

**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.

**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. A 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 amizade e por ter cedido seu tempo para ler e debater a respeito de meu trabalho.

A 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.

À Raphael 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

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>15</b>
<b>1 SISTEMA DE REFERÊNCIA.....</b>	<b>23</b>
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>
<b>2 O TEMPO E O DIREITO.....</b>	<b>41</b>
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 .....	60
2.7 O TEMPO E O DIREITO EM FRANÇOIS OST: MEDIDA, PRESENTE E RESPONSABILIDADE .....	63
<b>3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E O TEMPO DOS TRIBUTOS: PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS PARA DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL DA RMIT .....</b>	<b>67</b>
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS DO CAPÍTULO.....	67
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E O TEMPO DOS TRIBUTOS .....	68
3.2.1 <i>O sobreprincípio da segurança jurídica e o tempo dos tributos .....</i>	<i>69</i>
3.2.2 <i>O Princípio da Legalidade e o tempo dos tributos.....</i>	<i>72</i>
3.2.3 <i>O Princípio da Capacidade Contributiva e o tempo dos tributos.....</i>	<i>74</i>
3.2.4 <i>Os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade e o tempo dos tributos.....</i>	<i>79</i>

3.3	COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA PARA FIXAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL .....	82
3.3.1	<i>Definição do conceito de competência tributária</i> .....	82
3.3.1.1	Discriminação de competências tributárias na constituição de 1988 .....	84
3.3.1.2	O debate doutrinário sobre tipos ou conceitos e a delimitação da competência tributária .....	86
3.3.1.3	Conceitos e definições jurídicas e o momento da incidência tributária .....	93
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.....	95

#### **4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O SEU CRITÉRIO**

<b>TEMPORAL</b> .....	<b>101</b>	
4.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS DO CAPÍTULO .....	101
4.2	DA NORMA JURÍDICA.....	101
4.2.1	<i>Norma jurídica em sentido completo: normas primária e secundária</i> ....	103
4.3	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	105
4.3.1	<i>Hipótese e conseqüente</i> .....	108
4.3.1.2	Da inexistência de relação hierárquica entre os critérios da hipótese da regra-matriz de incidência tributária .....	111
4.4	CRITÉRIO TEMPORAL: DA POSSIBILIDADE DE RECORTE.....	112
4.5	O CRITÉRIO TEMPORAL NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NA NORMA TRIBUTÁRIA .....	113
4.6	É NECESSÁRIO UM CRITÉRIO TEMPORAL NO CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA? .....	115
4.7	TEMPO <i>DO</i> FATO E TEMPO <i>NO</i> FATO.....	118
4.8	RELAÇÃO ENTRE O CRITÉRIO TEMPORAL E OS DEMAIS CRITÉRIOS DA RMIT .....	120
4.8.1	<i>Crítério temporal e critério material</i> .....	121
4.8.1.1	Crítério temporal e critério material: tributação sobre o fato concreto .....	124
4.8.2	<i>Crítério temporal e critério espacial</i> .....	129
4.8.3	<i>Crítério temporal e critério pessoal</i> .....	131
4.8.4	<i>Crítério temporal e critério quantitativo</i> .....	133

4.8.4.1	Critério temporal e a base de cálculo .....	133
4.8.4.2	Critério temporal e a alíquota.....	134
4.9	A INTERTEXTUALIDADE NA DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL PELO LEGISLADOR ORDINÁRIO .....	137
4.10	FATOS TRIBUTÁRIOS INSTANTÂNEOS, PENDENTES E “COMPLEXIVOS” .....	142
4.11	TRIBUTOS PERIÓDICOS E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL .....	146
4.11.1	<i>A periodicidade no Imposto sobre a Renda</i> .....	152
4.12	A PRATICABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS REFLEXOS NA DETERMINAÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL .....	157
4.12.1	<i>Presunções jurídicas</i> .....	159
4.12.1.1	Presunções jurídicas no critério temporal .....	162
4.12.2	<i>Ficções jurídicas</i> .....	166
4.12.2.1	Ficções jurídicas no critério temporal .....	168
<b>5</b>	<b>ANÁLISE DE ALGUMAS QUESTÕES CONTROVERSAS RELACIONADAS AO CRITÉRIO TEMPORAL DA RMIT</b> .....	<b>171</b>
5.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS: DA RELEVÂNCIA ESTUDO DO PLANO PRAGMÁTICO .....	171
5.2	ITBI E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL: O MOMENTO NA TRANSMISSÃO <i>INTER VIVOS</i> E OS CONCEITOS DO DIREITO PRIVADO.....	172
5.3	ISS E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL: O DESAFIO EM SE DELIMITAR O MOMENTO DA INCIDÊNCIA NAS PRESTAÇÕES DE FAZER.....	178
5.3.1	<i>Critério temporal nos serviços fracionáveis: conflitos para a ruptura, a descontinuidade e o instante</i> .....	185
5.4	SUBSTITUIÇÃO “PARA FRENTE” NO ICMS E O PROBLEMA DAS “PEQUENAS CONCESSÕES” .....	192
5.5	IMPOSTO SOBRE A RENDA E O CRITÉRIO TEMPORAL NA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR .....	196
	<b>CONCLUSÕES</b> .....	<b>207</b>
	A LINGUAGEM, O TEMPO E O DIREITO .....	207
	SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O TEMPO DOS TRIBUTOS.....	209
	REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O SEU CRITÉRIO TEMPORAL.....	210
	CONCLUSÃO A PARTIR DA ANÁLISE DE QUESTÕES CONTROVERSAS RELACIONADAS AO TEMPO DOS TRIBUTOS.....	213
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>217</b>





## INTRODUÇÃO

“*Datas são pontas de icebergs*”  
ALFREDO BOSI<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup> 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*<sup>3</sup> –, 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*

---

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

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> 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 CARVALHO<sup>4</sup>, que, ao evidenciar de forma lógica os aspectos elementares envolvidos no fenômeno da incidência jurídica (material, espacial, territorial, 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*<sup>5</sup>, *critério temporal*<sup>6</sup>, ou mesmo – em pleno desalinho teórico –, atribuindo-lhe o nome de *fato gerador dos tributos*.<sup>7</sup>

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.

---

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

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

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

<sup>7</sup> 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 ocasionais<sup>8</sup>.

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 estabilizar<sup>9</sup>. 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”<sup>10</sup>.

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

---

<sup>8</sup> 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).

<sup>9</sup> 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*).

<sup>10</sup> 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”<sup>11</sup>, 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 sobre a óptica de um direito moderno cuja vigência descansa sobre sua função<sup>12</sup>.

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

---

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

<sup>12</sup> *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 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 acadêmico<sup>13</sup> 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.<sup>14</sup>

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 as rígidas balizas da Constituição Federal de nossa república.

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

---

<sup>13</sup> 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).

<sup>14</sup> 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 colhidos no 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.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> 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 complexidades<sup>16</sup>, 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”<sup>17</sup>.

---

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

<sup>16</sup> 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).

<sup>17</sup> 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 recomeçar” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 2).

## 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 atendesse aos seus interesses, principalmente no que diz respeito aos interesses arrecadatórios. 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”<sup>444</sup>.

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

---

<sup>444</sup> 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 sígnicos: 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 incidível. 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 deôntico, 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, constatamos 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 nº 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: três diálogos entre Hílas 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.

\_\_\_\_\_. *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 Universitária 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 Lamego. 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 Ensaios 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. Impresso, 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. *Éléments 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 Moysés. *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 García 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.