
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: INTERPRETAÇÃO DO ART. 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL À LUZ DA TEORIA GERAL DA INVALIDIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS

TAX INCIDENCE: INTERPRETATION OF THE ART. 118 OF THE NATIONAL TAX LAW THROUGH THE GENERAL THEORY OF INVALIDITY OF THE LEGAL BUSINESS

Fellipe Cianca Fortes*
Marlene Kempfer**
Adyr Garcia Ferreira Netto***

RESUMO

Analisa o art. 118 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) tendo por pressuposto que o direito tributário não pode dissociar-se da Teoria Geral da Invalidez dos Negócios Jurídicos. O fundamento está no art. 110 do CTN, que proíbe alterar a definição, o conteúdo e o encaixe de institutos, conceitos e formas originários do direito privado quando estes forem utilizados pela Constituição Federal para definir a competência tributária. Neste contexto, constrói interpretação a partir do texto do art. 118, I e II, para defender se o ato inválido é inapto para produzir efeitos nos termos do regramento civil, também não terá o condão de gerar obrigações tributárias. Defende que a validade jurídica prevista no dispositivo se refere à licitude do fato eleito como fato jurídico tributário, de modo que a incidência tributária ocorrerá ainda que a conduta do sujeito passivo ao concretizá-lo seja ilícita.

83

Palavras-chave: negócio jurídico; invalidez; competência tributária; incidência tributária.

ABSTRACT

It analyzes art. 118 of the National Tax Law (Law nº 5.172/66) assuming that tax law cannot be dissociated from the General Theory of the Legal Business' Invalidity. The basis is in the art. 110 of the National Tax Law, which prohibits changing the definition, content and pursuit of institutes, concepts and forms originating from private law when these are used by the Federal Constitution to define the tax jurisdiction. It constructs an interpretation based on the art. 118, I and II, of the National Tax Law to defend whether the invalid act is unfit to produce effects under the terms of civil regulations, it will also not have the power to generate tax obligations. It argues that the legal validity provided for in the art. 118, I and II, of the National Tax Law refers to the lawfulness of the fact chosen for the taxation, so that the tax incidence will occur even if the conduct of the taxable person in realizing it is unlawful.

Keywords: legal business; invalidity; tax jurisdiction; tax incidence.

* Mestre e Doutorando em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

** Mestre e Doutora em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora da Universidade Estadual de Londrina.

*** Doutor em Letras/Linguística pela Universidade Federal de Santa Catarina. Doutorando em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina.



INTRODUÇÃO

A Constituição Federal autoriza a tributação, especialmente via impostos e contribuições, de diversas condutas sociais dotadas de economicidade (materialidades), tais como a propriedade, a renda, a receita, o faturamento, os serviços, as operações de transmissão bens e direitos, dentre outras. Trata-se de institutos de diversos ramos do direito, os quais são apropriados pelo direito tributário para demarcar o exercício da competência tributária constitucional e a sua regulamentação. Para tanto, contudo, impôs-se uma limitação à discricionariedade do legislador tributário, que se vê obrigado a buscar junto às searas privadas do direito positivo as definições desses institutos utilizados como fatos jurídicos tributários e respeitar a sua natureza jurídica e regulamentação. O fundamento desses argumentos encontra-se art. 110 do Código Tributário Nacional¹, que, ao dispor acerca da discricionariedade do legislador tributário, proíbe a alteração da definição, do conteúdo e do encaixe de institutos, conceitos e formas originários do direito privado quando estes forem utilizados pela Constituição Federal para definir a competência tributária.

Referido dispositivo outorga ao direito tributário caráter interdisciplinar, de modo a vinculá-lo não somente ao direito privado, mas, em especial, à teoria geral do direito, que consubstancia o ponto de convergência de todos os ramos que a ciência do direito consegue sistematizar didaticamente. Diante disso, surgem importantes questões acadêmicas e práticas a serem enfrentadas a partir do art. 118 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a definição do fato jurídico tributário deve ser interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelo sujeito passivo, bem como os efeitos que o negócio jurídico efetivamente produz: É possível defender interpretação de a teoria geral do direito sobre invalidade do negócio jurídico ser inaplicável sobre o fenômeno da incidência fiscal?

A pesquisa objetiva apresentar um possível conteúdo semântico para o art. 118 do Código Tributário Nacional por meio de interpretação sistemática que tem como ponto de partida a necessária interdisciplinaridade, referida para identificar os limites da incidência tributária.

¹ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.



1 DA VALIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO

Para que o negócio seja válido, o Código Civil, em seu art. 104, impõe como pressupostos agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável e forma prescrita ou não defesa em lei. Além disso, o art. 171 exige que a declaração de vontade ocorra lícita, livre e espontaneamente. Essas características, se ausentes, macula o negócio jurídico de defeito – que pode se manifestar em prejuízo do próprio declarante, de terceiro ou da ordem pública² –, pois “atacam a liberdade de manifestação da vontade ou a boa-fé”³ e levam, ou podem levar, à sua invalidade. Deste modo, quando carente de conteúdo preceptivo, o ordenamento jurídico impõe como solução a invalidade do negócio jurídico⁴.

Para Betti, a invalidade do negócio jurídico é a “falta de idoneidade para produzir, por forma duradoura e irremovível, os efeitos essenciais do tipo”⁵, consequência que se imputa ao “negócio a que falte, ou em que esteja viciado, algum dos elementos essenciais [...], ou em que não exista um dos pressupostos necessários [...], constitutivos do tipo de negócio a que ele pertence”⁶. De forma análoga, leciona Lôbo:

O plano da validade é uma espécie de filtro da sanidade dos atos jurídicos, para que possam produzir os efeitos que lhes são próprios. Juridicamente, os negócios jurídicos ou são válidos ou inválidos, exame que se faz conferindo os requisitos de validade que o direito adota. O suporte fático de ato jurídico inválido é deficiente, ainda que seja suficiente, pois para ser deficiente é necessário que exista = seja suficiente. Se o suporte fático for insuficiente não terá atingido o plano da existência; não terá existido. Portanto, o plano da validade pressupõe o plano da existência (o ato jurídico existe) e é pressuposto do plano da eficácia: os atos jurídicos válidos são, ordinariamente, eficazes.⁷

A invalidade do negócio jurídico leva à inaptidão de produzir os efeitos que lhes são inerentes⁸, conforme explicitado pelo art. 182 do Código Civil – “anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam, e, não sendo possível restitui-

² GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 825

³ GAGLIANO, Pablo Stolze e PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil: parte geral*. 7. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 371

⁴ BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: Servanda, 2008. p. 655

⁵ BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: Servanda, 2008. p. 655

⁶ BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: Servanda, 2008. p. 655

⁷ LÔBO, Paulo. *Direito civil*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 766

⁸ THEODORO JUNIOR, Humberto. Dos efeitos do negócio jurídico no novo código civil. In: *Revista da EMERJ*, n. 40, 2001, p. 94



las, serão indenizadas com o equivalente”, o que leva parte relevante da doutrina a defendê-la como sanção⁹⁻¹⁰⁻¹¹. Nesse sentido, pode-se destacar as lições de AMARAL:

A invalidade é, assim, a sanção que o direito estabelece para a prática do ato jurídico a que falte qualquer dos seus requisitos. Como tal, caracteriza--se: (a) por ser fixada em lei (CC, arts. 166, 167 e 171), no que se distingue de outras causas de extinção do ato, também sanções, como a resolução, a rescisão, a resilição nos contratos etc., que decorrem da vontade dos agentes intervenientes; (b) por privar o ato de seus efeitos próprios, específicos; e (c) por ser devida a causas anteriores ou contemporâneas à prática do ato, como defeito congênito, o que também a distingue das demais sanções que privam o ato de eficácia, decorrentes de causas superveniente à sua celebração.¹²

De acordo com o Código Civil, são causas de invalidade do negócio jurídico a nulidade (arts. 166 a 170) e a anulabilidade (arts. 171 a 181). Tartuce acrescenta uma terceira categoria, a inexistência do negócio jurídico¹³, não contemplada expressamente pela legislação brasileira¹⁴.

A existência do negócio jurídico pode ser analisada sob a perspectiva da Teoria da Escada Ponteano, proposta por Pontes de Miranda, que apresenta uma trinca de requisitos para formação válida dos negócios jurídicos; se todas as etapas forem regular e sucessivamente percorridas, o ato jurídico será existente, válido e eficaz, caso contrário, estar-se-á diante de negócio jurídico defeituoso.

O primeiro degrau é responsável por conferir existência ao negócio jurídico. Para alcançar esse plano é necessário que o agente de alguma forma manifeste a sua vontade com a finalidade de criar, extinguir ou modificar direitos. Portanto, são quatro elementos – agente, forma (manifestação), vontade e objeto – que atestam a existência do ato jurídico enquanto

86

⁹ LÔBO, Paulo. *Direito civil*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 766

¹⁰ DINIZ, Maria Helena, *Curso de direito civil brasileiro*. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, v. 1, p. 606

¹¹ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil: parte geral*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 832

¹² AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book. p. 1127

¹³ TARTUCE, Flávio. *Direito civil: lei de introdução e parte geral*. 12. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. 1, p. 426.

¹⁴ As razões pelas quais o Código Civil não contempla expressamente a inexistência do negócio jurídico é bem sintetizada por AMARAL: “A matéria é controversa, havendo quem considere a inexistência uma concepção inútil, pelo fato de serem suficientes as regras da nulidade para privarem de eficácia jurídica o ato inexistente. Outros a defendem, alegando ser a inexistência jurídica uma categoria diversa da nulidade, com aplicação em determinadas situações da vida real. Há diferença entre um ato jurídico nulo e uma situação de fato em que não se configura o ato, como ocorre, por exemplo, entre um casamento nulo e um simulacro em que um dos nubentes se substitui por outra pessoa. A conclusão a que se pode chegar, quanto a esse problema em nosso direito, é que não há interesse prático em distinguir a inexistência da nulidade, salvo em matéria de casamento, levando-se em conta que o inexistente não produz quaisquer efeitos, enquanto o nulo poderá produzi-los, se de boa-fé” (AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book. p. 1131)



realidade material, cujas ausências implicam a inexistência do ato jurídico diante da não configuração do tipo jurídico, sequer aparentemente¹⁵.

Com relação à nulidade, Bianca aponta tratar-se da “mais grave forma de invalidade negocial”, pois consubstancia valoração negativa do contrato ao expor deficiência estrutural, falta de elemento constitutivo na sua formação, ou dano social que a sua ilicitude provoca¹⁶. Pereira, na linha dos defensores acima apontados, argumenta tratar-se de sanção, à medida que o ato jurídico ofende predeterminação legal¹⁷. Gonçalves, de forma análoga, consigna que a nulidade consubstancia “sanção imposta pela lei aos atos e negócios jurídicos realizados sem observância dos requisitos essenciais, impedindo-os de produzir os efeitos que lhes são próprios”¹⁸, o que se justifica à luz da proteção do interesse público, à medida que tais requisitos consubstanciam preceitos de ordem pública¹⁹. Já para Theodoro Júnior, em sendo a validade do negócio jurídico a sua aptidão para produzir os efeitos jurídicos que lhes são próprios, verifica-se a nulidade quando “o negócio se acha completamente despido de força para gerar tais efeitos”²⁰.

As hipóteses de nulidade do negócio jurídico estão previstas no art. 166 do Código Civil, quais sejam: (i) celebração do negócio jurídico por pessoa absolutamente incapaz, sem a devida representação; (ii) quando for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto; (iii) o motivo determinante do negócio, comum a ambas as partes, for ilícito; (iv) não se revestir da forma prescrita em lei ou quando for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; (v) tiver por objetivo fraudar lei imperativa; e (vi) nos casos em que a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

Destaca-se que, nos termos do art. 169 do Código Civil, em virtude de se tratar de “vício não convalidável, o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo”, norma que corrobora a argumentação de que o negócio jurídico nulo é inapto a produzir quaisquer efeitos e deve ser expurgado do ordenamento jurídico.

¹⁵ BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: Servanda, 2008. p. 661

¹⁶ BIANCA, Massimo Cesare. *Diritto civile: il contratto*. 2. ed. ristampa. Milano: Giuffrè, 2000. v.3, p. 612

¹⁷ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 5. ed. São Paulo: Forense, 1978. v. I, p. 549

¹⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. *E-book*. p. 978

¹⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. *E-book*. p. 979

²⁰ THEODORO JUNIOR, Humberto. Dos efeitos do negócio jurídico no novo código civil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte/MG, p. 93, fev/2001



À sua vez, na anulabilidade o negócio jurídico é existente, possui objeto lícito, foi realizado por agente capaz e em observância da forma legal; contudo, vislumbra-se vício em um dos seus elementos conformadores, o que autoriza o sujeito que sentir-se prejudicado pela prática viciada a pleitear a invalidação do ato. O negócio jurídico anulável produz regularmente os efeitos jurídicos que lhes são próprios, mas há a possibilidade de serem frustrados mediante provocação do interessado:

[...] quando os efeitos são produzidos, mas com risco de serem inviabilizados por provocação de quem se viu prejudicado pela prática viciada, o que se dá é a sua anulabilidade (art. 171). Isto é, o negócio não é nulo, porque uma vez consumado entra a produzir seus naturais efeitos. Estes, porém, correm o risco de serem frustrados pelo poder que se reconhece ao prejudicado de anular o negócio, retirando-lhe a potencialidade de manter os efeitos de início produzidos.²¹

Amaral leciona que:

A distinção entre nulidade e anulabilidade foi estabelecida com mais nitidez pela pandectística alemã, mostrando a existência de duas espécies de sanção para os atos jurídicos praticados sem a observância dos requisitos legais de estrutura, ou com vícios ou defeitos na formação ou na declaração de vontade. A sanção mais grave é a nulidade, aplicável aos atos em que predomina o interesse geral da comunidade. Sanção menor é a anulabilidade, para os negócios que afetam apenas interesses privados.²²

88

Os casos de anulabilidade estão previstos no art. 171 do Código Civil. São eles: (i) os casos expressamente previstos em lei; (ii) os atos praticados por agente relativamente incapaz; e (iii) os atos maculados pelos defeitos dos negócios jurídicos, a saber, erro, dolo, coação, lesão, estado de perigo e fraude contra credores²³. Em síntese, a anulabilidade é “a sanção imposta pela lei aos atos e negócios jurídicos realizados por pessoa relativamente incapaz ou eivados de algum vício do consentimento ou vício social”²⁴. Infere-se, assim, que visa “à proteção do consentimento ou refere-se à incapacidade do agente”²⁵.

²¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. Dos efeitos do negócio jurídico no novo código civil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte/MG, p. 93, fev/2001.

²² AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book. p. 1165

²³ FARIAS, Cristiano Chaves de e ROSENVALD, Nelson. *Direito civil: teoria geral*. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 4

²⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 985

²⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 985



2 INCISO I DO ART. 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional, em seu art. 118, inciso I, dispõe que a definição legal do fato jurídico tributário é interpretada abstraindo-se a “validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”. À primeira vista, essa previsão poderia ser interpretada como um distanciamento entre o direito tributário e a teoria civil da invalidade dos negócios jurídicos, como uma exceção enunciada pelo próprio ordenamento para o princípio geral de que os institutos originários do direito privado devem ser preservados quando da sua utilização para fins tributários, ao passo que enquanto no direito civil a invalidade do negócio jurídico tem por consequência a supressão dos efeitos eventualmente produzidos, esse restabelecimento do *status quo ante* não se estenderia a direito tributário, pois para incidência tributária bastaria a ocorrência do fato, independentemente da sua conformidade com o direito.

Essa linha de pensamento, porém, demanda maior reflexão, visto que não se coaduna com a sistematização do ordenamento jurídico.

A validade do negócio jurídico é matéria afeta à teoria geral do direito e consubstancia verdadeiro instituto fundante do direito privado; todas as consequências cíveis previstas nas normas jurídicas dependem da validade do negócio jurídico. Para o direito civil, a validade tem sua própria definição e alcance e consubstancia uma consequência imposta pelo ordenamento jurídico ao negócio jurídico cuja formação ocorreu em acordo com as previsões legais, sem vícios de pressupostos ou de defeitos. Em sendo uma consequência, prescreve uma relação jurídica de direito material, razão pela qual insere-se no polo prescriptor/consequente da norma abstrata. Em decorrência, a validade é observada apenas *in concreto*, pois a validade do negócio jurídico é determinada somente após a sua celebração, mediante o cotejo da norma individual e concreta com os respectivos fundamentos de validade.

A partir dessa premissa, pode-se afirmar que o art. 118, I, do Código Tributário Nacional, ao referir a validade jurídica, não se volta para a validade enquanto instituto de direito civil, à conformidade do negócio jurídico com os seus pressupostos legais, mas sim à validade enquanto sinônimo de licitude, de legalidade da conduta praticada pelo agente enquanto conforme ao direito positivo.

Com efeito, em um dado dispositivo legal, a função dos incisos é discriminar hipóteses da regra insculpida no *caput*, complementá-la. Assim, os dispositivos devem ser interpretados



em sua completude, não sendo admissível que se construa isoladamente o conteúdo de cada um dos elementos que compõem o diploma legal. Portanto, o inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional deve ser apreendido à luz do disposto no *caput*, cuja dispositiva se volta para a interpretação do fato jurídico tributário. Deste modo, (*caput*) ao se interpretar os textos legais para construir, *in abstracto*, o fato jurídico tributário que compõe a hipótese/antecedente da regra-matriz de incidência tributária²⁶ - norma geral e abstrata que institui o tributo e positiva a sua hipótese de incidência²⁷ -, (inciso I) deve ser observada a diretriz de que a validade jurídica dos atos a serem praticados pelos sujeitos passivos é irrelevante.

Como a interpretação do fato jurídico tributário está inserida no âmbito do antecedente normativo, da definição, da construção de sentido do texto legal, não há como condicionar a compreensão do fato jurídico tributário (fato abstrato) a uma verificação de validade que ocorreria somente após a celebração do negócio jurídico e, conseqüentemente, a ocorrência do fato jurídico tributário (fato concreto). Assim, o inciso I não suportar a conclusão de que a validade jurídica enunciada se refere à teoria da invalidade dos negócios jurídicos, pois, caso contrário, se criaria um paradoxo; a definição da norma dependeria de circunstâncias que são aferíveis somente após a sua incidência, mas como seria possível construí-la e atestar a sua incidência sem dispor de todos os elementos necessários para tanto? É necessário, portanto, compreender a expressão validade jurídica em termos objetivos e que possam ser aferidos abstratamente, independentemente de qualquer ocorrência concreta e futura.

Para o direito civil a validade é consequência do negócio jurídico cuja formação se deu em conformidade com a lei. Porém, é preciso admitir que a expressão validade jurídica é

²⁶ Como toda norma jurídica, a regra-matriz de incidência tributária é fruto da interpretação do direito positivo, sendo de grande valia para sistematizar a legislação dos tributos, não raras vezes esparsa, vaga e não técnica, permitindo-se a delimitação do fenômeno tributário e da relação jurídica decorrente. Identifica-se, por meio da regra-matriz de incidência tributária, o fato social que enseja a tributação (critério material), o local (critério espacial) e o tempo (critério temporal) em que tal fato considera-se ocorrido, bem como a relação jurídica decorrente, pela qual o sujeito passivo deve pagar ao sujeito ativo (critério pessoal) o tributo devido, apurado a partir da aplicação da alíquota à base de cálculo correspondente (critério quantitativo).

²⁷ “‘Norma jurídica’ é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deontico, com o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem-sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. Certamente ninguém entenderia uma ordem, em todo seu alcance, apenas com a indicação, por exemplo, da conduta desejada: ‘pague a quantia de x reais’. Adviriam desde logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que tem o condão de oferecer o sentido completo da mensagem, isto é, a identificação da pessoa titular do direito, do sujeito obrigado, e, ainda, como, quando, onde e por que deve fazê-lo. Somente então estaríamos diante daquela unidade de sentido que as prescrições jurídicas necessitam para serem adequadamente cumpridas. Em simbolismo lógico represento assim: $D[F \rightarrow (S'RS'')]$, que interpreto *deve ser que, dado o fato F, então se instale a relação jurídica R, entre os sujeitos S' e S''*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 531).



ambígua e pode ser compreendida de forma mais ampla, como ato lícito. As ilicitudes estão previstas abstratamente no ordenamento jurídico e são determinadas de forma objetiva por simples critérios de subsunção, o que possibilita serem atreladas à definição de fato jurídico tributário. Desta forma, o Código Tributário Nacional, ao prever que a definição legal do fato jurídico tributário é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, aponta no sentido de que a leitura do texto legal e a construção do seu conteúdo semântico para formar a regra-matriz de incidência tributária não devem levar em consideração se o fato imponible decorreu de uma conduta lícita (juridicamente válida) ou ilícita do sujeito passivo.

Esse entendimento é respaldado pela própria definição legal de tributo.

O art. 3º do Código Tributário Nacional, no cumprimento do determinado pelo art. 146, III, *a*, da Constituição Federal, enuncia a definição legal de tributo, delimitando-o como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”²⁸. A prestação que reunir, cumulativamente, todas essas características possui natureza jurídica tributária, independentemente de sua denominação, atraindo para si a aplicação de todas as regras e princípios que compõem o Sistema Tributário Nacional.

Ao decompor cada um dos pressupostos, se tem o seguinte, em síntese: (a) Prestação pecuniária: dever específico de dar determinada quantia em dinheiro, ou algo que possa ser expresso em dinheiro, para o Ente Federativo. (b) Compulsória: a obrigação/prestação nasce obrigatoriamente uma vez realizado o fato jurídico tributário previsto na lei instituidora do tributo, independentemente da vontade do sujeito passivo. Contrapõe-se à obrigação contratual, que é facultativa, na qual o sujeito passivo tem a liberdade de contratar e, conseqüentemente, obrigar-se. (c) Que não constitua sanção de ato ilícito: a tributação opera no campo da licitude, de modo que a prestação deve decorrer de um fato jurídico lícito. Os fatos ilícitos não são tributados, sendo reservados ao campo do direito sancionatório. (d) Instituída em lei: o Princípio da Legalidade estrita em matéria tributária consubstancia corolário do Estado Democrático de Direito, de modo que as obrigações e restrições de direitos, inclusive de natureza tributária,

²⁸ Nesse sentido, manifestou-se o Ministro VELLOSO em voto proferido ao Recurso Extraordinário nº 138.248/CE: “Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário, que a Constituição inscreve em seus artigos 145 a 165. Tributo, sabemos, encontra definição no artigo 3º do C.T.N., definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas, de entregar uma certa importância em dinheiro ao Estado”.



somente podem ser impostas mediante lei. (e) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a prestação deve ser exigida mediante ato administrativo previsto e regrado pela legislação, que traça os parâmetros para a sua formalização e cobrança.

Importa ao estudo o pressuposto “que não constitua sanção de ato ilícito”.

O Código Tributário Nacional, ao afastar caráter sancionatório do tributo, estabelece o binômio lícito/ilícito, sendo que apenas fatos jurídicos legais podem ser eleitos como desencadeadores de obrigação tributária. “O vínculo jurídico não surge em virtude da violação de alguma lei, mas por realizar eventos lícitos contemplados como hipótese de incidência de tributos”²⁹. Assim, “Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade”³⁰. Carvalho aponta que a reserva feita pela definição positivada é pertinente, “pois separa-se, com clareza, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários”, na medida que “Como são idênticos os vínculos isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que pode ser reconhecida a índole da exação”³¹.

O apontamento feito por Carvalho revela-se importante na medida em que demonstra que a norma jurídica abstrata, sem a devida contextualização do fato jurídico previsto em seu antecedente, pode ter a sua delimitação e aplicabilidade comprometidas, sendo legítimo investigar eventual impropriedade de se atribuir natureza tributária a um ato ilícito, ou sancionar um ato lícito. Não há texto sem contexto. Por exemplo, o art. 208 da Lei nº 9.503/97 prevê que o condutor de veículo que avançar sinal vermelho do semáforo (antecedente da norma jurídica abstrata) deve pagar a quantia de R\$ 293,47 (consequente da norma jurídica abstrata), dever pecuniário este denominado multa. Como é possível afirmar que essa obrigação pecuniária, compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada não seria um tributo ao invés de, efetivamente, possuir natureza jurídica de sanção, como denominada pela Lei nº 9.503/97? A resposta é dada pelo contexto da própria lei, que aponta no sentido de que o sinal vermelho consubstancia um indicador luminoso de parada

92

²⁹ CHIESA, Clélio. Instituição de tributo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho; VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/303/edicao-1/instituicao-de-tributo>. Acesso em: 20 dez. 2021

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 59

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 375



obrigatória, que pode ser avançado única e exclusivamente na hipótese prevista no art. 44-A, qual seja, quando houver sinalização indicativa que permita essa conversão, desde que o trânsito ocorra em velocidade moderada e não haja pedestre atravessando a via. Logo, o ato de avançar sinal vermelho é ilícito, sujeito à sanção, e não à tributação.

Nessa linha, o fato jurídico tributário descrito no antecedente da regra-matriz de incidência tributária nunca poderá ser juridicamente inválido – v.g. um ato ilícito –, à medida que, para a prestação assumir natureza de tributo, necessariamente a hipótese deve prever um fato lícito. Isso não quer dizer, porém, que a atividade ou a conduta, exercida pelo sujeito passivo, concretizadora do fato jurídico tributário também há de ser necessariamente lícita; é possível que a obrigação tributária nasça a partir de uma prática ilícita. A ilicitude se encontra na conduta do agente, e não nas repercussões econômicas e jurídicas que produz, estas desencadeadoras de tributação. Esse fenômeno é denominado pela doutrina como Princípio *Pecunia Non Olet*, expressão que significa o dinheiro não tem cheiro e tem origem na Roma Antiga, quando foi instituído um tributo sobre o uso de banheiros públicos e conforma³², justamente, a previsão do inciso I ora analisado.

O art. 26 da Lei nº 4.506/64, que institui o Imposto sobre a Renda das pessoas físicas, exemplifica a situação em apreço, ao dispor que “Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem”. Uma transação ilícita ocorre, por exemplo, no caso de corrupção mediante recebimento de dinheiro. A corrupção passiva é tipificada pelo art. 317 do Código Penal como conduta delituosa, tendo por consequência a pena de reclusão de dois a doze anos e multa. Não há nenhuma consequência tributária para o ato de solicitar o receber vantagem ou promessa de vantagem indevida em razão da função que ocupa o sujeito, e nem poderia haver, pois senão estar-se-ia tributando um ato eleito pela legislação como ilícito. Contudo, a corrupção passiva gera um acréscimo patrimonial ao sujeito corrompido, o qual assume natureza jurídica de provento de qualquer natureza e, conseqüentemente, concretiza o fato jurídico tributário do imposto sobre a renda. O tributo incide sobre a repercussão jurídico-econômica (fato jurídico tributário lícito) do crime de corrupção passiva (ato ilícito).

93

³² O Princípio *Pecunia Non Olet*, como bem deixa claro o voto da Ministra Laurita Vaz no Recurso Especial nº 1.208.583/ES, é um desdobramento do Princípio da Isonomia, pois “carrega consigo a idéia de igualdade de tratamento entre as pessoas que tenham capacidade contributiva semelhante, independentemente da maneira utilizada para alcançar essa disponibilidade econômica, isto é, não importa se o rendimentos tributáveis [sic] tenham ou não fonte lícita”.



Becker bem sintetiza essa questão:

É muito importante ter presente que, se o Direito Positivo liga ou condiciona determinado efeito físico ou econômico a um fato jurídico, aquele efeito físico ou econômico é eficácia jurídica deste fato jurídico. Noutras palavras, se este fato jurídico existe, mas sem eficácia (ex.: nulo), e acontece aquele efeito econômico (porque obedeceu à causalidade natural), é impossível atribuir a este fato jurídico o efeito econômico. O efeito econômico não foi causado pelo fato jurídico ineficaz, mas pelo fato físico ou humano subjacente.³³

É preciso observar que se a ato ilícito for a prestação de um negócio jurídico subjacente, este será inválido, pois eivado de nulidade diante da ilicitude do seu objeto. O negócio jurídico invalidado, com a reversão dos seus eventuais efeitos, é tido como nunca ocorrido pelo ordenamento jurídico, de modo que não há que se falar em incidência tributária. O art. 116 do Código Tributário Nacional³⁴ confirma essa leitura, visto que, diante da nulidade, retira-se toda a aptidão do negócio jurídico para produzir os seus efeitos, acarretando que a situação de fato ou a situação jurídica consistente no fato jurídico tributário será desfeita, expurgada do sistema.

Não se vislumbra nesse entendimento nenhuma contradição com o Princípio do *Pecunia Non Olet*. Nem todos os fatos eleitos como fatos jurídicos tributários consubstanciam, *per se*, negócios jurídicos (v.g. transmitir bens *causa mortis*, auferir renda, auferir receita bruta ou faturamento, auferir lucro, ser proprietário de imóvel urbano ou rural ou de veículo automotor, dentre outros); assim sendo, quando realizados, provocam a incidência tributária, mesmo que o fato que lhes originou seja ilícito (art. 118. I, Código Tributário Nacional). Porém, para os fatos jurídicos tributários que impescindem de negócio jurídico (v.g. realizar operação de venda de mercadoria, realizar operação com produto industrializado, realizar operação de importação ou de exportação etc.), deve esse ser válido, pois somente assim será apto a permanecer no sistema jurídico e produzir todos os efeitos que lhes são inerentes.

A legislação corrobora essa linha argumentativa.

A operação de importação (negócio jurídico) que se enquadrar no art. 689 do Decreto nº 6.759/09 – Regulamento Aduaneiro – sujeita a mercadoria importada à pena de perdimento, ou seja, o importador perde a titularidade sobre o bem, que passa a pertencer ao Poder Público

³³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 490

³⁴ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza 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.



federal para posterior destruição ou leilão. Por sujeitar-se à pena de perdimento, a operação de importação tem objeto ilícito, acarretando a sua nulidade. Neste caso, o Regulamento Aduaneiro prevê que não há incidência do imposto de importação, sendo passível de serem restituídos eventuais recolhimentos realizados³⁵. Por outro lado, um dos pressupostos da usucapião é a posse precária do imóvel, com *animus domini* (art. 1238, Código Civil³⁶). A precariedade da posse nada mais é do que um ato ilícito, pois a posse justa se torna injusta pelo termo da tratativa original, mas a incidência e recolhimento do IPTU é tido pela jurisprudência como um dos requisitos para demonstrar o intento do possuidor.

Portanto, a validade jurídica referida pelo inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional não se confunde, embora se correlacione, com a validade do negócio jurídico versada no Código Civil. Para os fatos jurídicos tributários que consubstanciam negócios jurídicos, a validade é essencial para desencadear a incidência tributária³⁷, à medida que consubstancia pressuposto para produzir os efeitos que lhes são inerentes. Por outro lado, para os fatos jurídicos tributários desassociados de um negócio jurídico, vigora o Princípio do *Pecunia Non Olet*, subsistindo a incidência tributária ainda que a sua causa subjacente esteja eivada de ilegalidade.

95

³⁵ Art. 71. O imposto não incide sobre: [...] III - mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso III, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77); [...]

³⁶ Art. 1.238. Aquele que, por quinze anos, sem interrupção, nem oposição, possuir como seu um imóvel, adquire-lhe a propriedade, independentemente de título e boa-fé; podendo requerer ao juiz que assim o declare por sentença, a qual servirá de título para o registro no Cartório de Registro de Imóveis.

³⁷ Nesse sentido, precedente do Superior Tribunal de Justiça: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ITBI. DECLARAÇÃO JUDICIAL DE NULIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO DE COMPRA E VENDA DO IMÓVEL. INSUBSISTÊNCIA O FATO GERADOR DO TRIBUTO. RESTITUIÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE IMPOSTO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA DO DISTRITO FEDERAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. De acordo com os arts. 156, II da CF, e 35, I, II, e III do CTN, o fato gerador do ITBI ocorre, no seu aspecto material e temporal, com a efetiva transmissão, a qualquer título, da propriedade imobiliária, o que se perfectibiliza com a consumação do negócio jurídico hábil a transmitir a titularidade do bem, mediante o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis. 2. Na hipótese dos autos, o negócio jurídico que ensejou a transferência de propriedade do imóvel e, por conseguinte, a tributação pelo ITBI, não se concretizou em caráter definitivo devido à superveniente declaração de nulidade por força de sentença judicial transitada em julgado. 3. Logo, não tendo havido a transmissão da propriedade, já que nulo o negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, ausente fato gerador do imposto em apreço, nos termos dos referidos arts. 156, II da CF, e 35, I, II, e III do CTN, sendo devida a restituição do correspondente valor recolhido pelo Contribuinte a tal título. 4. Nesse contexto, correto o acórdão embargado ao condenar o Ente Público na restituição dos valores pagos a título de ITBI, pois a anulação judicial do negócio jurídico de compra e venda teve por efeito jurídico tornar insubsistente o fato gerador do tributo. 5. Embargos de Divergência do DISTRITO FEDERAL não providos. (EREsp 1493162/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2020, DJe 21/10/2020)



3 INCISO II DO ART. 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional, em seu art. 118, inciso II, dispõe que a definição legal do fato jurídico tributário é interpretada abstraindo-se os “efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”. Considerando que a incidência tributária depende da validade do negócio jurídico que lhe consubstancia, os efeitos referidos no dispositivo em comento são aqueles normais e previstos no ordenamento jurídico para cada espécie de negócio jurídico. Assim, perante o dispositivo, a incidência tributária ocorre uma vez formado o negócio jurídico, ou seja, quando, sendo existente e válido, também se torne eficaz³⁸, apto a produzir os seus efeitos, ainda que estes ocorram posteriormente ou não venham a ocorrer. A conclusão do negócio jurídico pouco importa para a incidência tributária.

Por exemplo, são efeitos típicos do contrato de compra e venda de bens, a transferência do domínio da coisa por um dos contratantes e o pagamento do preço avençado pela outra parte. Pode ocorrer, porém, a inadimplência contratual por qualquer um dos sujeitos. A norma esculpida a partir do inciso II do art. 118 do Código Tributário Nacional exige que a incidência tributária ocorra nessa hipótese, ainda que haja obrigações contratuais pendentes de cumprimento. Assim, a operação de compra e venda de mercadorias é tributada no momento da saída do estabelecimento vendedor, ainda que o comerciante não tenha recebido o preço correspondente³⁹. A operação de concessão de mútuo é tributada no instante da disponibilização

96

³⁸ “O plano da eficácia é a etapa derradeira do percurso do fato jurídico, que tem por finalidade justamente produzir os efeitos desejados: surgimento, alteração ou extinção de relações jurídicas; direitos subjetivos, deveres jurídicos, pretensões, obrigações, ações, qualidades jurídicas das pessoas e coisas. [...] Eficácia diz respeito à irradiação dos efeitos do fato jurídico, previstos na norma jurídica, quando esta incide sobre o suporte fático concreto (= o que se efetivou no mundo da vida).” (LÓBO, Paulo. *Direito civil*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 588)

³⁹ Nesse sentido, precedente do Supremo Tribunal Federal: EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INADIMPLÊNCIA DO USUÁRIO. COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PELA EMPRESA PRESTADORA DO SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. Recurso Extraordinário em que se debate a possibilidade de compensação do ICMS recolhido sobre prestações de serviço de telecomunicação, cujos valores não foram vertidos à empresa prestadora (contribuinte de direito) em razão da inadimplência do usuário (contribuinte de fato). 2. Relativamente aos encargos tributários suportados pelas empresas em face da inadimplência do consumidor final, esta SUPREMA CORTE já fixou tese, sob a sistemática da repercussão geral, no julgamento do RE 586.482-RG (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tema 87), no sentido de que: As vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, visto que integram a receita da pessoa jurídica. 3. Embora o precedente verse sobre tributo distinto (PIS/COFINS), com base de cálculo diversa (receita bruta das empresas), o raciocínio desenvolvido por esta SUPREMA CORTE no referido julgado, no sentido de que as vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo do tributo, aplica-se igualmente ao presente caso, tendo em vista que a inadimplência do consumidor final não obsta a ocorrência do fato gerador do tributo, por se tratar de evento posterior e alheio ao fato gerador do imposto. 4. Conforme previsto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar 87/96, o ICMS-comunicação incide sobre a prestação onerosa de serviços de



do dinheiro ao tomador, ainda que este não realize o saque junto à instituição financeira. No regime de caixa, a receita bruta da pessoa jurídica é tributada no momento da emissão da fatura, mesmo que haja inadimplência posterior⁴⁰.

Carvalho, faz referência a três planos de eficácia: a eficácia técnica, a eficácia jurídica, e a eficácia social. Sob a primeira perspectiva (eficácia técnica), a norma jurídica será eficaz quando, sob uma visão abstrata, se aferir ser possível apreender o seu conteúdo e ser viável a sua incidência. A eficácia técnica pode ser subdividida em eficácia sintática, quando inexistirem óbices para que ocorra a incidência (v.g. existência de norma inibidora, ou ausência de norma

comunicação (por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza); assim, uma vez prestado o serviço ao consumidor, de forma onerosa, incidirá necessariamente o imposto, independentemente de a empresa ter efetivamente auferido receita com a prestação do serviço. 5. O que efetivamente pretende a recorrente é - a pretexto de fazer valer os princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e vedação ao confisco - repassar ao Erário os riscos próprios de sua atividade econômica, face a eventual inadimplemento de seus consumidores/usuários, o que não possui qualquer respaldo constitucional, sendo, portanto, absolutamente inadmissível acolher tal pretensão. 6. Por outro lado, se atendessem esta pretensão, a SUPREMA CORTE estaria atuando como legislador positivo, modificando as normas tributárias inerentes ao ICMS para instituir benefício fiscal em favor dos contribuintes, o que ensejaria violação também ao princípio da separação dos Poderes (art. 2º da Carta Magna) 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 705, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "A inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações". (RE 1003758, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 17/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-102 DIVULG 27-05-2021 PUBLIC 28-05-2021)

⁴⁰ Nesse sentido, precedente do Supremo Tribunal Federal: EMENTA TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA. 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/76). 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. 4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. 5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 586482, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-119 DIVULG 18-06-2012 PUBLIC 19-06-2012 RDDT n. 204, 2012, p. 149-157 RT v. 101, n. 923, 2012, p. 691-706 RTJ VOL-00234-01 PP-00180)



regulamentar quando esta for exigida pela lei), eficácia semântica, quando for possível compreender o texto legal e construir o seu sentido, e eficácia pragmática, quando não há empecilhos para a sua aplicação, relativamente aos agentes que detém a competência para tanto. Sob a segunda perspectiva (eficácia jurídica), a norma será eficaz quando ocorrer a sua incidência, instaurando-se a relação jurídica prevista abstratamente em seu consequente. Sob a terceira perspectiva (eficácia social), a norma será eficaz quando a norma individual e concreta gerada pela incidência for respeitada e/ou cumprida pelos sujeitos envolvidos⁴¹. O art. 118, II, do Código Tributário Nacional exige, para a incidência tributária, que o negócio jurídico tenha eficácia jurídica, ou seja, que jurídico tenha sido concretizado, bem como eficácia técnica sintática, que esteja apto a produzir seus efeitos, sem impedimentos legais. Não se exige, porém, eficácia social.

Essa interpretação é construída a partir do Código Tributário Nacional e do Código Civil.

O art. 116 do Código Tributário Nacional prevê que o fato jurídico tributário pode consistir em uma situação de fato ou uma situação de direito. Na primeira, considera-se ocorrida “desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhes são próprios”, ou seja, a partir de quando o fato social considera-se ocorrido, portanto, existente, enquanto a segunda, “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”, vale dizer, quando a relação jurídica é formalizada conforme determinado pelas diretrizes legais. Atualmente, não se vislumbra no ordenamento fato jurídico tributário consistido em situação de fato, ao passo que há inúmeros que consubstanciam situação de direito, envolvendo propriedade de bens, transmissão de direitos, sucessão hereditária, dentre outros.

À sua vez, as normas privadas que regulam as condições dos negócios jurídicos apontam que a incidência tributária exige, ao menos, a aptidão do negócio jurídico para produzir efeitos que lhes são inerentes. É possível que o negócio jurídico que consubstancie fato jurídico tributário esteja sujeito à condição suspensiva, que subordina a aquisição dos direitos contratados à ocorrência de um evento futuro pré-determinado (art. 125, Código Civil), ou à condição resolutiva, cuja ocorrência provoca a resolução do negócio até então vigente e eficaz (arts. 127 e 128, Código Civil). Ambas as condições impõem restrições à eficácia técnica do

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 115/116



negócio jurídico, seja diferindo-a, seja limitando-a no tempo. Impedem a incidência tributária enquanto o negócio não viger em sua plenitude.

Os arts. 125, 127 e 128 do Código Civil, à luz do art. 110 do Código Tributário Nacional, seriam suficientes, *per se*, para obstar a incidência tributária enquanto o negócio jurídico não estiver apto a produzir os seus efeitos; porém, o próprio sistema tributário reconheceu esse fenômeno por meio do art. 117 do Código Tributário Nacional⁴².

Assim, a partir do momento em que o negócio jurídico reúna as condições de existência, validade e eficácia (jurídica e técnica sintática), sujeita-se à incidência tributária, ainda que socialmente ineficaz, vale dizer, que seus efeitos próprios não sejam concretizados⁴³.

CONCLUSÃO

O direito tributário é um direito de sobreposição no sentido de que apropria-se de institutos do direito privado para delimitar as materialidades previstas em norma jurídica tributárias passíveis de tributação.

O fundamento deste argumento conforma-se com o art. 110 do Código Tributário Nacional, norma nacional e federativa, portanto de observância obrigatória por seus destinatários, que proíbe alterar a definição, o conteúdo e o enalce de institutos, conceitos e formas originários do direito privado quando estes forem utilizados pela Constituição Federal para definir a competência tributária. É o reconhecimento de que a teoria geral do direito é ponto de convergência de todos os ramos do direito, inclusive o tributário.

Um possível conflito de interpretação entre a teoria geral da invalidade dos negócios jurídicos pode ocorrer em face do art. 118 do Código Tributário Nacional. Este prevê que a definição do fato jurídico tributário deve ser interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos

⁴² Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

⁴³ SCHOUERI segue essa linha: “É importante firmar o entendimento: o inciso I do artigo 118 apenas se aplica para os casos em que o legislador tributário não vinculou a obrigação tributária à existência de um negócio jurídico; se este é a própria hipótese tributária, inexistindo, por invalidade, o negócio, não há que falar em fato jurídico tributário. O inciso II do artigo 118, por sua vez, é aplicado àqueles casos em que o negócio jurídico, enquanto tal, é relevante para a tributação. Nesses casos, inverte-se o raciocínio e já não se investiga se o negócio produziu efeitos: ou quais seus efeitos, bastará, para a tributação, a existência da “situação jurídica”. Bastará, em síntese, o negócio, para concretizar-se o fato jurídico tributário.” (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book. p. 1613)



atos efetivamente praticados pelo sujeito passivo e os efeitos que o negócio jurídico efetivamente produzir.

Considerando que os negócios jurídicos são regulamentados por normas da teoria geral do direito civil, os negócios tributários devem se submeter ao regramento deste ramo do direito privado. Assim, são válidos os negócios jurídicos celebrados por agente capaz, cujo objeto seja lícito, possível, determinado ou determinável, que obedeça a forma prescrita ou não defesa em lei e no qual a declaração de vontade ocorra lícita, livre e espontaneamente. A inobservância desses pressupostos eiva o negócio de defeito – que pode ser sanável ou insanável –, tornando-o inválido.

A validade do negócio jurídico impacta diretamente na sua eficácia, na aptidão de produzir efeitos. O negócio jurídico nulo não reúne condições de produzir efeitos, devendo ser restabelecido o *status quo ante* à sua celebração. À sua vez, o negócio jurídico anulável é válido e eficaz até que sobrevenha a sua anulação, motivada por provocação do sujeito prejudicado pelo defeito.

O controle de validade do negócio jurídico é sempre realizado *in concreto*, a partir da norma individual e concreta formalizada com a sua celebração. A validade jurídica dos negócios com repercussão tributária à que se refere o art. 118, I, do Código Tributário Nacional deve ser interpretada de forma mais ampla, reconhecendo-se ocorrido o negócio jurídico tributário e submetido aos efeitos da incidência tributária independentemente de o fato imponible ter decorrido de uma conduta lícita ou ilícita do sujeito passivo, mas, juridicamente, válida.

Defende-se que fato jurídico tributário sempre será um fato jurídico, dotado de conteúdo econômico, portanto, sujeito aos efeitos tributários da incidência. Porém, a repercussão econômica tributável (lícita) pode resultar de uma conduta antijurídica (ilícita), circunstância que não impede o fenômeno da posituação (incidência tributária), que será deflagrada com a conclusão (critério temporal) do negócio jurídico.

Um negócio jurídico inválido é também ilícito e escapa à incidência tributária, pois não tem o condão de estabelecer qualquer relação jurídica entre as partes contraentes – ou, caso o faça, tem por consequência o desfazimento dos seus efeitos –, de forma que acaba por não concretizar o fato jurídico tributário.

Com este conjunto de argumentos é possível sustentar uma interpretação para harmonizar a interdisciplinariedade entre a teoria geral dos negócios jurídicos e as normas tributárias de incidência fiscal em prol da eficácia social das normas tributárias. A interpretação



sistemática contribui para construir argumentos jurídicos harmônicos por ocasião da interpretação do ordenamento jurídico tributário e cria um ambiente de segurança jurídica e previsibilidade para a realização de negócios jurídicos.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. E-book.

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

BIANCA, Massimo Cesare. *Diritto civile: il contratto*. 2. ed. ristampa. Milano: Giuffrè, 2000. v.3.

BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: Servanda, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CHIESA, Clélio. Instituição de tributo. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho; VIEIRA, Maria Leonor Leite; LINS, Robson Maia (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/303/edicao-1/instituicao-de-tributo>. Acesso em: 20 dez. 2021.

DINIZ, Maria Helena, *Curso de direito civil brasileiro*. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, v. 1.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Direito civil: teoria geral*. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil: parte geral*. 7. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

LÔBO, Paulo. *Direito civil*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.



PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 5. ed. São Paulo: Forense, 1978. p. 549, v. I.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

TARTUCE, Flávio. *Direito civil: lei de introdução e parte geral*. 12. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016. v. 1.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Dos efeitos do negócio jurídico no novo código civil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte/MG, p. 91-123, fev/2001.

