
REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – CRITÉRIO TEMPORAL: O ART. 1.245 DO CÓDIGO CIVIL E O INCISO I DO ART. 35 DO CTN

MENDONÇA, João Josué Walmor de⁴⁸

Recebido em: 2008-07-24

Aprovado em: 2008-09-10

ISSUE DOI: 10.3738/1982.2278.119

RESUMO: O presente artigo tem como finalidade expor que o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária para o tributo de ITBI não é preciso quanto à sua hipótese de incidência, que é a do registro, conforme orientação dos institutos de direito privado. A prevalência do direito privado em detrimento das normas tributárias é exigência constitucional, que se faz da leitura do sistema constitucional e da própria natureza das normas de superposição do direito tributário que se enfoca. O objetivo é demonstrar que o aspecto temporal limita a hipótese de incidência do ITBI que é o registro. Não sem razão, apresenta, dentro da unidade deôntica, elementos para crítica ao operador implicativo, como forma de estabelecer um *iter* no processo que se fará aos textos normativos em comento.

Palavras-chave: ITBI. Direito Tributário. Hipótese de incidência. Norma tributária. Functor implicativo.

IMPACT OF RULE-MATRIZ TRIBUTARY – TEMPORAL CRITERIUM: THE ARTICLE 1.245 OF CIVIL LAW AND THE ARTICLE 35, I OF TAX LAW

SUMMARY: This article aims to explain that the time criterion of the rule-matrix of tax incidence for the tribute of ITBI is not precise about the impact of their hypothesis, which is the register, as guidance of the institutes of private law. The prevalence of private law at the expense of tax rules is constitutional requirement, which makes the reading of the constitutional system and the very nature of the rules of overlay of tax law that focuses. The objective is to demonstrate that the time aspect limits the chance of incidence of ITBI that is the register. By the way, presents inside the deôntico unit, critical elements for the implicative operator as a way to establish the *iter* in the process that will comment on the legislation.

Keywords: ITBI. Tax Law. Hypothesis of incidence. Tax norm. Implicative operator.

⁴⁸ Advogado. Inscrito na 70ª Subseção da OABSP. Graduado pela Faculdade de Direito da Universidade de Franca – UNIFRAN.

INTRODUÇÃO

A finalidade do presente texto é apresentar ao leitor um problema que surge com a elaboração do Código Civil de 2002, nas questões referentes ao ITBI, em que há impacto imediato sobre o direito tributário, a mitigar a aplicação desmedida, com prevalência do direito privado.

Deste modo, ressalta que não tem o condão de esgotar a matéria, apenas apresentar análise do ordenamento jurídico, de forma sistêmica e sintática – esta traça regras de arrumação da seqüência **frásica** dos signos, como forma possível de estabelecer uma relação comunicativa (LINS, 2005, p. 47).

Assim como Torres (*apud* Rocha, 2007, p. 138), considera-se o direito positivo como um sistema⁴⁹, a homogeneidade estrutural do direito deve ser reconhecida, a determinar, por isso, uma unidade e unicidade própria. Sem, com isso, entrar na tese de ser ou não da autonomia do Direito Tributário (FALCÃO, 1987, p. 11-12).

Antes de tudo, uma análise sob os aspectos da fenomenologia jurídica, a analisar os significados normativos. E, a consideração da afirmação geral, mas não como espectro único: a experiência jurídica é uma experiência normativa, conforme Bobbio (2001, p. 23).

Mas, o direito positivo é fixado em um sistema de linguagem, onde se encontram as estruturas lógicas ou formais; a linguagem é o suporte material das formas, “[...] isolando-as tematicamente, faz-se formalização. Formalizar é abstrair a forma lógica que está, como dado, revestida na linguagem natural”, e continua Santi (2006, p. 9), que “[...] todas as normas apresentam a mesma estrutura sintática”, conclui:

Daí a afirmação de que o direito é um sistema que apresenta em suas unidades – as normas jurídicas válidas – homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Uma se justifica pelo fato de que as normas apresentam idêntica estrutura lógica; a outra decorre da diversidade de conteúdos dirigidos à região material da conduta social nas suas iminentes relações de intersubjetividade.

⁴⁹ O conceito de sistema jurídico que se sugere é o proposto por Freitas (2002, p. 61): “[...] sistema jurídico como uma rede axiológica e hierarquizada tipicamente de princípios fundamentais, de normas estritas (ou regras) e de valores jurídicos cuja função é a de, evitando ou superando antinomias em sentido amplo, dar cumprimento aos objetivos justificadores do Estado Democrático, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente, na Constituição”. Para um conceito diferenciado, sob enfoque crítico, segundo Gómez (2001, p. 26): “Devemos entender os sistemas, segundo Luhmann, como identidades que se manifestam num ambiente complexo e mutável por meio da estabilização de uma diferença interno-externa. É dizer, a complexidade do mundo impõe aos sistemas que atuem como redutores seletivos. Eles reduzem a complexidade do ambiente, selecionando os perfis que lhes são relevantes para seus fins e transformando ao mesmo tempo a complexidade externa em complexidade interna”.

Deste modo, sem pretensão de esgotar o tema aqui travado, creia-se que a abordagem de comparação e checagem do critério temporal proposto à regra-matriz de incidência tributária – ou norma tributária (em sentido estrito), como diz Queiroz (2006, p.223) ao Direito Privado, a aludir, desde já, a estrutura sintática da norma jurídica primária e, em um segundo momento, por uma análise secundária dessa norma.

Espera-se aguçar o cientista a debater as implicações científicas oriundas da política tributária avassaladora e a vontade legiferante, que Nogueira (1999, p. 22) chama de **violência simbólica** ou de **eficácia**, como forma de dominação (manutenção do *status quo*), ou o que Poulantzas disse sobre o binômio **lei-terror** (*apud* SOUZA, 1991, p. 68), em cada vez mais arrecadar, a descontar esses valores nas normas tributárias, também vista como normas de rejeição social, como quer Martins (2005, p. 331-2), e salienta:

Tenho para mim, como tantas vezes acentuei nos capítulos anteriores, que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes, em todos os espaços geográficos, pagam mais do que deviam pagar, para sustentar o governo. Além daquilo que retorna à comunidade em nível de serviços públicos, pagam, também, para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo, inclusive a corrupção dos detentores do poder. Essa realidade é maior ou menor, conforme o período histórico ou o espaço geográfico, mas é, desgraçadamente, comum a todos os governos.

Por essa razão, sempre entendi – e repito neste livro mais uma vez – que, nessa modalidade de norma de rejeição social, Kelsen tinha razão em considerar a sanção norma primária, pois assecuratória do cumprimento da norma de comportamento, assim como Cossio tinha razão em considerar, para as normas de aceitação social, as sanções, normas secundárias, pois apenas aplicáveis aos casos patológicos de desobediência.

A política tributária, quando analisada do ponto do poder, o poder e o tributo, ele sobrevive à custa da sociedade (MARTINS, 2005, p. 49), quem domina, domina alguém, e quem domina precisa tirar desse alguém o seu sustento: poder *vs* povo. Para Warat (1995, p. 110), o poder é:

[...] o produto das forças em jogo numa sociedade. O poder produzido consolida suas condições reprodutivas através de “dispositivos de significação”, que organizam a sociedade e suas instituições, e asseguram a presença do poder quando a força falta. É através de seus “dispositivos de significação” que o poder disciplina os corpos,

fazendo com que os membros de uma sociedade vinculem seus desejos ao poder.

E o domínio pressupõe um desejo, quem deseja, deseja algo. Kant (1993, p. 19) diz que “o *desejo* é a faculdade de ser causa dos objetos de nossas representações por meio das próprias representações. À faculdade que possui um ser de operar segundo suas representações chama-se vida”.

Do choque entre o poder, o tributo, o povo, há um limite entre esse choque, que é a norma tributária, como norma de rejeição social que é, creia-se na idéia de poder e dominação através dos **dispositivos de significação**, construídos com critérios de disciplina e massificação de condutas através da imposição de sanções primárias, a notar o espectro normativo repelente.

Nesta ordem de idéias e conceitos, expõe de forma objetiva e clara o texto, com enunciados curtos e simples, a prevalecer o interesse científico de sempre buscar o aprendizado.

1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O CRITÉRIO TEMPORAL

1.1 A NORMA TRIBUTÁRIA E A CIÊNCIA DO DIREITO

Antes de falar em regra-matriz de incidência, é necessário, sem embargos, descrever que a norma jurídica, na acepção sintática, é uma estrutura constituída de um antecedente e um conseqüente, capaz de regular condutas, com relação meio/fim, com Bobbio (2001, p. 26) ou Lins (2005, p. 51). Este último diz que, a norma é “[...] um conjunto de enunciados prescritivos, desde que hábil a modalizar deonticamente uma conduta naquela estrutura hipotética-condicional, compõe o que chamamos de norma jurídica em sentido estrito”. Já, para Carvalho (*apud* SANTI, 2006, p. 7), norma jurídica é “[...] a significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo”.

A norma jurídica é a mensagem prescritiva (significação), dotada de uma específica estrutura lógica, que se constrói a partir da leitura dos textos do Direito (do Direito Positivo, isto é, dos textos do Direito postos por determinação do ser humano). O sistema jurídico apresenta-se sob a forma de texto, que, são elaborados com o propósito de transmitir alguma mensagem, de transmitir determinado sentido. Contudo, esse sentido somente é alcançado à medida que se desenvolve uma específica atividade cognitiva – a interpretação. A

interpretação é uma atividade intelectual (e emocional), presente em todas as áreas do conhecimento, cuja finalidade é obter e compreender o sentido a partir de signos (QUEIROZ, 2006, p. 224).

A compreensão da linguagem do Direito Positivo e da Ciência do Direito é normalmente do tipo simbólica, quer dizer, são da espécie de signo construída artificialmente, arbitrariamente (QUEIROZ, 2006, p. 224).

1.2 A CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA - GENERALIDADES⁵⁰

Nas leis da natureza, ocorrida certa causa, há um efeito: CN, então é o EN, onde CN é causa natural e EN o efeito natural. Nas leis jurídicas, construções artificiais, se ocorrida certa causa, deve ser o efeito. Encontra-se a mesma característica, mas com uma peculiaridade.

As leis naturais podem ser representadas pela equação $C \rightarrow E$, enquanto as leis jurídicas podem ser representadas pela equação $D (A \rightarrow C)$. O conector deôntico (functor) representa o “dever ser”. Uma classe de cientistas, o conectivo – partícula lingüística utilizada para ligar o antecedente ao conseqüente – é o verbo ser: dado o antecedente, será o conseqüente. A isto se chama relação de causalidade.

Para as leis jurídicas, não há essa relação de causalidade (COELHO, 2000, p. 58). Kelsen (2000, p. 86) chama essa relação de imputação, e diz “[...] procurando uma forma geral, temos: sob determinados pressupostos, fixados pela ordem jurídica, deve efetivar-se um ato de coerção, pela mesma ordem jurídica estabelecido”.

Com “dever ser” exprime-se usualmente a idéia do ser-prescrito, não a do ser-competente (ser-autorizado) ou a do ser-permitido. O dever-ser jurídico, isto é, a cópula que na proposição jurídica liga pressuposto e conseqüência, abrange as três significações: a de um ser-prescrito, a de um ser-competente (ser-autorizado) e a de um ser-(positivamente)-permitido das conseqüências. Quer isto dizer: com o “dever-ser” (*sollen*) que a proposição jurídica afirma são designadas as três funções normativas (KELSEN, 2000, p. 87).

Coelho (2000, p. 58-9) explica:

Dessa forma, considerável parte da filosofia jurídica admite uma diferença fundamental entre o enunciado formulado pelos cientistas causais e o formulado pelos estudiosos das normas (por vezes,

⁵⁰ Para uma melhor compreensão da lógica jurídica descrita, confira as lições de Coelho (2000, p. 57-62).

denominados cientistas normativos). Para sintetizarmos essa diferença, chamemos p ao antecedente e q ao conseqüente. Tanto os cientistas em geral como os estudiosos das normas formulam o enunciado $p \rightarrow q$. Mas a implicação teria sentido radicalmente diverso em uma e outra hipótese. Para os cientistas em geral, a implicação é causal (q segue p), e, para os estudiosos das normas, ela é imputativa (q deve seguir p). Diz-se que a primeira relação opera no campo do saber apofântico e a segunda no do saber deôntico. O verbo composto *dever ser* é, assim, o conectivo deôntico, que serve de ligação entre o antecedente e o conseqüente de uma relação imputativa.

Queiroz (2006, p. 227), esboça a estrutura lógica da norma jurídica com duas partes essenciais:

- a) a primeira – proposição implicante, que funciona como condicionante da segunda parte (a proposição implicada) e que descreve uma determinada situação de fato; e
- b) a segunda – proposição implicada, que prescreve algo como efeito da realização da proposição implicante (criação ou extinção de norma jurídica ou de relação jurídica).

Diz, deste modo, que apresentam estrutura proposicional bimembre: uma implicante, denominada antecedente, hipótese, suposto, prótase, descriptor; outra, implicada, denominada conseqüente, conseqüência, mandamento, estatuição, apódose, prescritor.

A unidade deôntica é formada por quatro elementos⁵¹, denominados: functor deôntico (D), antecedente (A), functor implicativo ou implicacional (\rightarrow) e conseqüente (c).

Assim, para um antecedente, um conseqüente, no esquema proposto por Lins (2005, p. 55), como estrutura mínima da norma jurídica, tem-se:

$H \rightarrow C$

O esquema proposto por Braghetta (2006, p. 1118-9), da norma jurídica a observar, em sentido *estricto e lato*:

⁵¹ O estudo completo e necessário desses elementos é essencial à compreensão das fórmulas desenhadas, não cabe em breve estudo, pela delimitação espacial, analisá-los. Em especial, no item 4, fornece elementos para crítica ao functor implicativo.

$$NJ \left\{ \begin{array}{l} H - F (F) \\ \downarrow \quad DS_n \\ C - S' R_j S'' \end{array} \right.$$

O esquema proposto por Santi (2006, p. 11-2), da norma completa, a sintetizar a linguagem a estrutura é:

$$D [(p \rightarrow q) \cdot (-q \rightarrow S)]$$

Em um segundo momento, a primeira equação para a norma primária, e a segunda para norma secundária:

$$D \{ [h \rightarrow R' (Sa, Sp)] \cdot [-R' (Sa, Sp) \rightarrow R'' (Sa, Sj)] \}$$

Assim: norma primária, estatui direitos e respectivos deveres, estado de coisas; norma secundária, estabelece sanção (coação estatal).

Para as normas primárias (dispositivas e sancionadora), no dizer de Santi (2006, p. 12):

A norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não-cumprimento de deveres ou obrigações; carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela. Nas normas primárias situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo), nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual) em que o direito subjetivo é o de ação (em sentido processual).

Tem-se, portanto, normas primárias estabeledoras de relações jurídicas de direito material decorrentes de (i) fato ou ato lícito, e (ii) de ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção – no sentido de obrigação advinda do não-cumprimento de um dever jurídico – enquanto a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convençionamos chamar norma primária dispositiva.

A estrutura dual apresentada figura a norma primária dispositiva e a norma secundária. Ao retornar àquela representação, a norma primária sancionadora (n. 1^a.s) tem a seguinte característica, apresenta Santi (2006, p. 13), em que aparecem também a norma primária dispositiva (n. 1^a.d) e a norma secundária (n.2^a):

$$D \{[(p \rightarrow q) \wedge (\neg q \rightarrow r)] \wedge [(\neg q \vee r) \rightarrow S]\}$$

$$\begin{array}{ccc} \downarrow & \downarrow & \downarrow \\ (n. 1^a.d) & (n. 1^a.s) & (n.2^a) \end{array}$$

Falar da regra-matriz de incidência, como salienta Braghetta (2006, p. 1119) é o mesmo que dizer sobre a estrutura da norma tributária em sentido estrito, como já frisado, e leciona:

Temos uma norma tributária em sentido estrito quando identificados todos os elementos indispensáveis para a sua verificação. Dividem-se estes em dois grupos, quais sejam a hipótese de incidência, em que presenciamos a descrição, teórica e abstrata, de um evento do mundo fenomênico, e o conseqüente, alcançado sempre que ocorrer, no mundo real, aquela descrição prevista no antecedente da norma, em sua hipótese.

Ainda, colaciona lição de Carvalho (*apud* BRAGHETTA, 2006, p. 1120), idealizador da estrutura da regra-matriz:

A Constituição não cria tributos, limitando-se a outorgar competências para que as três pessoas políticas de Direito Constitucional – União, Estados e Municípios – venham a fazê-lo, naturalmente respeitadas as premissas da autonomia municipal e do princípio da federação. Quadra, então, ao legislador ordinário de cada entidade tributante, a tarefa de descrever um fato (hipótese tributária) e imputar ao acontecimento a instauração de um vínculo jurídico abstrato, veículo que permitirá a satisfação do direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo (por via de regra o Estado). Daí ser lícito afirmar-se que, no plano normativo, nada mais há que a descrição de um fato, associada à descrição de uma relação jurídica que irá instalar-se, se e quando acontecer o fato hipoteticamente descrito.

Deste modo, esse vínculo jurídico abstrato criado, é o veículo que permitirá a satisfação do direito subjetivo do titular, conforme o esquema lógico acima. A hipótese, ou seja, quando acontecer o fato hipoteticamente descrito caracteriza essa norma como do tipo comportamental, que regula conduta, *v. g.*, a regra-matriz de incidência tributária.

No conceito de Cassone (2006, p. 255), hipótese de incidência “é a descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)”.

Assim, para facilitar a aplicação no mundo empírico, “[...] se o fato se subsume (corresponde, enquadra) à lei, a hipótese de incidência e o fato gerador são decompostos em aspectos [...]”, diz Cassone (2006, p. 255).

A rigor, o que a lei deve prever não é apenas a *hipótese de incidência*, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a *hipótese* de incidência e o conseqüente *mandamento*. A descrição do *fato temporal* e da correspondente *prestação*, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a *sanção*, para o caso de não prestação (MACHADO, 2006, p. 58).

1.3 O ASPECTO TEMPORAL

Neste estudo, o aspecto analisado será o temporal. Esse vem para regular o vínculo jurídico abstrato criado para estabelecer o momento de ocorrência do fato jurídico tributário. Assim, sobre o aspecto temporal, Cassone (2006, p. 256), diz:

[...] determina o exato momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Por exemplo, a legislação tributária diz que é fato gerador do ICMS a *saída* da mercadoria do estabelecimento comercial. Logo, o exato momento da *saída* é o aspecto temporal do fato gerador tributário. É o momento que o legislador escolheu para fazer nascer a obrigação tributária, momento em que se estabeleceu o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e sujeito passivo.

Machado (2006, p. 147) alerta que não se pode confundir fato gerador e hipótese de incidência, e leciona:

A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no momento dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Não é qualquer fato que faz incidir a hipótese prevista, mas é a concretização do fato jurídico estampado na norma, na regra-matriz. O direito escolhe os fatos (sociais) que haverão de ser regrados (fatos jurídicos), ou seja, sobre os quais incide a regra, conforme traça Araújo (2001, p. 65), sobre o fato, e diz: “*Fato jurídico* é, assim, o fato ou complexo de fatos –

suporte fático – sobre o qual incidiu a norma jurídica, de modo que a norma jurídica e suporte fático concorrem como causas do fato jurídico ou das relações jurídicas”.

Carvalho (*apud* BRAGHETTA, 2006, p. 1122) diz:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Assim, qual o momento em que cabe ao credor exigir o seu crédito tributário? Desde que esteja definitivamente constituída a situação jurídica, salienta Machado (2006, p. 148).

2 O ART. 1.245 DO CC E O INCISO I DO ART. 35 DO CTN

As normas constitucionais que tratam sobre o tributo⁵² estão no art. 156, II e § 2º, CF/88.

2.1 O ART. 1.245 DO CÓDIGO CIVIL

O art. 1.245 do Código Civil diz:

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.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

O aspecto da hipótese de incidência ao qual se analisa é o temporal, como exposto no item 1, o fato jurídico tributário do ITBI é a transmissão imobiliária, ou seja, quando ocorre o registro no Cartório de Registro de Imóveis (BRAGHETTA, 2006, p. 1128; MACHADO, 2003, v. 1, p. 392).

⁵² Sem prejuízo de análise sob outro enfoque do art. 184, § 5º, da CF/88.

Segundo o esquema proposto da norma comportamental para incidência da hipótese, transfere-se mediante o registro.

Não se pode confundir e muito menos substituir o conseqüente por transcrição ou inscrição, por que a lei civil assim não determina que se substitua, embora haja posicionamento contrário (NERY JÚNIOR; NERY, *apud* BRAGHETTA, 2006, p. 1128). A doutrina ainda cita o adágio popular de “quem não registra não é dono” (MALUF, 2003, p. 1111).

No direito anterior, o Código Civil de 1916, trazia o art. 530, I, que a aquisição da propriedade imóvel era pela transcrição do título de transferência no registro de imóvel, e o art. 531, trazia que para a aquisição pela transcrição do título, estava sujeito ao respectivo registro, “[...] os títulos translativos de propriedade imóvel, por ato inter vivos.”

E essa transcrição era feita por termo nos livros do registro, “[...] como a própria palavra está a indicar, consiste na cópia ou transladação do escrito ou escritura do contrato translático do domínio ou constitutivo de ônus real (menos hipoteca) nos livros do registro”, conforme Santos (1979, v. 7, p. 327).

Os vocábulos “transcrição” e “transcrever” foram substituídos pelas expressões “registro” e “registrar”, para melhor se adequar a redação da Lei n. 6.015/73, diz Maluf (2003, p. 1111).

Machado (2003, v. 1, p. 392), esclarece:

A rigor, o registro do título translativo no Registro de Imóveis é o momento em que se consuma a transmissão da propriedade. A afirmação de que o registro opera a transmissão da propriedade, porém, há de ser entendida em termos. A rigor, a transmissão da propriedade decorre da celebração do negócio jurídico que enseja a formação do título, que é depois levado ao Cartório competente para registro. Não se pode confundir o negócio jurídico, em sua substância, com a forma pela qual o mesmo é documentado.

O fato jurígeno do imposto se dá pela transmissão jurídica da propriedade, ou seja, com o registro, conforme salienta a doutrina (COELHO, 2006, p. 399).

2.2 O INCISO I DO ART. 35 DO CTN

No Código Tributário Nacional, o art. 35, I determina o fato gerador para o tributo do ITBI:

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

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; (grifo nosso).

Em Machado (2003, v. 1, p. 392), a expressão **transmissão a qualquer título por ato oneroso entre vivos**, quer significar:

[...] que qualquer contrato, seja de compra e venda, seja de permuta, desde que encerre ato de vontade do proprietário de transferir a outrem a propriedade, mediante uma retribuição, em princípio será a título de que se necessita para fazer o registro, que a final vai consumir a transmissão da propriedade.

Paulsen (2006, p. 800), remete o inciso I do art. 35 ao art. 1.245 do Código Civil, a dizer que continua tendo a transferência da propriedade imobiliária pelo registro do título aquisitivo no Registro de Imóveis; ainda, colaciona aresto do STJ, 1ª T., v. u., REsp. 253.364-DF, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, fev/01, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – FATO GERADOR – REGISTRO IMOBILIÁRIO – (C. CIVIL, art. 530). A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro respectivo título (C. Civil, art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico.

Também (PAULSEN, 2006, p. 801), há outro aresto do STJ, 1ª T., REsp. 12546-0/RJ, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, out/92, com a seguinte ementa:

O fato gerador do tributo é a transmissão da propriedade sobre o bem imóvel. Vale dizer: o imposto só é devido a partir do momento em que o imóvel transfere-se do domínio de uma, para outra pessoa. Esse momento está fixado no Código Civil (CTN – art. 110). A teor dos arts. 530 e seguintes daquele Código, a propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro do título. O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Se assim é, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o ordenamento jurídico.

2.3 ASPECTO TEMPORAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA É DETERMINADA PELO ART. 1.245 DO CÓDIGO CIVIL

Coelho (2006, p. 399) remete aos institutos civis sobre os bens imóveis para precisar o fato jurígeno tributário. Quando se disse que dependeria da constituição da situação jurídica para a ocorrência da definitividade da sua configuração, pretendia-se dizer, oportunamente, que o registro do título no órgão competente é que se considera consumado o fato gerador do tributo (MACHADO, 2006, p. 149) e ventila: “[...] o tributo somente é devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação, ou, em outras palavras, quando concretizada a hipótese de incidência tributária”.

Assim, o aspecto temporal antecedente determinante para que ocorra a regra é o registro (BRAGHETTA, 2006, p. 1128).

2.3.1 ALGUMAS POLÊMICAS APONTADAS PELA DOUTRINA

A polêmica reside na promessa de compra e venda como uma forma de transmissão da propriedade de bens imóveis e, assim a considerar pela transmissão, se definida como hipótese de incidência.

Em Coelho (2006, p. 399), aponta problemas:

A promessa irrevogável e irrevogável de compra e venda, por admitir o direito de seqüela e o uso dos interditos, se averbada à margem do registro, equipara-se à transmissão da propriedade (interpretação extensiva). Ademais, pode o comprador exigir a outorga compulsória da escritura, substituindo a vontade do devedor pela do juiz, se quitado o preço. Comprova-se que tem direito real. Equipara-se a proprietário seguindo a sua coisa. O Direito Tributário, nestas circunstâncias, *tributa desde logo* uma promessa (que é obrigação e não direito real).

Machado (2003, p. 392), ventila:

Na verdade, quem promete vender ainda não está vendendo. Se o contrato, porém, mesmo cuidando de promessa diz que esta é irrevogável e desde logo outorga plena quitação ao promitente comprador, é razoável entender que se trata de uma compra e venda sob o rótulo falso de promessa. Os contratos não valem pelos nomes que ostentam, mas pelo que eles expressam em seu conteúdo. Quem apenas promete vender continua proprietário da coisa e se descumpre

a promessa pode sofrer as sanções decorrentes de seu inadimplemento, mas não se priva da propriedade da coisa que não alienou.

E, continua, que se admitir que realmente se trate de um contrato de promessa de compra e venda não se opera a transmissão da propriedade, não pode ser, por isso, colocado este instrumento como configurador da hipótese de incidência do imposto (MACHADO, 2003, p. 392). Há, no STF a Súmula n. 470; a Representação n. 1.121-GO, rel. Min. Moreira Alves que decretou sobre o compromisso de compra e venda não transmitir direitos reais, “[...] razão porque é inconstitucional a lei que o tenha como fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos” (MACHADO, 2003, p. 393).

Ainda, pode-se dizer que há problemas quando há leis municipais que institui o fato gerador do imposto quando da celebração do contrato de compra e venda, a implicar discórdia quanto à base de cálculo do imposto, porque o momento do fato e o valor venal devem ser contemporâneos à transmissão dos bens ou direitos a que se refere (MACHADO, 2003, p. 407), e traz outras situações controvertidas:

- a) edificação em terreno objeto de promessa de compra e venda: se a lei municipal define a promessa de compra e venda como hipótese de incidência, deve-se pagar o ITBI; surge duas casuísticas:

Se a lei municipal define como hipótese de incidência a promessa, não se pode admitir a alegação, às vezes feita pelo Fisco municipal, de que a transmissão da propriedade somente se opera com a inscrição do título aquisitivo no cartório competente e que o objeto da transmissão, assim, é imóvel em sua totalidade, e não apenas o terreno.

Se o contrato de promessa de compra e venda está devidamente formalizado de sorte a não ensejar dúvida quanto a seu objeto e data de sua celebração, não haverá questão de fato resolvida. Mesmo depois de concluída a edificação, o que está sendo transmitida é a propriedade do terreno, objeto daquela promessa, e somente sobre o valor desse incide o imposto. Se o imposto não foi pago quando celebrada a promessa, o Fisco poderá cobrar a multa e os juros de mora correspondentes, e se tiver havido denúncia espontânea nem multa poderá cobrar. Só os juros. (MACHADO, 2003, p. 409).

- b) edificação em terreno objeto de promessa de permuta: há dois objetos de transmissão, uma promessa de transferir o terreno e um de transferir uma ou mais unidades do edifício que vier a construir. A problemática encerra-se no valor venal que deverá incidir na unidade que se construirá, em razão da demora na sua transmissão (MACHADO, 2003, p. 409).

-
- c) promessa de compra e venda com dação em pagamento: sendo a base fática a construtora que promete dar unidades, como na alínea antecedente, o tratamento será igual ao da permuta (MACHADO, 2003, p. 410);
- d) edificação em terreno alheio sem qualquer contrato: a rigor, não há o que transmitir; mas, no momento em que fizer a regularização do imóvel, deverá ser resolvida a questão de fato para saber a quem pertence a edificação feita no alheio. No direito anterior, pedia-se a edificação para o proprietário; no atual direito, se a edificação for consideravelmente maior, adquire a propriedade e somente terá a transmissão do terreno (MACHADO, 2003, p. 411).

Martins (2005, p. 391-2), sobre o art. 155, I, da CF/88, nas permutas, que não representam transmissões onerosas, não há qualquer incidência, “[...] visto que o espectro da competência estadual se circunscreve às transmissões ‘causa mortis’ e ‘doações’, e a dos Municípios, a atos onerosos”, e salienta:

O sistema das duas competências não me permite visualizar a competência de Estados e Municípios para tributar as transmissões em virtude de “permutas”, pois, se por valores idênticos, não são transmissões onerosas e nem tais operações foram contempladas pela Constituição.

Há controvérsias quando se tratar de partilha de bens entre vivos, salienta Coêlho (2006, p. 399), com casuística interessante:

Assume relevo na espécie as separações entre casais regidos pelo regime de comunhão de bens ou mesmo pelo regime da separação parcial (comunhão nos bens posteriores ao matrimônio, adquiridos em comum).

É que, nesses casos, sendo a propriedade dos imóveis *pro indiviso* em co-propriedade, a separação dos bens pode ocasionar refrações interpretativas entre o Fisco e os contribuintes. O que se divide é o *patrimônio comum*, inclusive os bens imóveis, mas só esses, se *transmitidos*, sofrem a incidência do gravame. Se o varão tirar a metade que lhe cabe em bens mobiliários, significa que a meação da mulher, só em imóveis ou parte em imóveis, *não deve ser tributada*. Nada lhe terá sido transmitido. A metade dos bens já *era sua* e antes da separação dos corpos.

O que pode ocorrer é a partilha contemplar uma divisão em que 80% dos bens são imóveis. Na hipótese de o varão preferir deixar os imóveis com a mulher, o imposto incidirá sobre uma base de cálculo de 30% do valor desses, a parte que sobejou, do contrário haveria

iniqüidade, pois o ITBI é imposto incidente sobre transmissão de imóveis. Nesse caso, o varão transfere, com ou sem reposição, *parte do imóvel* que estava em condomínio e que de direito lhe pertencia conforme o esboço da partilha. Agora, se o bem for vendido a terceiros para acomodar a divisão, a incidência é infalível sobre o valor real do imóvel (valor venal), mediante avaliação passível de contestação pelos interessados.

3 NORMAS DE SUPERPOSIÇÃO

Ao se analisar a natureza do Direito Tributário como regras jurídicas de superposição, as hipóteses de incidência tributária colhem situações já reguladas anteriormente pelo Direito Privado (CARVALHO; JOBIM, 2005, p. 167).

Na introdução deste trabalho, disse-se que iria ser analisado o aspecto temporal da regra-matriz de incidência do ITBI sob o enfoque da fenomenologia jurídica a objetivar os significados normativos.

A relação jurídica tributária se instaura em virtude de um enunciado fático, que o seu conseqüente produz uma norma de comportamento, aqui, a regra-matriz de incidência tributária sob o aspecto temporal, como delineado.

Essa relação jurídica concreta é possível pela previsão da conduta disposta na norma geral e abstrata, em outras palavras, a regra-matriz de incidência tributária. A hipótese dessa norma, por sua vez, contém situações já normatizadas, em sua maioria, pelo direito privado (CARVALHO; JOBIM, 2005, p. 168).

Assim, Michelli (*apud* CARVALHO; JOBIM, 2005, p. 168), conceituou o direito tributário como um direito de “superposição” que significa que:

[...] o sub-ramo do direito positivo, que versa sobre instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, ou seja, o direito tributário, não costuma juridicizar condutas sociais puras. A conduta do cidadão comum fica a cargo do Direito Privado, regulado principalmente pelo Código Civil, a “constituição do homem comum”, expressão cunhada por Miguel Reale.

O direito tributário serve-se das situações já previamente regradadas pelo direito privado, com a finalidade de dar efeitos tributários sobre a consecução fática dessas situações (CARVALHO; JOBIM, 2005, p. 169), e salientam:

Outrossim, as condutas previamente reguladas que geram obrigações de natureza civil acabam servindo de uporte fático-jurídico para as

normas tributárias; daí a natureza de superposição de Michelli. Todavia, tais condutas já são reguladas, como vimos, pelo direito privado, cabendo ao direito tributário apenas instituir tributos sobre tais situações.

Neste sentido é que há o art. 110 do CTN, onde diz:

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

Os arts. 109 e 110 do CTN são destinados ao legislador infraconstitucional e não ao constitucional, que pode quase tudo (CASSONE, 2006, p. 274).

Sendo o direito tributário uma superposição ao direito privado, os atos, fatos ou negócios jurídicos fraudulentos que visem à evasão de tributos, ensejarão sanções tributárias. Não se trata, nesse caso, de violação ao art. 110 do CTN, mas de uma superposição a um ilícito que já é de natureza civil. Exemplificando, uma entidade supostamente sem fins lucrativos, que em verdade distribui lucros entre os sócios, mas que simula tal natureza apenas para obter imunidade tributária comete um ilícito não apenas de natureza tributária, mas também um ilícito de direito privado, mesmo porque o objeto social dessa entidade é desvirtuado (CARVALHO; JOBIM, 2005, p. 169).

Sendo a análise sobre a natureza do Direito Tributário como normas de superposição, e a conclusão de que os institutos de direito privado devem prevalecer, cria-se que a regra-matriz de incidência tributária, no seu aspecto temporal, é critério determinante para configurar a aplicação do art. 1.245 do CC à hipótese de incidência do ITBI.

4 ELEMENTOS PARA CRÍTICA AO FUNCTOR IMPLICATIVO (→)

O *iter* substantivo ao qual é necessário para a compreensão desse tópico, tem-se na aplicação das fórmulas (item 1.1) ao apresentado sobre os textos normativos em comentário.

Para Queiroz (2006, p. 233), o functor (ou operador) implicativo:

[...] simboliza a relação de implicação existente entre o antecedente (proposição implicante ou condicionante) e o conseqüente (proposição implicada ou condicionada). O functor implicativo é um mero operador lógico, que denota a forma sintática que une as duas

proposições da norma jurídica. Esse operador é neutro, isto é, não é modalizado.

Segundo a norma jurídica $D (A \rightarrow C)$, há algumas conclusões a serem extraídas, conforme doutrina Queiroz (2006, p. 234):

- a) se ocorrer o antecedente “A”, então, necessariamente (em termos jurídicos), instaura-se o conseqüente “C” (conduta intersubjetiva prescrita deve ser realizada, se for norma de conduta; ou norma jurídica é criada ou revogada, se for norma de produção normativa);
- b) se não ocorrer o antecedente “A”, não se pode afirmar a priori se há ou não a instauração do conseqüente “não-C”, pois, em tal caso, estar-se-á analisando uma outra norma jurídica e a resposta depende do que tal norma dispuser; em outras palavras, mesmo não ocorrendo o antecedente “A”, pode ser que outro antecedente (“não-A”), por força de outra norma jurídica, implique “C”;
- c) é impossível (juridicamente) que ocorrido o antecedente “A”, não haja a instauração do conseqüente “C”.

E conclui:

Ante o exposto, pode-se extrair a seguinte conclusão: na fórmula “ $D (A \rightarrow C)$ ”, o antecedente “A” é condição suficiente de “C”, mas não é condição necessária de “C”.

Tais inferências decorrem das propriedades lógicas do operador condicional e independem, portanto, de saturação semântica das variáveis daquela fórmula para que se possa alcançar as respectivas conclusões (QUEIROZ, 2006, p. 234).

Para Atienza (2006, p. 140), coloca uma tensão (dúvida) sobre este operador, até que ponto o condicional material (\rightarrow) permite conceituar adequadamente a conexão existente entre o caso concreto e a conseqüência jurídica da norma.

Com a limitação considerada na conexão existente, é necessário observar as implicações e impactos que o Direito Privado, notadamente o Código Civil, sobre a forma de compreensão do ordenamento jurídico como um todo, principalmente na seara tributária, por interessar neste estudo esse enfoque.

Procurou-se, assim, delinear um problema corrente que a edição do Código Civil trouxe no âmbito tributário. As menções referidas quanto aos signos e conceitos na seara

privada têm impacto direto no direito tributário, conforme está fixado no art. 110 do CTN.

O Código Civil de 2002 trouxe para o ordenamento jurídico brasileiro uma técnica legislativa condizente com a moderna teoria jurídica, a notar pontos de necessidade pós-modernos e a sociedade de risco, com o uso de conceitos indeterminados, das cláusulas gerais e dos tipos, os quais trazem grande dificuldade na interpretação dos textos normativos (ROCHA, 2007, p. 140).

Neste sentido Mazzei (*apud* ROCHA, 2007, p. 140) diz:

[...] em busca de uma *mobilidade* não verificada no diploma antecessor, o legislador em pontos nucleares abre mão do uso de dispositivos fechados, para utilizar com mais vigor os conceitos vagos, em especial as cláusulas gerais que são instrumentos hábeis para permitir a entrada e saída de outros corpos legislativos, assim como para receber e despejar informações na codificação, permitindo não só a vitalidade do Código Civil, mas também – em função *participativa* – que seja um vetor de *efetividade* para as regras constitucionais.

O uso de conceitos indeterminados, cláusulas gerais e tipos na construção dos textos normativos não é em si uma novidade, como diz Rocha (2007, p. 140), mas “[...] os efeitos de sua utilização encontravam-se encobertos pelo formalismo prevalecente no ideário jurídico nacional”, e continua:

Essa técnica legislativa, que ainda encontra muitos oponentes na seara tributária, na medida em que ainda prevalecem aqui dogmas como a legalidade estrita e a tipicidade cerrada, a garantirem uma segurança jurídica plena ao contribuinte, encontrava-se vinculada às necessidades evolutivas intrínsecas ao ordenamento jurídico na pós-modernidade, sendo imperioso que o intérprete, a seu turno, domine os instrumentos necessários para lidar com tais textos legais.

Moreira (*apud* SOUZA, 1991, p. 17) diz “a lei é uma criatura livre do criador, e está mais à mercê dos intérpretes do que dos autores”. E, em outro momento cita Bousquet, segundo o qual “[...] a teoria aplicada precocemente à prática é excessivamente perigosa, porque a realidade é muito complicada para se deixar enquadrar, ininterruptamente, em fórmulas”, e que, segundo Castoriadis, “[...] o pleno sentido da teoria é, segundo a própria teoria, o que transparece na prática que nela se inspira” (SOUZA, 1991, p. 25).

Não obstante as análises em contrário de que as fórmulas não devem ser propostas sem observação na realidade, elas estão aí, presentes nos textos normativos e sendo aclamadas e

utilizadas por todos, imbuídas de preceitos e mandamentos otimizados que veiculam o material da vontade do poder enraizado em minorias setoriais da sociedade.

Ao analisar o descrito na doutrina de Rocha (2007, p. 141), sobre a aplicação de lógicas desviantes, em especial a lógica *fuzzy*, que é o instrumento adequado para a interpretação dos conceitos indeterminados e dos tipos, “[...] ao descrever o funcionamento da lógica *fuzzy*, Susan Haack explica que o mesmo se dá aplicando-se variáveis *fuzzy* a conceitos não-*fuzzy*”. E, explica:

Tomando por exemplo o significante *verdade*, Partindo da lógica clássica bivalente trabalharíamos com as noções de verdadeiro/falso. Já a lógica *fuzzy* trabalha com as noções de muito falso, pouco falso, falso, pouco verdadeiro, muito verdadeiro, etc.

A aplicação da lógica *fuzzy* no direito não escapou à análise de um jusfilósofo como Arthur Kaufmann, que afirma que “nos últimos tempos se desenvolve uma lógica, sobretudo no campo da informática jurídica, que caracteristicamente se denomina *fuzzy logic*, uma lógica com perfis difusos, não claramente determinados, mediante os quais se busca sobretudo assenhorar-se dos conceitos indeterminados, quiçá também da analogia. De fato, isto tampouco é novo: já Gustav Radbruch havia trabalhado para que no direito, junto com as classes de conceitos de tudo ou nada admitidos, entrassem numerosos conceitos que permitem um compromisso entre o mais ou menos, do que segue muitas vezes que não há uma única solução correta, mas muitas soluções corretas, isto é, soluções defensáveis, plausíveis, suscetíveis de consenso.

Para Rocha (2007, p. 142) a adoção desses paradigmas no Código Civil de 2002 terá impactos no direito tributário, seja a longo ou médio prazo, mas resultará em mudanças que alterará o senso comum teórico dos juristas, “[...] as quais serão percebidas em todos os *campos* da experiência jurídica”.

Assim, a proposta de Queiroz (2006, p. 234) sobre o functor em comento deve ser analisada ao longo do tempo, pois há conceitos na norma pública analisada que contrasta com a de direito privado, ao qual se pugna, pelo critério temporal exposto na regra-matriz de incidência tributária, que o material condicionante deve pesar ao prevalente do enunciado normativo de âmbito privado, ao menos no caso em tela.

CONCLUSÃO

Espera-se ter alcançado, com o presente estudo, o objetivo de esclarecer o porquê do conflito existente entre as normas jurídicas em destaque.

Aponta-se que a tarefa do cientista jurídico é, sempre, interpretar e subsumir os textos, propostas, teses normativas para visualizar as propostas as quais encerram, creia-se, mais dúvidas e questionamentos que simplesmente desfile científico ou aparência de científico.

Na medida do possível, não se pretendeu fugir da realidade ao qual o cientista está inserido. Deve-se procurar, sempre, realizar o justo, mas mudar a *praxe* ao qual se vive. Afirma, por isso, Barroso (2002, p. 3), “o conhecimento humano não tem por objeto apenas a interpretação do mundo, mas também a sua transformação”.

Nesse sentido, buscou-se orientar pela estrutura normativa da regra-matriz de incidência tributária, no seu aspecto lógico e estrutural deôntico no functor implicativo para chamar atenção que os limites e possibilidades materiais do aspecto temporal para o antecedente do tributo em questão a prevalecer o espectro privado sobre o público. Assim, o antecedente deve ser observado para a concretude ou abstração da norma comportamental.

Deste modo, pode-se crer na contribuição do estudo realizado.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, J. B. **ICMS: ficção do fato gerador na substituição tributária**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

ATIENZA, M. **As razões do direito: teoria da argumentação jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2006.

BARROSO, L. R. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BOBBIO, N. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2001.

BRAGHETTA, D. de A. ITBI e ITCMD: estudo das regras-matrizes de incidência. SANTI, E. M. D. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARVALHO, C; JOBIM, E. O planejamento tributário e o novo Código Civil brasileiro: a possível desconsideração de formas jurídicas pelos magistrados através da utilização das novas cláusulas gerais. **REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS**. Ano 13, n. 64, set.-out./2005.

CASSONE, V. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COELHO, F. U. **Roteiro de lógica jurídica**. 3. ed. Guarulhos: Max Limonad, 2000.

COELHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FALCÃO, A. **Introdução ao Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FREITAS, J. **A interpretação sistemática do direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GOMEZ, D. J. D. **Entre a lei e o direito**: uma contribuição à teoria do direito alternativo. Tradução de Amilton Bueno de Carvalho e Salo de Carvalho. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2001.

KANT, E. **Doutrina do direito**. Tradução de Edson Bini. 2. ed. São Paulo: Ícone, 1993.

KELSEN, H. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LINS, R. M. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**: decadência e prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, H. de B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1.

_____. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MALUF, C. A. D. Da propriedade. FIUZA, R. (Coord.). **Novo Código Civil comentado**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARTINS, I. G. da S. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NOGUEIRA, A. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito**: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PAULSEN, L. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

QUEIROZ, L. C. S. **Regra matriz de incidência tributária**. SANTI, E. M. D. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

ROCHA, S. A. O Código Civil e seus efeitos sobre o direito tributário. **REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS**. Ano 15, n. 74, mai.-jun./2007.

SANTI, E. M. D. Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. In: ANTI, E. M. D. (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SANTOS, J. M. C. **Código Civil brasileiro interpretado, principalmente do ponto de vista prático**. 9. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1979. v. 7.

SOUZA, J. G. **A criação judicial do direito**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

WARAT, L. A. **O direito e a sua linguagem**. 2. ed. (2ª Versão). Com a colaboração de Leonel Severo Rocha. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

