança jurídica em relação ao tempo dos tributos ao vedar que normas futuras

venham a atingir fatos ocorridos no passado. Assim também o faz o princípio da anterioridade ao garantir os direitos do contribuinte à não surpresa e à confiança.

As regras constitucionais que outorgam competência tributária aos entes federados impõem rígidos limites à disposição do critério temporal ao veicular conceitos aos quais o legislador infraconstitucional deve se ater ao escolher o momento de incidência dos tributos. Além disso, a Constituição Federal confere à lei complementar a competência para estabelecer os critérios que o legislador ordinário deve seguir ao definir o tempo dos tributos, conferindo mais estabilidade e uniformidade ao sistema.

Regra-matriz de incidência tributária e o seu critério temporal

As normas jurídicas, em sendo linguagem, podem ser estudadas nos três planos dos sistemas sîgnicos: o plano sintático, o semântico e o pragmático. Em suma, o ingresso no plano sintático possibilita analisar os vínculos que se estabelecem entre os signos, o estudo do plano semântico permite investigar os conteúdos significativos a eles atribuídos, e no plano pragmático analisamos as relações dos signos com os seus utentes.

Conforme verificamos ao longo de nossa pesquisa, o método da regra-matriz ou norma-padrão de incidência tributária apresenta altíssimo relevo no estudo das unidades normativas de tributação, tendo em vista que, ao expor a composição, precisa da situação hipotética e da consequência prevista no ordenamento para incidir sobre os eventos conferidos no plano social, por meio de seus critérios mínimos, permite a um só tempo analisar as relações inter e intranormativas, para uma maior e melhor compreensão da mensagem legislada, o que significa, no plano pragmático, um forte caminho para a busca de estabilidade e segurança nas relações jurídico-tributárias.

Não é possível haver fato jurídico que não seja identificado em determinada coordenada de tempo e de lugar. Assim, a hipótese de incidência tributária deve ser formada por um critério material, um critério espacial e um critério temporal.

No conseqüente, ou prescriptor normativo, por sua vez, encontram-se os critérios essenciais à identificação do vínculo jurídico, que nascerá, automática e infalivelmente, da concretização o fato tributário. Sua proposição há de abrigar, portanto, um critério pessoal que aponta os indivíduos que hão de ocupar os dois polos da relação jurídica: sujeito passivo e ativo e um critério quantitativo formado pela base de cálculo e pela alíquota.

A regra-matriz de incidência tributária apresenta, assim, função operativa e prática ímpares, permitindo ao exegeta do direito realizar cortes epistemológicos momentâneos que levam a uma aproximação de cada aspecto da norma, sem desconsiderar a sua característica unitária. Com isso, torna-se possível cindir o incindível. Deste modo, constatamos a possibilidade de realizar uma abstração específica para analisar o critério temporal da norma jurídico tributária.

O critério temporal se localiza na hipótese de incidência normativa e permite demarcar o instante no qual é possível afirmar a ocorrência do fato juridicamente qualificado na norma. Em sendo assim, o critério temporal também permite definir o momento em que nasce o vínculo jurídico regulador da conduta humana. Por esse caráter dúplice, definimo-lo como *aspecto normativo condicionador da materialidade jurídica no tempo e marco para o nascimento das relações jurídico-tributárias*.

A identificação do preciso instante da ocorrência do fato jurídico tributário transcende os aspectos intranormativos ao se mostrar relevante para verificar a lei aplicável ao fato jurídico tributário, a atenção aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, o início da contagem do prazo decadencial do direito de a Administração lançar, conferir a ocorrência do fato jurídico e/ou a constituição do crédito tributário e respectivo pagamento efetuados pelo contribuinte.

Sendo a regra-matriz de incidência tributária a expressão mínima irreduzível do deontico, constatamos a desnecessidade de haver um critério temporal no consequente normativo, tendo em vista que o tempo para adimplemento da obrigação já ocupa o antecedente da norma primária sancionatória, podendo ser, portanto, conhecida pelo contribuinte. As jurisprudências do STJ e do STF já expuseram entendimento segundo o qual o prazo para pagamento do tributo não compõe a regra-matriz de incidência tributária, ao decidirem que tal fator pode ser definido por norma infralegal.

O tempo na norma jurídica pode ser diferenciado em tempo *do* fato e tempo *no* fato. O tempo *do* fato diz respeito ao instante em que o evento social é introduzido no ordenamento, mediante sua versão em linguagem competente, formando o fato jurídico tributário, enquanto o tempo *no* fato diz respeito ao instante a que se reporta o enunciado factual.

Entender o papel e os lindes da definição do momento que pode ser eleito para ocupar o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária, além de exigir o empreendimento de um corte específico que leve ao seu isolamento, demanda um estudo analítico da relação que este guarda com os demais critérios da unidade normativa.

A relação do critério temporal com o critério material é das mais importantes, tendo em vista que aquele, além veicular os elementos que permitam a localização no tempo da conduta a ser ferida pela norma tributária, deve com ela manter correspondência, sob pena de atingir materialidade diversa, infringido o arquétipo constitucional dos tributos.

A relação entre critério temporal e critério espacial também é evidente. Da mesma forma que não pode haver fato jurídico sem ser localizado no tempo, também não se pode cogitar de fato sem lugar. ALFREDO AUGUSTO BECKER os identifica como os elementos adjetivos ao núcleo factual. O momento da incidência auxilia na identificação do local em que ela ocorre e, portanto, pode ser determinante para solução de conflitos de competência. Contudo, eles não podem ser confundidos.

A relação entre critério temporal e os elementos do consequente também é notória, tendo em vista que, a partir do momento em que o fato incide, automaticamente nasce a correspectiva obrigação tributária atando sujeito passivo e ativo em uma relação de cunho prestacional. Acrescente-se que o critério temporal não pode infirmar a base de cálculo dos tributos.

Os contornos dos conceitos dos institutos de direito privado que sirvam de base para a formação da hipótese de incidência tributária não devem ser ampliadas conforme os artigos 109 e 110 do CTN, não sendo permitido ao legislador infraconstitucional eleger como tempo do tributo momento diverso aquele mínimo determinado por outros ramos do direito.

A despeito de a doutrina tradicional classificar os fatos jurídicos tributários de acordo com o momento de incidência como instantâneos, continuados e complexivos, pudemos constatar que a incidência normativa é sempre única e instantânea. Uma vez eleito o critério temporal do tributo, abstrai-se de toda duração socialmente relevante que possa o ter precedido, para fazê-lo incidir em um átimo.

Tributos periódicos são aqueles em que a incidência ocorre de forma única e instantânea a cada intervalo de tempo pré-determinado em lei. Nesses casos, a tributação alcança, o *estado de fato* do sujeito passivo, e não o negócio jurídico ou negócios a ele subjacentes. É fixado de acordo com uma data. São exemplos de tributos periódicos o IPTU, o IPVA, o ITR e o IR.

A praticabilidade é, muitas vezes, utilizada para escolha de momentos que viabilizam a identificação da ocorrência do fato jurídico tributário. Algumas delas são de extrema valia, como a ficção de que a importação ocorre no momento do desembarço

aduaneiro, diante da dificuldade de saber o preciso instante em que um bem importado haja ultrapassado os limites do mar territorial, ou o tempo da morte para a incidência do ITCMD. Contudo, não se pode fazer uso de recursos como a presunção ou a ficção para eleição de aspectos temporais que desbordem do arquétipo constitucional dos tributos, notadamente para promover a incidência antes mesmo da realização da conduta eleita para fazer nascer a obrigação tributária, o que fere a lógica Constitucional que trabalha sobre fatos concretos, além de princípios como os da certeza do direito, da legalidade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

Conclusão a partir da análise de questões controversas relacionadas ao tempo dos tributos

A definição do momento de incidência da regra-matriz dos tributos, além de passar por todas as dificuldades relacionadas à institucionalização jurídica do tempo, enfrenta os vários aspectos de tensão que se encontram no âmago da relação Estado-contribuinte e que se tornam também ameaças a sua determinação com o formato harmônico, seguro e, por que não dizer, estável que o sistema jurídico almeja.

No último capítulo, selecionamos algumas questões controversas a partir das quais pudemos identificar alguns dos principais problemas relacionados à definição do critério temporal das normas tributárias.

O primeiro deles se encontrou no fato de legisladores ordinários disporem livremente sobre *quando* deve se dar a incidência de um tributo, havendo o constituinte de 1988 colhido definições expressas de direito privado que apontam o momento jurídico em que se considera realizada a materialidade da hipótese de incidência tributária. Como vimos, essas definições não podem ser ampliadas conforme determinado nos artigos 109 e 110 do Código tributário Nacional.

Diante da complexidade dos instrumentos contratuais, que abrigam várias relações jurídicas que formam diversas obrigações entre as partes, verificamos o problema em delimitar o momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a que a situação de fato constante da hipótese de incidência tributária produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (art. 116, inciso II, do CTN).

Outrossim, verificamos embaraços na interpretação sobre o momento em que ocorre o fato jurídico tributário nas atividades cuja execução se opera de forma continuada

ou nas execuções de trato sucessivo. A tributação no caso dos serviços fracionados pôde expor bem essa problemática.

Nestes dois últimos dilemas, observamos a importância de um esforço exegético redobrado no sentido de desvendar o conteúdo, sentido e alcance dos conceitos eleitos pelo constituinte para outorga de competência tributária e a relevância da linguagem probatória para identificar a ocorrência do núcleo factual da hipótese de incidência tributária.

Também constatamos a recorrente adoção de critérios essencialmente econômicos, como o momento do pagamento e da celebração do contrato, pelos entes políticos, para a definição do critério temporal de gravames como o ITBI e o ISS. Como vimos, esses argumentos não podem implicar em alteração do arquétipo constitucional dos tributos.

Um dos maiores problemas identificados, no entanto, foi o emprego de juízos presuntivos e de ficções para determinação do tempo dos tributos em nome da simplificação da atividade fiscalizatória e arrecadatória, e, conseqüentemente, da eficácia administrativa, que implicam na incidência normativa para momento anterior à própria realização da conduta colhida do tecido social pelo constituinte para atribuir competência para a instituição e cobrança de tributos. Nesses casos, enfrenta-se a insegurança e instabilidade jurídica causada pela tributação sobre ações futuras, que podem sequer chegar a ser concretizadas e que implicam em distorções na própria base de cálculo da regra-matriz de incidência da exação.

Também nos deparamos com o equívoco entendimento de que a edição da EC nº 3, de 17 de março de 1993, que inseriu no texto constitucional a autorização para o legislador atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer futuramente, elevando ao patamar constitucional a chamada substituição tributária “para frente” ou progressiva, haveria alterado as diretrizes do sistema constitucional tributário, podendo ser aplicada a todos os tributos.

Verificamos, ainda, a dificuldade em definir o momento de tributos incidentes sobre a renda diante das novas formas de circulação de riqueza operada entre os agentes econômicos, diante das operações envolvendo empresas nacionais e estrangeiras.

Por fim, contatamos a instabilidade e a divergência de entendimentos dos tribunais administrativos e judiciais a respeito de questões concernentes ao momento da incidência da norma tributária e a insegurança que os jurisdicionados enfrentam diante da

demora pelo pronunciamento das Cortes Superiores a respeito dos grandes debates relacionados ao tempo dos tributos.

Em cada caso prático, buscamos relacionar as lições de FRANÇOIS OST a respeito das ameaças à institucionalização do tempo pelo direito, que eram: a eternidade, a entropia, o determinismo e a discronia, constatando que essas “patologias temporais” estão fortemente presentes nas dificuldades que cercam a determinação do critério temporal no Direito Tributário brasileiro.

Reprisamos aqui que temos ferramentas para evitar essa destemporalização que a cada dia ameaça mais a harmonia de nosso sistema tributário e segurança das relações jurídicas por ele e nele formadas. A Constituição da República veicula a maioria delas, mas queremos que fique a sugestão de FRANÇOIS OST sobre os recursos à *memória*, *perdão*, *promessa* e *questionamento* e, sobre todas elas, a *temperança*.

REFERÊNCIAS

- A BÍBLIA SAGRADA. Traduzida em português por João Ferreira de Almeida. 4. ed. São Paulo: Sociedade Bíblica do Brasil, 2012.
- ABBAGNANO, Nicola. *História da filosofia: o neo-empirismo*. V. 14 Lisboa: Editorial Presença, 1969.
- ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- AGOSTINHO, Santo. *Confissões*. Tradução de S. J. Oliveira Santos. e S. J. Ambrósio de Pina. São Paulo: Nova Cultural, 2004.
- ARAÚJO PINTO, Cristiano Paixão Araújo. *Modernidade, tempo e direito*. Belo Horizonte. Del Rey, 2002.
- ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ARISTÓTELES. *Física*. Livro IV. Traducción y notas Guillermo R. de Echandía. Barcelona: Gredos, 1995.
- _____. *Minor Works*. Tradução em inglês de W. S. Hett, M.A. Londres: Harvard University Press, 1955.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. *A tipicidade dos direitos reais*. Lisboa: Minerva, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. Periodicidade do imposto de renda I. *Revista de direito tributário*, mesa de debate, São Paulo: Malheiros, v. 63, 2003. p. 15-39.
- _____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- _____. *Sistema tributário constitucional brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *ISS na constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2008.

_____. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____; TAKANO, Caio Augusto. Regime tributário dos resultados de coligadas e controladas no exterior. In: INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS et al. (Orgs.). *PRODIREITO: Direito Tributário: Programa de Atualização em Direito: Ciclo 1*. Porto Alegre: Artmed Panamericana; 2015. p. 35-85 (Sistema de Educação Continuada a Distância, v. 1).

BASTOS, Celso Ribeiro. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Tributação na internet*. São Paulo: Revista dos tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2001 (Pesquisas Tributárias: Nova Série n  7). p. 71-83.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. *Direito intertemporal*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2007.

BERGSON, Henri. *A evolução criadora*. Tradução de Bento Prado Neto. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. *Memória e vida*. Tradução de Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

BERKELEY, George. *Tratado sobre os princípios do conhecimento humano: tr s diálogos entre H las e Filonous em oposição aos céticos e ateus*. Tradução e notas de Antônio Sérgio. São Paulo: Nova Cultural, 2005.

BIZZOCCHI, Aldo. Cognição: como pensamos o mundo. *Revista Ciência Hoje*, Rio de Janeiro, v. 30, n. 175, p. 34-40, set. 2001.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo; Bauru: Edipro, 2001.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro leite dos Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

- BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BOSI, Alfredo. O tempo dos tempos. In: NOVAES, Adauto (Org.). *Tempo e história*. São Paulo: Companhia das Letras, 1994.
- BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo: ensaio sobre a competência e a definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 2014.
- _____. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros; BRITTO, Lucas Galvão de (Orgs.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 3-391.
- BUENO, Arthur (Org.). *George Simmel – O conflito da cultura moderna e outros escritos*. São Paulo: Senac, 2013.
- BÜLLER, Ottmar. *Princípios de derecho internacional tributário*. Tradução de Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Derecho Financeiro, 1968.
- BUNIER JUNIOR, João Penido. *Teoria geral da prova*. Campinas: Edicamp, 2001.
- CABRERA, Júlio. *Margens das filosofias da linguagem: conflitos e aproximações entre analíticas, hermenêuticas, fenomenológicas e metacríticas da linguagem*. Brasília: UNB, 2003.
- CALIENDO, Paulo. *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CAMPOS, Clever. *Introdução do direito de energia elétrica*. São Paulo: Ícone, 2001.
- CANTO, Gilberto de Ulhoa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha tributária, 1984. p. 1-33.
- CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. Tradução de Antônio Carlos Ferreira. São Paulo: Lejus, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Imposto sobre a renda* (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRIÓ, Genaro Rubén. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

_____. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 34, p. 104-116, jul. 1998.

_____. *Acepções do vocábulo tempo*. São Paulo, 2015 (não publicado).

_____. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*, v. 1. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. O emprego de documentos eletrônicos na constituição do fato jurídico tributário. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). *Direito tributário eletrônico*. São Paulo: Saraiva, p. 11-23, 2010.

_____. Prefácio. In: BRITTO, Lucas Galvão de. *O lugar e o tributo: ensaio sobre a competência e a definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária*. São Paulo: Noeses, 2014. p. XVII-XXIII.

_____. Processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 9-10, p. 276-294, 1979.

_____. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Jonas Gonçalves. Ser do tempo em Bergson. *Interface – Comunicação, Saúde, Educação*, Botucatu: Unesp, v. 8, n. 15, p. 233-246, mar./ago. 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1998*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. O imposto de renda – liber amicorum in honor do Prof. Paulo de Barros Carvalho. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.) *Direito tributário - homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior - inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 130, p. 135-149, 2006.

CONTI, João Maurício. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões. *Revista Scientia Iuris*, Londrina: UEL, v. 5/6, mar. 2001/2002, p. 49-50. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/11159/9904>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

COPI, Irving M. *Introducción a la lógica*. Buenos Aires: EUDEBA: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1962.

COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. 2.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, A. M. Amorim da. Temporalização do espaço *versus* espacialização do tempo. *Revista da Universidade de Coimbra*, Coimbra, v. 29, p. 259-270, 1981.

COSTA, Alcides Jorge. Da teoria do fato gerador. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso sobre teoria do direito tributário*. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DE GIORGI, Raffaele. Democracia, Estado e Direito na sociedade contemporânea. Tradução de Juliana N. Magalhães. *Cadernos da Escola do Legislativo*, Belo Horizonte: ALMG, v. 2, n. 4, p. 7-47, jul./dez., 1995.

DÉAK, Daniel. *Retroactivity and tax legislation – Hungary Report*. Leuven: EATLP, 2010. Disponível em: <<http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20Retroactive%20tax%20legislation%20EATLP%202010.pdf>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: FISHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 261-277.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. *Direito tributário, penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 47, p. 166-179, jan./mar. 1989.

_____; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. Introdução a teoria geral do direito, à filosofia do direito, à sociologia jurídica e a lógica jurídica. Norma jurídica e aplicação do direito. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Dicionário jurídico*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

EATLP. Retroactivity of tax legislation. *List of national reports*. Leuven: EATLP, 2010. Disponível em: <<http://www.eatlp.org/index.php/documents/leuven-2010>>. Acesso em: 25 abr. 2016

ECO, Umberto. *Estrutura ausente*. São Paulo: Perspectiva, 1976.

_____. *O signo*. Tradução de Maria de Fátima Marinho. Lisboa: Presença, 1973.

_____. *Tratado geral de semiótica*. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 1991.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). *Direito tributário eletrônico*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 17/18, n. 5, p. 51-56, 1981.

_____. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 65, p. 123-131, 2001.

_____. *Conceito de sistema no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

_____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. *O direito entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Teoria da norma jurídica*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Aurélio: o dicionário da língua portuguesa*. Curitiba: Positivo, 2010.

FIORIN, José Luiz. *Introdução ao pensamento de Bakhtin*. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2016.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. São Paulo: Herder, 1963.

FOUCAULT, Michel. *A arqueologia do saber*. Tradução de Luis Felipe Baeta Neves. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1961.

GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Direitos Reais*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

GORDILLO, Augustin. *Princípios gerais de direito público*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GRUPENMACHER, Betina. A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. In: MOREIRA, André Mendes et al. (Orgs.). *Direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 45-92.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIMARÃES, Vinicius. *Direito tributário, linguagem e conceitos*. 2016. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo: 2016.

HARET, Florence. As presunções e a linguagem prescritiva do direito. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 97, p. 109-118, 2007.

_____. *Teoria e prática das presunções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

HAWKING, Stephen. *Uma breve história do tempo*. Tradução de Cássio de Arantes Leite. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e tempo*. Parte I. Tradução de Márcia de Sá Cavalcante. 8. ed. Petrópolis: Vozes, 1999 (Coleção Pensamento Humano).

HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Tradução para o italiano de Dino Jarach. Milão: Dott A. Giuffré, 1956.

HOFFMANN, Suzy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. Disponível em: <<https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v2-3/html/index.htm#2>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

HUSSERL, Edmund. *Ideas relativas a una fenomenología pura y una filosofía fenomenológica*. Tradução em espanhol de José Gaos. México: Fondo de Cultura Económica, 1940.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Imposto de Importação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

_____. Periodicidade do imposto de renda I. *Revista de direito tributário*, mesa de debate, São Paulo: Malheiros, v. 63, p. 15-39, 2003.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamago. 5. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989.

LE GOFF, Jacques. *História e memória*. 3. ed. Tradução de Bernardo Leitão et al. Campinas: Unicamp, 1994.

LEIBNIZ, Gottfried Wilhelm. *Novos Ensaio Sobre o Entendimento Humano*. Correspondência com Clarke. V. 2, 5. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1992.

LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. 2008. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Tradução provisória para o espanhol de Javier Torres Nafarrate. Impreso, s/d [Original: Das Recht der Gessellschaft].

_____. *Introdução à teoria dos sistemas*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 2011.

_____. *O direito da sociedade*. 1. ed. eletrônica. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

_____. *Sociologia do direito I*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

_____. *Sociologia do direito II*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1985.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Tributário, Financeiro e Econômico) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MARTINET, André. *Eléments de linguistique générale*. Paris: Armand Colin, 1967.

MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Tributação na internet*. São Paulo: Revista dos tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2001 (Pesquisas Tributárias: Nova Série nº 7).

MCNAUGHTON, Charles William. *Sistema jurídico e ciência do direito*. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. *Constructivismo lógico-semântico*. V. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 41-62.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Direito de Construir*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Ato administrativo e direito dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *IPTU e ITR (teoria e prática)*. São Paulo: Dialética, 2015.

MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica: pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.

MERTON, Robert K.; SOROKIN, Pitirim A. Social time: a methodological and functional analysis. *American Journal of Sociology*, Chicago: The University of Chicago Press, v. 42, n. 5, mar. 1937. Disponível em: <<http://www.d.umn.edu/cla/faculty/jhamlin/4111/Readings/MertonSocialtime.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2016.

MILHOMENS, Jônatas. *Dos prazos e do tempo no CPC*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. V. 4. Direito das obrigações, 1ª parte: das modalidades das obrigações, da transmissão das obrigações, do adimplemento e da extinção das obrigações, do inadimplemento das obrigações. 32. ed. atual. por Carlos Alberto Dabus Maluf. São Paulo: Saraiva, 2003.

MORCHÓN, Gregório Robles. *Curso de direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Las reglas Del derecho y las reglas de los juegos*. Palma de Mallorca: Universidade de Palma de Mallorca, 1984.

_____. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005.

_____. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas Ediciones, 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moisés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. O elemento temporal na formação dos fatos geradores e a impossibilidade da tributação de receitas e rendas não adquiridas em definitivo. A problemática das receitas meramente contábeis, gráficas ou transitórias: IRPJ, CSL, PIS e COFINS (os exemplos dos lucros de controladas e coligadas no exterior e das variações cambiais ativas e passivas). *Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, São Paulo: IOB Informações Objetivas, n. 23, p. 846-858, 2004.

_____. O imposto de renda e os lucros auferidos no exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. V. 7. São Paulo: Dialética, 2003. p. 342-361. Disponível em: <<http://www.marizsiqueira.com.br/Artigos.html>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

_____. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 275-330 (Caderno de pesquisas tributárias, 9).

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

OST, François. *O direito do direito*. Tradução de Élcio Fernandes. Bauru: Edusc, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PASCAL, Blaise. *Pensamentos*. Versão para e-book, 2002, Artigo XX, p. 237 et seq. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/pascal.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969.

PELLAUER, David. *Comprender Ricouer*. 2. ed. Tradução de Marcus Penchel. Petrópolis: Vozes, 2010.

PETTERS, Bruno; PUNCHER, Ethel. *Questionnaire 'Retroactivity and Tax Legislation' Belgium*. Leuven: EATLP 2010. Disponível em <<http://www.eatlp.org/uploads/public/Belgium%20Retroactive%20tax%20legislation%20EATLP%202010.PDF>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à constituição de 1967, com a emenda n. 1 de 1969*. T. I, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_____. *Comentários ao código de processo civil*. T. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

_____. *Sistema de Ciência do direito*. T. 1. Campinas: Bookseller, 2000.

_____. *Sistema de ciência positiva do direito*. T. 1. Campinas: Bookseller, 2000.

_____. *Tratado das ações*. T. 1. Campinas: Bookseller, 1998.

_____. *Tratado de direito privado*. T. 1. Campinas: Bookseller, 2000.

POTTIER, Bernard. *Linguistique générale*. Paris: Klincksieck, 1974.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Introdução à filosofia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 2001.

RICOUER, Paul. *Temps et récit*. V. 1. L'intrigue et le récit historique. Paris: Seuil, 1983.

_____. *Temps et récit*. V. 2. La configuration dans le récit de fiction. Paris: Seuil, 1984.

_____. *Temps et récit*. V. 3. Le temp raconté. Paris: Seuil, 1985.

ROSTAGNO, Alessandro (Coord.). *Contencioso administrativo tributário: questões polêmicas*. São Paulo: Noeses, 2011.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968.

SAMPAIO, Alcides da Fonseca. ITBI: momento de incidência na compra e venda de imóveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 25, p. 14-36, 1997.

SANTELLLO, Fabiana Lopes Pinto. *Direito tributário digital. Informatização fiscal. O uso da tecnologia no Sistema tributário nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Tributo e classificação das espécies tributárias no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters, 19 mar. 2012. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

SCARVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Discriminação de competências e competência residual. In: _____; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário: Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, Joana Lins. *Fundamentos da norma jurídica*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SIMÃO, José Fernando. O tempo e o direito. *Jornal Carta Forense*, São Paulo, 03 set. 2013. Disponível em <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/o-tempo-e-o-direito/11969>>. Acesso em: 24 set. 2016.

SOUZA, Hamilton Dias de. *Estrutura do imposto de importação no código tributário nacional*. São Paulo: IBDT; Resenha Tributária, 1980.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. *Temporalidade e segurança jurídica – irretroatividade e anterioridade tributárias*. Brasília: Sinprofaz, 4 out. 2008. Disponível em <<http://www.sinprofaz.org.br/artigos/temporalidade-e-seguranca-juridica-irretroatividade-e-anterioridade-tributarias>>. Acesso em: 24 set. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito tributário e financeiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TOULMIN, Stephen Edelston. *Os usos do argumento*. Tradução de Reinaldo Guarany. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Tributação de lucros no exterior em face da convenção celebrada segundo modelo OCDE. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões de direito tributário*. V. 6. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85-114.

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

VILANOVA, Lourival. Analítica do dever-ser. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. V. 2. São Paulo: IBET; Axis Mundi, 2003. p. 45-92.

_____. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. V. 1. São Paulo: IBET; Axis Mundi, 2003.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. V. 2. São Paulo: IBET; Axis Mundi, 2003.

_____. Fundamentos do estado de direito. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. V. 1. São Paulo: IBET; Axis Mundi, 2003. p. 413-430.

_____. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

_____. Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica). *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano XV, n. 61, p. 12-33, 1982.

_____. *O “dever ser” nos enunciados*. Estudos em memória do professor doutor Paulo Cunha. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1989.

WARAT, Luiz Alberto. *O direito e sua linguagem*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1994.

WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. 24 out. 2016, s.v. *Chronos*. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Chronos>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

_____. A enciclopédia livre. 24 out. 2016, s.v. *Kairós*. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Kairós>>. Acesso em: 24 nov. 2016.

WHITROW, Gerald James. *O tempo na história – concepções do tempo da pré-história aos nossos dias*. Tradução de Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1993.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Tradução de José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

_____. *Tractatus Logico-Philosophicus*. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Companhia Editora Nacional; Universidade de São Paulo, 1968.

WRIGHT, Georg Enrik Von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Tradução de Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Technos, 1970.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Manual de Direito Fiscal I*. Reimpressão. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Obrigação tributária – fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.