



**CONSIDERAÇÕES SOBRE A INSTANTANEIDADE DOS SISTEMAS JURÍDICOS  
E SOBRE A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA A PARTIR DO ITCMD  
PARANAENSE**

*CONSIDERATIONS ON THE INSTANTANEITY OF THE LEGAL SYSTEMS AND ON  
THE TAX ANTERIORITY FROM THE ITCMD OF PARANÁ*

---

**Maurício Dalri Timm do Valle**

Bacharel, Mestre e Doutor em Direito do Estado pela UFPR. Professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB. Professor de Direito Tributário da Graduação em Direito do Centro Universitário Curitiba – UniCuritiba. Advogado e consultor tributário.

**Rosaldo Trevisan**

Pesquisador em matéria tributária (ESAF) e aduaneira (Unicamp). Assessor de Modernização Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas. Consultor do FMI nas áreas tributária/aduaneira. Conselheiro do Carf/MF. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutor (UFPR) e mestre (PUC/PR) em Direito. Professor-Coordenador do Curso de Especialização em Direito Aduaneiro, do UniCuritiba. Membro da Academia Internacional de Direito Aduaneiro.

**Resumo**

A Constituição Federal brasileira de 1988 autorizou os Estados e o Distrito Federal a instituírem impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens e direitos (ITCMD), tendo o Estado do Paraná levado a cabo a tarefa, inicialmente, por meio da Lei n. 8.927, ainda em 1988. Contudo, tal lei foi revogada em 2015, objetivando o presente estudo a avaliar as consequências da revogação, à luz da previsão constitucional relativa à anterioridade e da noção de sistema jurídico, e sua instantaneidade. A questão ganha relevância pelo fato de a revogação ter operado imediatamente, ao passo que criação de um novo ITCMD paranaense demandou respeito ao princípio da constitucional da anterioridade, garantidor da segurança jurídica, somente produzindo efeito a partir de 1º de janeiro de 2016.

**Palavras-chave:** Anterioridade. Direito Tributário. Instantaneidade. ITCMD/PR. Sistema Jurídico.

**Abstract**

Brazilian Federal Constitution of 1988 authorized States and Federal District to institute taxes on causa mortis and donation of any goods and rights (ITCMD), and the State of Parana carried out the task,

initially, through Law n. 8.927, still in 1988. However, this law was repealed in 2015, and the present study seeks to evaluate the consequences of revocation, in light of the constitutional prediction regarding anteriority, and the notion of legal system, and its instantaneousness. The issue becomes relevant because the revocation has operated immediately, whereas the creation of a new ITCMD of Parana demanded respect to the constitutional principle of anteriority, that assure predictability, only producing effect at January 1, 2016.

**Key-words:** Anteriority. Tax Law. ITCMD/PR. Instantaneousness. Legal system.

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Constituição Federal estabeleceu, no inciso I do artigo 155, competir aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre *transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos* (ITCMD). O § 1º desse artigo prescreve que em relação a bens imóveis e respectivos direitos, o ITCMD compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal (inciso I). No que se refere aos bens móveis, título e créditos, o ITCMD compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (inciso II). Dispõe, ainda, que nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou, ainda, se o *de cujus* possuía bem, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, a competência para a instituição do ITCMD será regulada por lei complementar (inciso III). E, por fim, o inciso IV do mencionado parágrafo estabelece que as alíquotas máximas do ITCMD serão fixadas pelo Senado Federal. O Senado Federal desincumbiu-se de sua tarefa ao editar a Resolução n. 9, de 05 de maio de 1991. O artigo 1º da Resolução prescreve que a alíquota máxima do ITCMD será de 8% (oito por cento). E o artigo 2º prevê que “*As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal*”. Parece-nos, entretanto, que o Senado Federal extrapolou sua competência ao pretender estabelecer a progressividade das alíquotas, como o fez por meio do artigo 2º. Cabia-lhe estabelecer as alíquotas máximas, tão-somente.

Lembremos que, para construir a norma de incidência do ITCMD, há um bom ferramental disponível: a Regra-Matriz de Incidência Tributária, de PAULO DE BARROS CARVALHO! O próprio PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece, no prefácio à terceira edição da sua obra “*Teoria da norma tributária*” (2002, p. 13 e 16), que o marco inicial

da construção da teoria da regra-matriz de incidência tributária encontra lugar em sua primeira edição, datada de 1974, e que a exposição de sua feição completa se deu na primeira edição do seu *“Curso de direito tributário”*, publicado em 1985. Em sua opinião, a regra-matriz de incidência tributária atende ao escopo para o qual foi concebida: o *“...isolamento da unidade de percussão da norma jurídica tributária...”* (2002, p. 11). Trata-se, na visão daquele que a concebeu, de *“...estrutura bem construída, mostrando-se apta para absorver os conteúdos semânticos dos produtos legislados e facilitando, dessa forma, a compreensão da mensagem deôntica...”* que deles emerge.

De acordo com MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, *“A regra-matriz de incidência tributária é um ferramental para que se possam identificar todos os critérios informadores da norma geral e abstrata de conduta que prescreve a incidência do tributo”* (2016, p. 167 *et seq.*). A regra-matriz de incidência tributária é formada a partir da revelação de diversas proposições prescritivas que, não raras vezes, encontram-se esparsas por numerosos diplomas normativos (2015, p. 136 *et seq.*). Na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, estrutura-se da seguinte forma: na hipótese da norma – também chamada de descritor, antecedente ou suposto – haverá a descrição hipotética de um evento portador de expressão econômica. Os critérios que a compõem são o material, espacial e temporal. No critério material haverá a descrição hipotética de um comportamento humano futuro. Essa a razão pela qual o verbo que forma o núcleo do critério material deve estar no tempo futuro ou, se redigido em tempo presente, seja relativo a ações futuras. Este comportamento humano será limitado por coordenadas de espaço, presentes no critério espacial, e de tempo, identificadas no critério temporal (2015, p. 137). O conseqüente normativo – também denominado de prescritor – prescreve os efeitos irradiados, caso aconteça o fato abstratamente descrito na hipótese. O prescritor será formado pelos critérios pessoal e quantitativo. Este formado pela base de cálculo e alíquota; aquele composto pelos sujeitos ativo e passivo (2016, p. 243).

Neste estudo, partindo das premissas de que a construção das regras-matrizes de incidência do ITCMD toma por base formulações normativas de estatura constitucional, bem como aquelas infraconstitucionais, de que os sistemas jurídicos são instantâneos, e, ainda, de que o princípio da anterioridade tributária posterga a eficácia da lei, analisaremos a possibilidade de incidência do ITCMD em três momentos distintos: i) a partir da edição da Lei n. 8.927, de 28 de dezembro de 1988;

ii) entre a revogação da Lei n. 8.927/88 pelo artigo 61 da Lei n. 18.573, de 30 de setembro de 2015, publicada no Diário Oficial n. 9.548, de 02 de outubro de 2015, e 31 de dezembro de 2015; e iii) a partir de 1º de janeiro de 2016.

## 2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ITCMD

Devemos, então, para construir a RMIT do ITCMD, analisar os enunciados prescritivos constitucionais, em especial, aquele presente no artigo 155, I, de acordo com o qual “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos*”.

Diante disso, a conduta que ensejará a tributação, na visão de MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES (2010, p. 848) é a “...*transmissão ‘causa mortis’ e a doação de bens ou direitos*”, no que não destoa de LUCIANO AMARO (2010, p. 319), que apenas adiciona, na frase anterior, um “quaisquer”, entre “doação” e “bens ou direitos”. REGINA CELI PEDROTTI VESPERO FERNANDES caminha no mesmo sentido, quando estabelece que a materialidade, nas transmissões *causa mortis*, seria “transmitir, em razão da morte, quaisquer bens ou direitos” (2013, p. 75-83), e, nas doações, seria “doar quaisquer bens ou direitos” (2013, p. 100-103), como também o faz MILTON DELGADO SOARES (2006, p. 38).

Parece-nos, entretanto, que a *transmissão causa mortis* ou a *doação* não é propriamente o critério material da hipótese. Não nos olvidemos, ainda, da anotação do grave problema que acomete o legislador no momento político de desenhar a hipótese de incidência dos diversos tributos. Não raras vezes, percebemos que insiste no equívoco de estabelecer como hipótese de incidência do tributo o seu critério temporal, considerando a parte como se o todo fosse. Circunstância esta batizada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA de “...*hipérbole viciosa...*” e de “*esquisita*” (1993, p. 64 e 102); e que leva PAULO DE BARROS CARVALHO a escrever que “*São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência das exações é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo*” (2016, p. 272).

Levando em consideração o Princípio da Capacidade Contributiva, parece-nos que a conduta que enseja a tributação pelo ITCMD é o “receber herança” e o “receber doação”. E essa conclusão é corroborada quando percebemos que os contribuintes indicados pela legislação, regra geral, são os herdeiros, legatários e os donatários. Se

são eles que possuem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, nos termos do inciso I do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional.

O Legislador do Estado do Paraná, ao instituir, pela primeira vez após a Constituição de 1988, o ITCMD, por meio da Lei n. 8.927, de 28 de dezembro de 1988, estabeleceu, logo no artigo 1º, que o imposto teria por hipótese (i) “a transmissão causa mortis ou por doação de direitos e da propriedade, posse ou domínio de quaisquer bens ou direitos”; (ii) “a transmissão, por uma das modalidades previstas no inciso anterior, de direitos reais sobre quaisquer bens inclusive os de garantia”; e (iii) “a cessão, a desistência ou renúncia por ato gratuito, de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II”. E definiu os contribuintes em seu artigo 5º, considerando-os o “herdeiro” ou “legatário”, nas transmissões “causa mortis”, e o adquirente, nas transmissões por doação. Importante, entretanto, atentar para as prescrições do artigo 6º, III, que estabelece ser o doador, na inadimplência do donatário, solidariamente responsável pelo imposto devido pelo contribuinte.

Abramos, aqui, um parêntese para lembrar que a solidariedade não é, em si, uma espécie de sujeição passiva, como já alertou MARÇAL JUSTEN FILHO (1986, p. 300)<sup>1</sup>. Sujeitos passivos são apenas os contribuintes e os responsáveis. Além disso, lembremos, com ARNALDO BORGES (1981, p. 79), que há duas espécies de solidariedade: a ativa e a passiva. Diz ele que “Na solidariedade ativa há pluralidade de credores, cada um deles com direito de exigir toda a dívida. Na solidariedade passiva há pluralidade de devedores, cada um deles obrigado individualmente, à dívida toda”. E isso porque a solidariedade diz respeito aos casos em que mais de um sujeito integra um dos polos da relação jurídica tributária, seja ele o polo ativo, seja o polo passivo. Aqueles que estiverem no polo passivo responderão pela obrigação toda. Analisemos, então, os enunciados dos artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional. O artigo 124 estabelece quem são as pessoas solidariamente obrigadas. O inciso I menciona aquelas que tenham “...interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. A que ora nos interessa, entretanto, é a do inciso II, que estabelece a solidariedade das pessoas “...expressamente designadas por lei”.

---

<sup>1</sup> De acordo com MARÇAL JUSTEN FILHO, “A solidariedade não se configura como uma especial categoria de sujeição passiva tributária, porquanto nada mais é do que uma situação jurídica de pluralidade de ocupantes do polo passivo da relação tributária, a que se conjuga a regra de cada devedor ser obrigado ao pagamento do todo. Mas a posição que todos os co-devedores ocupam pode ser reconduzível às categorias básicas de substituto, responsável ou contribuinte. Semente será cabível aludir a uma nova categoria de sujeição passiva na medida em que solidariedade fosse excluyente de reconhecimento da existência de contribuinte, substituto ou responsável” (1986, p. 300)

A solidariedade prescrita pelo inciso II do artigo 124, por sua vez, é aquela que se dá entre as pessoas “...*expressamente designadas por lei*”.

Os efeitos da solidariedade são prescritos pelo artigo 125 do Código Tributário Nacional. O “*caput*” do artigo, logo após estabelecer a possibilidade de o legislador atribuir outros efeitos à solidariedade, por meio da cláusula “*Salvo disposição de lei em contrário...*”, dispõe que seus efeitos, em matéria tributária, serão os seguintes: i) o pagamento, eventualmente efetuado por um dos obrigados, aproveitará aos demais; ii) a isenção ou remissão de crédito tributário exonerará todos os obrigados, a não ser que tenha sido outorgada pessoalmente a um deles, caso no qual continuarão os demais obrigados solidariamente pelo saldo; e, por fim, iii) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorecerá ou prejudicará aos demais. Com isso, fechamos o parêntese.

De qualquer forma, o que ora nos interessa é que não há uma única lei do ITCMD. Cada um dos Estados e o Distrito Federal deve estabelecer sua própria lei instituindo o ITCMD. Aqui, analisaremos a curiosa situação que ocorreu no ITCMD do Estado do Paraná. Após a Constituição Federal de 1988, o ITCMD, no Paraná, como exposto, foi instituído pela Lei n. 8.927/1988. Trata-se de lei relativamente curta, com apenas 22 (vinte e dois) artigos. Posteriormente, essa lei foi alterada pela Lei n. 17.740, de 30 de outubro de 2013. Foram, entretanto, alterações pontuais apenas. A lei, que conta com 3 (três) artigos, tratou do prazo de pagamento, da possibilidade de parcelamento e da aplicação de critérios e coeficientes de atualização para correção monetária e para a cobrança de juros de mora. Interessam-nos, principalmente, as alterações promovidas pela Lei n. 18.573, de 30 de setembro de 2015, publicada no Diário Oficial n. 9.548, de 02 de outubro de 2015. Essa lei dispõe sobre o ITCMD entre os artigos 7º e 34, e expressamente revoga a lei instituidora do ITCMD, de 1988, ao dispor, em seu artigo 61, I, que “*Revoga: a Lei nº 8.927, de 28 de dezembro de 1988*”.

Tal revogação, tendo em conta a previsão constitucional relativa à anterioridade (garantia fundamental prescrita no artigo 150, III, “b” e “c”, da Constituição de 1988), e à luz da noção de sistema jurídico, traçada no tópico seguinte, constitui o ponto fulcral deste estudo.

### **3. A NOÇÃO DE SISTEMA JURÍDICO**

Devemos partir, agora, para o enfrentamento das noções de “sistema

normativo” e de “sistema jurídico”. Ao tratar do conceito de “sistema normativo”, CARLOS ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN iniciam esclarecendo que a concepção moderna de ciência deve ser comparada com a teoria da ciência de ARISTÓTELES, em razão da sua grande influência nos pensamentos científico e filosófico desde a antiguidade. Para ARISTÓTELES, toda ciência deveria ter princípios absolutamente evidentes, estrutura dedutiva e conteúdo real. Para tanto, deveria observar quatro postulados: i) postulado da realidade; ii) postulado da verdade; iii) postulado da dedução; e iv) postulado da evidência<sup>2</sup>. Percebemos, portanto, que a visão de ciência de ARISTÓTELES exige uma “metafísica”, cuja função é examinar os princípios nos quais a ciência se baseia. Se, na visão de ARISTÓTELES, o conhecimento é construído por dedução, a partir de princípios absolutamente evidentes, mostra-se necessário identificar a origem de tais princípios. De qualquer forma, essa concepção de ciência sofreu um profundo abalo quando se percebeu a extrema dificuldade de satisfazer todos aqueles postulados. A partir desse momento, houve uma “divisão” da ciência em “ciência racional”, na qual o postulado da realidade não é, necessariamente, observado, e em “ciência empírica”, na qual não há observância obrigatória dos postulados da dedução e da evidência. Divisão essa, registre-se, atenuada. Essa nova concepção de ciência influenciou também a noção de “sistema”, que se afasta do ideal aristotélico, principalmente pelo afastamento do postulado da evidência. A diferença, agora, entre as ciências “racionais” e “empíricas”, encontra-se justamente na forma como os enunciados primitivos do sistema são selecionados ou estabelecidos<sup>3</sup>. Observe-se, portanto, que, nessa nova concepção de ciência, o que importa é distinguir entre “enunciados primitivos” ou “axiomas” e “enunciados derivados” ou

<sup>2</sup> O primeiro – da realidade – estabelece que todo enunciado científico deve referir-se a um domínio específico de entidades reais. O segundo – da verdade – que todo enunciado científico deve ser verdadeiro. O terceiro – da dedução – que se determinados enunciados pertencem a uma ciência, toda consequência lógica desses enunciados devem pertencer a essa ciência. E o quarto – da evidência – que, em toda ciência, deve existir um número finito de enunciados, cuja verdade seja óbvia, a ponto de não precisar ser demonstrada, e que, por meio de inferências lógicas, possa, a verdade dos demais enunciados pertencentes a essa ciência, ser determinada.

<sup>3</sup> *"Tanto en las ciencias formales como en las empíricas opera el mismo concepto de sistema, y la diferencia entre las dos categorías de ciencia se desplaza ahora hacia el problema de la selección o el establecimiento de los enunciados primitivos del sistema. En la ciencia empírica, esos enunciados se establecen empíricamente, y si bien no se exige que sean evidentes, deben ser enunciados verdaderos acerca de la realidad. En las ciencias formales, los enunciados primitivos no son verdades evidentes, ni tienen contenido empírico, sólo interesan para la selección de los axiomas sus propiedades formales (coherencia, completitud e independencia). Así, pues, cabe distinguir dos clases de problemas: 'problemas empíricos', que se refieren a la elección de la base en las ciencias empíricas (enunciados primitivos o axiomas del sistema), y 'problemas racionales' o lógicos, que se refieren a la deducción de las consecuencias de la base. Estos últimos son los problemas de la 'sistematización', que son fundamentalmente los mismos en las ciencias formales y en las ciencias empíricas"* (ALCHOURRÓN-BULYGIN, 2012, p. 73 e 81).

“teoremas”. Qualquer “conjunto de enunciados”, desde que seja “finito”, poderá servir de “base” para um “sistema axiomático”. Lembremo-nos de que se denomina “sistema axiomático” todas as consequências que se seguem do conjunto finito de enunciados (base axiomática). A noção de sistema, portanto, está diretamente ligada à noção de “consequência dedutiva”. Esta, por sua vez, depende das regras de inferência adotadas, que são as que estabelecerão quais enunciados são consequência de um enunciado ou de um conjunto de enunciados (ALCHOURRÓN-BULYGIN, 2012, p. 74-78). Ainda que as regras de inferência digam respeito à elucidação de cada sistema em particular, ALFRED TARSKI indica os requisitos mínimos aos quais toda noção de consequência dedutiva deve satisfazer.

ALFRED TARSKI traça a distinção entre o “sistema dedutivo” e o “sistema axiomático”. Este é uma espécie daquele. Lembremos que, para TARSKI, um “sistema dedutivo” é um conjunto de enunciados que contém todas as suas consequências. Esses “sistemas dedutivos” podem, eventualmente, ser axiomatizados. A “axiomatização” consiste em encontrar um subconjunto finito de enunciados, de modo que todos os demais enunciados possam dele derivar, como suas consequências. Isso constitui uma nova apresentação do sistema dedutivo, que se denomina “sistema axiomático”. É possível haver mais de uma axiomatização do sistema dedutivo, ou seja, a partir de bases diferentes. Essas bases, entretanto, serão equivalentes, pois terão, necessariamente, as mesmas consequências, uma vez que são axiomatizações do mesmo sistema dedutivo. Disso, conclui-se que duas bases equivalentes determinam o mesmo sistema, e dois sistemas equivalentes chamam-se “idênticos”<sup>4</sup>.

Há duas formas por meio das quais se pode construir um sistema axiomático. De acordo com ALFRED TARSKI, isso se pode dar a partir de um sistema dedutivo ou a partir de um conjunto finito de enunciados. No primeiro caso, partindo-se do sistema dedutivo, busca-se encontrar uma base axiomática, ou seja, um conjunto finito de enunciados dos quais se possa inferir, como consequências, todos os enunciados do sistema originário. No segundo caso, parte-se de um conjunto finito de enunciados, e, a partir dele, busca-se inferir todas as consequências lógicas desses enunciados primitivos, que, nesse caso, serão os axiomas (ALCHOURRÓN-BULYGIN, 2012, p. 78).

---

<sup>4</sup> Sobre o tema, escrevem ALCHOURRÓN e BULYGIN: “*Cuando un sistema deductivo tiene por lo menos una base axiomática, se dice que ese sistema es axiomatizable. Cabe observar que no todos los sistemas deductivos son axiomatizables; precisamente, la existencia de conjuntos e enunciados no axiomatizables obliga a distinguir entre el concepto genérico de sistema deductivo y el concepto específico de sistema axiomático*” (2012, p. 77).

Firmadas as noções de “sistema dedutivo” e de “sistema axiomático”, é momento de partir para a definição de “sistema normativo”. Para alcançá-la, será necessário esclarecer as noções de “conjunto normativo”, de “correlação dedutiva” e, por fim, de “consequência normativa”. ALCHOURRÓN e BULYGIN definem “sistema normativo” como aquele sistema de enunciados que possui consequências normativas. Utilizando como “critério de adequação” – em razão de a definição dever a ele adequar-se – a noção de “conjunto normativo” – enquanto conjunto de enunciados em cujas consequências há enunciados que correlacionem casos com soluções – concluem que um conjunto normativo que contenha todas as suas consequências será um “sistema normativo”. Se entre as consequências desse conjunto de enunciados houver alguma que correlacione um caso com alguma solução, dir-se-á que esse conjunto possui consequências normativas. É preciso esclarecer o que se entende por consequência normativa. Para tanto, ALCHOURRÓN e BULYGIN introduzem um novo conceito: o de “correlação dedutiva”. Esta correlação dedutiva – que é sempre relativa a um determinado conjunto de enunciados, ao qual chamaremos “ $\alpha$ ” – entende-se como todo par ordenado de enunciados tais que o segundo seja consequência dedutiva do primeiro em conjunção com “ $\alpha$ ”. A correlação dedutiva será chamada de “normativa”, quando o primeiro enunciado for um “caso” e o segundo enunciado for uma “solução”. Se entre as correlações dedutivas do conjunto de enunciados “ $\alpha$ ” houver, ao menos, uma correlação normativa, esse conjunto “ $\alpha$ ” terá “consequências normativas”. E, como visto, um sistema que contenha consequências normativas denomina-se “sistema normativo”, cuja função é estabelecer correlações dedutivas entre casos e soluções (2012, p. 82-87)<sup>5</sup>. Com base em tais elementos, ALCHOURRÓN e BULYGIN definem quatro conceitos de sistemas normativos, três deles relativos a determinados “Universos”, e um deles absoluto. Em todos os sentidos, frise-se, o sistema normativo correlaciona algum caso com alguma solução minimal<sup>6</sup>. Por fim, há

<sup>5</sup> Mais adiante, ALCHOURRÓN e BULYGIN apontam as vantagens, do ponto de vista metodológico, de se eleger essa definição de sistema: i) em razão de que o sistema, para ser considerado normativo, necessita, apenas, ter consequências normativas, mostra-se irrelevante a natureza de todos os enunciados que o compõem; ii) não importam, para a definição de sistema, a origem, a índole ou o número dos enunciados e a forma de eleição dos enunciados que compõem a base axiomática é independente da noção de sistema; iii) essa definição não se preocupa com a concepção normativa, considerando apenas que as normas podem ser expressas em linguagem, ou seja, por meio de enunciados; e iv) não se analisa a estrutura lógica de enunciados não-normativos, ou seja, aqueles que não ligam um caso a determinada solução (2012, p. 87-91).

<sup>6</sup> "1) *Un conjunto de enunciados  $\alpha$  es normativo para un universo de casos  $UC_i$  y un universo de soluciones minimales,  $USmin_j$ , si y sólo si,  $\alpha$  correlaciona deductivamente un elemento del  $UC_i$  con algún elemento del  $USmin_j$ . Este concepto de conjunto normativo es relativo a un  $UC$  e a Un  $USmin$ . 2) *Un conjunto de enunciados  $\alpha$  es normativo con relación a un  $UC_i$ , si y sólo si,  $\alpha$  correlaciona**

outras duas noções que devem ser enfrentadas: a de “sistema categórico” e a de “sistemas puramente normativos”. Diz-se “categórico” um determinado sistema  $\alpha$  em relação a um USmin, se, e somente se, toda solução de USmin que  $\alpha$  correlaciona com algum caso de algum UC, está também correlacionada por  $\alpha$  com todos os casos desse UC. Um determinado sistema  $\alpha$  é puramente normativo, se e somente se, for normativo e não possuir consequências fáticas, ou seja, que nenhum enunciado fático (descritivo) seja consequência de  $\alpha$ . Ou seja, nesses casos, nenhum enunciado descritivo de um “caso” seria consequência de um sistema puramente normativo. O ideal seria que os sistemas jurídicos fossem puramente normativos (2012, p. 86-87). Interessante ressaltar a conclusão alcançada por JUAN PABLO ALONSO, após examinar a distinção entre “sistemas puramente normativos” e o que ele denomina de “sistemas simplesmente normativos”, que são aqueles entre cujas consequências dedutivas existe ao menos uma “norma em sentido estrito”. Em sua visão, essa definição de “sistema simplesmente normativo” permite compatibilizar duas teses: i) a de que os sistemas jurídicos são sistemas normativos; e ii) que os sistemas normativos se configuram por disposições de tipologia diversa, na medida em que nem todas as disposições são “normas em sentido estrito”, devendo haver pelo menos uma que o seja (“norma em sentido estrito) (2010, p. 37).

Uma subclasse dos sistemas normativos são os “sistemas jurídicos”. Ao contrário de outros juristas, como KELSEN, por exemplo, que considera que um sistema é jurídico porque contém normas jurídicas, ALCHOURRÓN e BULYGIN (2012, p. 94-100) consideram que serão normas jurídicas aquelas que pertencerem a um sistema jurídico. A noção de “sistema jurídico” precede, por assim dizer, a de “norma jurídica”. Mesmo assim, a ideia de sanção continua sendo importante para caracterizar um sistema jurídico, que será considerado aquele entre cujas consequências haja normas que prescrevam um ato coativo. Não se mostra necessário que cada norma do sistema jurídico contenha uma sanção, e sim que o próprio sistema contenha alguma sanção.

Um último esclarecimento deve ser realizado. Aquele que distingue “sistema” de “ordenamento jurídico”. ALCHOURRÓN e BULYGIN (2012, p. 114) entendem por

---

*deductivamente algún elemento del UC, con algún elemento de algún USmin. 3) Un conjunto de enunciados  $\alpha$  es normativo con relación a un USmin<sub>j</sub>, si y sólo si,  $\alpha$  correlaciona deductivamente algún caso de un UC con un elemento del USmin<sub>j</sub>. Estos tres conceptos de conjunto normativo son relativos: el primero es relativo a un UC y un USmin; el segundo es relativo a un UC, y el tercero, a un USmin. El concepto siguiente no es relativo a ningún UC ni USmin; es, por lo tanto, un concepto absoluto. 4) Un conjunto de enunciados  $\alpha$  es normativo, si y sólo si,  $\alpha$  correlaciona deductivamente algún elemento de un UC con algún elemento de algún USmin” (ALCHOURRÓN-BULYGIN, 2012, p. 83-85).*

ordenamento “...al conjunto formado por todos los enunciados válidos conforme a un cierto criterio de identificación”, afirmando que o seu conceito é “...un caso especial – en cierto sentido un caso límite – del concepto más general de sistema”. Em um trabalho específico, de 1976, ALCHOURRÓN e BULYGIN (1991, p. 395-397) analisam a ambiguidade da expressão “ordem jurídica”, identificando o que denominaram de “oito teses” acerca de ordem jurídica. São elas: i) a ordem jurídica é a totalidade das normas válidas de acordo com um critério de validade; ii) a ordem jurídica é um conjunto de normas; iii) a ordem jurídica é um sistema de normas; iv) as normas jurídicas são criadas e aniquiladas por meio de atos de vontade; v) a ordem jurídica é dinâmica, ou seja, está sujeita à modificações no tempo; vi) as modificações da ordem jurídica afetam seu conteúdo, mas não sua identidade, ou seja, a ordem jurídica pode perdurar no tempo sem perder sua identidade, ainda que seu conteúdo seja diferente em cada momento; vii) o conteúdo da ordem jurídica é, em todo momento, determinado ou ao menos determinável, ou seja, pode-se determinar, em princípio, que normas pertencem a uma dada ordem jurídica num dado momento; e viii) em todo Estado há uma, e somente uma, ordem jurídica.

Ainda que todas essas teses pareçam plausíveis, são incoerentes entre si. Após tecer seus comentários a cada uma dessas teses, ALCHOURRÓN e BULYGIN firmam o entendimento de que considerará por “ordem jurídica” uma sequência de “sistemas normativos”.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> “La tesis I puede ser considerada como una definición (incompleta) de un concepto de orden jurídico y como tal parece ser perfectamente aceptable. Queda abierta la cuestión del criterio de validez: no necesita preocuparnos aquí si se trata de una norma básica lógico-transcendental (Kelsen), una regla de reconocimiento (Hart), la constitución positiva (Engisch) o un soberano (Bentham, Austin). La tesis II es una consecuencia lógica de I también intuitivamente clara. Es indiferente si el orden jurídico es concebido como compuesto por las normas generales provenientes de la legislación (leyes) solamente, o si se agregan también las normas provenientes de la costumbre y de la jurisprudencia, o si es considerado incluso como la autoridad de todas las normas generales e individuales. En todo caso se trata de un conjunto (mayor o menor) de normas jurídicas. Cabe, pues, interpretar la tesis II como una definición de un concepto aún más general de orden jurídico. La tesis III es proclamada a menudo por los juristas, pero no es claro qué entienden ellos por «sistema». Este término se va a emplear aquí en un sentido riguroso: un sistema (deductivo) es un conjunto de enunciados que contiene todas sus consecuencias (lógicas). Si esta definición es aplicada a un orden jurídico resulta que un sistema jurídico es un conjunto de normas que contiene todas sus consecuencias. De ahí se sigue la necesidad de distinguir entre dos clases de normas: normas expresamente formuladas y normas que se derivan de aquellas (son sus consecuencias lógicas), que se llamarán derivadas. Estas últimas pertenecen también al sistema, aun cuando no hayan sido creadas expresamente por ningún legislador. La tesis IV expresa una verdad empírica que difícilmente podría ser puesta en duda, al menos en lo referente al derecho positivo. En todo caso, nos referimos exclusivamente a este último. La legislación consiste precisamente en la creación y derogación de normas jurídicas positivas; la posibilidad de la legislación presupone ya la verdad de IV. La tesis V es una consecuencia lógica de IV y ha de ser aceptada también, si se acepta IV. La tesis VI parece muy plausible: probablemente es aceptada por casi todos los juristas. Sin embargo, es incompatible con II. Si el orden jurídico es concebido como un conjunto de normas, resulta claro que no

Para nós, não resta dúvida: a noção de sistema jurídico é aquela que o considera como um conjunto de enunciados prescritivos!

#### 4. A REVOGAÇÃO EXPRESSA DA LEI 8.927/1988 PELO ART. 61 DA LEI N. 18.573, DE 30.09.2015

É importante frisar que os “sistemas normativos” são momentâneos. Interessam-nos, neste estudo, os sistemas normativos existentes antes de 30 de setembro de 2015, entre 30 de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2015, e depois de 1º de janeiro de 2016. Segundo ALCHOURRÓN y BULYGIN, a integração da base de um sistema é condicionada por três fatores: i) os critérios de identificação utilizados pelo jurista; ii) a matéria eleita; e iii) o momento cronológico com referência ao qual se identificam os enunciados válidos. Expressamente escrevem que “*El factor temporal es muy importante*”.<sup>8</sup> Explica BULYGIN que um sistema jurídico num dado momento  $t_1$  será, de acordo com o critério por ele eleito, “...*el conjunto de todas las normas que llegaron a pertenecer al sistema con anterioridad a  $t_1$  o en el momento  $t_1$  (conforme a algunos criterios de pertenencia) y no han sido derogadas hasta  $t_1$* ” (1991, p. 197). Esses

---

*puede cambiar sin perder su identidad. Cada vez que se crea una nueva norma o se deroga una norma perteneciente al orden, obtenemos un nuevo conjunto, distinto del conjunto originario. La identidad del conjunto está dada precisamente por la identidad de sus elementos. La distinción entre un orden jurídico (invariable) y su contenido (cambiante), expresada en la tesis IV es incompatible con el concepto de orden jurídico como conjunto de normas. El orden jurídico como conjunto de normas es un orden momentáneo, es decir, referido a un determinado momento temporal. Por otra parte, tal terminología no coincide con los usos lingüísticos corrientes entre los juristas, lo cual sugiere la posibilidad de que haya más de un concepto de orden jurídico. Seguramente ha de haber un sentido de «orden jurídico» que haga verdadera la tesis VI. Pero tampoco es fácil abandonar la tesis II. Si se quiere mantener ambas tesis, ha de darse distinta interpretación a la expresión «orden jurídico»: habría entonces dos conceptos de orden jurídico, encubiertos por la ambigüedad de esa expresión. Una manera de conciliar las tesis II e VI es asignarle a «orden jurídico» el sentido no de un conjunto de normas, sino de una secuencia de conjuntos. La unidad de esta secuencia y con ello la identidad de orden jurídico (en el sentido de VI) estaría dada por la identidad de los criterios usados para la identificación de los conjuntos normativos pertenecientes a la secuencia. La aplicación de los mismos criterios en tiempos diferentes lleva a resultados diferentes: esto se expresa diciendo que el contenido del orden es variable. Pero sólo si se modifican los criterios, es decir, son reemplazados por otros (como ocurre, por ejemplo, en el caso de una revolución o una declaración de independencia) pierde el orden jurídico su identidad y es sustituido por otro orden nuevo. Para evitar la ambigüedad de «orden jurídico» señalada más arriba, utilizaremos el término «sistema» para referirnos a conjuntos de normas y «orden» en el sentido de secuencia de conjuntos de normas. Un orden jurídico es, de acuerdo a esta convención, una secuencia de sistemas normativos. La tesis VII – por más evidente que parezca – es incompatible con las tesis III y IV, como se verá luego. Si se aceptan estas dos tesis, VII ha de ser rechazada. La tesis VIII es una consecuencia de VII y aparentemente no puede mantenerse, si VII resulta falsa” (1991, p. 395-397).*

<sup>8</sup> “*Las distintas fuentes del derecho producen continuamente nuevos enunciados válidos, mientras que otros pierden su validez (por derogación, desuso, etcétera). Así, pues, la aplicación de los mismos criterios de identificación en momentos diferentes, da lugar a diferentes resultados. La identificación de los enunciados de la base es un problema empírico, precisamente porque los criterios de identificación y de selección se aplican a un material que el científico encuentra en la experiencia; el contenido de la experiencia varía con el transcurso del tiempo. En este sentido, los sistemas normativos son relativos a un momento cronológico dado: son sistemas momentáneos*” (2012, p. 117-118).

autores apontaram, em trabalho de 1976 (ALCHOURRÓN-BULYGIN, 1991, p. 397), que JOSEPH RAZ teria sido o primeiro a identificar o caráter momentâneo dos sistemas jurídicos, em seu *"The concept of legal system"* (2012, p. 46-47).<sup>9</sup>

Essa discussão, sobre o caráter momentâneo dos sistemas jurídicos, conduz-nos à análise das noções de "tempo externo" e "tempo interno" (BULYGIN, 1991, p. 198-200). Antes de avançar, entretanto, devemos rememorar uma noção utilizada por BULYGIN: a de "ordem jurídica" enquanto sequência de "sistemas jurídicos" (1991, p. 197). Feita a advertência, avancemos. O agregar de uma nova norma conduzirá a um sistema diferente. O mesmo ocorre nos casos de revogação, os quais conduzem a um novo sistema. Nos casos em que há a substituição de uma norma, lembremo-nos, há dois atos concomitantes: um ato de revogação e um ato de promulgação. Há a inclusão da nova norma no mesmo momento em que há a exclusão de outra norma. Denomina-se "tempo externo" de um sistema jurídico *"...el intervalo entre los dos momentos temporales en los cuales una norma es introducida y/o eliminada"*. Assim, a cada intervalo do tempo externo corresponde um sistema jurídico. Disso, salta a conclusão de que dois sistemas jurídicos consecutivos não serão, jamais, idênticos, enquanto dois sistemas não consecutivos poderão ser idênticos. Isso não quer dizer que dois sistemas jurídicos consecutivos não possam ter muitos elementos comuns. Como também não quer dizer que a mesma norma não possa pertencer a vários sistemas jurídicos, consecutivos ou não. Denomina-se "tempo externo" da norma o período de tempo durante o qual a norma existe em determinada ordem jurídica.<sup>10</sup> Diz

<sup>9</sup> Ao analisar o capítulo II, em que RAZ critica a teoria de JOHN AUSTIN, encontramos a seguinte passagem: *"A esta altura, pode ser útil introduzir uma distinção importante: aquela entre um sistema jurídico (legal system) e um sistema jurídico vigente em determinado momento (momentary legal system). O sistema jurídico vigente em determinado momento contém todas as leis de um sistema que são válidas em determinado ponto do tempo. Uma lei inglesa promulgada em 1906 e revogada em 1927 e outra promulgada em 1948 pertencem ao mesmo sistema. Ainda assim, não há sistema jurídico vigente em determinado momento ao qual ambas pertençam, pois elas nunca foram válidas em um mesmo instante. A frase 'O sistema jurídico inglês no início do reinado de Elizabeth II' é ambígua. Ela pode se referir ao sistema vigente naquele momento em particular ou ao sistema jurídico ao qual pertence esse sistema vigente naquele momento. Com frequência, tais frases não se referem a nenhum deles, mas ao sistema do período: isto é, às leis válidas em um momento ou outro durante um espaço de tempo maior que um mero instante e menor que a duração total do sistema jurídico. O sistema jurídico vigente em determinado momento é uma subclasse de sistema jurídico: para cada sistema jurídico vigente em determinado momento há um sistema jurídico que contém todas as leis do sistema vigente naquele momento. Dois sistemas vigentes em determinado momento que são subclasses de um mesmo sistema jurídico podem ter áreas de sobreposição ou mesmo ser idênticos quanto a suas leis, ou podem não ter nenhuma lei em comum"* (2012, p. 46-47). Não nos esqueçamos, entretanto, da crítica de EUGENIO BULYGIN (1991, p. 197, n. 7).

<sup>10</sup> *"La vida o existencia de una norma puede ser caracterizada como la secuencia de todos los momentos temporales externos en los cuales esa norma pertenece a algún sistema jurídico. Se sigue que la existencia de una norma no tiene porque ser continua: una norma puede existir durante el intervalo  $t_1-t_2$  y reaparecer en  $t_3$ , etc. Esto muestra que debemos distinguir entre la existencia de una*

BULYGIN que o “tempo externo” e o “tempo interno” de uma norma não têm que coincidir, necessariamente. Mas o que vem a ser “tempo interno” da norma? Por “tempo interno” é denominada a sequência de todos os momentos temporais no quais a norma é aplicável a algum caso. Com base nessas distinções, BULYGIN sustenta que uma norma pode existir em um sistema ou em vários sistemas sucessivos, sem ser aplicável e vice-versa, e pode ser aplicável no tempo “ $t_1$ ” sem pertencer ao sistema jurídico que corresponde a “ $t_1$ ” (1991, p. 199). Essas noções serão particularmente relevantes por ocasião do exame da revogação de normas.

Aqui, devemos ingressar na análise das modificações dos sistemas jurídicos. Lembremos que, linhas atrás, estabelecemos que um “sistema normativo” é aquele sistema de enunciados de direito válidos, que possui consequências normativas. Não há dúvidas de que o sistema pode ser modificado. A modificação em questão não diz respeito à apresentação do sistema, e sim à modificação de suas consequências normativas. Até mesmo porque, recordemos, ao se modificar a base do sistema, nele inserindo ou dele excluindo enunciados, pode-se alcançar uma base normativamente equivalente.<sup>11</sup>

A modificação de um sistema por outro pode dar-se por duas causas: a modificação da base ou a modificação das regras de inferência<sup>12</sup>. No que se refere ao primeiro caso, que é o que ora nos interessa, reitere-se, a modificação da base deve alterar as consequências normativas do sistema. A alteração das consequências normativas pode decorrer da modificação do “critério de identificação”, ou, ainda, da

---

*norma en un sistema, donde ‘existencia’ significa pertenencia al sistema en cuestión, y existencia de la norma en el orden jurídico; aquí ‘existencia’ significa pertenencia a algún sistema de ese orden” (BULYGIN, 1991, p. 199).*

<sup>11</sup> *“Hemos caracterizado el sistema de derecho como un sistema normativo cuya base está formada por enunciados de derecho válidos. Que los juristas reformulen la base del sistema, sustituyendo unos enunciados por otros, no afecta el contenido normativo y, por ende, la identidad del sistema, siempre que la nueva base sea normativamente equivalente a la primitiva, es decir, siempre que las consecuencias normativas sean las mismas. Sin embargo, se habla, a menudo de cambios del sistema. Este modo de hablar es peligroso, pues puede dar lugar a confusiones. Cuando se dice que un sistema cambia – porque se modifica alguna de sus consecuencias normativas – lo que se quiere decir es que deja de ser el mismo sistema para convertirse en otro, distinto del anterior. Esto es una consecuencia directa de nuestra definición de sistema: el criterio de identidad está dado por la totalidad de las consecuencias. Por consiguiente, la expresión ‘cambio del sistema’ no debe entenderse en el sentido de modificación del mismo sistema (que permanecería idéntico a través del cambio), sino en el sentido de una sustitución de un sistema por otro, distinto del anterior. Éste es un significado perfectamente natural del término ‘cambio’” (ALCHOURRÓN-BULYGIN, 2012, p.133).*

<sup>12</sup> *“Como el contenido del sistema está determinado tanto por los enunciados de la base, como por las reglas de inferencia que permiten extraer consecuencias de dichos enunciados, el cambio del sistema puede originarse, no sólo de la modificación de la base, sino también en la modificación de las reglas de inferencia. En cierto sentido es más fácil cambiar estas últimas, porque, por lo común, no se indican expresamente cuales son las reglas usadas. Pero eso supone siempre un cambio de los criterios de identificación” (ALCHOURRÓN-BULYGIN, 2012, p. 135-136).*

aplicação, do mesmo critério, em momentos distintos. Interessa-nos, aqui, a segunda causa, relativa à aplicação do mesmo critério de identificação em momentos distintos, que é, frise-se, o caso mais comum de modificação de um sistema. Nesse caso, há a modificação do conjunto de enunciados considerados válidos, principalmente em decorrência de atos de promulgação ou atos de derrogação.<sup>13</sup>

Ingressamos, então, na análise dos procedimentos de inclusão e de exclusão de enunciados prescritivos. Na doutrina brasileira do direito tributário, encontramos o tratamento desses temas nas “Fontes do direito tributário”, que se refere “...aos aspectos formais da produção normativa, e diz respeito à sintaxe do sistema”, nas palavras de CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO (2005, p. 89). Lembremos, com PAULO DE BARROS CARVALHO que

Por *fontes do direito* havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas. Significa dizer, por outros torneios, que não basta a existência do órgão, devidamente constituído, tornando-se necessária sua atividade segundo as regras aqui previstas no ordenamento. E órgão credenciado para legislar, entrando em movimentação, dá ensejo ao acontecimento de um facto. Eis a fonte de que promana o direito.[...] Pois bem, nos limites desta proposta, as *fontes do direito* serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas, que *introduzam* no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas. Agora, tais ocorrências serão colhidas enquanto atos de enunciação, já que os enunciados consubstanciam as próprias normas (2016, p. 69-70).

Na passagem acima transcrita, dois termos chamam à atenção: “enunciação” e “enunciado”. São duas instâncias no discurso. A primeira, “*que é o próprio ato da fala, produz o enunciado, ou seja, aquilo que se fala*”, na explicação de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (2004, p. 64-65).<sup>14</sup> Passemos à análise das noções de enunciação, enunciação-enunciada, enunciado e enunciado-enunciado, o que faremos com o auxílio, além da obra citada neste parágrafo, com as de GABRIEL IVO (2006), de TAREK MOYSÉS MOUSSALLEM (20026) e de JOSÉ LUIZ FIORIN (2005).

<sup>13</sup> “Lo que varía aquí no es el criterio de identificación, sino los enunciados identificados como válidos, según este criterio. Desde luego, puede haber leyes que no modifican el contenido normativo del sistema y no provocan, por lo tanto, ningún cambio. A esta categoría pertenecen las leyes aclaratorias, las compilaciones, etcétera” (ALCHOURRÓN-BULYGIN, 2012, p.135).

<sup>14</sup> EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI usa outros exemplos igualmente esclarecedores: “O ato de pintar é enunciação; o quadro pintado, enunciado. O ato de legislar é enunciação; a lei, enunciado. O ato de julgar, enunciação; a sentença, enunciado. A prática do ato administrativo, enunciação; o ato administrativo produzido, enunciado. Finalmente, o processo é enunciação; o produto, enunciado” (2004, p. 64-65).

JOSÉ LUIZ FIORIN (2006, p. 31-37), ao tratar da atividade discursiva na enunciação, abre o tópico afirmando que “*O primeiro sentido de enunciação é o de ato produtor de enunciado*”. Essa atividade, diz, é irrepetível, “*..não se reproduz nunca duas vezes idêntica a si mesma*”, de modo que, por ato singular que é, não pode constituir objeto científico. O linguista, então, diante da impossibilidade de estudar diretamente a enunciação, busca identificar seus traços no produto, ou seja, no enunciado.<sup>15</sup> A enunciação é, portanto, instância linguística logicamente pressuposta pela existência do enunciado. Não há enunciado sem o prévio processo de enunciação. Assim, por meio de operações de catálise é possível reconstruir o ato gerador do enunciado, ou seja, a enunciação.<sup>16</sup> As marcas de enunciação podem ser identificadas no enunciado. Teremos, então, a “enunciação-enunciada”, que é “*...o conjunto de marcas, identificáveis no texto, que nos remetem à instância de enunciação*”, ou seja, que descrevem a enunciação, que estão enunciados e reportados no enunciado; e o “enunciado-enunciado”, que são textos enunciativos, ou seja, sem nenhuma marca de enunciação. Lembremos, ainda, que o processo de “enunciação-enunciada” é metalinguístico em relação ao processo do “enunciado-enunciado” (2005, p. 36-37). Isso porque, os “dêiticos” – ou indicadores – de pessoa, espaço e tempo, como diz GABRIEL IVO, remetem para a enunciação, permitindo reconstruí-la (2006, p. XLVI). A partir dessas lições, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (2004, p. 66) afirma que “*Os enunciados-enunciados seriam o conteúdo da lei e a enunciação enunciada consistiria nas referências de tempo, lugar e pessoa que , inscritos no texto legal, propiciam a reconstrução do ato legislativo que seu ensejo à lei*”.<sup>17</sup>

No que se refere à produção de enunciados prescritivos e a sua inserção no

<sup>15</sup> TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM explica que “*A enunciação é em si mesma o arquétipo do incognoscível. Trata-se de um acontecimento – agir humano – que se exaure no tempo e no espaço. Mas, por sua vez, projeta no enunciado os chamados fatos enunciativos (actantes, espaço e tempo da enunciação), que nos permitem constituir o evento da enunciação*” (2006, p. 61).

<sup>16</sup> “*A catálise é a explicitação, efetuada graças às relações de pressuposição que os elementos manifestos no discurso mantêm com os que estão implícitos, dos elementos deixados elípticos nos diferentes níveis da articulação discursiva [...], As marcas da enunciação presentes no enunciado permitem reconstruir o ato enunciativo*” (FIORIN, 2005, p. 31-32).

<sup>17</sup> Concordamos com TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM quando afirma que essas categorias são valiosas para o estudo das fontes do direito. Diz ele: “*As categorias da enunciação, do enunciado, da enunciação-enunciada e do enunciado-enunciado, como teremos a oportunidade de observar, serão de ingente valia para o estudo das fontes do direito. Isso porque: o cientista do direito, impossibilitado de estudar o ato de enunciação normativa (produção), buscará identificar seus traços (processo legislativo, judicial, executivo ou até mesmo particular) no ato produzido (lei em sentido amplo, sentenças, lançamento tributário, contratos, etc.). Por outro giro, a partir da enunciação-enunciada do texto jurídico, objetivaremos reconstruir o procedimento legislativo e a competência do órgão que o elaborou, bem como o espaço e o tempo em que foi produzido*” (2006, p. 62-63).

sistema, lembremos que a enunciação em si é incognoscível, somente poderá ser identificada por meio das marcas deixadas no enunciado. Devemos partir, portanto, da análise do direito posto. Isso quer dizer que nosso caminho tem início no documento normativo, que pode ser entendido, nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, como “veículo introdutor de normas” (2016, p. 70). São as formulações normativas, entendidas como textos de direito positivo. Não nos esqueçamos, entretanto, do alerta de TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM, de que expressões utilizadas para tratar de documentos normativos, tais como Constituição Federal, Emenda Constitucional, Lei Complementar, Lei Ordinária etc., são ambíguas, na medida em que empregadas em dois sentidos. O primeiro deles, “...para designar o documento normativo ou texto jurídico – folha de papel escrita, na qual se encontra a expressão material das regras jurídicas”; e o segundo, “...para indicar os instrumentos introdutórios de regras – os modelos estipulados pelo ordenamento jurídico para imitar regras no sistema” (2006, p. 124).

Nos documentos normativos, devemos encontrar “enunciados-enunciados”, bem como a “enunciação-enunciada”. E, mencionamos “devemos encontrar”, em razão das prescrições da Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998. O artigo 3º e seus incisos, que inauguram o Capítulo II, intitulado “Das técnicas de elaboração, redação e alteração das leis”, prescrevem que “A lei será estruturada em três partes básicas”, sendo elas a “parte preliminar, compreendendo a epígrafe, a ementa, o preâmbulo, o enunciado do objeto e a indicação do âmbito de aplicação das disposições normativas”; a “parte normativa, compreendendo o texto das normas de conteúdo relacionadas com a matéria regulada”; e a “parte final, compreendendo as disposições pertinentes às medidas necessárias à implementação das normas de conteúdo substantivo, às disposições transitórias, se for o caso, a cláusula de vigência e a cláusula de revogação, quando couber”.

Notemos que a “parte preliminar”, mencionada no inciso I do artigo 3º da Lei Complementar n. 95/98, conforma a enunciação-enunciada, na medida em que nos remete às instâncias da enunciação, principalmente por meio do preâmbulo e da epígrafe. O artigo 4º da Lei Complementar n. 95/98 prescreve, no que se refere à epígrafe, que ela será “...grafada em caracteres maiúsculos, propiciará identificação numérica singular à lei e será formada pelo título designativo da espécie normativa, pelo número respectivo e pelo ano de promulgação”. E, o artigo 6º, estabelece que o preâmbulo “...indicará o órgão ou instituição competente para a prática do ato e sua

*base legal*.<sup>18</sup>

Será particularmente importante, para reconstruir a enunciação, analisar a enunciação-enunciada por meio dos “dêiticos”, que permitem, nas palavras de GABRIEL IVO, identificar pessoas, momentos, locais e procedimentos. Segundo ele, há dêiticos de “forma e conteúdo”, de “publicidade”, de “espaço”, de “autoridade” e de “tempo”. O dêitico de “forma e conteúdo”, geralmente encontrado na epígrafe, indica a que espécie de veículo introdutor pertence o documento, mostrando a forma de produção, bem como seu conteúdo. O dêitico de “publicidade” remete à segurança jurídica, com seus ideais de certeza e de previsibilidade. Os dêiticos de “espaço” mostram onde o processo de elaboração do instrumento normativo ocorreu concretamente. O dêitico de “autoridade” indica a autoridade que sancionou e promulgou o instrumento normativo. Além disso, pode também indicar o âmbito de vigência territorial do instrumento normativo. Por fim, o dêitico de “tempo” permite identificar o momento em que a atividade de enunciação chegou ao fim, ou seja, marca o termo inicial de existência do instrumento normativo (2006, p. 68-74).

Podemos, a título exemplificativo, aplicar esses ensinamentos na análise da própria Lei Complementar n. 95/98, para tentar reconstruir seu processo de enunciação. Busquemos, a partir dos dêiticos, a enunciação-enunciada. Iniciemos pelo dêitico de “forma e conteúdo”, que geralmente está na epígrafe. Aqui, encontramos o seguinte: “LEI COMPLEMENTAR N. 95, DE 26 DE FEVEREIRO DE 1998”. Trata-se, então, de Lei Complementar, que deve observar o procedimento previsto no artigo 69 da Constituição Federal, de acordo com o qual “*As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta*”. No que se refere ao dêitico de “espaço”, há menção expressa a “Brasília”. Quanto ao dêitico de “autoridade”, temos a indicação do “Presidente da República”. Por fim, o dêitico de “tempo” faz menção a “26 de fevereiro de 1998”.

O enunciado-enunciado, reiterar-se, é o conteúdo veiculado por meio da enunciação. São os enunciados prescritivos, que não se confundem com as normas jurídicas construídas a partir deles. São os mencionados enunciados “enunciativos”. Entretanto, lembremo-nos, com ALCHOURRÓN e BULYGIN que “*Lo que se agrega al sistema en un acto de promulgación no es sólo la norma promulgada, sino muchas otras cosas*”, que são as chamadas “normas formuladas” e as “normas derivadas”.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Sobre “epígrafe”, “ementa” e “preâmbulo”, consultar GABRIEL IVO (2006, p. 30-40).

<sup>19</sup> “*Sea a un conjunto de normas formuladas; el conjunto de todas las consecuencias de a es un sistema*”.

No que se refere à supressão de enunciados prescritivos, enganar-nos-íamos se pensássemos que o tema da revogação não é complexo. Suas dificuldades em muito ultrapassam aquelas decorrentes da ambiguidade “processo-produto” do termo.<sup>20</sup> O complexo tema recebeu a atenção de JOSEP AGUILÓ (1995), de JOSÉ MARIA SAUCA (2001) e de TÁREK MOYSÉS MOUSSALLEM (2005). Aqui, não nos limitaremos a lembrar, com CARLOS ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN que a revogação pode dizer respeito a uma formulação normativa, a uma norma formulada ou a uma norma derivada (1991, p. 398-404).

Optamos, neste estudo, por analisar o enunciado prescrito do artigo 61 da Lei n. 18.573, de 30 de setembro de 2015, que assim dispõe: “Art. 61. Revoga: I - a Lei nº 8.927, de 28 de dezembro de 1988”. Estamos diante daquilo que se costumou chamar de *ab-rogação*. Segundo TAREK MOYSÉS MOUSSALLEM, “*Em um sentido geral, fala-se em ab-rogação’ quando ocorre a revogação total de uma lei, e chama-se de ‘derrogação’ a revogação parcial de determinada lei, isto é, a alteração parcial do conteúdo da norma*” (2005, p. 213).

Ainda que a expressão seja equivocada, é importante ressaltar que ela diz respeito, sempre, à retirada de aplicabilidade dos enunciados prescritivos revogados, e, ainda, criará novo sistema jurídico. A transcrição que vem a seguir é longa, mas esclarecedora no que se refere ao afastamento da pretensão em se aplicar os enunciados prescritivos da Lei n. 8.927, de 28 de dezembro de 1988, em momento posterior a 30 de setembro de 2015! Eis as palavras de TAREK MOYSÉS MOUSSALLEM:

A teoria do discurso tenta esclarecer a situação. O ato de fala revogador por ter como *obiectum affectum* ou a enunciação-enunciada ou o enunciado-

---

*normativo. Si mediante la promulgación se agrega a  $\alpha$  una nueva norma  $n$ , obtenemos un nuevo sistema que se compone de la suma de los tres conjuntos siguientes: (a) las consecuencias de  $\alpha$ , (b) las consecuencias de  $\{n\}$ , y (c) las consecuencias de  $\{\alpha+n\}$ , que non sean derivables de  $\alpha$  solamente, ni de  $n$  solamente. **Ejemplo 1.** Supongamos que  $\alpha$  consiste en las dos normas siguientes: «Si la acción  $p$  está permitida y la acción  $q$  está permitida, entonces está permitida la acción  $r$ » (en símbolos:  $Pp \ \& \ Pq \ \supset \ Pr$ ) y «Es obligatorio hacer  $p$ » ( $Op$ ). Supongamos, además, que se promulga una nueva norma «Es obligatorio hacer  $q$ » ( $Oq$ ). Al nuevo sistema pertenecen tanto las normas «La acción  $p$  está permitida» ( $Pp$ ), que es una consecuencia de  $\alpha$ , «La acción  $q$  está permitida» ( $Pq$ ), que es una consecuencia de la norma ‘ $Oq$ ’, como también la norma «La acción  $r$  está permitida» ( $Pr$ ) que no puede ser derivada ni de  $\alpha$  solamente (sin ‘ $Oq$ ’), ni de ‘ $Oq$ ’ solamente (sin  $\alpha$ ), pero sí de la suma de ambas” (1991, p. 398-399).*

<sup>20</sup> Sobre essa ambiguidade, explica JOHN HOSPERS: “*La ambigüedad de proceso y producto es un tipo de ambigüedad tan difundido, y puede ser tan engañosa, que ha recibido un nombre distintivo. A menudo usamos una palabra para representar un proceso y usamos de nuevo la misma palabra para representar el producto resultante de tal proceso. Cuando alguien dice «fueron a ver la construcción», puede querer significar que fueron a ver 1) a gente en el proceso de construir algo o 2) la cosa que ha sido construida. Una persona que escribe un poema expresa sus sentimientos (proceso), y del poema que escribe (producto) también se dice que expresa sus sentimientos; la palabra «expresa» caracteriza tanto al producto como al proceso*” (1984, p. 29).

enunciado. Em termos mais rigorosos, o ato proposicional tanto pode fazer referência à (aplicação e validade de uma) enunciação-enunciada quanto ao enunciado-enunciado. O ataque à enunciação-enunciada tem por *obiectum affectum* a inaplicabilidade de todos os enunciados-enunciados daquele documento normativo para os casos ocorridos após a entrada em vigor do ato de fala revogador. A investida contra o enunciado-enunciado tem por *obiectum affectum* apenas a inaplicabilidade do enunciado-enunciado (*obiectum affectum*) para os casos ocorridos após a entrada em vigor do ato de fala revogador. Mas ainda assim, a tentativa de aproveitamento dos conceitos de *ab-rogação* e *derrogação* pela teoria do discurso mantém confuso o conceito de derrogação. Aliás, a derrogação é um falseamento da revogação, visto que leva o remetente da mensagem a crer pela possibilidade de existência da mesma norma com o conteúdo alterado.

[...]

A alteração dos enunciados-enunciados da Lei A pela Lei B não exprime incorporação de enunciados-enunciados inseridos pela Lei B (enunciação-enunciada) à Lei A. Continuam a ser válidas a Lei A (com alguns artigos revogados) e a Lei B. Jamais se pode falar que a Lei A continua válida “alterada pela” ou, ainda, “com redação dada” pela Lei B. Isso é resquício da equivocada teoria da revogação parcial (derrogação). O discernimento entre revogação total e parcial parece ser enganoso ainda por outro motivo: quando se fala em revogação total ou parcial, qual o *obiectum affectum* da revogação? O enunciado ou a norma? Muito embora se labore neste trabalho no campo do enunciado, ou seja, a revogação tendo por *obiectum affectum* o enunciado prescritivo, mesmo para aqueles que entendem pela possibilidade de o *obiectum affectum* ser uma norma jurídica em sentido estrito, não há escapatória: a revogação é sempre total, seja de um enunciado, seja de uma norma jurídica em sentido estrito. Parecem laborar em erro os adeptos da teoria da revogação parcial, pois um enunciado prescritivo (e até mesmo uma norma jurídica), por ser objeto cultural, não é suscetível de alteração como objetos físicos. Talvez o caminho correto seria não trabalhar com os conceitos de “alteração” e “modificação” das “leis”, já que toda “alteração” ou “modificação” de “lei” é criação de nova “lei”.

[...]

Uma possível alteração no Código Tributário Nacional, revogando um dispositivo qualquer (enunciado-enunciado), deve ser entendida como nova publicação do CTN. Isso porque a revogação (ato de fala 1) da norma (ato de fala 2) que revogou parcialmente (KELSEN não aceita essa expressão) o CTN (N2) não restabelece a primeira norma revogada (N1 – CTN), exceto nos casos expressos. Portanto, revogação é sempre ato de fala deôntico cujo efeito perlocucionário é retirar a aplicabilidade do enunciado prescritivo (enunciado-enunciado ou enunciação-enunciada) para os casos vindouros aos quais o ato proposicional faz referência (2005, p. 215-218).

A conclusão a que se chega, para arrematar este tópico, é a de que após 30 de setembro de 2015, data em que houve a revogação expressa da Lei n. 8.927, de 28 de dezembro de 1988, os enunciados prescritivos da mencionada Lei não poderão incidir ou ser aplicados a vindouros fatos jurídicos (ou seja, a fatos jurídicos que se concretizem após 30 de setembro de 2015)!

Esta é a primeira premissa! Sobre doações ou transmissões *causa mortis* realizadas em tal período, inaplicáveis os enunciados prescritivos da Lei n. 8.927/1988!

## 5. A RELEVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Além de expressamente revogar a Lei n. 8.927, de 28 de dezembro de 1988, por meio de seu artigo 61, a Lei n. 18.573, de 30 de setembro de 2015, instituiu, em seus artigos 7º a 22, um novo ITCMD no Estado do Paraná. Percebamos que a Lei n. 18.573/2015 inseriu novos enunciados prescritivos, que serão utilizados para a construção da RMIT do novo ITCMD.

Ocorre, entretanto, que, diferentemente do que se passa com os enunciados prescritivos revogatórios, em regra, os enunciados prescritivos instituidores de tributos submetem-se ao princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, III, “b” e “c”. Eis o teor do mencionado enunciado prescritivo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Ainda que a interpretação do Texto Constitucional conduza de modo absolutamente transparente à conclusão de que o novo ITCMD paranaense, relativo às doações realizadas entre 30 de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2015, somente poderia ser cobrado a partir de 1º de janeiro de 2016, não custa dedicarmos algumas linhas para explicar a garantia constitucional em questão.<sup>21</sup>

O Princípio da Anterioridade genérica faz parte do Texto Constitucional atual desde o seu nascimento. É garantia do contribuinte prescrita pelo artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988. Ele prescreve ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos “*no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*”. É importante esclarecer que o sentido no qual foi empregado o vocábulo “cobrado” é o mesmo de “exigido”, até mesmo porque a interpretação literal abre margem à absurda conclusão de que o retardamento da cobrança atenderia à prescrição constitucional.

Com relação ao exercício financeiro, lembre-se que, no Brasil, ele coincide com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro, conforme prevê o artigo 34, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964. A publicação à qual

<sup>21</sup> Sobre as garantias fundamentais na tributação, ver GEOVANE MACHADO ALVES e IVAN DE OLIVEIRA FILHO (2015, p. 145-167).

se refere o dispositivo citado é a publicação efetiva da lei. Não basta a publicação da lei, no Diário Oficial do dia 05, para que todos dela tomem ciência, se o Diário Oficial circular apenas no dia 10. É evidente que o termo inicial da contagem não será o dia da publicação, e sim o da efetiva circulação, com a qual se presume a ciência da nova lei por parte dos contribuintes.<sup>22</sup>

O texto original do § 1º desse artigo prescrevia que essa vedação não se aplicava a uma série de tributos, os que constituíam exceção à anterioridade genérica. Eram eles os previstos nos artigos 148, I (o Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência - EC); 153, I (Imposto de Importação - II); 153, II (Imposto de Exportação - IE); 153, IV (Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI); 153, V (Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF); e art. 154, II (Imposto Extraordinário de Guerra - IEG). Este rol é taxativo, não podendo ser ampliado sequer por emenda constitucional. E isso por uma razão relativamente simples. O Princípio da Anterioridade Genérica é garantia constitucional assegurada ao contribuinte, por expressa previsão do “*caput*” do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. E, em sendo assim, qualquer proposta de emenda constitucional que seja “tendente a aboli-la” sequer será objeto de deliberação, nos termos do artigo 60, § 4º, IV, do Texto Maior. E não há dúvida de que uma eventual ampliação do rol de tributos excepcionados à observância da Anterioridade Genérica será uma forma de diminuí-la ou, como quer o Texto Constitucional, “*tendente a aboli-la*”.

Perceba-se que ao ITCMD se aplica a anterioridade!

A justificativa para a existência, na Constituição, do Princípio da Anterioridade Genérica, é a necessária observância do Princípio da Segurança Jurídica. Lembremos que integram a ideia de segurança jurídica as noções de certeza do direito e de previsibilidade da atuação estatal. Assim, o Princípio da Anterioridade Genérica é uma das formas de implementar e garantir a Segurança Jurídica.

Entretanto, a previsão da Anterioridade Genérica não mais assegurava plenamente a previsibilidade para a qual foi concebida. Como mencionado, era de

---

<sup>22</sup> Essa exigência ensejou situações, no mínimo esdrúxulas, como a da encenação filmada da compra de um *Diário Oficial*, datado de 31 de dezembro, às 22 horas da chuvosa noite dessa mesma data em Brasília. Tudo com o escopo de conferir a característica de publicada a uma lei que majorou um tributo. Seria cômico se não fosse trágico. Demonstração inquestionável de imoralidade pública e de subestimação da inteligência dos contribuintes. Sobre o episódio, vide ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (2004, p. 79-80).

certa forma corrente publicarem-se leis no apagar das luzes do ano, lá pelo dia 30 ou 31 de dezembro. Nesses casos, mesmo se respeitado formalmente o Princípio da Anterioridade Genérica, as leis irradiariam efeitos dentro de um ou dois dias, aptas a incidir sobre os fatos que em seguida viessem a ocorrer. A previsibilidade, buscada pelo princípio, esvaía-se. Diante disso, o legislador constitucional, no exercício da competência reformadora, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, inseriu, no inciso III do artigo 150 da Carta Magna, a alínea “c”, a qual prescreve ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos “*antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b*”. Essa Emenda Constitucional estendeu a determinados impostos a anterioridade prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, para as contribuições sociais para a seguridade social. Assim, para que a lei que institua ou aumente tributos incida sobre os fatos que ocorrerão no primeiro dia do exercício financeiro seguinte, deverá ser publicada até o dia 02 de outubro do ano corrente.

Entretanto, antes mesmo de a Emenda Constitucional nº 42/2003 ser editada, havia quem defendesse, a exemplo de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO (2002a, p. 96-99 e 2002b, p. 30-33) e de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (2007, p. 195-197), com base numa interpretação conjunta do artigo 150, III, *b*, com o artigo 195, § 6º, ambos da Constituição Federal de 1988, a necessária observância, não de noventa, mas de noventa e um dias após a publicação da lei, pois, caso assim não fosse, a regra de exceção seria mais eficaz que a regra geral. Essa mesma Emenda inseriu uma segunda parte no § 1º do artigo 150. Nele, estão elencados os impostos aos quais não se aplica a Anterioridade Nonagesimal. Sua prescrição é a de que “*...a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I*”. Além do Empréstimo Compulsório (EC), do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do IOF e do Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), que integram também o rol dos tributos excepcionados à observância da Anterioridade Genérica, foram incluídos, no rol das exceções à Anterioridade Nonagesimal, o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (IR) e a fixação das bases de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Percebemos que a reforma constitucional não excepcionou o ITCMD da Anterioridade Nonagesimal, como o fez

com o II, IE, IR e IOF.

Falamos que o Princípio da Anterioridade determina a postergação da eficácia da lei que instituir ou majorar o tributo. Entretanto, esse posicionamento não é unânime. Mesmo sendo majoritária a corrente que liga o Princípio da Anterioridade à eficácia ou incidência da lei<sup>23</sup>, há quem dela discorde. LUCIANO AMARO, por exemplo, alude à postergação da aplicação da lei (2006, p. 120-121). Há quem o relacione à vigência da lei. A lei somente teria força para regular condutas após o período da *vacatio legis* especial, estabelecido pelos Princípios da Anterioridade Genérica e Nonagesimal, que será, nos casos dos tributos que se sujeitem a ambas, a data mais distante a contar da data da publicação da lei, levando-se em consideração a data do primeiro dia do exercício financeiro seguinte e a data após o cômputo dos noventa dias.<sup>24</sup> Integram essa corrente PAULO DE BARROS CARVALHO que, de forma enfática, afirma que a *anterioridade* “Não se trata de problema de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência” (2015, p. 175).

Cabe analisarmos em que consiste instituir ou majorar um tributo. Instituir tributo é tarefa exclusiva do Poder Legislativo e, como veremos, pormenorizadamente, consiste em desenhar todos os contornos da regra-matriz de incidência tributária, estabelecendo seus critérios material, temporal e espacial, bem como as determinações do conseqüente normativo, ou seja, os possíveis sujeitos da relação jurídica e os elementos para alcançar o “*quantum*” do seu objeto – prestação de dar, por meio de lei.

Percebe-se, portanto, que, quer se trate de eficácia, quer se trate de vigência, quer se trate de *vacatio legis*, o novo ITCMD paranaense somente terá lugar a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que haja sido publicada a lei que o instituiu, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2016!

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Toda e qualquer doação ou transmissão causa mortis realizada entre 30 de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2016 não é passível de incidência do ITCMD no Estado do Paraná. Neste momento, a Lei n. 8.927, de 28 de dezembro de 1988, encontrava-se expressamente revogada pelo artigo 61, a Lei n. 18.573, de 30 de

<sup>23</sup> Ver, por todos, VALLE (2016, p. 419).

<sup>24</sup> No sentido de que se trata de um problema de *vacatio legis*, vide JOSÉ ALFREDO BORGES (1983, p. 280).

setembro de 2015, ou seja, não poderia fundamentar a incidência do ITCMD sobre as mencionadas transmissões.

Neste mesmo momento, apesar de a Lei n. 18.573, de 30 de setembro de 2015, ter instituído, em seus artigos 7º a 22, um novo ITCMD no Estado do Paraná, a sua eficácia estava obstaculizada em razão do Princípio da Anterioridade. Tais enunciados prescritivos somente passaram a produzir efeitos, ou seja, a incidir, a partir de 1º de janeiro de 2016.

Percebe-se, então, que entre 30 de setembro de 2015 – data da publicação da Lei n. 18.573, que revogou a Lei n. 8.927/1988 e instituiu um novo ITCMD – e 1º de janeiro de 2016 – data em que se iniciou a produção de efeitos da Lei n. 18.573, no que se refere ao novo ITCMD – não havia enunciados prescritivos eficazes aptos a ensejar a incidência do imposto estadual (ITCMD) sobre qualquer doação ou transmissão causa mortis, apesar de existentes e válidos.

## REFERÊNCIAS

AGUILÓ, Josep. **Sobre la derogación: ensayo de dinámica jurídica**. Ciudad de México: Fontamara, 1997. (*Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política*, 41).

ALCHOURRÓN, Carlos e BULYGIN, Eugenio. *Sobre el concepto de orden jurídico*. In: **Análisis lógico y derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 393-407.

\_\_\_\_\_. e \_\_\_\_\_. **Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas**. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2012 (*Colección mayor Filosofía y Derecho*, 1.).

ALONSO, Juan Pablo. **Interpretación de normas y derecho penal**. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Del Puerto, 2010.

ALVES, Geovane Machado e OLIVEIRA FILHO, Ivan de. A constituição federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e suas implicações no direito tributário. *Revista Direitos Fundamentais e Democracia*, v. 17, n. 17, p. 145-167, de 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo : Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. O imposto de transmissão *causa mortis* e doação na Constituição Federal. In: FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial e PASIN, João Bosco Coelho (coords.). **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 315-321.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: RT, 1981.  
BORGES, José Alfredo. O princípio da anterioridade em matéria tributária. **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v.23-24, jan./jun. 1983.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo: RT, 2002a.

\_\_\_\_\_. Princípio da anterioridade: uma proposta para a sua interpretação. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 83, ago. 2002b.

BULYGIN, Eugenio. *Tiempo y validez*. In: **Análisis lógico y derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 195-214.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas. **Revista direito tributário**. São Paulo: Malheiros, n.92, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barro. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: M. Limonad, 2002.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Imposto sobre transmissão causa mortis e doação – ITCMD**. 3. ed. São Paulo: RT, 2013.

FIORIN, José Luiz. **As astúcias da enunciação: as categorias de pessoa, espaço e tempo**. 2. ed. 4. reimp. São Paulo: Editora Ática, 2005.

HOSPERS, John. **Introducción al análisis filosófico**. Madrid: Alianza Universidad, 1984.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e contole**. São Paulo: Noeses, 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: Cejup, 1986.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

\_\_\_\_\_. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

RAZ, Joseph. **O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos**. Tradução de: ALMEIDA, Maria Cecília. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012. (Biblioteca jurídica WMF).

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis ou direitos a eles relativos – *causa mortis* e “doações”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 845-868.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SAUCA, José María. **Cuestiones lógicas en la derogación de las normas**. Ciudad de México: Fontamara, 2001. (*Biblioteca de Ética, Filosofía del Derecho y Política*, 79).

SOARES, Milton Delgado. **O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

Recebido em 11/05/2017

Aprovado em 13/11/2017

Received in 11/05/2017

Approved in 13/11/2017