UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO- UNDB

CURSO DE GRADUACAO EM DIREITO

**FELIPE PEREIRA NORONHA E THIELE ARAUJO RABELO SILVA**

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITBI**:ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR

São Luís

2014

**FELIPE PEREIRA NORONHA E THIELE ARAUJO RABELO SILVA**

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITBI**:ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR

*Paper* apresentado à disciplina de Direito Tributário I do Curso de Graduação em Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB para obtenção da parcial de nota.

Orientador (a): Prof. Ma. Antônio Gaspar de Moraes Rego

São Luís

2014

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITBI**:ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR¹

*Felipe Pereira Noronha²*

*Thiele Araujo Rabelo Silva³*

**SUMÁRIO**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **INTRODUÇÃO**............................................................................................... | 4 |
| **1** | **A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA**......................................................... | 4 |
| **1.2** | **A regra-matriz de incidência tributária**.............................................................. | 5 |
| **2** | * + 1. **O ITBI E O ASPECTO TEMPORAL**............................................................. | 10 |
| **3** | * + 1. **A CONTRAPOSIÇÃO DO ARTIGO 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO EM FACE DO ARTIGO 1.245 DO CÓDIGO CIVIL**.................................................................................................................... | 12 |
|  | **CONSIDERAÇÕES FINAIS**............................................................................. | 15 |
|  | **REFERÊNCIAS**..................................................................................................... |  |
|  |  |  |
|  |  |  |

**RESUMO**

No seguinte *paper* analisaremos a regra matriz de incidência no seu aspecto geral afunilando-a em relação à matéria tributária. Será levantado como se dá aplicação dessa regra seguindo demonstrando os critérios que a compõe, tanto na hipótese e como na consequência. Mas essa introdução tem como objetivo a analise do ITBI, imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Temos como foco o fator gerador no seu aspecto temporal e veremos que existe um estrepasse entre o código civil e entre os próprios artigos da CNT, que consequentemente faz com que paire dúvidas na identificação do momento exato da transmissão de propriedade, logo, qual seria o momento oportuno da incidência deste tributo.

**PALAVRAS-CHAVES:** Regra-matriz de incidência tributária, imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), fato gerador no aspecto temporal, estrepasse entre os artigos 1245, CC e 118, CTN.

**INTRODUÇÃO**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

¹ Trabalho apresentado à disciplina de Direito Tributário I, ministrada pelo Prof. Me. Antônio Gaspar de Moraes Rego, para obtenção parcial de nota

² Estudante do 7º período da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, email:Noronha.felipe1@gmail.com

³ Estudante do 7º período da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco- UNDB, email: thiele\_araujo0@hotmail.com

Paulo Barro de Carvalho diz que os cortes de linguagem são utilizados por qualquer ciência para montar uma realidade e tão logo a interpreta-la, com base nisso ele criou um sistema para o melhor entendimento desse fenômeno jurídico. O mesmo criou então uma teoria chamada de regra-matriz de incidência na qual tem o objetivo à interpretação da norma jurídica.

Ela é composta pelo que vulgarmente conhecemos de hipótese e consequência. A hipótese de tributária seria a norma positivada, geral e abstrata, ela é formada pelo aspecto material, aspecto espacial e o aspecto temporal, tendo cada um desses os critérios que os assim identifiquem. Já o consequente, chamado por Paulo (2012) de proporção factual, seria o fato jurídico tributário, que é formado pelo aspecto pessoal e quantitativo, tendo cada um deles também critérios que assim o definem.

Feita essas observações vamos seguir como vai ocorrer à subsunção do fato à norma e a fenomenologia da incidência. Para Carvalho (2010), a subsunção ocorre “quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescritiva pelo direito positivo) guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)” (p. 248). A consequência da subsunção é a titularidade do direito do sujeito ativo de exigir a prestação sob o sujeito passivo que deverá cumprir, pois caso ao contrario, não existirá a subsunção, tão logo a obrigação.

Isso tudo vai ser observado para que se tenha o estudo do aspecto temporal do ITBI. O critério temporal, seria aquele que indica exatamente o momento de saber quando acontece o fato descritivo capaz de ensejar a obrigação. Ele é dito como um direito subjetivo para o Estado e de um dever jurídico para o sujeito passivo. Contudo, veremos que existe uma contraposição entre os artigos da própria CNT, 116 e 118 e com o próprio condigo civil.

**1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA**

Para iniciar o presente trabalho, é necessário que seja feita as considerações acerca do que seria regra-matriz de incidência, logo, vamos nos valer das lições de Paulo Barro de Carvalho para o tanto. O mesmo criou uma teoria chamada de regra-matriz de incidência na qual tem o objetivo a interpretação da norma jurídica, a razão disso, é que ele fala que “todo conhecimento do objeto requer cortes e mais recortes científicos” (CARVALHO, 2012, p.243) e com isso, a realidade vai ser delimitada para que se torne mais simples para o campo de análise.

Dessa forma, o método dos cortes de linguagem não é só usado no âmbito jurídico, mas em qualquer ciência, todos se valem deste método para montar a realidade e é dessa forma que se constrói a interpretação. Resumindo: “o objeto passa a ser uma construção em linguagem do interprete que reduz as características próprias e imanentes daquilo que toma do universo físico e social.” (CARVALHO, 2012, p. 243).

Vimos então que toda construção de linguagem, pode ser observada em qualquer âmbito da ciência, tudo depende do corte metodológico adotado. (CARVALHO, 2012) Contudo, diz ele, que é necessário se ter um sistema com critério para o melhor entendimento desse fenômeno jurídico.

E é a partir disso que foi criado o sistema da regra-matriz de incidência. Aurora, corroborando nesse sentindo, faz um recorte e tenta explicar a expressão “regra-matriz de incidência”, diz ela que o motivo por ser “regra”, é porque está relacionado a uma norma, logo, seria uma construção do interprete. Já o termo “matriz” significa que tal construção servirá “como modelo padrão sintático-semântico na produção de linguagem jurídica concreta” (CARVALHO, 2010) e por fim, “incidência”, porque serão normas produzidas para serem aplicadas.

Continuaremos explicitando como vai ocorrer à subsunção do fato à norma e a fenomenologia da incidência. Mas antes de prosseguir, importante fazer uma observação sobre a expressão “fato gerador” que vai ser muito utilizada no presente estudo. Paulo, diz que “fato gerador” é muitas vezes usado por doutrinadores e até consolidado na jurisprudência, de forma equivocada. Explica que tal expressão poderia comprometer todo um estudo cientifico sobre esse sistema, não seria apenas uma exigência gramatical, mas uma exigência fundamental para construir qualquer ciência (BOBBIO apud PAULO, 2012, p. 245).

Contudo, essa expressão está consolidada e é usada pelo legislador, dessa forma ele prefere também persistir no seu uso (CARVALHO, 2012). Dentre alguns doutrinadores que se usam de outros termos, temos Sabagg, diz ele que seria um “fato imponível” (2010, p.674). Diante disso, como vamos nos valer também da doutrina deste autor, quando falarmos de ele norma prescritiva geral e abstrata estamos nos referindo à hipótese tributária, e a projeção factual, será chamada de fato jurídico tributário, como aconselha Paulo (CARVALHO, 2012).

Diante o exposto, nos adentraremos no que seria essa regra-matriz em relação à disciplina tributária.

**1 A regra-matriz de incidência tributária**

Em relação à matéria tributária, começaremos a explanar como encontraremos os elementos para que se tenha a relação jurídica tributária e a partir disso esquematizar a regra-matriz de incidência tributária. O raciocínio, a priori, é que o legislador selecione acontecimentos como sendo a causa para se ter os efeitos jurídicos em relação isso, ou seja, uma relação de hipótese e consequência. (CARVALHO, 2009)

Quanto à hipótese normativa, podemos dizer que essa é construída pela vontade do legislador, que pega os fatos da realidade com objetivo de disciplinar a realidade social, dessa forma ao interpreta-la (normativamente), se transformará em fatos jurídicos (CARVALHO, 2012).

Paulo ainda subdivide a hipótese quanto sua integridade conceptual, se simples ou complexas. Ambos são utilizados para qualificar “os enunciados conotativos das hipóteses, como os denotativos dos fatos jurídicos tributários, advertindo-se que, nos complexos haverá sempre algum conectivo entrelaçando os enunciados atômicos que os compõe” (CARVALHO, 2012, p. 253). Para melhor entendimento Eduardo exemplifica:

Como exemplos de supostos simples a aquisição da maioridade ou a morte das pessoas, como modelo de antecedente complexo, o homicídio qualificado, frisando que, neste ultimo haveria a presença dos seguintes enunciados: a) o homicídio, b) a premeditação, c) o dolo e d) a vantagem. (EDUARDO apud PAULO, 2012, p. 253)

Contudo, quando o legislador na sua atividade de selecionar propriedades de fatos, tem que se utilizar de critérios, logo, Aurora diz serem esses os necessários para identificarmos: “propriedades da ação nuclear deste acontecimento, do local e do momento em que ele ocorre”, (CARVALHO, 2009, p.359), pois se assim não constar, seria impossível identificar a hipótese normativa.

Quantos aos critérios identificadores do fato, quais sejam material, espacial e temporal como dito por Aurora, faz-se necessários à minúcia de cada um, já que eles se correlacionam e o objeto de estudo aqui presente é o critério temporal. Dessa forma, nesse momento vamos falar somente do critério material e espacial, deixando o critério temporal para o próximo capitulo com objetivo do melhor desenvolvimento do raciocino.

No critério material, Paulo faz uma alerta em que diz que muitos autores acabam como edificá-lo como sendo todo o perfil da hipótese tributária, diz ele que esse vício de raciocino e que acontece por não quererem examinar os critérios de forma separada. Dessa forma, esses autores interpretam o critério material como a “descrição objetiva do fato”. Paulo critica, diz que a descrição objetiva do fato é a integralidade da hipótese tributária, e o que critério material seria somente uma parte disso (CARVALHO, 2012).

O mesmo defende que para identificarmos, é preciso que o núcleo deva ser formado por um verbo seguido de seu complemento, abrangendo atividades refletidas (verbos que exprimem ação), tanto quanto atividades espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.). Sintetizando, Aurora (2010) explica que o verbo deverá vim composto por um “verbo que representa a ação a ser realizada, seguida de seu complemento, indicativo de peculiaridades desta ação” (p. 369).

Importante frisar, que esses verbos não podem exprimir verbos impessoais, como por exemplo, haver, ou os sem sujeitos, como chover, “porque comprometeria a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance”. (CARVALHO, 2012, p. 256). Aurora (2010) exemplifica: “um fruto que cai na floresta tropical, um maremoto, um animal selvagem que ataca outro para se defender, a morte de um pássaro.” (p. 371). O que importa para o ordenamento jurídico são acontecimentos que envolvem pessoas, são irrelevantes os acontecimentos impessoais. (CARVALHO, 2010)

Quanto ao critério espacial, nesse nem sempre vem expresso qual o local em que o fato deve ocorrer, chegando se ter certas regras jurídicas que nem ao menos mencionam nada, contudo, essas necessariamente precisam carregar indícios que nos permitem saber onde nasceu a obrigação. Paulo explica que isso é uma opção do legislador, uns tiveram mais cuidado que outros, e só (CARVALHO, 2012). O mesmo menciona três formas compositivas do grau de elaboração do critério espacial da hipótese tributária, quais sejam:

a)Hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado loção para ocorrência do fato típico;b) hipótese em que o critério espacial alude as áreas especificas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c)hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares. (CARVALHO, 2012, p. 258)

O critério temporal de suma importância fica para o próximo capitulo.

Sabbag (2010) vai ser colocado nesse estudo como o contra ponto do que é apresentado por Paulo e por consequência, Aurora. Diz ele que o que acabamos de apresentar é considerado hipótese de incidência tributária, apesar de usar outra nomenclatura, em questão de mérito, muito se aproxima do que apresentamos, diz esse é momento em que o legislador escolhe quaisquer fatos do mundo fenomênico propensos a ensejar a obrigação do tributo jurídico, obrigação essa em que o sujeito passivo passa a ter e terá que pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente.

Continuando, da mesma forma se dá o consequente normativo. Vimos que na hipótese o legislador tem a faculdade de enunciar os critérios que possam identificar o fato, aqui ele “seleciona as notas que devem ter as relações intersubjetivas a serem instauradas com a verificação do fato jurídico, indicando os elementos desse vinculo” (CARVALHO, 2010, p 386)

Nesse segundo momento o sujeito fica “obrigado, proibido ou permitido a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de outro sujeito”, a consequência se dá em virtude da hipótese, e os critérios para identificarmos seriam: “dois sujeitos, ativo e passivo, do objeto da relação, daquilo que um dos sujeitos está obrigado, proibido ou permitido de fazer ou de fazer ao outro” (CARVALHO, 2010, p. 359), pois se assim também não constar, seria impossível identificar o consequente normativo.

Apesar de não ser o foco do estudo, vamos fazer breves considerações acerca dos critérios do consequente, quais sejam o pessoal e o prestacional.

Aurora (2010) explica que no critério pessoal temos as informações necessárias para identificar os sujeitos da relação jurídica quando for instaurada a constituição do fato jurídico. Um dos requisitos para identificação daqueles, é que o sujeito ativo e o sujeito passivo devem ser pessoas diferentes, pois como já explicado, a conduta que se regula não é a do individuo com ele mesmo. Outro requisito, é que o legislador deve escolher um sujeito que tem relação com os acontecimentos descritos na hipótese para poder ter a causalidade entre o fato e a consequência jurídica, mas isso também não significa que essa pessoa escolhida para figurar um dos polos seja necessariamente aquela que vai realizar o fato descrito na hipotose normativa. Paulo (2012) explica: “uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que se adquirem proporções concretas do fato previsto no suposto da regra” (p.305).

E quando ao critério prestacional, Aurora (2010) diz que é o consequente, é nesse momento que se terá o dever em que o sujeito passivo deverá cumprir em favor do ativo, e em contrapartida, se terá direito subjetivo em que o sujeito ativo tem relação com o direito passivo. No caso de normas tributárias, o que se instituem são tributos.

Paulo (2012) defende que não necessariamente seria um critério prestacional, mas que seria um critério quantitativo. Aurora(2010) critica, diz que o critério quantitativo deve ser assim relacionado somente no âmbito tributário, e como regra geral o critério prestacional estaria certo pois “tal objeto configura-se numa conduta (prestação) a ser cumprida por alguém ( sujeito passivo) em favor de outrem (sujeito ativo)” (p.395)

Superados os indicativos para a construção normativa, se passa para o entendimento de como ocorrerá essa subsunção. Para Paulo (2010), a subsunção ocorre “quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescritiva pelo direito positivo) guarda absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)” (p. 248). A consequência da subsunção é a titularidade do direito do sujeito ativo de exigir a prestação sob o sujeito passivo que deverá cumprir.

E a partir dessa lógica, que autor, demonstrará os critérios para que haja o perfeito enquadramento do fato a hipótese normativa, pois caso ao contrario, não existirá a subsunção, tão logo a obrigação, e é isso vamos chamar de fator gerador.

Sabbag (2010) ensina que o fato gerador é a materialização da hipótese de incidência, seria o momento concreto de sua realização, define também a natureza jurídica do tributo (taxas, impostos, contribuições de melhoria), por isso tão importante. Convém salientar o artigo 4º da CTN: “A natureza jurídica especifica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la: I- a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II- a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

O mesmo autor ainda classifica os fatos geradores em instantâneos, periódicos ou complexos, e continuados. O primeiro são aqueles que se iniciam e se completam em um mesmo instante, em cada ocorrência, uma obrigação autônoma, o segundo (periódicos), são aqueles que realizam ao longo de espaço de tempo, por uma sucessão de fatores, surgiria o fato final, e o ultimo (continuado), sua forma se dá de modo que tende a permanecer, é duradouro (SABBAG, 2010, p. 680).

Contudo, Paulo muito critica os doutrinadores que se seduziram por esta classificação, critica desde as palavras colocadas por eles como “complexivo” (complexo) desde sua estrutura, pois “falar-se em ‘fatos’ que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento, seja ele físico, químico sociológico, histórico, político ou biológico, acontece em certas condições de espaço e tempo (instante)” (2012, p. 265).

Para classificar os tipos de normas tributárias, Paulo divide os dois tipos de normas jurídicas, diz que existem as regras de comportamento e as regras de estrutura. (CARVALHO, 2012, p. 249) As regras de comportamento seriam aquelas que se referem a condutas das pessoas e das estruturas falam sobre a “criação de órgãos, procedimentos e de que maneira as normas deveriam ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema” (CARVALHO, 2012, p.249) Tão logo, a regra-matriz de incidência tributária é uma regra de comportamento, que disciplina o sujeito considerado devedor da prestação fiscal em face do sujeito credor, titular do direito de crédito. (CARVALHO, 2012)

Preciso ressaltar que esse vínculo abstrato, torna sua incidência obrigatória a partir do momento em que o legislador assim o relata, ou seja, quando se constrói o fato jurídico tributário e a relação jurídica, a consequência imediata é a incidência e aplicação do ordenamento (norma). Seria isso, de forma suscita o fenômeno da incidência, independentemente se o credo vai exercitar o seus direitos, ou se o devedor vai cumprir a obrigação que lhe deve. (CARVALHO, 2012)

Aurora (2010) explica a importância do esquema lógico-semântico da regra matriz de incidência, quando o interprete tem o dever de determinar “o âmbito de incidência da norma jurídica e identificar com precisão a ocorrência do fato hipoteticamente previsto” (CARVALHO, 2010, p. 398), ele consegue estabelecer relação que deve ser instaurada juridicamente. É preciso ser identificado com precisão a ocorrência do fato e da relação a ser constituída juridicamente, isso ajuda na mesma medida para o controle de constitucionalidade e legalidade normativa, porque caso a norma individual concreta não guarde consonância com a regra-matriz de incidência, o ato pode ser impugnado.

1. **O ITBI E O ASPECTO TEMPORAL**

Passemos para a parte prática. Mas antes, falta explanarmos acerta do critério temporal. E assim que iniciaremos esse capitulo. Podemos dizer que é no critério tempo que temos as informações acerca do momento de ocorrência do evento que vai tornar o fato obrigatório. Assemelha-se com o critério espacial no ponto em que lá e aqui, as diretrizes para identifica-los talvez não estejam sempre explicitas, mas como anteriormente falado, haverá informações que indicam o momento em que se considera ocorrida a ação (ou estado). (CARVALHO, 2010)

Por isso o legislador, na maioria das vezes, seleciona um marco temporal, Aurora (2010) exemplifica “o ultimo dia de cada ano, trinta dias após a notificação, no vigésimo dia de cada mês” ( p.381) ou escolhe um dos fatores da ação, para demarcar sua realização no tempo. (CARVALHO, 2010) Devemos ter cuidado com esse ultimo, já que pode ser confundido com o critério material, para melhor se entender a autora também da um caso:

À norma de homicídio: o critério material,como já vimos, sinaliza para a situação de matar alguém, mas em que momento o direito considera praticado o fato de matar? A resposta a esta pergunta e o conteúdo do critério temporal da norma encontramos no art. 4º do Código Penal ‘considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado’. Nota-se que a legislação penal escolheu o instante do fator (ação) contra a pessoa, como o marco temporal em que se considera realizado o fato criminoso, para fins de aplicação da norma penal. (CARAVALHO, 2010, p. 283)

Logo, devemos ter muito cuidado ao identificarmos, Paulo (2012) demonstra vários equívocos dos legisladores e isso nos reporta a atenção de que o critério temporal “aponta para a realidade social, com a função de identificar o exato momento em que o sistema jurídico considera ocorrido o fato a ser promovido à categoria de jurídico” (CARVALHO, 2010, p.384) e é nesse sentido que ele não aponta para o momento em que se instaura o liame, mas sim em que se considera consumado.

Aurora (2010) expõe as funções do critério temporal, seria a função direta, que identifica o momento exato em que acontece o ato relevante para o direito e a função indireta, que após identificarmos o momento, se determina as regras vigentes que serão aplicadas.

Agora, podemos nos reportar ao imposto que será aplicado na regra-matriz de incidência tributária, qual seja, o ITBI.

Esse imposto está previsto nos artigos 35 a 42 do CTN e artigos 156, II da Constituição Federal. Considerado o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, este é de competência dos municípios e tem como fato gerador:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre transmissão de bens imóveis e de direito a eles relativos tem como **fato gerador**: I- a transmissão, a qualquer titulo, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil. II- a transmissão, a qualquer titulo de direito reais sobre imóveis, exceto os direitos reias e de garantia; III- a cessão de direitos relativos às transmissões referidas no incisos I e II. ( grifo nosso)

O ITBI surgiu no direito brasileiro no inicio do século XIX, mas apareceu no texto constitucional em 1891. O imposto é de competência dos municípios: “Artigo 156. Compete aos municípios instituir imposto sobre (...) transmissão *inter vivos*, a qualquer titulo, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, cem como cessão de direitos a sua aquisição.” Contudo importante ressaltar que no artigo 35 do CTN (já citado), diz que seria de competência estadual, portanto, o “ITBI estadual” já foi superado, pois na atual Carta Magna esse foi desmembrado em dois impostos, o ITBI municipal e o ITCMD estadual, logo o ITBI estadual não mais existe. A parte relativa à transmissão *causa mortis* e por doação (art. 155, I) passou a ser de competência dos Estados e do DF, e com o Município, o restante (art. 156, II) ( SABBAG, 2010, p. 1044)

Como vimos, o fato gerador desse imposto está explicito no artigo 35 da CTN, seria então: A transmissão *inter vivos*, a qualquer titulo, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza, por acessão física, exceto os de garantia real e cessão (onerosa) de direitos relativos à aquisição de bens imóveis. (SABBAG, 2010)

O nosso objetivo é falar sobre o fato gerador do ITBI no seu aspecto temporal, assim, de acordo com o art. 156, II, da CF e art. 35 do CTN seria o momento da transmissão patrimonial ou quando da cessão de direitos. (SABBAG, 2010)

Contudo, existem várias formas de transmissão, por exemplo, quando se dá a titulo gratuito, como a doação, não é de competência desse tributo, como já vimos, é de competência do ITCMD (estadual), nesse sentido somente se dá a titulo oneroso. Tanto quanto, se a transmissão for por usucapião, este também não gerará o ITBI. Já, obrigatoriamente incidirá o ITBI pela acessão e por a cessão de direito que acontece tanto por meio de sentença judicial, ou por acordo. (SABBAG, 2010)

Contudo, há um estrepasse entre o código civil e a CTN em relação ao momento da transmissão de propriedade, o que será discutido a seguir.

**3 A CONTRAPOSIÇÃO DO ARTIGO 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO EM FACE DO ARTIGO 1.245 DO CÓDIGO CIVIL**

A propriedade figura como um basilar dos direitos reais. E para quem tem inspirações lockeanas, liberais, figura como direito natural juntamente com a liberdade e a igualdade. O legislador brasileiro, por sua vez, a tornou direito fundamental, previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal.

O seu conteúdo é extraído do artigo 1228 do Código Civil onde estão dispostas prerrogativas do proprietário, *verbis:* “*O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”*. Nesse sentido, a melhor definição para o direito de propriedade é “o poder jurídico atribuído a uma pessoa de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, em sua plenitude e dentro dos limites estabelecidos na lei, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha” (GONÇALVES, 2012, p. 217).

Definido o direito à propriedade, faz-se necessário discutir sobre formas de aquisição da propriedade. Pois bem, no que tange à aquisição de propriedade imóvel, o legislador estabeleceu os seguintes modos: a) transcrição do título de transferência no Registro do Imóvel; b) acessão; c) usucapião; e) direito hereditário. No entanto, interessa a este estudo, tão somente a transferência do registro do título, pois nela há incidência do Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis -ITBI.

Explica Carlos Roberto Gonçalves (2012) que, no Brasil, não basta o contrato perfeito e acabado para a aquisição da propriedade imóvel. Transferência só se opera pelo registro do título conforme o artigo 1245[[1]](#footnote-1) do Código Civil. Tal registro confere uma presunção *juris tantum* de domínio, ou seja, feita a matrícula do imóvel, presume-se que o direito real de propriedade é daquele em cujo nome se registrou. E a propriedade considera-se adquirida na data da apresentação do título para registro, nos termos do artigo 1246[[2]](#footnote-2) do diploma civil.

Vimos que o CTN foi breve na sua explicação, em que diz que ocorre no momento da transmissão patrimonial, e como vimos, se levarmos em consideração o código civil, isso se dá somente com o registro do titulo conforme o artigo 1245¹ do CC.

Contudo, o artigo 118 do CTN é um dispositivo em que revela que toda a atividade ilícita deveria ser tributada. Segue:

Artigo 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I- da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorrido.

De acordo com esse dispositivo, ”são irrelevantes, para a ocorrência do fato gerador, a natureza do objeto dos atos praticados e os efeitos desses atos” de forma que, podem ser tributados “os atos nulos e os atos ilícitos, prevalecendo o Principio da interpretação objetiva do fato gerador.” (SABBAG, 2010, p. 676)

Mas Paulo (2012) critica esse dispositivo e diz que ele vai de encontro com o que temos no artigo 116 da CTN, qual seja:

Art. 116. Salvo disposição em lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existem os seus efeitos: I- tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias matérias necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios; II- tratando-se de situação jurídica desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O que se vê, é que de acordo com 116, fica estabelecido que para situação de fato trascrito no inciso I, o critério de reconhecimento é o instante em que severifica as circuntanis materiais necesseraias para a produção dos efeitos específicos o que não correlaciona com o que dispõe no artigo 118 no inciso II, que diz que deve ser interpertada comos efeitos de “fatos” efetivamente ocorridos. (CARVALHO, 2012)

Paulo (2012) acredita dessa forma que o objetivo da norma é “aludir a efeitos estranhos, vulgares, alheios aos peculiares e exclusivos que o evento propala” (p. 274)

Contudo, o que se defende aqui, é que deve prevalecer o artigo 118 em detrimento do artigo 116 pelas razões a serem apresentadas. De acordo com o Principio da generalidade da tributação, todos aqueles fatos geradores de gravame podem ser sim chamados a compor o polo passivo da relação jurido-tributária.

Ricardo Lobo Torres corrobora nesse sentido:

Se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica deve pagar tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente as pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legitima (RICARDO apud SABBAG, 2010, p. 676)

Assim, o fato tributário deve ser analisado de acordo com seu aspecto econômico, independente se licita ou ilícita, devendo o tributo incidir o resultado econômico.

Ratificamos mais ainda esse entendimento, com o artigo 126, *in verbis*:

Artigo. 126 A capacidade tributária passiva independe: I- da capacidade civil das pessoas naturais; II- de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem provação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; II- de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Diz o artigo sobre a capacidade jurídico-tributário, que para compor o polo passivo da relação jurídica que envolve a cobrança, de acordo com inciso I, que a incapacidade civil é irrelevante para fins tributários, pois se tiverem implicações tributárias, ensejaram o tributo (SABBAG, 2010).

Quanto ao inciso II, a pessoa natural que mesmo que sofra limitações no exercício de suas atividades civis, comercias ou profissionais, também não estará impossibilitada de compor o polo passivo da relação tributária. E quanto ao III, vai incidir a tributação também independentemente da regular constituição da pessoa jurídica, mediante inscrição ou registro dos seus atos constitutivos no órgão competente (SABBAG, 2010).

A fundamentação para incidência dos tributos é indo de acordo com o Principio da Isonomia, evitando que uns tenham o tratamento benévolo em relação a outros. O objetivo do artigo 118 de acordo com Sabbag (2010) foi de “dar tratamento isonômico detentores de capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, evitar que a atividade criminosa se configurasse mais vantajosa, inclusive pela isenção tributária”. (p. 678)

E o presente estudo coaduna nesse sentido, embora de acordo com o código civil a transferência só se dá com o registro do titulo de transferência, após, acredita-se, pelos argumentos acima explanados, que o tributo, no seu aspecto temporal do fato gerador desse imposto, deve incidir sim antes do registro, de acordo com o que dispõe o artigo 118 do CTN. Vimos que o importa é que o bem adquirido integra-se economicamente ao patrimônio do comprador, logo alcançaria aqueles contratos chamados de contratos de gaveta, em que a transferência não se dá com o registro e que supostamente não incidiria o tributo. (SABBAG, 2010).

Conclui-se então que o caso ao contrário desse entendimento se estaria privilegiando os contraventores, os marginais, os ladrões os que lucram com o fruto e o crime em detrimento da isonomia, logo independente da regularidade jurídica dos atos ou da licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, deve incidir os tributos. (SABBAG, 2010).

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Como bem exposto, a regra-matriz de incidência tributária é o sistema que torna capaz a identificação da hipótese tributária e consequentemente o fato jurídico tributário, acontecido à subsunção, nada mais se faz além da incidência do tributo.

Em relação ao ITBI, imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, este é de competência dos municípios, apesar de haver um pequeno equivoco na leitura do artigo 35 do CTN, pois lá expressa ser de competência estadual, tal foi superado e mostrado que a Constituição vigente o separou. Logo passou-se a ter o ITBI municipal e o ITCMD estadual, o “ITBI estadual” não existe mais. A parte relativa à transmissão *causa mortis* e por doação (art. 155, I) passou a ser de competência dos Estados e do DF, e com o Município, ficou o restante (art. 156, II) (SABBAG, 2010, p. 1044).

Quanto ao fato gerador no seu aspecto temporal, vimos que há divergências, tanto no próprio CTN, nos artigos 116 e 118, quanto no Código Civil. Contudo, apesar das jurisprudências não se esquivarem no sentido que o presente *paper* defende, os argumentos aqui apresentados, com base no Principio da generalidade da tributação e no Principio da Isonomia, parece-nos capaz de levar sim ao entendimento que o momento transferência pode se dá sim antes do registro do titulo de transferência. Reforça-se o que se pretende proteger é a sociedade das pessoas de má índole, que compactuam com o crime produzindo os contratos de gaveta, logo, estas devem sim contribuir com ITBI, mesmo que em “tese” não nos pareça obrigatório. Pois, caso ao contrario, estaríamos compactuando com o crime.

**REFERÊNCIAS**

BRASIL**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Esta lei regula, com fundamento na emenda Constitucional nº18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerias de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.Brasília,1966. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 30 out.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/2002/l10406.htm> Acesso em 20 out.

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

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 2. ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2010.

1. **Art. 1245.** 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 [↑](#footnote-ref-1)
2. **Art. 1.246**. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo [↑](#footnote-ref-2)