



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO
DIREITO PÚBLICO

FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO
ATO-FATO JURÍDICO

JOSÉ ANTÔNIO FERREIRA GARRIDO

Salvador
Março/2012

JOSÉ ANTÔNIO FERREIRA GARRIDO

**FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO
ATO-FATO JURÍDICO**

Dissertação apresentada no curso de Mestrado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público.

Salvador
Março/2012

TERMO DE APROVAÇÃO
FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ATO-FATO
JURÍDICO

JOSÉ ANTÔNIO FERREIRA GARRIDO

Dissertação aprovada no curso Mestrado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público, pela banca examinadora.

Prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta (orientador) — _____
Doutor (PUC/SP), Mestre (UFBA).

Prof. _____ — _____
Doutor (_____), Mestre (_____).

Prof. _____ — _____
Doutor (_____), Mestre (_____).

Salvador, 5 de março do ano de 2012.

“A indigência do pensamento é uma contingência a que se não conseguem furtar sequer os que geralmente pensam grandiosa e ousadamente. Porém essa indigência se insinua mais facilmente onde predomina a preocupação com a acumulação acelerada do conhecimento. A leitura dinâmica é adversária do pensar meditante e da serenidade amadurecida do pensar. Por essa via, o conhecimento é consumido como um artigo descartável. Tão depressa como é apropriado por quem o acumula, pode ser desperdiçado no verbalismo vazio do discurso cotidiano” (**José Souto Maior Borges**. *Acumular conhecimento e acumular riqueza*. In “Ciência Feliz”. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 43).

“O Talento educa-se na calma; o Caráter, no tumulto da vida” (**Johann Goethe**)

Este trabalho é inteiramente dedicado a Aquilino Camiña Garrido e a Maria do Loreto Ferreira Garrido, por tudo que representam para mim.

RESUMO

O trabalho centra a preocupação na demonstração de que o fato gerador da obrigação tributária concernente ao tributo é, segundo o direito positivo brasileiro, invariavelmente, um ato-fato jurídico. No plano da existência do fato jurídico, destaca-se o ato-fato jurídico como aquele em cujo suporte fático está uma conduta humana para a qual a vontade não tem qualquer relevância quer seja para a configuração do fato, quer seja para a produção de efeitos jurídicos. Esta categoria não se submete ao plano da validade; apenas ao da existência e ao da eficácia. O fato jurídico tributário é o previsto em lei (tipo legal), de necessário conteúdo econômico e cuja ocorrência é suficiente para o nascimento da obrigação *ex lege* de pagar o tributo, sendo irrelevante a manifestação de vontade do sujeito que praticou o (f)ato para a produção dessa eficácia jurídica. O enquadramento do fato jurídico tributário dentro da Teoria do Fato Jurídico é uma atividade inteiramente jungida ao que dispõe o direito positivo. Assim, a interpretação das normas gerais de direito tributário contidas no CTN norteia a classificação do fato jurídico tributário. Malgrado se costume enquadrá-lo ora como fato jurídico em sentido estrito, ora como ato jurídico em sentido estrito, o exame dos arts. 109, 118 e 126 daquela codificação conduz à conclusão de que o fato gerador é um ato-fato jurídico. O primeiro afirma que os princípios gerais de direito privado são utilizados para a definição, o conteúdo e o alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não influenciam na definição dos efeitos tributários, de sorte que a norma tributária atribui eficácia autônoma aos fatos tributários. Segundo o art. 118, o fato gerador deve ser interpretado com a abstração da validade jurídica dos atos que compõem o suporte fático de incidência da norma jurídica, de modo que, inserido neste, o fato tributário não se submete a exame de validade. Além destes dispositivos, a interpretação do art. 126 do CTN induz à desvinculação da capacidade de exercício tributária passiva (aptidão de se tornar sujeito passivo do tributo por ter praticado o fato tributário) à capacidade civil as pessoas físicas bem assim à transitória restrição ao exercício de capacidade jurídica específica destas; dessarte, mesmo o sujeito que não tem capacidade de manifestar sua vontade na prática do ato ou na definição dos efeitos jurídicos deste, pratica fato tributário e se torna sujeito passivo do tributo. Por serem normas gerais, impõem que toda obrigação tributária exsurge independentemente da vontade do sujeito, por eficácia jurídica do fato diretamente imposta pela norma jurídica. Dessa constatação decorrem algumas conseqüências: a) dos atos inválidos (nulos ou anuláveis) podem surgir obrigações tributárias; b) as confissões de débito fiscal não têm a eficácia constitutiva da obrigação

tributária, haja vista que a manifestação de vontade do confitente é irrelevante para essa eficácia; c) impossibilidade de novação do crédito tributário, eis que, além de inexistir necessária lei complementar nesse sentido, a vontade (*animus novandi*) é essencial; d) tributação dos efeitos econômicos dos atos ilícitos.

Palavras-chave: Tributo. Fato gerador da obrigação tributária. Ato-fato jurídico. Obrigação tributária principal. Capacidade de exercício de direito. Invalidez. Ato ilícito.

ABSTRACT

The work focuses on demonstrating the concern that the taxable event of the fiscal debt is, invariably, one juridical act-fact, according to the positive law system in Brazil. In terms of the existence of the juridical fact, should point out the juridical act-fact as one in which factual basis stays a human conduct to which the will has no relevance, either to the configuration of fact, whether for the production of legal effects. This category does not submit itself to the plan's validity; only to the existence and effectiveness. The juridical fact is the fact provided by law (legal type) of an economic need and whose occurrence is sufficient for the birth *ex lege* the obligation to pay the tax, being irrelevant the consent from the individual who committed the (f)act for the production of this legal effectiveness. The framework of the juridical and fiscal fact within the Theory of Juridical Fact represents an activity that is completely integrated to the positive law. Thus, the interpretation of the general tax norms contained in the CTN guides the classification of juridical tax fact. Despite the custom to frame it sometimes as a juridical fact *strict sense*, or as juridical act *strict sense*, the examination of the arts. 109, 118 and 126 from CTN leads to the conclusion that the taxable event is a juridical act-fact. The first article (art. 109 CTN) states that the general principles of private law are used to define the content and the scope of its institutions, concepts and forms, but do not influence the definition of tax effects, so that the effective tax norm assigns autonomous effectiveness to the tax facts. According to the art. 118 CTN the taxable event should be interpreted with the abstraction of the legal validity of acts that constitute the factual support of the legal incidence, so that, when inserted in the factual support, the tax fact is not subjected to validity examination. Beyond these articles, the interpretation of art. 126 CTN induces the untying of the passive tax capacity (ability to become liable to tax for having practiced the tax fact) to the civil capacity of the persons, as well as the temporary restriction on the exercise of their legal capacity. Thus, even the person who has no ability to express their will in the act or in the definition of its legal effects, practices fiscal fact and becomes liable to the taxation. For the reason of being general norms, require that all tax liability appears independently of the will of the person, because of the legal effectiveness of the fact directly imposed by the legal norm. This observation leads to some consequences: a) from the invalid acts (null or voidable) may arise tax obligations; b) the confessions of tax debt are not effective constituent of the tax liability, because the manifestation of will of the taxpayer is irrelevant to its effectiveness; c) impossibility of renewal of the tax credit, besides the

inexistence of necessary supplementary law in this sense, the will (*novandi animus*) is essential; d) the taxation of the economic effects from the tort acts.

Keywords: Tribute. Taxable event of the tax liability. Legal act-fact. Fiscal debt. Ability to exercise the right. Invalidity. Tort.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Abgabenordnung [Código Tributário (alemão)] — **AO**
Artigo — **art.**
Artigos — **arts.**
Código Civil Brasileiro de 1916 — **CC/1916**
Código Civil Brasileiro de 2002 — **CC/2002**
Código Tributário Nacional — **CTN**
Constituição Federal — **CF**
Constituição Federal de 1967 — **CF/67**
Constituição Federal de 1988 — **CF/88**
Contribuição de Intervenção no domínio econômico — **CIDE**
Diário Oficial da Justiça — **D.O.J.**
Emenda Constitucional — **EC**
Exemplo gratia — *e.g.*
Imposto de Exportação — **IE**
Imposto de Importação — **II**
Imposto Predial Territorial Urbano — **IPTU**
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — **ICMS**
Imposto sobre Produtos Industrializados — **IPI**
Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza — **ISSQN**
Imposto sobre Operações Financeiras — **IOF**
Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores — **IPVA**
Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza — **IR**
Lei de Responsabilidade Fiscal — **LRF**
Recurso Especial — **RESP**
Recurso Extraordinário — **RE**
Superior Tribunal de Justiça — **STJ**
Supremo Tribunal Federal — **STF**
Verbi gratia — *v.g.*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO. DELIMITAÇÃO DO OBJETO.....	12
2. FATO JURÍDICO EM SENTIDO AMPLO.....	18
2.1. OS TRÊS PLANOS DA FENOMENOLOGIA JURÍDICA.....	26
2.1.1. A existência.	27
2.1.2. A validade.	29
2.1.3. A eficácia.	36
2.2. FATOS JURÍDICOS E SUA CLASSIFICAÇÃO.	42
2.3. ATOS JURÍDICOS EM SENTIDO AMPLO. AÇÃO E ELEMENTO VOLITIVO.	46
2.3.1. Ato jurídico em sentido estrito. Conceito e classificação.	48
2.3.2. Negócio jurídico.	49
2.4. ATOS-FATOS JURÍDICOS.	51
2.4.1. Noção.	51
2.4.2. Espécies categorizadas pela doutrina.	56
2.4.2.1. Atos reais.	57
2.4.2.2. Atos-fatos caducificantes.	58
2.4.2.3. Atos-fatos indenizativos.	59
2.4.3. Os planos fenomênicos do ato-fato jurídico: existência e eficácia.	59
3. TRIBUTO, NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA, FATO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.	63
3.1. CONCEITO DE TRIBUTO.	64
3.2. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E SEUS ASPECTOS.	76
3.2.1. O suporte fático de incidência. Antecedente da norma jurídica tributária.	80
3.2.2. A estrutura lógica da norma jurídica.	88
3.2.3. O plano eficaz. O conseqüente da norma jurídica tributária.	91
3.3. O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.	97
3.3.1. O necessário conteúdo econômico.	99
3.3.2. Previsão em lei. Princípio da legalidade e da tipicidade.	103
3.3.3. Espécies de fatos geradores.	113
3.4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.	115
3.4.1. O plano da eficácia do fato jurídico tributário. O conceito de obrigação tributária.	116
3.4.2. Tipos e características da obrigação tributária.	119
3.4.3. Distinção entre obrigação tributária e crédito tributário no direito brasileiro.	123
4. ENQUADRAMENTO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NA TEORIA DO FATO JURÍDICO.	131
4.1. A CLASSIFICAÇÃO COMO UMA ATIVIDADE DE BASE JURÍDICO-POSITIVA.	135
4.2. O SENSO COMUM TEÓRICO: O FATO GERADOR ORA COMO ATO JURÍDICO EM SENTIDO ESTRITO, ORA COMO FATO JURÍDICO EM SENTIDO ESTRITO.	140
4.3. SIGNIFICAÇÃO DA ASSERTIVA “A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É UMA OBRIGAÇÃO <i>EX LEGE</i> ”.	144
4.4. A VALIDADE E OS FATOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS. O ART. 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.	147

4.5. A IRRELEVÂNCIA DA CAPACIDADE CIVIL PARA A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA (ART. 126, INCISOS I E II, DO CTN).	152
4.6. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É, INVARIAVELMENTE, UM ATO-FATO JURÍDICO.	161
5. CONSEQÜÊNCIAS DA CLASSIFICAÇÃO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ATO-FATO JURÍDICO.	165
5.1. A INVALIDADE DO ATO/NEGÓCIO JURÍDICO QUE COMPÕE O SUPORTE FÁTICO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.	166
5.1.1. A questão do ato jurídico anulável e os efeitos tributários.	168
5.1.2. A questão do ato jurídico nulo e os efeitos tributários.	172
5.2. A INEFICÁCIA DAS CONFISÇÕES DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA. A QUESTÃO DAS DECLARAÇÕES FISCAIS E SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. CRÍTICA À SÚMULA 436 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.	173
5.3. A IMPOSSIBILIDADE DE NOVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.	187
5.4. A TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS.	192
5.5. A DENOMINADA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	196
6. CONCLUSÃO.....	201

REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO. DELIMITAÇÃO DO OBJETO.

Desde que a relação tributária deixou de ser vista como uma mera relação de poder, uma potestade exercida pelo Estado sobre o sujeito, mas passou a ser analisada como uma verdadeira relação jurídica¹, informada e conformada por normas jurídicas que prevêm direitos e deveres para os seus componentes — momento a partir do qual se pode cogitar de um direito tributário com certa autonomia — cresceram a preocupação e a importância em derredor do estudo do fato jurídico tributário.

Não são poucos os trabalhos, tanto na literatura pátria como na literatura estrangeira, que se propuseram a tratar, quer como tema central quer como premissa para análise de outras questões, do evento colocado pela norma jurídica tributária como causa para o surgimento da relação jurídica tributária. No Brasil, talvez o primeiro grande trabalho monográfico publicado cujo mote central tenha sido o fato jurídico tributário deve-se a Amílcar de Araújo Falcão². Seguiram-lhe outras obras monográficas que também dedicaram acurado estudo a respeito do fato jurídico tributário³.

Também são encontrados na literatura estrangeira importantes estudos a respeito do fato jurídico tributário. Dentre essas obras merece destaque, pela influência que exerceu sobre a doutrina tributária pátria, o trabalho de Dino Jarach, intitulado originariamente *El Hecho Imponible*⁴, publicado ainda na década de 40 do século passado (1943), com tradução brasileira⁵. Trabalho da doutrina estrangeira em derredor do fato jurídico tributário, aqui

¹ A respeito dessa transição, vale o exame de duas das obras de Ernst Blumenstein: *Direito Tributário Suíço*, 1926, e *Sistema de Direito Tributário*, 1945. Em sua segunda obra (*Sistema de Direito Tributário*, 1945), Ernst Blumenstein ressalta que a mais importante consequência da subordinação do imposto ao ordenamento jurídico, no sentido do moderno Estado de Direito, é a criação e configuração da relação jurídica impositiva; o imposto põe de manifesto os caracteres de uma relação jurídica. Abandona-se a idéia de uma relação calcada na força estatal, em que o indivíduo ocupava um puro estado de sujeição para uma verdadeira relação pautada em normas jurídicas adrede traçadas. Fernando Sainz de Bujanda atribui a Blumenstein a aportação científica capital ao direito tributário na terceira década no século XX, a chamada “etapa fundacional” do Direito Tributário (Cf. BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero. Vol. I. Introduccion. Volume Segundo*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 1985, p. 26-35).

² *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

³ A título meramente exemplificativo, pode-se mencionar: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.^a ed., 3.^a tir. São Paulo: Malheiros, 2002. PINHO, Alessandra Gondim. *Fato jurídico tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

⁴ *El Hecho imponible*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001.

⁵ *O Fato imponible — teoria geral do direito tributário substantivo*. Trad. De Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

publicado, que causou grande repercussão na doutrina pátria, deve-se a Gaston Jèze⁶, a quem se atribuiu a introdução, em nossa pragmática jurídica tributária, da expressão “fato gerador” da obrigação tributária⁷, posteriormente criticada por parte da doutrina⁸.

Manuais e cursos de direito tributário, escritos, tanto aqui como no estrangeiro, também fizeram uma profunda abordagem sobre o fato gerador da obrigação tributária, analisando seus elementos, suas características, suas espécies, a interpretação que se lhe deve conferir juntamente com a norma jurídica⁹. Todos com pretenso foco no respectivo direito positivo tributário tomado como referência.

⁶ Cf. “O ‘fato gerador’ do imposto. Contributo à teoria do crédito do imposto”. Tradução de Carlos da Rocha Guimarães. *Revista de direito administrativo*. Vol. II, fasc I. São Paulo: RT, 1945, p. 59-68. Seguiu-se-lhe, do mesmo autor, “Natureza e regime jurídico do crédito fiscal”. Tradução de Carlos da Rocha Guimarães. *Revista de direito administrativo*. Vol. III. São Paulo: RT, 1946, p. 59-68. Segundo a doutrina, os influxos desse trabalho deslocaram o eixo de análise da doutrina do fenômeno do “tributo” para o acontecimento que o tem como eficácia jurídica, o “fato jurídico tributário” [Cf. Paulo de Barros Carvalho. In. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. XVI (prefácio)]. Daí se dizer que fora, então, inaugurada a escola “glorificadora” do fato gerador.

⁷ Por todos, Luís Eduardo Schoueri. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 425.

⁸ A título exemplificativo: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 245-8. MELLO, Marcos Bernardes de. “Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária”. In. *Direito tributário moderno*. José Souto Maior Borges (coordenador). São Paulo: José Bushatsky editor, 1977, p. 34. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 318-321.

⁹ Também de forma ilustrativa, podem ser citados: AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. AYALA, Jose Luis Perez de. BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de derecho tributario*. 6.ª ed. Madrid: Editoriales de derecho reunidas S.A., 2004. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ª ed. São Paulo: Lejus, 2002. BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero. Vol. I. Introduccion. Volume Segundo*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 1985. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de derecho tributario*. 2.ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2004. FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. vol I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, 2005. JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3.ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español. Vol II. Derecho tributario: parte general (teoría general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones)*. 24.ª ed., corregida e puesta al día. Barcelona: Marcial Pons, 2004. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário — teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 27.ª ed. rev., atual. e amp., 2006. MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 6.ª ed. rev. amp. Atual. São Paulo: Dialética, 2005. MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Sistema tributário da Constituição de 1969 — curso de direito tributário — Vol. I*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3.ª ed. Vol. I e II. Rio de Janeiro: Forense, 1998. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15.ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999. PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario*. México: Fondo de Cultura Económica, 1939. ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributário. Parte general*. 16.ª ed. Navarra: Thomson Civitas, 2006. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São

Nada obstante, conquanto não se trate de tema a cujo respeito haja escassez de trabalhos, rareiam — quiçá faltem — estudos do fato gerador da obrigação tributária principal à luz da Teoria do Fato Jurídico. Explica-se.

Há, a rigor, uma carência de estudo do fato gerador sob o prisma da teoria do fato jurídico, analisada sob o enfoque de seus três planos fenomenológicos: existência, validade e eficácia. O suporte fático de incidência da norma jurídica tributária — que institui, em seu conseqüente, o nascimento da obrigação tributária principal (tributo) — enquadra-se na noção de fato jurídico em sentido estrito, ato jurídico em sentido amplo (em sua subdivisão: ato jurídico em sentido estrito e negócio jurídico) ou ato-fato? Dependerá do tipo de situação material de conteúdo econômico que a norma tributária eleger, segundo critérios de competência tributária adrede traçados pela Constituição Federal, como necessário e suficiente ao nascimento do dever jurídico tributário, ou se pode determinar uma categoria específica, *a priori*, segundo as normas gerais de direito tributário?

A resposta a estes questionamentos é haurida da teoria do fato jurídico desenvolvida aqui no Brasil por Pontes de Miranda, seguida, difundida e aperfeiçoada pela doutrina pátria, sobretudo por Marcos Bernardes de Mello. Nessa linha, será necessária a análise de conceitos (lógico-jurídicos) concernentes às categorias de fatos jurídicos em sentido amplo, sobretudo a de ato jurídico e a de ato-fato jurídico. Abordar-se-á, outrossim, a concepção da doutrina brasileira — e, em certa medida, da estrangeira — a respeito desta categoria (ato-fato jurídico), suas características e classificações. Sobressair-se-á a análise da relevância do elemento volitivo na colocação do fato jurídico em uma dessas categorias.

Eis a proposta do presente trabalho: estudar o fato gerador da obrigação tributária principal respeitante ao tributo — de fora, portanto, o fato gerador da obrigação tributária acessória e questões respeitantes à imposição de penalidades pecuniárias (multas tributárias) — à luz da

Paulo: Resenha Tributária, 1975. SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional — parte geral*. 2.^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário [Steuerrecht]*. Vol I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Renovar, 9^a ed., 2002. VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*. 7^o ed. Ampl. e atual. Buenos Aires: Depalma, 2001. VILLEGAS, Hector B.. *Curso de direito tributário*. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

teoria do fato jurídico com o propósito de enquadrá-lo, invariavelmente, *segundo o direito tributário positivo brasileiro vigente*, na categoria dos atos-fatos jurídicos¹⁰. Noutros termos, analisar-se-á o fato tributário à luz de categorias integrantes da Teoria Geral do Direito.

Partir-se-á de dados jurídico-positivos para demonstrar o enquadramento constante do fato gerador da obrigação tributária principal em uma categoria cujo conceito é lógico-jurídico (ato-fato jurídico)¹¹.

Nesse mister, faz-se imperioso estabelecer como premissas fundamentais elementos da teoria do fato jurídico concernentes ao plano da existência, sobretudo o conceito das categorias que o integram. Distinguir-se-á, portanto, o plano da existência do plano da validade, bem como do plano da eficácia.

Também como premissas, far-se-á o exame do conceito de tributo, da norma jurídica tributária — mormente dos elementos integrantes tanto do antecedente quanto do conseqüente normativo, e da relação de imputação os une —, do fato gerador da obrigação tributária, tomando-o, dentro da teoria do fato jurídico, como suporte fático da norma jurídica tributária, de sorte a analisar o tratamento a ele destinado pelas normas gerais de direito tributário; e, por fim, da categoria jurídica obrigação tributária, efeito da ocorrência do fato jurídico tributário, apontando seu conceito, suas características e suas espécies.

¹⁰ Não se está aqui a defender uma tese inédita. A rigor, tal enquadramento já foi feito por José Souto Maior Borges (Cf. *Lançamento tributário*. 2.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 216). A intenção deste trabalho, em verdade, reside no estabelecimento das premissas necessárias à sustentação deste posicionamento como insusceptível de contraste, segundo o direito positivo brasileiro, bem assim a análise das conseqüências inexoráveis que ele implica.

¹¹ Nesse particular, conquanto Karl Popper refute a indução, afirmando que “inferências que levam a teorias, partindo-se de enunciados singulares ‘verificados por experiência’ (não importa o que isso possa significar) são logicamente inadmissíveis”, de modo que “as teorias *nunca* são empiricamente verificáveis”, conclui afirmando que “só reconhecerei um sistema como empírico ou científico se ele for passível de comprovação pela experiência. Essas considerações sugerem que deve ser tomado como critério de demarcação, não a *verificabilidade*, mas a *falseabilidade* de um sistema. Em outras palavras, não exigirei que um sistema científico seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas, em sentido positivo; exigirei, porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a provas empíricas, em sentido negativo: *deve ser possível refutar, pela experiência, um sistema científico empírico*”. (*A Lógica da pesquisa científica*. Tradução Leônidas Hegenber e Octanny Silveira da Mota. 10^a ed. São Paulo: Cultrix, 2003, p. 41-2). Assim se estabelece a tese central do presente trabalho: “o fato gerador da obrigação tributária principal como ato-fato jurídico” como afirmação científica que se põe a teste de falseabilidade, pela experiência (*rectius* exame do direito positivo).

Estabelecidos esses conceitos e noções — constitutivos das premissas deste estudo — partir-se-á para a interpretação de normas gerais de direito tributário insertas no Código Tributário Nacional (CTN) — norma com status de lei complementar e que somente por outra norma desse mesmo jaez pode ser alterada (art. 146, III, da CF/88) — a fim de perquirir quais os traços característicos impostos por ela para a descrição da materialidade nas normas jurídicas tributárias. Aqui, o detido exame dos arts. 118 e 126, incisos I e II, ambos do CTN — normas colocadas, respectivamente, no capítulo concernente ao fato gerador e no capítulo respeitante a capacidade tributária passiva —, será de cabal relevância para a demonstração da tese.

Nesse passo, serão analisadas posições da doutrina pátria a respeito da natureza do fato gerador da obrigação tributária, de modo a se demonstrar que o fato gerador, segundo as premissas firmadas no presente trabalho, não pode ser considerado, pois, nem fato jurídico *stricto sensu*, nem ato jurídico; há uma configuração uniforme e constante: a de ato-fato jurídico.

Também serão objeto de análise as reflexões da doutrina estrangeira, sem se relegar ao oblvio o fato de, porque a classificação dos institutos dentro da teoria do fato jurídico depende do direito positivo tomado como referência, as observações dos autores estrangeiros merecerem uma análise sob o necessário enfoque de acordo com os dados fornecidos pelo direito positivo brasileiro.

“A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*”, nesse contexto, constitui uma afirmação que merecerá uma interpretação segundo as normas gerais de direito tributário consagradas pelo direito positivo brasileiro. Conforme será demonstrado, é uma das premissas estabelecidas pela doutrina tributária que, talvez, melhor corrobore o quanto aqui defendido.

Estabelecer a natureza do fato gerador da obrigação tributária principal como ato-fato jurídico traz conseqüências importantes, tais como a (in)eficácia das confissões de dívida em direito tributário e a (im)possibilidade de novação da dívida tributária. Há conseqüências, entrementes, tratadas no presente estudo, a respeito das quais também grassa controvérsia entre a doutrina, a exemplo da questão atinente à invalidade do ato/negócio jurídico que a norma jurídica tributária põe como suporte fático de sua incidência — sob o prisma de outros ramos do direito — e sua conseqüência no tocante ao nascimento ou não da relação jurídica

tributária que impõe o pagamento da prestação pecuniária (i.e., surgimento do tributo), bem assim das conseqüências do reconhecimento do vício e aplicação da sanção de invalidade, conforme se trate de nulidade ou de anulabilidade.

Como questões correlatas, de igual modo, serão tratadas a tributação dos atos ilícitos (*rectius* incidência da norma jurídica tributária sobre “conseqüências lícitas” dos atos ilícitos).

Permeará o enfrentamento destas questões a pragmática judiciária. Não se descurará da análise acerca da resolução dada pelos tribunais brasileiros, interpretando o direito tributário positivo pátrio, em derredor dessas questões suscitadas, dentre as quais a invalidade dos atos jurídicos a tributação, as confissões de dívida em matéria tributária, a fim de corroborar a relevância do estudo.

Sem, obviamente, a pretensão de pôr uma pá de cal a respeito da natureza do fato gerador da obrigação tributária principal, tem-se o propósito de acender o debate em derredor da matéria que, sem a menor acha de dúvida, constitui um dos temas mais relevantes da ciência do direito tributário e apresenta repercussões de grande importância prática.

2. FATO JURÍDICO EM SENTIDO AMPLO.

Dentre as várias conceituações possíveis de direito, a que parece mais constante é aquela que o considera como um sistema de normas jurídicas destinadas à regulação da conduta social intersubjetiva. Interessa, pois, para o direito, não todo e qualquer fato ocorrido no plano fenomênico, mas apenas aqueles que recebem do ordenamento jurídico positivo alguma sorte de qualificação. O legislador colhe fatos que, direta ou indiretamente, interferem nas condutas intersubjetivas e os tornam relevantes para o direito¹².

Estes fatos, pois, quando considerados pela norma jurídica como pressupostos para a ocorrência de efeitos que são por ela determinados (e, portanto, efeitos jurídicos), são considerados *fatos jurídicos*. Todo e qualquer fato só pode ser considerado jurídico porque reputado por uma norma jurídica, implícita ou explicitamente, como produtor de alguma eficácia jurídica.

No plano fenomênico, ocorre um sem-número de fatos que tem importância para a sociologia, a política, a economia, a antropologia. Para o direito, entretanto, são fatos irrelevantes, senão até serem objeto de qualificação conferida por norma jurídica. Esta, uma vez incidida sobre fato, o “colore” e o torna fato jurídico¹³. O fato é jurídico porque houve a incidência; a juridicização do fato é resultado da incidência e não da aplicação.

¹² Ocorre o que Lourival Vilanova chamou de tipificação do fático, advertindo não se tratar de fenômeno do direito penal ou do direito tributário, embora nesses campos se requeira mais certeza e precisão nos tipos [Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 197-8: “O Direito positivo, dos possíveis conteúdos, (fatos, fins, valores), seleciona somente alguns, isto mesmo segundo o *processo tipificador* (que não é característica apenas do Direito penal ou do Direito tributário, onde se requer mais certeza e precisão nos tipos). Os conteúdos, sem os quais a conduta, como forma de interação, inexistiria, são incontáveis e mutáveis. [...] Em rigor, o direito não elimina os conteúdos finalísticos, mas tipifica-os. Sem fins a alcançar não se poriam os negócios jurídicos, ou os atos administrativos. Há fins juridicamente relevantes (existentes para o Direito) e fins juridicamente irrelevantes (existentes facticamente, mas inexistentes para o Direito). O Direito tipifica os conteúdos das condutas, como tipifica as condutas mesmas. Insere aqueles e estas nas modalidades deonticas do obrigatório, do proibido e do permitido, repartindo-as com o sinal positivo da licitude e com o sinal negativo da ilicitude”].

¹³ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 74. “Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas — isto é, normas abstratas — incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’. Algo como a prancha da máquina de impressão, incidindo sobre fatos que se passam no mundo, posto que aí os classifique segundo discriminações conceptuais. Só excepcionalmente a lei cogita de um só caso, sem que esse caso seja, sozinho, a sua classe” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 6).

A norma jurídica em geral¹⁴ é composta por um *suporte fático*, que integra seu antecedente e, por questão de lógica, liga-se, por enlace deôntico, a um *preceito*, que deverá ser observado com a ocorrência daquele¹⁵.

O suporte fático é um conceito que se liga ao mundo dos fatos, porque referido a um *fato*, *evento* ou *conduta* que somente tornar-se-á *fato jurídico* pela incidência depois de concretizado. Eventos vários podem compor o suporte fático de incidência: fatos da natureza e do mundo animal, atos humanos, dados psíquicos (e.g., intenção negocial, má-fé, boa-fé etc), estimativas valorativas (idoneidade, imprudência etc.), probabilidades (e.g., lucros cessantes, prole eventual etc), fato do mundo jurídico (i.e., fatos já juridicizados por outras normas)¹⁶, causalidade física (e.g., nexa causal que integra o antecedente da norma que determina o dever de indenizar por ato ilícito), o tempo, dentre outros.

Para o direito tributário, ganha maior relevo a consideração de que fatos jurídicos podem compor o suporte fático de incidência de outras normas jurídicas. Isso porque, como o direito tributário é um direito de superposição — e esse tema será enfrentado com mais vagar adiante — amiúde as normas tributárias se valem de realidades já normatizadas por outros ramos do direito. Ao se examinarem as regras de distribuição de competência tributária previstas na CF, por exemplo, é possível perceber a utilização de conceitos construídos por intermédio da interpretação e aplicação de normas jurídicas pertencentes a outros ramos do direito (civil, trabalho empresarial etc), cabendo a legislador tributário e ao intérprete-aplicador trabalhar com esses conceitos no suporte fático da norma jurídica tributária tal como forjado pelos outros ramos direito (arts. 109 e 110 do CTN).

A norma jurídica não tem apenas o antecedente, a hipótese, o suporte fático. Como regra de conduta, alberga um conseqüente, modalizado deonticamente como obrigatório, permitido ou

¹⁴ E, de igual modo, a norma jurídica tributária, consoante será visto mais adiante.

¹⁵ “Designamos o suporte fático do preceito jurídico como justificativa da conseqüência jurídica”. (SCHAPP, Jan. *Metodologia do direito civil*. Tradução de Maria da Glória Lacerda Rurack e Klaus-Peter Rurack. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2004, p. 92)

¹⁶ “Quando fatos jurídicos são elementos de suporte fático, não deixam de ser fatos jurídicos, não volem a ser, apenas, elementos de fato; o elemento fático, que eles levam ao suporte fático, é exatamente o fato jurídico, donde parecer que nele entram como direitos e não como os elementos fáticos do seu suporte”. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 34.

proibido: é *preceito normativo*. Este, por sua vez, representa a parte da norma jurídica em que são prescritos os efeitos atribuídos aos fatos jurídicos; é, a rigor, o conseqüente normativo¹⁷.

O ser *fato jurídico*, entretanto, é resultado da *incidência* de normas jurídicas. É própria e inerente às normas jurídicas a incidência. Não há norma jurídica que integre um sistema de direito positivo que não incida, uma vez ocorridos, no plano fático, os pressupostos descritos no seu antecedente¹⁸.

A incidência da norma jurídica sempre procede de modo infalível, automático, como um jato; independentemente do querer dos sujeitos, a norma jurídica incide¹⁹. Independe de qualquer conduta humana para sua realização, eis que se opera no plano das idéias, prescindindo de qualquer manifestação de vontade. Não se confunde, pois, neste como em outros aspectos, com a realização da norma, visto que esta depende de um agir em conformidade com aquela²⁰.

¹⁷ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 38-47, 66. MELLO, Marcos Bernardes de. “Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária”. In. *Direito tributário moderno*. José Souto Maior Borges (coordenador). São Paulo: José Bushatsky editor, 1977, p. 10-3.

¹⁸ Essa é uma premissa importantíssima para a fenomenologia jurídica; razão por que a doutrina abalizada faz questão de fincá-la com ênfase, a exemplo de José Souto Maior Borges: “A essência do direito positivo é a sua incidência ou, o que é o mesmo, a incidência é da essência das normas jurídicas. Inexiste norma de direito positivo que, na ocorrência de seus pressupostos fáticos, não incida.[...]Norma que não incida, posto concebível como idéia, é, para a fenomenologia jurídica, algo como simples não-norma. Impensável sem que o preceito perca a sua normatividade. A incidência é a forma que reveste a essência da norma e a faz recair sobre o suporte fático, sem o que ela perderia sua efetividade” (Cf. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 22 e 25). Não se nega, contudo, a importância da interpretação para a ciência do direito, pois “toda norma é, pelo simples fato de ser posta, passível de interpretação” (FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *A Ciência do direito*. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 1980, p. 68). Examinando o pensamento de Pontes de Miranda, após salientar que os fatos jurídicos surgem no mundo jurídico somente a incidência de regras jurídicas sobre os suportes fáticos, pois a concorrência do suporte fático e da regra jurídica é condição da incidência, Clarice von Oertzen de Araújo pontua que “a incidência é um processo que ocorre na esfera do pensamento, uma vez que envolve a interpretação das leis gerais e a apreciação sobre a adequação ou inadequação de um preceito legal para a regulação de um caso concreto” (*Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 98).

Por meio deste processo — de interpretação —, se *constrói* uma norma jurídica individual e concreta para determinado caso; entretanto, a construção que se faz por meio da interpretação pressupõe a incidência normativa que se deu com a ocorrência do fato. O sujeito interpreta o dispositivo normativo e aprecia o fato concreto na intenção de construir a norma individual para o caso exatamente porque, com a ocorrência do fato no plano fenomênico, houve a incidência de certa norma. A interpretação auxiliará na descoberta desta norma que *incidiu* — e não que irá incidir. Esse processo de descoberta redundará na norma a aplicar. Assim, resolver a questão a respeito de ser a incidência ou ser a aplicação “a essência do direito positivo” a tarefa ao saber do referencial teórico adotado.

¹⁹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 72. MELLO, Marcos Bernardes de. “Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária”. In. *Direito tributário moderno*. José Souto Maior Borges (coordenador). São Paulo: José Bushatsky editor, 1977, p. 20.

²⁰ “A incidência da norma é infalível. O que pode falhar é o seu atendimento na aplicação, ato-fato jurídico, porque fato correspondente à conduta humana, ato sujeito a normas e produtor de normas. Falível é tão-somente a respeitabilidade à norma que incidiu. Mas a incidência é infalível porque é fenômeno indissociável da norma.” (Cf. BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 43).

²¹. “A incidência das regras jurídicas não falha; o que falha é o atendimento a ela”²². Daí sua característica de incondicionalidade.

Incidência não se confunde com aplicação do direito. Embora, tal como a incidência, o conceito de aplicação do direito seja o mesmo em qualquer segmento do direito, há de se registrar que ambos se distinguem, fundamentalmente, pela circunstância de a aplicação derivar de ato humano volitivo que, apreciando a situação de fato e empreendendo a interpretação da(s) disposição(ões) legal(is), impõe as conseqüências previstas na norma, de modo a serem coercitivamente observadas, sob pena de se fazer atuar a previsão contida na norma para o caso de descumprimento do preceito — a sanção.

A aplicação será procedida por quem o sistema jurídico conferir poder para tanto. Nesse mister, a situação de fato ocorrida no plano fenomênico será tomada pelo sujeito que irá aplicá-la como um enunciado sobre a situação de fato; este, é resultado da apreciação da situação de fato com vistas à aplicação da norma, em que serão recortados os elementos que servirão para o intérprete-aplicador fazer o preenchimento do suporte fático de incidência da norma e fazer atuar a conseqüência jurídica²³. Nessa formação da situação de fato-enunciado, Karl Engisch²⁴ identifica três elementos: (a) a representação da situação de fato verificada, (b) a constatação de esta situação de fato se verificou de determinada forma; (c) a identificação dos elementos da situação de fato verificada com a devida apreciação destes à luz dos elementos que integram o antecedente normativo.

²¹ “A incidência da lei, pois que se passa no mundo dos pensamentos e nele tem de ser atendida, opera-se no lugar, tempo e outros “pontos” do mundo, em que tenha de ocorrer, segundo as regras jurídicas. E, portanto, *infalível*. Tal o jurídico, em sua especificidade, frente aos outros processos sociais de adaptação. A incidência ocorre para todos, posto que não a todos interesse: os interessados é que têm de proceder, após ela, atendendo-a, isto é, pautando de tal maneira a sua conduta que essa criação humana, essencial á evolução do homem e á sua permanência em sociedade, continue de existir.

[...]

A incidência das regras jurídicas é infalível; isto é, todos os suportes fáticos, suficientes, que se compuseram, são coloridos por ela, sem exceção. A vontade humana nada pode contra a incidência da regra jurídica, uma vez que ela se passa em plano do pensamento. Não se dá o mesmo com a sua realização.” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 16 e 36).

²² MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 12. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 309.

²³ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5.^a ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: 2009, p. 391.

²⁴ Cf. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8.^a ed. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001p. 75-106.

Nessa tarefa, segundo Larenz, algumas apreciações são requeridas: a) Juízos baseados na percepção do próprio indivíduo que aplicará a norma ou de outros que a transmitem por intermédio de formas reguladas; b) Juízos baseados na interpretação da conduta humana, que não se norteiam apenas pela percepção, porque a esta são sensíveis apenas os elementos exteriores, mas tomam aquela (a conduta humana) como direcionada a fins e, na descoberta desses fins, a consideração da experiência humana e de ímpar importância; c) outros juízos proporcionados pela experiência social, mesmo quando não se trata da interpretação da conduta humana (defeito na coisa para fins redibitórios, e.g.); d) juízos de valor por intermédio da *ponderação* sobre fatos; e, por fim, e) a margem de livre apreciação por parte do juiz conferida pelo ordenamento jurídico em maior ou menor escala. Feita a enunciação da situação de fato, segundo Karl Larenz, parte-se para a seleção das proposições jurídicas pertinentes à conformação dessa situação de fato, por intermédio da interpretação das disposições existentes no ordenamento, que redundará na norma a ser aplicada ao caso²⁵.

Nesse passo, pode haver incidência sem que se dê aplicação²⁶. Da mesma forma, a recíproca é verdadeira, pois é possível haver aplicação de uma norma jurídica sem que haja sua incidência. Com efeito, é possível que determinada norma incida sobre o fato — pela simples razão de este preencher o suporte previsto no pressuposto daquela — sem que, contudo, venha a ser objeto de aplicação por parte do sujeito a quem o ordenamento confere poder jurídico para interpretá-la e fazer operar o quanto previsto no conseqüente normativo, em função de

²⁵ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5.^a ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: 2009, p. 391-438, *passim*. Para ser aplicada, a norma precisa ser interpretada. Larenz enfrenta a questão da necessidade de interpretação como decorrente da imprecisão da linguagem cotidiana ou, por outro lado, quando se utiliza uma linguagem artificial que não é acessível a todos, gerando ambigüidade. Conciliando a teoria subjetiva (ou a teoria da vontade) e a teoria objetiva (sentido inerente da própria lei) (Cf. NAWIASKY, Hans. *Teoria general del derecho*. Traducción de la segunda edición em lenga alemana José Zafra Valverde. Granada: Comares, 2002, p. 137-9), Larenz atribui como escopo da interpretação a verificação da vontade do legislador, como ela se mostra numa interpretação razoável da lei em sentido atual. Larenz elenca quatro critérios que deverão ser utilizados na seguinte seqüência, i.e., progressivamente, utilizando-se o subseqüente caso o critério antecedente não se mostre satisfatório: a) o sentido literal das palavras; b) o contexto significativo da lei sob a perspectiva da sistemática do direito; c) intenção reguladora, fins e idéias normativas do legislador histórico; d) critérios teleológico-objetivos, dentre os quais princípios ético-jurídicos de alto nível, a exemplo da interpretação conforme a constituição. (Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5.^a ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: 2009, p. 439-89).

²⁶ Para ficar em um exemplo dentro do contexto do presente trabalho, basta que ocorra um fato previsto em lei como necessário de suficiente ao nascimento da obrigação tributária e o sujeito competente não realize o ato de liquidação da prestação tributária — i.e. o lançamento, ato de aplicação da lei tributária —, impondo ao sujeito passivo o seu cumprimento da prestação quantificada. E.g.: em primeiro de janeiro de determinado exercício, certo sujeito é proprietário de imóvel em zona urbana de determinado município; a autoridade pública municipal competente, contudo, não realiza o lançamento de ofício direto (art. 149, inciso I, do CTN), deixando escoar o prazo caducificante para tanto (art. 173 do CTN), que implicará a extinção da situação jurídica tributária concernente à obrigação tributária (art. 156, inciso V, do CTN); nesse caso, terá havido incidência normativa, mercê da qual nasceu a obrigação tributária, mas não houve aplicação da norma.

motivos vários. De outra banda, uma norma que não incidiu justamente porque os elementos previstos no antecedente normativo não se concretizaram no plano dos fatos, pode ser (indevidamente) aplicada mercê de o intérprete incorrer em erro²⁷.

Outra característica da incidência é a inesgotabilidade. Mercê disso, reconhece-se que a incidência não se esgota por ter ocorrido uma vez, de modo que, enquanto perdurar o suporte fático ou toda vez que ele ocorrer, a norma incidirá; a incidência deixa de ocorrer quando a norma jurídica que é seu conteúdo perde a vigência²⁸, ou, por algum motivo contemplado no sistema jurídico, perde a eficácia.

Após pontuar que a incidência é um conceito jurídico fundamental²⁹ — integrando, portanto, o campo da Teoria Geral do Direito — José Souto Maior Borges faz um importante registro no sentido de que a incidência tem a peculiaridade — que a diferencia de alguns outros conceitos jurídicos tidos por fundamentais — de não ser categoria de direito positivo, e, em verdade, “mostra[r]-se insusceptível de apropriação por uma província especializada do jurídico, como se fora privativa dela, ao contrário do que geralmente pretende a doutrina do direito tributário”³⁰. Nesse passo a incidência não pode ser destacada como característica de algumas normas, faltante em outras; não é correto afirmar, outrossim, que a fenomenologia da incidência da norma jurídica de conteúdo civil, difere daquela relativa à norma penal ou da norma tributária, pois o conceito de incidência é único e invariável em qualquer dos campos de especialização do direito³¹⁻³².

²⁷ Registre-se a observação de José Souto Maior Borges: “A relação entre incidência e aplicação é, em sentido negativo, assimétrica. Dá-se incidência sem aplicação e ocorre aplicação sem incidência da norma, o que lhes revela a recíproca autonomia. Confundir o plano dogmático (existência de uma norma) com o ato de as aplicação (eficácia) é baralhar os campos que não devem ser confundidos. A norma está no preceito, mesmo incompleta (normas jurídicas não-bastantes-em-si) e sua incidência se consuma quando ocorrentes, no plano fático, os seus pressupostos abstratos. Se a condicionasse em qualquer hipótese, o ato-de-aplicação seria sempre expressão necessária e suficiente de incidência, pois nele é que esta se manifestaria (regra de co-extensividade entre incidência e aplicação do direito). Esta regra simplesmente inexistente.” (*Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 39).

²⁸ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 76-7. MELLO, Marcos Bernardes de. “Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária”. In. *Direito tributário moderno*. José Souto Maior Borges (coordenador). São Paulo: José Bushatsky editor, 1977, p. 21. Especificamente na seara tributária, Alfredo Augusto Becker exemplifica situações de inesgotabilidade da incidência por meio das hipóteses de incidência do IPTU e do ITR. Cf. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 323.

²⁹ Considerações acerca dos conceitos jurídicos fundamentais (conceitos lógico-jurídicos) e dos conceitos jurídico-positivos serão feitas mais adiante.

³⁰ *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 26.

³¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 26. Mais adiante, afirma: “Em qualquer campo do direito, a incidência formalmente é uma só. Aí onde se alojam as normas jurídicas está o

A incidência, retome-se, é o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a porção que compõe o seu suporte fático que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico. Assim o fato se torna jurídico por eficácia normativa; porque decorrente da incidência da norma sobre o fato bruto. Do fato jurídico, entretanto, pode decorrer eficácia jurídica que compreende situações jurídicas em sentido amplo (situações jurídicas em sentido estrito e relação jurídica). Assim, ocorrido o fato previsto no suporte de uma norma, a incidência produz a eficácia jurídica de torná-lo fato jurídico e, somente a partir daí, esse fato produzirá as outras categorias de eficácia jurídica³³⁻³⁴. Pode-se dizer que são pressupostos essenciais para a incidência: a) vigência de uma norma jurídica; b) concreção do suporte fático suficiente³⁵⁻³⁶.

incidir como um atributo sem o qual a própria norma jurídica se descaracterizaria, pela sua inefetividade. Em suma: a incidência não é uma categoria jurídica distinta da norma — é a sua essência. Nesse sentido, a afirmação de que a norma incide tem algo de pleonástico. A norma é em si mesma indissociável de sua incidência atual ou futura”. (*Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 26).

³² Interessante observação é feita por Pontes de Miranda: “O conceito jurídico é estéril como qualquer outro conceito, e perigoso, porque pode levar ao mal como ao bem. Com ele consegue-se a solução acertada, mas pode chegar-se apenas a enganos; não é conteúdo, é meio; é o fim que lhe dá a fecundidade, e para acertar depende de ser conferido com o real” (*Sistema de ciência positiva do direito: crítica da explicação e da elaboração do direito*. Tomo 2. Campinas: Bookseller, 2000, p. 107).

³³ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 71.

³⁴ “A incidência da regra jurídica é a sua eficácia; não se confunde com ela, nem com a eficácia do fato jurídico; a eficácia da regra jurídica é a sua incidência; a do fato jurídico, irradia-se, é juridicização das Conseqüências dele, devido à incidência. Cada regra de direito enuncia algo sobre fatos (positivos ou negativos). Se os fatos, de que trata, se produzem, sobre eles incide a regra jurídica e irradia-se deles (feitos, com a incidência, jurídicos) a eficácia jurídica. Já aqui estão nitidamente distinguidos, apesar da confusão reinante na ciência européia: a eficácia da regra jurídica, que é a de incidir, eficácia “legal” (da lei), eficácia nomológica (= da regra jurídica); e a eficácia jurídica, mera irradiação de efeitos dos fatos jurídicos” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 16-7).

³⁵ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 77.

³⁶ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru-SP: EDIPRO, 2001, p. 43-4: “Em outras palavras: dado um vínculo de interdependência entre relação jurídica e norma jurídica, nós não diríamos que uma norma é jurídica porque regula uma relação jurídica, mas sim que uma relação é jurídica porque é regulada por uma norma jurídica. Não existe, na natureza, ou melhor, no campo das relações humanas, uma relação que seja por si mesma, isto é, *ratione materiae*, jurídica: há relações econômicas, sociais, morais, culturais, religiosas, há relações de amizade, indiferença, inimizade, há relações de coordenação, de subordinação, de integração. Mas nenhuma dessas relações é *naturalmente* jurídica. Relação jurídica é aquela que, qualquer que seja o seu conteúdo, é tomada em consideração por uma norma jurídica, é subsumida por um ordenamento jurídico, é qualificada por uma ou mais normas pertencentes a um ordenamento jurídico. [...] Diz-se entre os juristas que uma relação, enquanto não for regulada pelo direito, é uma relação de fato. A recepção por parte do ordenamento jurídico — recepção esta que vem a atribuir a um dos dois sujeitos uma obrigação e a outro um dever — transforma a relação de fato em jurídica”. Em igual sentido, do mesmo autor, *Teoria geral do direito*. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007 p. 22-3.

Nessa linha de intelecção, *fato jurídico* pode ser compreendido como todo e qualquer acontecimento natural ou que exija a intervenção humana volitiva ou não, reconhecido pelo direito — porque componente do suporte fático de uma norma jurídica — e ao qual a ordem jurídica atribua conseqüências jurídicas, i.e, coloque-o como causa de situações jurídicas ou de relações jurídicas. Conseqüência da incidência normativa, pois, é a juridicização: criação de fatos jurídicos³⁷.

Esses fatos compõem o que se denomina fenômeno jurídico e, como tais, de regra³⁸, comportam exame em três planos: existência, validade e eficácia³⁹.

É justamente pautado nessa preocupação que se desenvolve o presente trabalho, pretendendo estudar o fato (jurídico) tributário como um fato jurídico invariavelmente integrante de uma sua categoria: o ato-fato jurídico. E, portanto, dentro de sua respectiva teoria — do fato jurídico — será examinado⁴⁰⁻⁴¹.

³⁷ Marcos Bernardes de Mello ressalta que, ao lado dessa conseqüência de juridicização, dados os variados conteúdos normativos, a incidência pode trazer conseqüências, ainda, de quatro outras ordens: a) *pré-exclusão de juridicidade* — hipótese das normas jurídicas cuja incidência tem a finalidade de impedir que o suporte fático que seria normalmente juridicizado em certo sentido venha a ser (normas tributárias de isenção), ou que certo fato venha a se tornar jurídico (normas jurídicas de exclusão de antijuridicidade, por exemplo); b) *invalidação* — normas jurídicas que não excluem nem atingem a existência do fato em si, mas alcançam sua validade, tornando deficiente o suporte fático (ex.: norma que proíba certa forma para determinado ato jurídico); c) *desefficacização* — a norma jurídica tem o efeito de desfazer a eficácia de outra norma jurídica (normas sobre decadência, prescrição ou preclusão); d) *desjuridicização* — são normas que possibilitam a eliminação da juridicidade atribuída por outra norma a certo fato (normas sobre rescisão, resilição, por exemplo). (MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 90-4).

³⁸ A ressalva se justifica porquanto haja fatos jurídicos que não comportam exame de validade, mas apenas de existência e de eficácia, conforme será visto a seguir.

³⁹ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. Atualizada por Wilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 95-102. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 19.^a ed. rev., atual e aumentada. Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito (atualizadores). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 215 e seg. DIDIER JR., Fredie. *Pressupostos processuais e condições da ação: o juízo de admissibilidade do processo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 11-6.

⁴⁰ Preciosa é a admoestação de Souto Maior Borges: “Na terminologia do Código Tributário Nacional, o fato gerador é sub-rogado legislativo da categoria dos fatos jurídicos, objeto de estudo preponderante na doutrina do Direito Civil, não porém com exclusividade, porque sua sede doutrinária mais apropriada é a Teoria Geral do Direito. O fato jurídico pode ser qualificado no campo tributário, e para efeito da clarificação expositiva, como fato jurídico tributário, pondo-se, assim, a tônica na sua especificação, sem perder de vista a necessidade de reconduzi-lo às categorias básicas da Teoria Geral do Direito”. *Lançamento tributário*. 2.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 146. Em igual sentido, Alfredo Augusto Becker. Cf. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 319.

⁴¹ Em arremate, não se pode deixar de registrar a advertência feita por Alfredo Augusto Becker, dirigida ao estudioso do direito tributário, “se quiser continuar jurista”: “[...] deve ter bem presente que a fenomenologia do “fato gerador” não é originalidade específica do Direito Tributário, mas fenomenologia comum a todo o Direito (hipótese de incidência, suporte fático, “fattispecie”, “Tatbestand”, são sinônimos de “fato gerador”) deverá esforçar-se para compreendê-la e aceitar todas as suas decorrências lógico-jurídicas, pois o estudo de fenomenologia jurídica da hipótese de incidência (“fato gerador”, suporte fático, etc.) é indispensável a quem

2.1. OS TRÊS PLANOS DA FENOMENOLOGIA JURÍDICA.

A existência, a validade e eficácia jurídicas são categorias pertencentes à Teoria Geral do Direito⁴². Representam *conceitos* lógico-jurídicos, invariáveis, com pretensão de aplicação e coerência universais e permanentes. Albergam o mesmo sentido, quer se referiram a este ou àquele ramo do direito, quer sejam utilizados na análise de institutos construídos pelo ordenamento jurídico brasileiro ou estrangeiro⁴³.

Nesse passo, porém, há de se fazer de logo uma advertência. O que acabou de ser dito não prejudica a importante premissa segundo a qual o *tratamento normativo* dado às categorias jurídicas que dizem respeito à validade varia, efetivamente, de sistema jurídico para sistema jurídico. Os tipos de vícios que comprometem a validade de determinado ato jurídico em sentido amplo dependem do que dispuser o direito positivo. De igual sorte, a respectiva denominação para a consequência jurídica desse defeito do ato também depende da determinação normativa.

É o direito civil positivo, por exemplo, que prevê quais são os elementos de fatos que causam defeito do ato jurídico e, de igual modo, imputa a co-respectiva sanção para cada um deles. Assim, e.g., para a incapacidade absoluta do sujeito, nulidade do ato (art. 166, I, do CC/2002); para o erro ou a coação, a anulabilidade do ato (art. 171, II, do CC/2002). Nulidade e anulabilidade são, portanto, *nomen juris* que se dão à invalidade, a depender dos pressupostos das normas jurídicas que foram violadas e cuja consequência para tanto é uma sanção

deseja criar regras jurídicas ou interpretá-las, emitindo julgamentos e pareceres.” *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 94-5.

⁴² Ao tratar de invalidade, licitude, ilicitude e conformação com o tipo, adverte Lourival Vilanova: “Esse é um problema para a Teoria Geral do Direito. Não é só pertinente ao direito civil, comercial, trabalhista, administrativo ou processual, ou ao direito constitucional. Muito embora cada subcampo do direito positivo ofereça suas peculiaridades. Sobre elas, ergue-se um teoria geral da licitude e da ilicitude, da juridicidade positiva e da antijuridicidade. A teoria geral sem o apoio do sistema positivo resvala no perigo da abstração sem compromissos empíricos. É através das ciências dogmáticas particulares que se alcança a positividade do direito e o *núcleo de generalidade como inerência comum diferenciada nas espécies*.”

Alcança-se o nível a Teoria Geral do Direito não por *formalização*, mas mediante a *generalização empírica*. Obtêm-se *conceitos gerais*, ou categorias com referencial empírico, não porém, *conceitos formais*. Não é uma sobrelinguagem formalizada, mas uma linguagem no mesmo nível da linguagem da ciência jurídico-dogmática”. (*Causalidade e relação no direito*. 4.^a ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2000, p. 313).

⁴³ A distinção entre esses dois conceitos será tratada mais adiante, neste trabalho, ao se cuidar do conceito jurídico-positivo de tributo.

invalidante. Ambas operam no plano da validade. Essas causas e categorias de invalidade não correspondem necessariamente àquelas construídas pelo direito administrativo ou pelo direito processual.

Urge, em verdade, segregar essas três camadas em que se apresenta o fenômeno jurídico — a respeito das quais se desenvolve a Teoria do Fato Jurídico⁴⁴ empreendida por Pontes de Miranda —, sobretudo porquanto não seja raro testemunharem-se, na pragmática jurídica, confusões perigosas quanto ao conceito, os elementos que as integram e, principalmente, as conseqüências quanto ao exame do fato realizado em cada uma dessas categorias.

2.1.1. A existência.

O plano da existência é o plano do *ser*. É o plano do reconhecimento jurídico do fato. Ocorrido no plano fenomênico um evento que se enquadre no suporte fático que a norma descreve, haverá a sua juridicização e, a partir daí, determinado fato ingressa no plano jurídico, tornando-o relevante para o direito. Este plano, por conseguinte, antecede de maneira lógica, a análise do fato no plano da validade e da eficácia. O fato que não ultrapassa o plano da existência não pode ser reconhecido como *jurídico* e, portanto, não cabe cogitar de submetê-lo à análise no tocante à validade ou à eficácia.

Diz-se inexistente o ato quando não ocorrem, no plano fenomênico, os pressupostos de fato descritos na norma⁴⁵. Por causa dessa insuficiência, não se reconhece juridicamente o fato.

Nesse plano, todas as espécies de fatos *jurídicos* são aptos a ingressar⁴⁶. Vale dizer, todo e qualquer evento natural ou humano que tenha relevância para o direito, por se amoldar ao suporte físico descrito na norma, integra esse plano. Ocorrido no plano dos fatos todos os elementos indicados pela norma jurídica como o suporte fático, tem-se por *suficiente* o suporte fático e, de conseguinte, haverá a incidência sobre fato, tornando-o *jurídico*. A

⁴⁴ Observem-se as lições de Lourival Vilanova acerca da significação lógica de uma teoria: “Autêntica teoria é todo sistema de proposições orientado para um objeto com fim cognoscitivo. Teoria é, pois, na medida em que compreende sistemática e finalidade veritativa, teoria é ciência” (“O Problema do objeto da teoria geral do Estado”. *Escritos jurídicos e filosóficos. Vol. 1*. São Paulo: Axis Mvndi: IBET, 2003, p. 80).

⁴⁵ Escrita ou costumeira (consuetudinária).

⁴⁶ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 96.

insuficiência do suporte fático faz com que o ato não seja reconhecido juridicamente, de sorte que não interessará ao direito, inserindo-se na categoria de ato *inexistente*.

Descreve a norma no seu antecedente o que se considera *pressupostos* para realização do ato, sem os quais não haverá o reconhecimento jurídico. Esses são elementos básicos do ato aos quais se vincula o próprio reconhecimento jurídico do ato. A inexistência decorre: a) ou da *falta* do agente (sujeito que não é reconhecido pelo sistema como sujeito de direito); b) ou da *falta* de objeto (não se trata de objeto ilícito ou impossível, mas de efetivamente não haver objeto); c) ou da *falta* de forma⁴⁷. A inexistência, como dito, é resultado da *insuficiência* do suporte fático, dos elementos que o compõem, e não à sua *deficiência*⁴⁸⁻⁴⁹.

À *inexistência*, portanto, equivale a circunstância de determinado evento integrante do mundo dos fatos não corresponder aos pressupostos que integram o suporte fático de determinada norma jurídica, a ponto de provocar a incidência desta — infalível, inesgotável e automática — tornando-o de simples fato a *fato jurídico*.

A inexistência não é sanção; não equivale, pois, à consequência normativa prevista em determinada norma jurídica para a hipótese de fato demonstrar-se *deficiente* no preenchimento do suporte fático de outra norma. Diz-se inexistente juridicamente, pois, aquilo que não recebe qualificação de *jurídico* justamente por não ingressar no plano da fenomenologia jurídica por *insuficiência* do suporte fático.

Não há e nem deve haver normas que disciplinam a *inexistência*; essa decorre de uma operação lógica concernente à verificação de que determinado fato não preenche o suporte fático de certa norma e, portanto, esta sobre ele não incidirá, de modo que o ato permanecerá fora do plano jurídico; será um fato *ajurídico*. Caso houvesse norma a discipliná-lo, instaurar-

⁴⁷ Cf. PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 145.

⁴⁸ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 102: “A questão da existência e da inexistência está, portanto, ligada à da insuficiência, e não à da deficiência do suporte fático”.

⁴⁹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 2. 4.^a ed. São Paulo: RT, 1974, p. 183: “O fato jurídico provém do mundo fático, porém nem tudo que o compunha entra, sempre, no mundo jurídico. À entrada no mundo do direito, selecionam-se os fatos que entram. E o mesmo dizer-se que à soma dos elementos do que, no mundo fático, teríamos como fato, ou como complexo de fatos, nem sempre corresponde suporte fático de regra jurídica: no dizer o que é que cabe no suporte fático da regra jurídica, ou, melhor, no que recebe a sua impressão, a sua incidência, a regra jurídica discrimina o que há de entrar e, pois, por omissão, o que não pode entrar. Donde o cuidado que se há de ter na determinação do suporte fático de cada regra jurídica”.

se-ia um paradoxo: uma proposição integrante do mundo jurídico posta no sistema para desqualificar juridicamente um fato que, a rigor, não ingressou — ou não deveria ter ingressado — naquele.

2.1.2. A validade.

Se o fato é reconhecido no plano jurídico; isto é, se sofre a incidência de norma jurídica transformando-o em fato jurídico — e, assim, ingressa no plano da existência — há outro plano de análise, dentro da fenomenologia jurídica, a que ele pode submeter-se.

Diz-se *pode submeter-se* justamente porque, se pelo plano da existência todos os fatos devem passar caso pretenda reconhecer-lhes a qualificação de *jurídico*, o plano da validade, entretantes, não se aplica a todo e qualquer fato jurídico. É restrito a uma categoria de fatos jurídicos: os atos jurídicos lícitos⁵⁰. Noutros termos, *apenas para aqueles fatos jurídicos em cujo suporte fático a vontade humana figura como elemento nuclear é possível cogitar de validade*.

Naquelas hipóteses em que não há conduta humana, ou em que é absolutamente irrelevante a circunstância desta conter elemento volitivo, o fato será examinado apenas no plano do reconhecimento jurídico (plano da existência) e, uma vez juridicizado pela incidência (logo, existente), não será objeto de análise no plano da validade, seguindo-se direto ao exame de eficácia.

No plano de validade, portanto, cogita-se apenas dos atos jurídicos lícitos — em cujo suporte fático, portanto, há ação humana animada pelo elemento volitivo. Se o fato jurídico em

⁵⁰ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 98. Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 7: “Os conceitos de validade e de invalidade só se referem a atos jurídicos, isto é, a atos humanos que entraram (plano da existência) no mundo jurídico e se tornaram, assim, atos jurídicos”. Na mesma linha, fechando a análise em uma espécie de ato jurídico em sentido amplo, o negócio jurídico, Antonio Junqueira de Azevedo: “O plano da validade é próprio do negócio jurídico”, de sorte que “[é] em virtude dele que a categoria ‘negócio jurídico’ encontra plena justificação teórica.

[...]

A validade é, pois, a qualidade que o negócio deve ter ao entrar no mundo jurídico, consistente em estar de acordo com as regras jurídicas (‘ser regular’). Validade é, como o sufixo da palavra indica, qualidade de um negócio existente. ‘Válido’ é adjetivo com que se qualifica o negócio jurídico formado de acordo com as regras jurídicas” (*Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 41-2).

sentido amplo não envolve conduta humana ou, se embora o faça, a vontade não tem qualquer relevância, não se trata de fato jurídico submetido ao plano da validade.

Para que o fato jurídico exista, deve ocorrer, no plano dos fatos, um evento que preencha com suficiência o suporte fático normativo. Caso contrário, o fato não será reconhecido no plano jurídico. Preenchido o suporte fático, porque suficiente o evento ocorrido no plano fenomênico, verificar-se-ão outros elementos que, por sua vez, integram a estrutura executiva do ato e subordinam sua validade.

Toda vez que algum elemento do ato, no plano fenomênico, afigura-se *deficiente*, surge uma imperfeição. O defeito do suporte fático do ato é justamente a ausência de perfeita correspondência entre o que a norma prevê (tipo) e o que acontece no plano fenomênico. Quando há uma ausência de correspondência entre esses elementos surge uma atipicidade (imperfeição). Desde que presentes outras circunstâncias, há de se reputar inválido o ato.

Invalidade é consequência de um suporte fático deficiente⁵¹; a validade, quanto ao ato jurídico, é sinônimo de *perfeição*, pois significa a sua plena consonância com o que prevê o ordenamento jurídico. Dizer-se que um determinado ato é *válido* significa dizer que ele é *perfeito*, porque realizado em conformidade com o que a norma jurídica impõe acerca dos elementos da estrutura executiva do ato.

Desse modo, concretizando-se de maneira suficiente o suporte fático de incidência de determinado ato jurídico lícito, diz-se que o ato existe; em seguida, é de se investigar (i) se algum de seus elementos nucleares é deficiente (e.g., vontade manifestada diretamente pelo absolutamente incapaz ou pelo relativamente incapaz sem a devida assistência, ou viciada por erro, dolo etc, ou ainda se o objeto era ilícito ou impossível) ou (ii) se está ausente algum elemento complementar (não foi observada a forma prescrita em lei ou se utilizou forma que a lei expressamente proíbia); caso algumas dessas situações se configure, cumpre fazer atuar a norma jurídica invalidante, porque o ato não superou o plano da validade⁵².

⁵¹Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 3-4.

⁵² Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 4-5.

Nessa linha, pode-se dizer, a guisa de exemplo, que se a norma jurídica contempla no suporte fático abstratamente descrito no seu antecedente normativo um determinado evento para cuja concretização é necessária a manifestação de vontade do sujeito, se esta não se der no plano dos fatos, não se completa o suporte fático necessário à incidência e juridicização daquele ato jurídico em sentido amplo. Por ser *insuficiente* a concretização do suporte fático, tem-se que o ato será reputado *inexistente*, haja vista que sequer ingressou no plano da qualificação jurídica — não se tornou *ato jurídico*.

Entretanto, nessa mesma situação, se a vontade é manifestada pelo sujeito de direito (dotado de capacidade de direito) que não podia fazê-lo senão sob a intervenção de outrem (civilmente incapaz), ou que, muito embora capaz de expressar sua vontade, o fez no caso concreto incidindo em erro ou coagido, tem-se que o suporte fático, embora suficiente — e, por isso, existente o fato jurídico — afigura-se *deficiente*, porquanto haja uma imperfeição entre o que a norma atribui como da estrutura executiva do ato e o que efetivamente ocorreu.

Essa *deficiência* do suporte fático implicará a invalidade do ato. O ordenamento contém, portanto, normas cuja consequência jurídica para atos praticados com deficiência no suporte fático é a *sanção de invalidade*.

Conquanto grasse divergência doutrinária, a invalidade é uma sanção. Comunga-se com Pontes de Miranda⁵³ no sentido de que a invalidade, efetivamente não é pena, no sentido clássico de castigo. Entretanto, não se lhe pode negar o caráter de sanção⁵⁴. Tomada esta como

⁵³ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao código de processo civil*. Tomo III. 4.^a ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 365: “Nulidade não é pena, posto que as leis e os juristas digam, a cada passo, ‘sob pena de nulidade’. É consequência da violação da lei de forma a que se atribuiriam, se nula fosse, algum ou alguns efeitos. As penas são outras consequências, que às vezes concorrem com a de nulidade. O infrator sofre as duas, talvez mesmo a de nulidade e duas ou mais penas. A lei processual evitou aí a palavra ‘pena’, e pôs simplesmente ‘cominação’ (cf. art. 244)”.

⁵⁴ A título exemplificativo. Cf. DIDIER JR. Fredie. *Pressupostos processuais e condições da ação: o juízo de admissibilidade do processo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.17. Cf. PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 18. Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 5, 6 e 52, *et passim*: “Não há, como se pode constatar, fundamento científico para negar o caráter de sanção à invalidade, tampouco de ato ilícito ao ato jurídico inválido” (p. 59) “A invalidade, por isso, como se pode concluir, tem o caráter de uma sanção que o ordenamento jurídico adota para punir certos atos contrários a direito (=ilícitos)” (p. 251). E, por fim, Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p.192 e seguintes; o autor chega denominar o Capítulo VII de “Sanção de nulidade”. Em sentido contrário, Norberto Bobbio (Cf. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru-SP: EDIPRO, 2001, p. 159-62) e Herbert Hart (Cf. *O Conceito de direito*. 4.^a ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2005, p. 41-3).

a consequência juridicamente institucionalizada imputada pelo ordenamento mercê do descumprimento de uma norma jurídica, tem-se que a invalidade se enquadra no conceito lógico-jurídico de sanção⁵⁵. Praticado um determinado ato jurídico em desconformidade com o que prescreve a norma jurídica, ocorre uma atipicidade.

Explica-se: a lei, para determinados atos jurídicos, descreve normativamente um tipo, que integra a estrutura executiva do ato jurídico em sentido amplo, ao qual deve amoldar-se o ato praticado. Se houver a incongruência tocante a algum elemento, configura-se uma imperfeição, uma atipicidade.

Esta imperfeição, por sua vez, é também objeto de qualificação jurídica; a prática de determinado ato jurídico em sentido amplo com deficiência em seu respectivo suporte fático passa a ser, pois, pressuposto para a incidência de uma outra norma cuja eficácia é, justamente, a invalidação.

Dessarte, na estrutura de pensamento da teoria na norma, aquela que descreve o ato jurídico em sentido amplo, elencando e modulando os elementos que devem integrar a estrutura do ato para que seja perfeito e faça surgir a situação jurídica (em sentido amplo) que é própria de sua eficácia pode ser qualificada, na expressão de Carlos Cossio, como *endonorma*; aquela outra que tem justamente como seu pressuposto a imperfeição na prática do ato descrito no suporte fático de incidência de outra norma e como consequência normativa a sanção de invalidade é, na nomenclatura do mesmo jurista, a *perinorma*.

Nessa linha de intelecção, a norma jurídica que comina a invalidade é norma jurídica que veicula a sanção contemplada pelo ordenamento jurídico para uma determinada categoria de ilicitude (tomada esta no sentido de qualquer conduta em desconformidade com o que determina norma jurídica cogente).

A invalidade é a consequência; o defeito, a causa. Não se confundem. Determinado ato é inválido, sobretudo porque é defeituoso; foi praticado em desacordo com os ditames legais (ilícito, em sentido amplo). Apresenta, por conseguinte, um suporte fático deficiente.

⁵⁵ A respeito da noção e a metodologia de construção dos conceitos lógico-jurídicos e dos conceitos jurídico-positivos, dedicar-se-á maior espaço ao se tratar, mais adiante, do conceito de tributo.

Essa consequência — invalidade — não se opera, de logo, no plano lógico. Faz-se mister que o sujeito competente a reconheça e a decreta. Enquanto a invalidade não for decretada, o ato permanece produzindo efeitos, mesmo que provisórios e reversíveis. A desqualificação jurídica que implica sua ineficácia só virá com o pronunciamento. Até este momento, o ato jurídico em sentido amplo é (existe), vale e produz efeitos. Após a decretação de nulidade, ele continua existente, porém inválido, e tem seus efeitos desfeitos⁵⁶.

Se, no plano da fenomenologia jurídica, tem-se um ato em cujo suporte fático há uma conduta humana, para o qual a vontade é elemento essencial, e mais, este ato é qualificado como lícito, ele é passível de exame de validade, de perfeição desse suporte fático⁵⁷.

Completo e suficiente o suporte fático, o ato entra no mundo jurídico; é qualificado juridicamente. Porém, se imperfeito — e, portanto, deficiente — esse suporte fático, fazem-se incidir as normas cujo antecedente contempla o respectivo defeito, e cuja consequência é a sanção invalidante⁵⁸. Esta variará de acordo com aquele.

A doutrina brasileira sempre envidou esforços no sentido de classificar esses defeitos (imperfeições) dos atos jurídicos lícitos, implicando a divisão, conseqüentemente, em uma diferenciação entre nulidades absolutas, nulidades relativas, anulabilidades etc. Sucede que são noções de direito positivo e, como tais, ficam a mercê de alterações legislativas. Por essa razão, qualquer teoria a respeito torna-se anódina; as teorias, de rigor, devem versar sobre conceitos lógico-jurídicos, com pretensão de validez universal e permanente⁵⁹⁻⁶⁰. As espécies

⁵⁶ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 228-31 e 250-6.

⁵⁷ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 97: “Se o fato existe e é daqueles em que a vontade humana constitui elemento nuclear do suporte fático (ato jurídico *stricto sensu* e negócio jurídico) há de passar pelo plano da validade, onde o direito fará a triagem entre o que é perfeito (que não tem qualquer vício invalidante) e o que está eivado de defeito invalidante”.

⁵⁸ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 92: “As normas jurídicas cogentes podem ter, quando infringidas, a consequência de tornar não-válidos os atos jurídicos, declarando-os *nulos* ou *anuláveis*. As primeiras poderíamos denominar normas jurídicas *nulificantes* e as outras, *anulantes*.”

Essas normas jurídicas não excluem, nem atingem, a existência do fato jurídico em si, mas alcançam a sua validade, tornando deficiente o seu suporte fático; quer dizer, o fato jurídico não tem a sua juridicidade pré-excluída — portanto, entra no mundo jurídico —, tampouco é desjuridicizado. O ato jurídico existe, porém nulo ou anulável”.

⁵⁹ Nesse particular, apontando o caráter geral de toda teoria e, implicitamente, sua pretensão de validez universal e permanente, Lourival Vilanova: “Mas parece supérfluo o aditamento contido no termo geral, visto que, se tal doutrina é ciência, como ciência há de ser generalizante. Se se mantém o postulado de que a ciência chega até onde é possível generalização, o denominar ciência geral é uma explicitação pleonástica só permitida por ênfase

de invalidade do ato e do negócio jurídico serão melhor referidas no capítulo 5 deste trabalho, quando se tratar da tributação de atos inválidos.

Introduzindo a problemática dos vícios de vontade nos atos jurídicos lícitos, Marcos Bernardes de Mello afirma ser necessária a consideração de três dados essenciais: (1) a exteriorização da vontade, (2) o querer da manifestação e (3) a vontade em si mesma, que equivale a seu conteúdo. E chega a duas conclusões: i) a ausência de exteriorização de vontade *consciente* (livre de violência física) constitui *insuficiência* do suporte fático, o que leva à inexistência; ii) se há uma exteriorização consciente de vontade, porém defeituosa, o suporte fático é suficiente, porém *deficiente*, razão por que se fala em existência do fato jurídico, porém inválido ou ineficaz⁶¹.

Validade, nessa linha, conceitua-se como perfeição, como plena consonância com o sistema jurídico, como ausência de viciosidade⁶². Inválido, *a contrario sensu*, é o ato que se afigure imperfeito, com algum vício. Perscrutar esse vício à luz do direito positivo conduzirá à identificação da sanção de invalidade a aplicar e o denominação jurídica dada à espécie (nulidade, anulabilidade etc.)⁶³.

Nesse diapasão, convém salientar que inexistência *não* pode ser considerada uma *espécie* de invalidade. São categorias jurídicas distintas e inconfundíveis, nada obstante exista um liame entre ambas. A inexistência jurídica é a conseqüência que se atribui ao fato da vida que não

de análise”. (VILANOVA, Lourival. “O Problema do objeto da teoria geral do Estado”. *Escritos jurídicos e filosóficos. Vol. 1*. São Paulo: Axis Mvndi: IBET, 2003, p. 89)

⁶⁰ Essa advertência, no que concerne ao caso específico das invalidades, é feita por Marcos Bernardes de Mello, ao afirmar que: “[...] a elaboração de uma teoria geral das nulidades nos parece uma missão irrealizável, em face da desuniformidade com que as espécies são tratadas no plano do direito positivo. Para atender às realidades e necessidades sociais, o legislador se vê na contingência de adotar regras que, por constituírem exceções às regras gerais, criam a impossibilidade de serem traçadas as características essenciais comuns a todas as espécies, o que permitiria a definição dos princípios gerais extraídos das normas de direito positivo. Na verdade, não há ponto no campo das nulidades em que possam enunciar regras sem que haja a necessidade de mencionar pelo menos uma exceção”. (*Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 15).

⁶¹ Cf. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 147-8.

⁶² Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 4. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 3-7, *et passim*.

⁶³ Marcos Bernardes de Mello, na mesma linha de Pontes de Miranda *et alli*, como a invalidade como gênero, do qual são espécies a nulidade e a anulabilidade: “Temos a *invalidade*, no entanto, como gênero de que são espécies a nulidade e a anulabilidade. Por essa razão, no trato genérico da matéria, em vez de empregar as expressões *nulidade* ou *anulabilidade*, preferimos utilizar a expressão *invalidade*, uma vez que tem sentido abrangente de todas as espécies possíveis de serem encontradas no mundo do direito...” Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 5, nota de rodapé n.º 4.

consegue ingressar no mundo jurídico, por força da *insuficiência* de seu suporte fático. Por carecer de algum elemento integrante do suporte fático previsto na norma jurídica⁶⁴, é que acontecimento não chegou a ter relevância para o direito e, por conseguinte, não pode ser qualificado como *jurídico*.

Como sequer jurídico é, por não existir juridicamente, não se cogita de validade ou de eficácia desse fato. Para valer e ser eficaz, é preciso antes, como consectário lógico, existir. O que não existe não pode ser considerado válido ou inválido, eficaz ou ineficaz; simplesmente *não existe*. Não se cogita de *valer* ou *não valer* para aquilo que não chega a *ser*. Em uma só toada: inexistência jurídica não é (forma de, espécie de etc.) invalidade. É um *prius* lógico para a cogitação de (in)validade.

Aliás, como bem salienta Marcos Bernardes de Mello, a inexistência como categoria jurídica já encerra um *contradictio in terminis*, pois se trata de uma mera situação fática, exatamente porque não chegou a entrar no mundo jurídico: “a inexistência é conceito próprio do mundo dos fatos, jamais do mundo jurídico”, pois “[o] fato ao ser juridicizado entra no mundo jurídico pelo plano da existência”⁶⁵.

Se existentes, os atos jurídicos podem ser válidos; válidos e eficazes; inválidos, porém eficazes⁶⁶, conforme será visto a seguir. A (in)validade diz respeito ao ato em si, não à relação jurídica ou a situação jurídica; estas surgirão ou não⁶⁷.

⁶⁴ Alude-se, aqui, à norma jurídica como fonte formal do direito por excelência, em um sistema jurídico de base romanística. Não se ignora, por outro lado, que os intérpretes e construtores do sistema jurídico pátrio vêm conferindo, crescentemente, força normativa à jurisprudência, que pode delinear a moldura de fatos jurídicos, com base em princípios constitucionais. Neste trabalho, entretanto, mercê do princípio da estrita legalidade (ou reserva legal) e do princípio da tipicidade que norteiam o direito tributário, sobretudo no seu aspecto material — tocante aos contornos do fato jurídico — no texto, referiu-se à norma jurídica como aquela construída a partir do dispositivo de lei.

⁶⁵ *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p.68.

⁶⁶ Eis a logicidade do pensamento de Pontes de Miranda “*Existir, valer e ser eficaz* são conceitos tão inconfundíveis que o fato jurídico pode ser, valer e não ser eficaz, ou ser, não valer e ser eficaz. (...). O que se não pode dar é valer e ser eficaz, ou valer, ou ser eficaz, *sem ser*; porque não há validade, ou eficácia do que não é” (*Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 15).

⁶⁷ “Não há relação nula, nem direito nulo, nem pretensão nula, nem ação nula, como não há relação jurídica anulável, nem direito anulável, nem ação anulável. Nulo ou anulável ou rescindível é o ato jurídico, inclusive o ato jurídico processual...” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes. *Comentários ao código de processo civil*. Tomo 6. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 141).

2.1.3. A eficácia.

O último dos três planos é o da eficácia. Eis a parte do mundo jurídico em que os fatos que nele ingressam produzem os seus efeitos, nesse plano operam as situações jurídicas em sentido amplo.

Deve-se distinguir, pois, a eficácia da lei e a eficácia jurídica. A eficácia da lei é a *incidência* sobre os fatos previstos no suporte da norma jurídica. Isso desencadeia o processo de juridicização dos fatos, transformando-o de fato social (político, econômico etc) em *fato jurídico*. A *eficácia jurídica* diz respeito às *situações jurídicas em sentido amplo* que decorrem do *fato juridicizado* (portanto, fato jurídico), segundo o que a norma diretamente prevê como consequência ou, nos limites definidos normativamente, segundo o que a vontade manifestada pelos sujeitos envolvidos no ato indicar. A eficácia legal (incidência) delimita o campo do mundo jurídico, ao passo em que a eficácia jurídica se contém dentro desse mundo⁶⁸.

Nessa linha de raciocínio, adverte-se que a norma jurídica, isoladamente, não produz eficácia jurídica alguma. A eficácia jurídica, pois, é a produzida pelo fato jurídico, que sua causa; a eficácia legal resume-se à incidência sobre o suporte fático com o desiderato de juridicizá-lo. Este, o suporte fático, por sua vez, isoladamente, também não produz efeito jurídico; somente produzi-lo-á quando se concretizar no plano fenomênico e sofrer a incidência da norma jurídica⁶⁹⁻⁷⁰.

Para o plano da eficácia, pressupõe-se a passagem pelo plano da existência, onde o fato recebe, pela incidência normativa, a qualidade de fato jurídico; não se exige, entretanto, que o fato tenha essencialmente passado pelo plano da validade. Equivale a dizer, para ser eficaz, *a priori*, fato jurídico em sentido amplo tem de existir juridicamente; não se exige

⁶⁸ Cf. ARAÚJO, Clarice von Oertzen. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 100-1.

⁶⁹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. “Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária”. In: *Direito tributário moderno*. José Souto Maior Borges (coordenador). São Paulo: José Bushatsky editor, 1977, p. 26.

⁷⁰ No mesmo sentido Paulo Roberto Lyrio Pimenta: “...infere-se que a eficácia dos fatos não equivale à das normas-regras. A primeira é a produção de situação jurídica; a segunda, a possibilidade ou a produção de efeitos sobre o suporte fático” (*O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento jurídico brasileiro: aspectos constitucionais e processuais*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 23) (“Sobre a eficácia das regras, dos fatos e dos princípios jurídicos”. In: *Revisitando a teoria do fato jurídico — homenagem a Marcos Bernardes de*

necessariamente que o ato jurídica seja válido, para que tenha algum tipo de eficácia jurídica, ou mesmo para que produza os efeitos que lhe são próprios.

O plano da eficácia diz respeito à criação de situações jurídicas em sentido estrito e relações jurídicas, por motivo da ocorrência do fato descrito na norma. O plano da eficácia é ditado pela norma jurídica, porém condicionado pela concretização do fato; dito de outro modo, a norma descreve o fato relevante para o direito e prescreve as conseqüências de sua ocorrência. Daí porque todos os fatos jurídicos serem capazes de produzir efeitos e, portanto, submeterem-se também ao estudo sob o prisma da eficácia, sejam eles fatos submetidos ao plano da validade ou não (fatos jurídicos diversos dos atos jurídicos em sentido amplo lícitos), ou mesmo atos anuláveis ou, em alguns casos, nulos⁷¹. Os efeitos dos fatos são aqueles impostos por lei; ou, quando o sistema permite, os ditados pela vontade dos sujeitos que o praticam, dentro do espectro eficaz permitido pela norma jurídica (como ocorre no caso do negócio jurídico)⁷².

Resta saber se, em último plano de análise, o fato jurídico é, pois, única fonte de eficácia jurídica.

Parte da doutrina chegou a registrar que a lei seria a única fonte de eficácia jurídica⁷³; outra parte, no sentido de que o contrato (a rigor, a vontade livremente manifestada de obrigar-se) e a lei (máxime para as obrigações que nasceriam sem que houvesse vontade manifestada neste sentido, tal como é o caso daquelas decorrentes de atos ilícitos e de atos-fatos jurídicos, bem como as obrigações tributárias principais) seriam as únicas fontes de eficácia jurídica⁷⁴.

Mello. Fredie Didier Jr. E Marcos Ehrhardt Jr. (Coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 504).

⁷¹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 101.

⁷² Antônio Junqueira de Azevedo⁷², tratando especificamente da eficácia nos negócios jurídicos, afirma que “[n]esse plano, não se trata, naturalmente, de todo e qualquer possível eficácia prática do negócio, mas sim, tão-só, da sua *eficácia jurídica* e, especialmente, da sua *eficácia própria* ou *típica*, isto é, da eficácia referente aos efeitos manifestados como queridos” (*Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 49).

⁷³ Cf. por todos GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17.^a ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito (atualizador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 33 e seg.

⁷⁴ Cf. REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 24.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.214. NONATO, Orosimbo. *Curso de obrigações – generalidade e espécies*. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 202: “E, assim, e à derradeira, com esses esclarecimentos, possível é aceitar como fonte das obrigações — *um fato do homem e a lei*”.

Marcos Bernardes de Mello aponta imprecisões de três ordens para a doutrina que se inclina nesse sentido: i) confinamento do estudo apenas às obrigações que nascem no campo do direito das obrigações, as quais poderiam ser denominadas de obrigações em sentido estrito, deixando de fora, por conseguintes as obrigações que surgem em outros ramos do direito, como, *e.g.*, direito de família, direito das sucessões, direito constitucional, direito administrativo e, sobretudo, no direito tributário; ii) a circunstância de um enunciado analítico acerca das fontes implicar tanto impropriedade como o risco de omitir alguma delas, pecando, portanto, pela insuficiência; iii) inclusão da vontade e da lei dentre as *fontes* representar, em verdade, uma visão parcial do fenômeno, eis que cada uma delas, por si, isoladamente e sem a integração da outra, não gera qualquer efeito jurídico: vontade sem a previsão normativa que lhe confira alguma sorte de eficácia jurídica é anódina, ao passo em que a lei, somente, sem a manifestação da vontade (para aquelas hipóteses em que a manifestação de vontade é determinante para a eficácia jurídica) ou ao concretização de seu suporte fático, também não produz eficácia jurídica⁷⁵.

Fonte de toda e qualquer eficácia jurídica é, portanto, o fato jurídico, porquanto exprima a concreção no mundo fenomênico do suporte fático descrito no antecedente normativo — em que a vontade humana pode ou não ter relevância — juridicizada pela incidência dessa norma jurídica, fazendo surgir os efeitos previstos diretamente pela lei, ou regulados pela vontade do sujeito, no campo de permissão daquela (lei).

No plano da eficácia encontram-se as situações jurídicas em sentido amplo. André Fontes fornece uma breve evolução em torno do conceito de situação jurídica que se iniciou por enquadrá-la como uma *expectativa juridicamente fundamentada* — hoje caracterizada como uma outra categoria: a situação pré-jurídica —, após, como uma categoria substituta do direito subjetivo — seria a situação jurídica subjetiva ativa —, segundo defendeu uma corrente niilista capitaneada por Diguít; por fim, a concepção atual de situação jurídica, como a

⁷⁵ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da eficácia — 1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 2003, p 27-30. Eis a explicação desse autor “Portanto, a vontade sem lei que a tenha como suporte fático e a juridicize pela incidência é mero fato do mundo dos fatos e, assim, não pode engendrar qualquer consequência jurídica. Do mesmo modo, a lei por si só não cria efeito jurídico algum; define-os, é verdade, mas para atribuí-los a fatos (volitivos ou não) quando ocorrem; se os fatos a que os imputa não se materializarem, efeitos jurídicos não haverá” (p. 29).

consistente na prescrição derivada de uma descrição normativamente realizada, sendo um *posterius* em relação ao fato que constitui seu antecedente, sendo resultado da subsunção⁷⁶.

Estas, as situações jurídicas, sofrem uma divisão em: a) situação jurídica simples (ou unissubjetiva) — dizem respeito a uma única esfera jurídica⁷⁷ e seu conteúdo se limita a atribuir ao titular uma *qualidade ou uma qualificação* no mundo jurídico, sendo oponível *erga omnes* e dotadas de impositividade (ex.: as capacidades jurídicas: capacidade de direito, capacidade de exercício etc); e b) situação jurídica complexa (ou intersubjetiva) — quando de fatos jurídicos resulta o envolvimento de mais de um sujeito de direito. Esta última comporta ainda uma subdivisão em: b') situação jurídica complexa unilateral — quando, malgrado tenham a intersubjetividade como pressuposto necessário de existência, a eficácia não se estende a todas as esferas jurídicas dos sujeitos que intervêm no fato, mas exclusivamente a uma esfera (ex.: oferta ao público); e b'') relação jurídica — quando o envolvimento de dois ou mais sujeitos irradia efeitos para mais de uma esfera jurídica, criando direitos e deveres co-respectivos⁷⁸.

As situações jurídicas amiúde integram o suporte fático de incidência de outras normas. A começar pelas situações jurídicas unissubjetivas, todo e qualquer ato jurídico em sentido amplo a tem como componente do suporte fático eis que, para o ato ser reconhecido juridicamente, é necessário que o sujeito que o pratica tenha capacidade de direito, i.e., seja sujeito de direito, tenha aptidão para titularizar direitos e deveres.

Para a perfectibilização do ato e, portanto, para que ele seja válido, faz-se mister que esse sujeito que o pratica tenha capacidade de exercício — ou, caso não tenha, haja o suprimento dessa incapacidade pela intervenção de outrem que a tenha e que o ordenamento autorize para tanto (representante ou assistente). Essas duas situações jurídicas subjetivas — capacidade de direito e capacidade de exercício —, por conseguinte, integram o suporte fático de incidência de qualquer ato jurídico em sentido amplo; a primeira, capacidade de direito, dizendo respeito

⁷⁶ Cf. FONTES, André. *A Pretensão — como uma situação jurídica subjetiva*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 90-2.

⁷⁷ Pode-se compreender a expressão de *esfera jurídica*, de modo simplório, como o conjunto das situações jurídicas em sentido amplo das quais o sujeito de direito possa ser titular. (Cf. FONTES, André. *A Pretensão — como uma situação jurídica subjetiva*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 115).

⁷⁸ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da eficácia — 1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 2003, p 78-163, *passim*.

à suficiência do suporte fático, como pressuposto para a existência jurídica do ato; a segunda, a capacidade de exercício, como requisito da estrutura executiva do ato, influenciando na sua perfeição e, por consequência, na validade. O mesmo seja dito quanto às situações jurídicas complexas, dentre elas as relações jurídicas⁷⁹.

Campo fértil para a observação desse fenômeno é, exatamente, a seara tributária. Isso se deve à circunstância de o direito tributário valer-se, recorrentemente, de realidades que, ou já foram objeto de qualificação jurídica por outras normas, ou surgem como categorias eficazes de fatos jurídicos (situações jurídicas).

A começar pela própria repartição de poder tributário por intermédio da Constituição Federal, ao se atribuir parcela daquele a cada ente político, a competência tributária alude, frequentemente, a realidades já qualificadas juridicamente pelas normas jurídicas; a guisa de exemplo, tem-se a propriedade (art. 153, inciso VI, art. 155, inciso III, e art. 156, inciso I, da CF/88), a transmissão onerosa de bens imóveis (art. 156, inciso II, da CF/88) e a transmissão gratuita *causa mortis* ou por ato *inter vivos* (art. 155, inciso I, da CF/88).

O CTN, ao dispor sobre normas gerais sobre o direito tributário, no exercício da competência reservada à lei complementar (art. 146, inciso III, da CF/88), trata de hipóteses em que a norma jurídica tributária põe em seu suporte fático de incidência como necessário e suficiente a irradiar a eficácia jurídica tributária específica concernente à situação jurídica subjetiva da obrigação tributária eventos que já são objeto de qualificação por outras normas jurídicas — i.e., são suporte fático de outras normas jurídicas —, bem como situações jurídicas subjetivas oriundas de fatos qualificados por outras normas jurídicas, integrantes de outros ramos do direito. Com efeito, o art. 116, inciso II, do CTN — que será objeto de análise mais detida mais adiante —, alude à circunstância de o fato gerador da obrigação tributária referir-se a situação jurídica, tal como ocorre nas hipóteses em que o fato gerador é a propriedade (ITR, IPVA e IPTU). O art. 117 do CTN dispõe acerca da circunstância de atos ou negócios

⁷⁹ “...também as relações jurídicas podem ser elementos de previsão legal; sucede que a existência de uma relação jurídica determinada num determinado período não é um fato da natureza, que, como tal, fosse acessível em princípio à percepção, mas, antes, um ‘fato’ dentro do mundo do juridicamente vigente aqui e agora; por isso, o que é de si uma consequência jurídica, decorrente da aplicação de normas jurídicas a certos eventos da vida, pode por sua vez atuar como elemento da previsão de uma outra proposição jurídica” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5.^a ed. Tradução de José Lamago. Lisboa: 2009, p. 400-401).

jurídicos a partir dos quais surgem as situações jurídicas que integraram o suporte fático de incidência da hipótese tributária estarem submetidos a uma condição.

Aqui calha registrar que, não raro, a norma jurídica qualifica certos fatos jurídicos atribuindo-lhes — com o perdão do trocadilho — a eficácia específica de influenciar no plano da eficácia de outros atos jurídicos, seja para determinar a produção de efeitos, seja para suspendê-los ou para extingui-los. Esses fatos são qualificados como termo, modo ou encargo e condição; sucintamente: a) termo: evento futuro e certo de que dependerá a eficácia do ato, quer seja para operar-se quer seja para cessar; b) condição: evento futuro e incerto com o mesmo efeito do termo; c) modo ou encargo: ônus imposto a uma liberalidade, que não modifica os efeitos típicos do negócio, mas influencia na sua concretização⁸⁰.

Assim, acerca dos planos da fenomenologia jurídica, calha frisar que o fato há de ser analisado sob esses três planos, de forma progressiva. Se ele é reconhecido juridicamente, porque se subsume ao antecedente de alguma norma jurídica que o qualifica e, portanto o juridiciza, diz-se que o ato é *existente*; caso o evento careça de algum elemento que a norma jurídica ponha como *pressuposto* de sua incidência, o fato será *inexistente*, não-jurídico por conta da *insuficiência* de suporte fático, e, portanto, não se cogitará de análise sob o prisma da validade ou da eficácia. Uma vez existente, se o fato (*lato sensu*) é daqueles em relação aos quais a norma jurídica pôs o elemento volitivo com alguma relevância, pode-se cogitar de examiná-lo no tocante à *validade*. Caso não haja nenhuma irregularidade no suporte fático, reputar-se-á válido o ato e, portanto, apto a ser analisado no plano da eficácia. Se, porém, o suporte fático denotar-se *deficiente*, será o caso, de ordinário, da aplicação da *sanção invalidante* (sob a modalidade cominada pelo direito positivo — nulidade ou anulabilidade), não se cogitando, de regra⁸¹, da produção de efeito jurídico⁸². Caso o fato jurídico seja daqueles em cuja formação o elemento volitivo não tenha qualquer relevância, do exame da existência passar-se-á, de imediato, para o exame da eficácia. Por fim, neste plano, os fatos existentes (e válidos) serão avaliados quanto à aptidão para a produção de efeitos jurídicos; poderão ser, portanto, eficazes ou ineficazes.

⁸⁰ Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 19ª ed. rev., atual e aumentada. Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito (atualizadores). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 364-5.

⁸¹ Cf. AZEVEDO, Antonio Junqueira. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 49: “Às vezes, pode ocorrer que, por exceção, um negócio nulo produza efeitos jurídicos (são os chamados efeitos do nulo), embora nem sempre esses efeitos sejam os efeitos próprios, ou típicos”.

⁸² Situações em que o ato jurídico (*lato sensu*), conquanto inválido, produz efeitos serão analisadas mais adiante.

A essa linha de investigação, preconizada por Pontes de Miranda, Antônio Junqueira de Azevedo conferiu a denominação de *técnica da eliminação progressiva*⁸³. Esses elementos comportam uma classificação em pressupostos, requisitos e condições, conforme digam respeito à existência jurídica do ato, à validade ou à eficácia⁸⁴.

Em arremate, pois, é possível sintetizar as regras para o acesso ao plano da eficácia dos fatos jurídicos da seguinte forma, tal como bem faz Marcos Bernardes de Mello: (a) quanto aos fatos jurídicos em sentido estrito, aos atos-fatos jurídicos e aos fatos jurídicos ilícitos em sentido amplo, basta que ultrapassem o plano da existência; (b) em relação aos atos jurídicos em sentido estrito e aos negócios jurídicos, é necessário que, além de existirem, (b') sejam válidos ou anuláveis (eis que estes últimos produzem seus regulares efeitos até que sua anulação seja decretada — art. 177 do CC/2002), ou que, (b'') mesmo nulos, a lei lhe atribua algum efeito⁸⁵.

2.2. FATOS JURÍDICOS E SUA CLASSIFICAÇÃO.

Dentro do escopo do trabalho, cumpre fazer, neste e no item subsequente, uma distinção conceitual⁸⁶ dentre as várias categorias de fatos jurídicos em sentido amplo, tomando-se como

⁸³ Cf. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 63.

⁸⁴ PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 35-6: “Quando se cuida de ato jurídico, ou de tipo, que nada mais é que um ato ou conjunto de atos jurídicos operando, no seu todo, como suposto de uma consequência jurídica específica, denominamos de pressuposto ao que precede ao ato e é para ele juridicamente relevante; qualificamos como condição tudo quanto a ele se segue e é exigido para a produção dos efeitos específicos que ao ato ou tipo se associam, chamando de requisitos tudo quanto integra a estrutura executiva do ato. (...) Sujeitos, objeto e forma são, por conseguinte de consideração necessária para determinação da pertinência, ao ato, dos mencionados pressupostos, requisitos e condições. Correlacionando uma coisa a outra, fala-se em pressupostos subjetivos, objetivos e formais, procurando-se precisar o que é exigido, com precedência, para que o ato se tipifique ou se caracterize como ato jurídico perfeito e específico se esses pressupostos são atendidos, há adequação nesse primeiro momento. A adequação, entretanto, não se exaure aí. Reclama-se, ainda, a correspondência da estrutura executiva do ato invocado ou comprovado com a estrutura executiva do previsto normativamente. Havendo correspondência, há, também, adequação neste segundo momento. Satisfeitos os pressupostos e requisitos, tem-se a validade do ato. No comum das situações, ocorrendo a validade, dela é consequência necessária a eficácia, isto é, aptidão do ato para produzir os resultados pretendidos. Há situações, entretanto, menos comuns, em que a eficácia só ocorre após a prática de um ato ou da ocorrência de um fato posterior. Eles não integram a estrutura executiva do ato cuja eficácia se pretende, mas integram o tipo, porque reclamados para que se tenha o suposto plenamente atendido”.

Cf. CARNELUTTI, Francesco. *Teoria general del derecho. Metodología del derecho*. Traducción española de Carlos G. Posada. Granada: Comares, 2003, p. 228-30, 251-2 e 343-6.

⁸⁵ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. “Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária”. In. *Direito tributário moderno*. José Souto Maior Borges (coordenador). São Paulo: José Bushatsky editor, 1977, p. 28.

⁸⁶ Cf. BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 257-8: “A definição de um conceito jurídico deve descrever sua substância e revelar seus critérios distintivos. Assim, ela deve identificar

critério os elementos que compõem o suporte fático da norma jurídica respectiva que dá ao fato da vida a qualificação jurídica⁸⁷.

Fato jurídico em sentido amplo já foi objeto de conceituação acima: acontecimento natural ou humano ao qual o direito prevê conseqüências jurídicas, i.e., criação, modificação ou extinção de situações jurídicas *lato sensu*. É o gênero que comporta uma primeira divisão: fatos lícitos, praticados em conformidade com o direito; e fatos ilícitos, praticados em contrariedade com o que dispõe norma cogente. Os fatos lícitos — que são os mais relevantes para o presente trabalho — subdividem-se em: fatos jurídicos em sentido estrito, atos jurídicos em sentido amplo e atos-fatos jurídicos⁸⁸.

Se o suporte fático de incidência delimitado pela norma não põe a atuação humana como parte integrante, têm-se os fatos jurídicos em sentido estrito. Noutros termos, na composição do suporte fático desses atos entram apenas acontecimentos naturais, independentemente de ato humano⁸⁹ (ex.: aluvião, avulsão etc.); é o evento da natureza, previsto no antecedente normativo, que fará irradiar efeitos jurídicos.

Quando a lei coloca no núcleo do suporte fático de incidência a atuação humana, concernente a uma exteriorização consciente da vontade, que tenha por objeto obter um resultado juridicamente protegido — ou não defeso — e possível, está-se diante dos atos jurídicos em sentido amplo. Estes, de rigor, têm como elementos: a) um ato humano volitivo; b) a

os elementos constitutivos do conceito considerado e caracterizar as relações que os unem.

Portanto, ela deve de início enunciar *os elementos* que sempre estão reunidos nele, por exemplo este elemento material e aquele elementos intencional destinados à realização deste objeto e empregado por aquele meio nas relações entre esta e aquela pessoa”.

⁸⁷ Cf. BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 270-1: “Devem-se poder reconhecer com sinais claros as categorias utilizadas pelos juristas. Portanto, é preciso, no tocante a cada categoria, descobrir os traços comuns a todas as situações que ela reúne, independentemente das diferenças que elas podem comportar. Os critérios de determinação das categorias jurídicas expressam a presença de certos elementos particulares, até mesmo a ausência de outros elementos, e os laços que unem entre eles os elementos constitutivos da definição delas. [...]”

Em outras palavras, *a determinação dos critérios das categorias jurídicas consiste em isolar ao mesmo tempo os traços comuns a todas as espécies que elas agrupam e os caracteres pelos quais todas as espécies das diferentes categorias se distinguem das outras*”.

⁸⁸ Os fatos ilícitos podem ser classificados em: a) segundo o suporte fático, o ato lícito criminal (crime e contravenção penal); e o fato ilícito *sticto sensu*, o ato-fato ilícito e ato ilícito civil; esses três últimos comportam a subdivisão entre absoluto e relativo; b) segundo a eficácia, podem ser classificados em ato ilícito indenizativo, ato ilícito caducificante e ato ilícito invalidante (Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 119 e 231-259).

⁸⁹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 127.

consciência da exteriorização de vontade; e c) que o ato se dirija à obtenção do resultado materialmente possível e protegido pela ordem jurídica⁹⁰.

Nos atos jurídicos lícitos em sentido amplo, a vontade humana é posta pela norma jurídica como elemento integrante e relevante do suporte fático. O ato jurídico *lato sensu* comporta uma outra subdivisão: atos jurídicos em sentido estrito e o negócio jurídico.

Quando o suporte fático do ato jurídico tem como elemento nuclear a exteriorização unilateral de vontade, sendo que os respectivos efeitos são pré-determinados de modo absoluto pela norma, não sendo possível à pessoa qualquer escolha de categoria jurídica eficaz, está a se tratar de ato jurídico em sentido estrito⁹¹. Noutro giro verbal, esta espécie de ato jurídico põe no suporte fático a manifestação da vontade, colocando-a como causa de produção de efeitos jurídicos que a própria norma pré-fixava, sem que o sujeito tenha a mínima liberdade de, voluntariamente, alterá-los. Em uma só nota: *a vontade é relevante para a formação do ato, mas não tem relevância para a mensuração de seus efeitos*. São exemplos de atos jurídicos em sentido estrito: reconhecimento de paternidade, estabelecimento de domicílio, gestão de negócios, confissão etc.

Há uma outra categoria de atos jurídicos em que a vontade tem importância não apenas na sua formação, mas também no plano da eficácia. Vale dizer, a declaração consciente da vontade, além de ser elemento essencial do suporte fático, pode influenciar na própria determinação de resultados do ato praticado. Trata-se dos negócios jurídicos. Como bem leciona Marcos Bernardes de Mello⁹² a respeito dessa categoria de atos jurídicos em sentido amplo, “o sistema jurídico faculta às pessoas, dentro de limites predeterminados e de amplitude variável, o poder de escolha de categoria jurídica e de estruturação do conteúdo eficaz das relações jurídicas respectivas”.

Nos negócios jurídicos, a manifestação consciente da vontade, além de ser parte integrante do suporte fático, pode delimitar e imputar — com espeque na norma — as conseqüências

⁹⁰ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 138.

⁹¹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 159.

⁹² *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 184.

jurídicas, a eficácia jurídica do ato; i.e., a vontade humana pode ditar o conteúdo da relação jurídica ou situação jurídica resultante do ato. São espécies de negócios jurídicos: os contratos (em todas as suas modalidades), o testamento etc.

Várias são as classificações dos negócios jurídicos. Os limites e o objetivo desse trabalho, contudo, apenas permitem exame em apertadíssima síntese, das classes em item mais adiante⁹³.

Justamente porque a vontade integra os respectivos suportes fáticos é que apenas os atos jurídicos em sentido estrito e os negócios jurídicos submetem-se ao plano da validade. Esta, como visto, diz respeito ao preenchimento perfeito (logo, sem defeitos) do suporte fático de incidência.

Como visto acima, o fato jurídico em sentido amplo que não ultrapassa o plano da existência não pode ser analisado sob prisma da validade nem da eficácia. É o ato que não integra o mundo jurídico; não é reconhecido pela fenomenologia jurídica e, por conseguinte, não irradia efeitos jurídicos. Apenas o ato existente comporta exame de validade e de eficácia⁹⁴.

Os atos jurídicos existentes, por sua vez, comportam análise de validade, assim como de produção de conseqüências jurídicas; de criação, modificação ou extinção de situações ou relações jurídicas; vale dizer, de sua eficácia jurídica.

Interessa o exame mais particularizado, pois, daqueles fatos jurídicos em sentido amplo em que há uma conduta humana no suporte fático de incidência da norma.

⁹³ Têm-se como critérios mais recorrentes na doutrina: quanto ao número de sujeitos, podem ser os negócios jurídicos unilaterais, bilaterais, plurilaterais; quanto aos efeitos, dispositivos (aquisitivos, modificativos ou extintivos) ou declaratórios, *inter vivos* ou *mortis causa*; quanto à causa de atribuição patrimonial, negócios a título oneroso (comutativos ou aleatórios) e a título gratuito; segundo a composição, simples e complexos; quanto à forma, negócios formais e não-formais, solenes e não-solenes. Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 13.^a Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 297-362. Interessante e mais ampla é a classificação trazida por Marcos Bernardes de Mello. Cf. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 193-215.

⁹⁴ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3.^a ed. Rio de Janeiro:

2.3. ATOS JURÍDICOS EM SENTIDO AMPLO. AÇÃO E ELEMENTO VOLITIVO.

Como dito no item precedente, três são os elementos que compõem o conceito de ato jurídico em sentido amplo e que, portanto, exigem exame para a perfeita compreensão do instituto: i) um ato humano⁹⁵ volitivo, vale dizer, um ato de exteriorização de vontade; ii) a exteriorização de vontade deve ocorrer de modo consciente; e iii) que o ato seja dirigido à consecução de um resultado materialmente possível e protegido pela ordem jurídica.

Somente a vontade exteriorizada pode ser considerada suficiente para compor o suporte fático do ato jurídico. A vontade que não se desloca do plano das idéias particulares do sujeito e não é objeto de exteriorização não integra a composição do suporte fático, implicando, na perspectiva jurídica, *inexistência* do ato. Duas são as formas de exteriorização da vontade: a) a manifestação da vontade — adoção de um comportamento que intuisse qual seria vontade do sujeito; b) a declaração de vontade — o indivíduo exterioriza qual a sua vontade, tornando clara e pré-ordenada⁹⁶⁻⁹⁷. Aqui aparecem a teoria da vontade (*Willenstheorie*), desenvolvida por Friedrich Karl Von Savigny, Bernhard Windscheid, Dernburg, Unger, Oertmann e Ennccerus, e a teoria da declaração (*Erklärungstheorie*), elaborada e difundida por Zittelmann⁹⁸.

Borsoi, 1970, p. 6-7.

⁹⁵ A se referir a ato humano, está-se, a rigor, a tratar de ato do sujeito de direito, de modo a abranger, por razões óbvias, as pessoas jurídicas e os entes despersonalizados, mas que detém capacidade de direito, eis que estes agem por intermédio de pessoa natural ou órgão que representa aqueles, formado, em última linha de análise, por pessoas naturais.

⁹⁶ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 139-40.

⁹⁷ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 80 e seguintes.

“As manifestações e as declarações de vontade são as exteriorizações da vontade, aptas a serem elemento de suporte fático de fato jurídico, com ou sem o intuito de se ter eficácia jurídica de tal fato.

[...]

E preciso não se confundirem a simples exteriorização da vontade e a declaração de vontade. A confusão vem de longe e dela ainda fora vítima Konrad Cosack (Lehrbuch, 1, 3^o ed., 149). Ou a) se tem a declaração de vontade como espécie daquela, ou b) se têm as duas como espécies (então melhor seria dizer-se declaração de vontade e manifestação *stricto sensu* de vontade). A declaração de vontade é a exteriorização declarada, tornada ‘clara’.[...] Declaração de vontade é espécie ou elemento de suporte fático, e não espécie de fato jurídico. Não é característica da declaração de vontade que dela emanem efeitos jurídicos; o que a pode caracterizar não é a finalidade ocasional, exatamente aquela que ela tem quando se destina a gerar negócio jurídico. A declaração de vontade, fazendo-se fato jurídico (ato jurídico *stricto sensu* ou negócio jurídico), já não é só a declaração de vontade, já não é apenas o suporte fático. A eficácia jurídica pode ser menos, ou ser mais, ou ser menos e mais, do que a eficácia jurídica que o declarante “queria”, ou a que destinava a sua declaração de vontade. Negócio jurídico é fato jurídico de que a declaração de vontade (ou manifestação de vontade, vê-lo-emos) foi suporte fático; mas também há atos jurídicos *stricto sensu* que provêm de declarações de vontade” (p. 80-1).

⁹⁸ Confira-se, a propósito, GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 19^a ed. rev., atual e aumentada. Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito (atualizadores). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 248-9. GOMES,

Há atos jurídicos em sentido amplo em cujo suporte fático exige-se declaração de vontade e outros em que, para a configuração do respectivo suporte fático, basta a simples manifestação. Por outro lado, não é correto associar a declaração de vontade ao negócio jurídico e a manifestação de vontade ao ato jurídico em sentido estrito, tal como o faz boa parte da doutrina pátria⁹⁹; isto porque é há atos jurídicos em sentido estrito que exigem declaração de vontade (adoção, por exemplo) e negócios jurídicos em cujo suporte fático é bastante a manifestação de vontade¹⁰⁰ (v.g., negócios que se concluem com a manifestação tácita de vontade); em todo negócio jurídico, frise-se, há *vontade de negócio*¹⁰¹.

O segundo elemento a considerar é a consciência da vontade exteriorizada, de modo que é necessário considerar tanto o conteúdo da vontade declarada ou manifestada, bem como a vontade de declarar ou manifestar. Equivale a dizer que não basta que a vontade manifestada/declarada coincida com a vontade do sujeito, mas que este tenha querido manifestá-la/declará-la; este ato de exteriorização da vontade há de ocorrer do modo consciente. A consciência da vontade exige que a parte possa exteriorizar sua vontade livremente (sem vício de coação, lesão ou estado de perigo), e com o conhecimento das circunstâncias que acerca da manifestação ou da declaração (sem que esteja laborando em erro ou sendo alvo de dolo de outrem)¹⁰².

Orlando. *Transformações gerais do direito das obrigações*. 2.^a ed. aum. São Paulo: RT, 1980, p. 67. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. I. 19.^a ed. rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 307. AZEVEDO, Antonio Junqueira. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 74-87.

⁹⁹ Exemplo dessa corrente, Caio Mário da Silva Pereira: “Os ‘negócios jurídicos’ são, portanto, declarações de vontade destinadas à produção de efeitos jurídicos queridos pelo agente; os ‘atos jurídicos *stricto sensu*’ são manifestações de vontade, obedientes à lei, porém geradoras de efeitos que nascem da própria lei” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. I. 19.^a ed. rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 303). AZEVEDO, Antonio Junqueira. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 16.

¹⁰⁰ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 82: “A declaração de vontade, fazendo-se fato jurídico (ato jurídico *stricto sensu* ou negócio jurídico), já não é só a declaração de vontade, já não é apenas o suporte fático. A eficácia jurídica pode ser menos, ou ser mais, ou ser menos e mais, do que a eficácia jurídica que o declarante ‘queria’, ou a que destinava a sua declaração de vontade. Negócio jurídico é fato jurídico de que a declaração de vontade (ou manifestação de vontade, vê-lo-emos) foi suporte fático; mas também há atos jurídicos *stricto sensu* que provêm de declarações de vontade”.

¹⁰¹ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 7.

¹⁰² Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 141-42.

Por fim, o último elemento refere-se à circunstância de que o ato deve ser dirigido à consecução de um resultado materialmente possível e previsto pela ordem jurídica. Em derredor do objeto, três são os principais aspectos: (i) sua existência; (ii) sua licitude; e (iii) sua possibilidade.

Se lhe faltar objeto, o ato jurídico terá, em seu suporte fático, uma insuficiência, de modo que o ato será considerado *inexistente*. Isso ocorre quando o ato não for sério, for feito por brincadeira, for realizado para efeitos didáticos; quando o objeto seja gnoseologicamente ou logicamente impossível; o quando o ato tenha por objeto algo que não é incluído entre os bens que podem ser objeto de direito. Se o objeto for contrário ao direito, tem-se um ato com suporte fático *deficiente*, que sucumbirá por *invalidade*. Por fim, o objeto há de ser possível; quando à impossibilidade do objeto, deve-se registrar que, para interferir no reconhecimento jurídico do ato jurídico ou na sua validade, há de ser originária, se impossibilidade jurídica, ou deve permanecer por ocasião do adimplemento, se impossibilidade física, e, além disso, deve dizer respeito ao objeto do ato jurídico e não ao objeto da prestação¹⁰³.

Calha, nessa ordem de idéias, fazer a diferenciação entre as duas grandes categorias de atos jurídicos em sentido amplo — os atos jurídicos em sentido estrito e os negócios jurídicos — abordando a precisão conceitual de cada qual.

2.3.1. Ato jurídico em sentido estrito. Conceito e classificação.

Há determinados atos jurídicos em que a conduta humana animada pela vontade compõe o suporte fático de incidência da norma jurídica, sendo determinante para a incidência normativa; essa vontade, contudo, somente tem relevância para a concretização da hipótese de incidência, de modo que, no tocante à eficácia jurídica desse fato, a vontade não tem influência. Deve-se respeitar a conseqüência jurídica prevista na norma para hipótese em que o sujeito exterioriza sua vontade em concretizar o suporte fático previsto na norma que contempla o ato jurídico em sentido estrito. Nesse caso, a vontade não interfere na escolha da categoria jurídica ou do conteúdo da relação jurídica que advirá do fato, visto que são prefixados pelas normas jurídicas e de modo invariável; a vontade atua apenas e tão somente

¹⁰³ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 143-48.

na prática do ato, sem que se regulem os efeitos jurídicos que serão produzidos, visto que estes advirão da atuação volitiva do sujeito¹⁰⁴.

A doutrina¹⁰⁵ identifica cinco tipos de atos jurídicos em sentido estrito: a) reclamativos — são aqueles representados por reclamações ou provocações, tais como interpelações; b) comunicativos — são atos de comunicação de vontade, a fim de dar ciência a alguém do *querer* de quem faz comunicação; c) enunciativos — consistem em exteriorizações de conhecimento ou sentimento, como a confissão, o perdão, o reconhecimento de paternidade/maternidade, por exemplo; d) mandamentais — são manifestações de vontade que se destinam a impor ou proibir um determinado procedimento por parte de outra pessoa; e e) compósitos — manifestações de vontade que necessitam de outras circunstâncias para se complementarem, a exemplo da constituição de domicílio (animo definitivo + fixação de residência).

Nos atos jurídicos em sentido estrito, portanto, cumpre fixar, a vontade é decisiva para a formação do ato; já os efeitos defluem *diretamente* da norma, sem que o elemento volitivo sobre eles exerça influência.

2.3.2. Negócio jurídico.

Ao lado do ato jurídico em sentido estrito, existe uma categoria de ato jurídico em sentido amplo em que a manifestação ou a declaração consciente de vontade não se mostra relevante apenas para a concretização do suporte fático de incidência; facultam-se às partes que realizam o ato a escolha e a definição, por intermédio de manifestação consciente da vontade, das categorias eficaciais do ato, dentre as possíveis segundo o ordenamento jurídico. Noutra giro verbal, na categoria *negócio jurídico*, a exteriorização de vontade importará tanto para a realização do ato jurídico em si (*lato sensu*), como para a produção de efeitos, pois o sistema jurídico permite às partes que preordenem a produção de eficácia jurídica segundo a vontade declarada. A configuração da situação jurídica que integra a categoria eficaz do negócio

¹⁰⁴ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 157-59.

¹⁰⁵ Adota-se, aqui, a classificação de Pontes de Miranda, seguida por Marcos Bernardes de Mello. Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 2. 4.^a ed. São Paulo: RT, 1974, p. 451-61. Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 159-60.

jurídico é ditada pela vontade das partes que praticam o ato jurídico. Segundo Orlando Gomes, “[n]egócio jurídico é toda declaração de vontade destinada à produção de efeitos jurídicos correspondentes aos *intento práctico* do declarante, se reconhecido e garantido por lei”¹⁰⁶.

Tanto nos negócios jurídicos como nos atos jurídicos em sentido estrito a eficácia tem fundamento na norma jurídica. Mesmo no negócio jurídico, não é a simples vontade que determinará os efeitos jurídicos dele decorrentes. A vontade dos sujeitos delimita dentre as categorias eficaciais previstas na norma aquela que pretende com a realização do negócio jurídico.

Nesse sentido, Marcos Bernardes de Mello¹⁰⁷⁻¹⁰⁸ adverte que, na hipótese de se admitir a autonomia da vontade, a sua manifestação gerará o negócio jurídico; os efeitos visados, entretanto, apenas ocorrerão quando e se a vontade manifestada pela(s) parte(s) — a depender de se tratar de negócio unilateral ou bilateral — estiver compatível com as normas jurídicas cogentes que delimitam a sua área de atuação; caso contrário, prevalecerá a norma, de modo que os efeitos almejados e previstos pela vontade, geralmente, não se realizarão. Desse modo, prossegue o autor alagoano, a vontade não é fonte nem das categorias jurídicas — pois somente as escolhe e as preenche, compondo-lhes os suportes fáticos — e, menos ainda, dos efeitos jurídicos correspondentes, eis que, de igual modo, somente lhe compete escolhê-los quando permitido, dentro dos limites traçados pela ordem jurídica.

Costuma-se empreender, na doutrina classificação extremamente minudente em derredor dos negócios jurídicos. Adotam-se como critérios número de partes, processos de formação, efeitos, causa da atribuição patrimonial, composição e forma¹⁰⁹. Os limites de investigação do presente trabalho não recomendam enveredar por campo tão amplo¹¹⁰.

¹⁰⁶ *Introdução ao Direito Civil*. 19ª ed. rev., atual e aumentada. Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito (atualizadores). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 245.

¹⁰⁷ *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 180-1.

¹⁰⁸ Confira-se nessa mesma linha J.J. Calmon de Passos ao afirmar que tanto nos atos jurídicos em sentido estrito, quanto nos negócios jurídicos, os efeitos são determinados por lei”, assim como a vontade, “tanto em um como em outro, pode ser preordenada para fins práticos, tutelados pelo direito”. (Cf. *Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 55)

¹⁰⁹ Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 19ª ed. rev., atual e aumentada. Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito (atualizadores). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 239-329.

¹¹⁰ Didática e detalhada classificação também é oferecida por Marcos Bernardes de Mello. Cf. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 193-215. De igual adjetivação, a classificação

2.4. ATOS-FATOS JURÍDICOS.

2.4.1. Noção.

Por fim, há, segundo a teoria desenvolvida por Pontes de Miranda, uma classe de fatos jurídicos — e que, portanto, aptos a produzir eficácia jurídica — que a doutrina não coloca como fatos jurídicos *stricto sensu* nem como atos jurídicos em sentido amplo. Não se pode colocar como fato jurídico em sentido estrito justamente porque o suporte fático contempla conduta humana — somente quando esta está presente é possível qualificar como *ato*.

De outra banda, não podem ser classificados como ato jurídico em sentido amplo porque a conduta humana integrante do suporte fático é avolitiva; para ser *ato*, a conduta humana deve estar animada pela vontade, declarada ou simplesmente manifestada, para que se preencha o respectivo suporte fático, passando-se para o exame de validade, se lícito — não em desconformidade com normas proibitivas.

Essa espécie, em cujo suporte fático está uma conduta humana para a qual a vontade não tem qualquer relevância, é denominada de ato-fato jurídico¹¹¹⁻¹¹². Quem cunhou a expressão foi Pontes de Miranda¹¹³.

sugerida por Emílio Betti. Cf. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II. Tradução Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003, p. 101-70.

¹¹¹ Denominação dada por Pontes de Miranda (Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 83) e aceita por boa parte da doutrina (por todos, cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 130-7).

¹¹² Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 1. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 83: “Os atos-fatos são atos humanos, em que não houve vontade, ou dos quais se não leva em conta o conteúdo de vontade, aptos, ou não, a serem suportes fáticos de regras jurídicas. A variedade deles ainda não permitiu que se lhes descobrissem todas as regras gerais; e as regras sobre os negócios jurídicos não podem apanhá-los”

¹¹³ Esse autor explica o motivo para a composição do nome dessa categoria de fatos jurídicos em sentido amplo: “Não se desce à consciência, ao arbítrio de se ter buscado causa a fato da vida e do mundo (definição de vontade consciente); satisfaz-se o direito com a determinação exterior. *Actus* vem de ago, *agere*. Há movimento próprio, com *objetivo*, ou mesmo *fim*; não há só o *alcance*, que é o da pedra que rola e bate na muralha, ou da fruta, que cai. Agir com o dedo indicador deu *indago*, indagação. Agir, indeciso, deu *ambiguus*, ambiguidade. Porque já há opção no agir, e bastou o prefixo para a confundir. Tanto é implícita a opção no agir, que *at*, “mas”, no latim, e *ak*, “mas”, no gótico, no anglo-saxônico e no velho saxônico, têm o mesmo étimo. No *factum*, há, apenas, o “feito”; donde poder-se distinguir do fato a vontade (*distinguire voluntatem a facto*). Se esvaziamos os atos humanos de vontade (= se dela abstraímos = se a pomos entre parênteses), se não a levamos em conta para a juridicização, o *actus* é *factum*, e como tal é que entra no mundo jurídico. É de tratar-se, então, como aqueles fatos que, de ordinário, ou por sua natureza, nada têm com a vontade do homem. E o *casus* (cf. *casus fortuitus*, *Casum sentit dominus*, *Casus a nullo praestatur*), a simples queda, o *acaecimento*, ou acontecimento, duas palavras portuguesas que têm o mesmo étimo (*cadescere*, como *cadere*, cair)” (MIRANDA, Francisco Cavalcanti

Há setor na doutrina de grande prestígio que não reconhece a existência dessa categoria, preferindo enquadrar os fatos jurídicos em sentido amplo cujo suporte fático enquadra-se nessa hipótese em categorias como fato jurídico em sentido estrito ou atos materiais¹¹⁴ (sendo que esta última se constitui categoria que não coincide integralmente com a noção de ato-fato), ou, não o colocando em categoria autônoma, nem naquela em que há sempre uma atuação humana, mas na categoria dos *fatos jurídicos naturais* e, na concepção adotada, equivale aos fatos jurídicos em sentido estrito¹¹⁵, ou, ainda, há quem, na classificação dos fatos jurídicos, apenas aluda a esta categoria como fatos ou eventos que da vontade independem, consistindo em eventos provocados por forças da natureza ou acontecimentos humanos alheios à vontade do indivíduo¹¹⁶.

Talvez a circunstância de não haver previsão legal específica — a propósito, tanto o CC/1916 como o CC/2002 não fazem alusão expressa a essa categoria ao lado do negócio jurídico e do ato jurídico — tenha contribuído para a resistência de prestigiado segmento da doutrina pátria em não realizar categorização específica para o ato-fato jurídico.

Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 2. 4.^a ed. São Paulo: RT, 1974, p. 373).

¹¹⁴ Confira-se, a propósito, Orlando Gomes. *Introdução ao Direito Civil*. 19.^a ed. rev., atual e aumentada. Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito (atualizadores). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 231-8. Afirma Orlando Gomes: “A produção do feito como consequência necessária do resultado do comportamento aproxima os atos *materiais* de certos fatos jurídicos *stricto sensu*, isto é, acontecimentos aos quais a lei atribui efeitos jurídicos específicos, mas, apesar da semelhança, distinguem-se porque o *ato material* é ação humana, pressupondo, pois, atuação, enquanto nas outras situações o resultado provém imediatamente do acontecimento natural” (p. 232). Em outro trabalho, o mesmo autor: “É verdade que alguns fatos podem-se verificar seja como consequência de forças naturais, seja como decorrência de ação humana, sendo indiferente, sob o ponto de vista do efeito jurídico que suscitam, tenha provindo este de evento natural ou de atividade humana. Mas a identidade de efeito não significa que devam ser enquadrados na mesma categoria, uma vez que a definição desta não se formula pela consequência produzida pelo fato no mundo exterior, senão por sua formação. Tais fatos, ainda quando se faça presente a atividade do homem, devem ser classificados entre os fatos jurídicos *stricto sensu* porque o ordenamento jurídico não a valoriza, por sua irrelevância, considerando apenas o acontecimento em si. No caso de serem suscitados por ação humana, nenhum relevo tendo o elemento de cunho psicológico, tal ação será simplesmente uma ação material, jamais um ato material, e, assim, esses fatos puramente exteriores permanecem, sempre na área dos fatos necessários, ou fortuitos” (GOMES, Orlando. *Transformações gerais do direito das obrigações*. 2.^a ed. aum. São Paulo: RT, 1980, p. 54-55).

¹¹⁵ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. I. 19.^a ed. rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 292.

¹¹⁶ Cf. RÃO, Vicente. *Ato jurídico — noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração*. 4.^a ed. anot., rev., atual. Por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 29-30: “São fatos naturais, ou fatos do mundo exterior, provocados por forças da natureza ou acontecimentos alheios à vontade dos sujeitos cuja esfera jurídica, no entanto, atingem e dentro da qual produzem o nascimento, a aquisição, a modificação ou a extinção de direitos ou obrigações. São fatos que agem direta e imediatamente sobre as pessoas, ou sobre as coisas, ou, em certos casos, sobre direitos e obrigações preexistentes”.

Na doutrina estrangeira, costuma-se reconhecer a existência de fatos jurídicos em cujo suporte fático há atuação humana, porém tomada de modo avolitivo. Tanto assim que se costuma realizar a classificação dos fatos jurídicos sob o ponto de vista da possível intervenção da vontade e da relação entre a vontade e os efeitos jurídicos produzidos, tal como o fez Manuel Antonio Domingues de Andrade. Segundo o primeiro critério, os fatos jurídicos são (i) *voluntários* porque existem como reação volitiva (como manifestação ou atuação de vontade); ou são (ii) *involuntários* ou *naturais*, porque existem por mera intervenção das forças naturais, ou, como frisa o jurista português, “se para eles concorre a vontade humana estão não tem relevância jurídica”. Nesse contexto, os fatos voluntários seriam ações humanas, ao passo em que os fatos involuntários ou naturais seriam obras do mundo natural, ou tratados como tais, embora possam verificar-se no próprio homem¹¹⁷.

Na mesma linha, José de Oliveira Ascensão põe na categoria de fatos jurídicos em sentido estrito tanto os fatos da natureza como aqueles fatos do homem, tomados como acontecimentos relativos ao homem que, nada obstante, escapam ao seu domínio, de sorte que a vontade eventualmente manifestada não tem relevância quer seja para a configuração do ato, quer seja para a produção de efeitos. Qualifica o autor lusitano como difícil empreender uma teoria geral do fato jurídico que abranja estes fatos jurídicos em sentido estrito, de modo que a unificação é meramente funcional; ressalta que o Código Civil português não insere nenhuma disciplina destes, abordando apenas “O tempo e sua repercussão nas relações jurídicas”, cujo conteúdo se refere a prescrição e à caducidade¹¹⁸.

Interessante classificação é apresentada por João Baptista Machado, a distinguir duas grandes categorias de fatos jurídicos: a) puros fatos jurídicos — que podem ser exteriores, independentes do conhecer, do querer e do agir do homem, ou internos da vida psíquica do homem, tais como o conhecimento de certa circunstância, intenção etc; b) atos jurídicos — modos de conduta humana dirigidos pela vontade, que podem consistir em uma ação ou uma omissão; estes atos jurídicos se dividem em: b’) simples atos jurídicos — condutas que direta e imediatamente apenas produzem uma consequência de fato que pode ser pressuposto de uma consequência jurídica, ainda que estão não tenha sido querida pelo agente (fato danoso,

¹¹⁷ Cf. ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica. Vol 2. Facto jurídico, em especial negócio jurídico*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 2

¹¹⁸ Cf. ASCENSÃO, José de Oliveira. *Direito civil: Teoria Geral. Vol.2: ações e fatos jurídicos*. 3.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 11-2.

estabelecimento de domicílio); por fim, as manifestações de ciência ou exteriorizações de vontade que diretamente condicionam a conseqüência jurídica, que o mencionado autor lusitano subdivide em b''a) declarações quase negociais — exteriorizações de vontade que produzem um efeito jurídico independentemente daquela se dirigir a este; e b''b) negócios jurídicos — declarações de vontade dirigidas a determinados efeitos jurídicos, modelado pela lei e produzidos *in concreto* de acordo com a vontade manifestada¹¹⁹. Segundo essa concepção, os atos-fatos estariam em parte nos puros fatos jurídicos e em parte nos simples atos jurídicos.

Na doutrina alemã, por forte influência do pensamento de Magnik e de Enneccerus, o ato-fato jurídico — por ela denominado de ato real (*Realakt*) ou ato material (*Tathandlung*) — é compreendido como uma espécie de ato jurídico, como espécies deste. Como a doutrina tedesca identifica três tipos de atos jurídicos — declarações de vontade, atos de direito e atos contrário ao direito — põe o ato real como exemplo dos denominados atos de direito¹²⁰.

Na doutrina francesa, distinguem-se duas espécies de fatos jurídicos: os chamados simplesmente de fato jurídicos (*faits juridiques*) e os atos jurídicos (*actes juridiques*), estes últimos compreendendo o ato jurídico em sentido estrito e o negócio jurídico. Os fatos jurídicos, segundo a doutrina gaulesa, compreenderiam os eventos puramente materiais, privados de todo conteúdo voluntário, os eventos da natureza e os atos ilícitos¹²¹; os atos jurídicos compreenderiam “toda manifestação de vontade destinada a produzir efeito de direito, a trazer qualquer modificação no ordenamento jurídico”¹²².

Nessa linha da doutrina francesa, Emílio Betti empreende a distinção entre fatos jurídicos e atos jurídicos. Atribui à categoria dos *fatos jurídicos* quando o direito leva em consideração o fenômeno natural como tal, prescindindo da eventual concorrência da vontade, ou quando considera a ação do homem sobre a natureza exterior, não o valorando nem o ato humano em si mesmo nem o resultado de fato que ele tem em vista; à categoria dos *atos jurídicos*, por sua

¹¹⁹ *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 83.

¹²⁰ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 136-7). Cf. GOMES, Orlando. *Transformações gerais do direito das obrigações*. 2.^a ed. aum. São Paulo: RT, 1980, p. 51-60.

¹²¹ Cf. CARBONNIER, Jean. *Droit civil. Vol. II: les biens, les obligations*. Paris: Quadrige Puf, 2004, p. 1930.

¹²² CARBONNIER, Jean. *Droit civil. Vol. I: introduction, les personnes, la famille, l'enfant, le couple*. Paris: Quadrige Puf, 2004, p. 232 (tradução do autor).

vez, atribuiu aqueles eventos em que a ordem jurídica considera o comportamento do homem em si mesmo e a atribuição de eficácia jurídica pode depender da consciência que de ordinário o acompanha e a vontade que normalmente o determina¹²³.

Santi Romano, em clássica obra¹²⁴, exclui da categoria dos atos jurídicos (em sentido estrito) e dos negócios jurídicos aquelas espécies de fato em sentido amplo que chamo de *ações jurídicas materiais*, positivas ou negativas, que podem envolver manifestação de vontade, mas que, como tais (manifestações de vontade) não são qualificadas juridicamente, visto que a norma jurídica não lhes atribui importância, de sorte que devem ser colocadas em categorias distintas daquelas duas primeiras (atos jurídicos em sentido estrito e dos negócios jurídicos), sendo errônea sua inclusão dentre os atos jurídicos.

Nessa categoria de fatos jurídicos em sentido amplo, a respectiva norma jurídica contempla em seu suporte fático uma situação que somente pode se concretizar como resultante de uma conduta humana; sem esta, não se materializada de modo suficiente o suporte fático, de sorte que o fato configurado não ingressa no plano da existência; refere-se a um fato não reconhecido juridicamente.

Como o *ato* (porque envolve conduta humana) está à base do fato é da substância do fato jurídico, a norma jurídica o contempla como avolitivo¹²⁵, i.e., mesmo que haja manifestação ou declaração de vontade, a norma jurídica não confere a mínima relevância a essa circunstância para efeito da incidência e irradiação de eficácia jurídica. Como bem afirma Pontes de Miranda, “[a]inda quando, no suporte fático, de que emanam, haja ato humano, com vontade ou culpa, esses atos são tratados como ato-fato”¹²⁶.

As conseqüências jurídicas se operam *ex lege*, independentemente de o sujeito ter querido ou não cumprir o suporte fático de incidência. Neste, não há espaço para se cogitar de vontade ou de sua exteriorização. Quando se alude que as conseqüências são *ex lege*, quer-se dizer que a

¹²³ Cf. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I. Tradução Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003, p. 20.

¹²⁴ *Fragmentos de un diccionario jurídico*. Trad. S. Sentis Melendo y Marino Ayerra. Buenos Aires: EJEAJ, 1964, p. 23 e seg.

¹²⁵ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 130-7).

¹²⁶ *Tratado de direito privado*. Tomo 2. 4.^a ed. São Paulo: RT, 1974, p. 373.

eficácia jurídica advém do ato humano, independentemente da conduta ou dos efeitos jurídicos serem queridos pelo agente. Conforme já se explicou anteriormente — e, mais adiante, será tratado — toda e qualquer eficácia jurídica advém do fato (jurídico) na medida em que a norma jurídica prevê suas conseqüências jurídicas, a se operarem pela simples conduta humana ou por esta animada pelo elemento volitivo.

Os atos-fatos jurídicos, portanto, não podem ser inseridos na classe dos atos jurídicos em sentido amplo (negócio jurídico e negócio jurídico em sentido estrito), justamente porque, malgrado contemple no pressuposto a conduta humana, mesmo que a vontade tenha determinado a prática do ato, bem como a intenção do agente, na realidade, coincida com os efeitos que a norma jurídica lhe atribui, tal circunstância é irrelevante, eis que a conduta é tomada pela norma de modo avolitivo. Não pode ser qualificado como fato jurídico em sentido estrito porque não se refere a evento da natureza, mas ato que se materializa em conduta humana, mesmo que destituída de vontade.

Os atos-fatos, assim como os fatos jurídicos em sentido estrito e os fatos ilícitos, não comportam análise de validade. Eles existem; e se existem, podem ser eficazes, nos moldes contemplados pela norma jurídica; não podem ser reputados válidos/inválidos. As razões dessa assertiva serão vistas mais adiante.

2.4.2. Espécies categorizadas pela doutrina.

Via de regra, a doutrina adota como critério de classificação dos atos-fatos jurídicos as situações jurídicas que deles decorrem. A eficácia jurídica dessa espécie de fato jurídico, portanto, ditará em qual classe os atos-fatos haverão de se enquadrar. Assim, três são as possíveis: i) atos reais; ii) atos-fatos caducificantes — porque têm por efeito a extinção de situações jurídicas em sentido amplo; iii) atos-fatos indenizativos — ou casos de responsabilidade sem culpa (contratual ou extracontratual).

Assente-se, por oportuno, a lição segundo a qual as classificações operam como método de estudo das ciências acerca de seus respectivos objetos, de modo que, antes de reputá-las *certas* ou *erradas*, melhor qualificação seria em *úteis* ou *inúteis* à proposta de estudo do

objeto¹²⁷. Faz-se esse registro justamente porque, mais adiante, ao se efetuar o enquadramento do fato gerador da obrigação tributária principal como ato-fato jurídico, pretender-se-á realizar o seu enquadramento em das classes de atos-fatos; nesse mister, avaliar-se-á a necessidade ou não de se cogitar de uma quarta categoria.

Passe-se ao exame de cada uma dessas classes.

2.4.2.1. Atos reais.

Nessa categoria, a importância centra-se nas circunstâncias fáticas, geralmente irremovíveis, que advêm dos atos humanos. Noutros termos, “é o *fato resultante* que importa para a configuração do fato jurídico, não o ato humano como elemento volitivo”¹²⁸. Vale o resultado, independentemente de ter havido ou não a vontade em obtê-lo. A eficácia desse ato, *de regra*, é a constituição de uma situação jurídica para quem o realiza ou para outrem, sempre decorrente de modo direto do que prevê a norma, sem absolutamente irrelevante a manifestação de vontade nesse sentido.

Exemplos de atos dessa categoria são a ocupação, tomada de posse ou a aquisição de posse, abandono da posse, a aquisição da propriedade por descobrimento de tesouro, a aquisição de propriedade por parte do incapaz que realiza a pintura de um quadro, dentre outros. Observe-se que, em todos eles, há a conduta do homem que, mesmo que implique manifestação de vontade por algum modo, é tomada como puro fato, sem se investigar se e qual a vontade manifestada.

Inserir-se nessa categoria de atos-fatos jurídicos o adimplemento (*rectius* pagamento). Com efeito, consiste este em ato-fato, porque no suporte fático de incidência há sempre uma conduta humana, tomada pelo ordenamento jurídico como avolitiva. O resultado de cumprimento da prestação por ato do devedor ou de terceiro (nas hipóteses em que o adimplemento por este é possível) é que importa para se produzir a eficácia jurídica de extinção da obrigação¹²⁹.

¹²⁷ Cf. CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y language*. 4.^a ed. *Corregida e aumentada*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 99.

¹²⁸ MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 131.

¹²⁹ Em sentido diverso, Marcos Bernardes de Mello trata o adimplemento e o usucapião como atos-fatos jurídicos

Por essa razão, afirmou-se que a eficácia dos atos-fatos reais, em regra, é constitutiva positiva; há exceções, pois no caso do adimplemento, a eficácia é constitutiva negativa (ou desconstitutiva).

2.4.2.2. Atos-fatos caducificantes.

Outra categoria de atos-fatos jurídicos é a composta por aqueles cuja eficácia jurídica consiste na extinção de situações e/ou de relações jurídicas, fazendo desaparecer, por essa razão, as pretensões, ações ou exceções dela oriundas, ou então implicando o encobrimento dessas, independentemente de ato ilícito do titular daquelas situações jurídicas. São casos de caducidade sem culpa. Exemplos de atos-fatos desse jaez são a decadência, a prescrição e, no tocante á relação jurídica processual, a preclusão¹³⁰.

Dizem respeito, pois, a fatos jurídicos que têm em seu suporte fático de incidência uma conduta humana — que de regra se enquadra como uma omissão —, tomada com abstração da vontade declarada ou manifestada que terá por eficácia a extinção de uma situação jurídica ou o encobrimento da eficácia de uma situação jurídica subjetiva.

No caso da decadência, o transcurso do tempo sem que o titular do direito potestativo venha a exercê-lo — criando, modificando ou extinguindo relações ou situações jurídicas, influenciando, pois, na esfera jurídica de outrem sem que este precise adotar qualquer conduta para a satisfação daquele — produzirá a eficácia jurídica de extingui-lo, independentemente de ter havido vontade na conduta omissiva, ou mesmo que o resultado caducificante seja querido por qualquer dos sujeitos. O mesmo raciocínio serve para a prescrição, de modo que o não exercício da pretensão por parte de seu titular, levará ao encobrimento da eficácia da pretensão

que não se inseririam em nenhuma dessas três categorias (reais, caducificantes e indenizativos), deixando em aberto a categoria a inseri-los. Discordamos do enquadramento do usucapião como ato-fato jurídico, pois, como exige a posse *ad usucapionem* — e esta se caracteriza pelo exercício do poder físico sobre a coisa com a *intenção* de adquirir-lhe a propriedade, de sorte que, sem aquela intenção, não haverá usucapião — não se pode dizer que a vontade do sujeito não releva no suporte fático de incidência da respectiva norma jurídica para a sua configuração (Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 135-6).

¹³⁰ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 131.

como consequência da conduta omissiva daquele¹³¹. Não se cogitará se a inação decorreu ou não da vontade do titular.

2.4.2.3. Atos-fatos indenizativos.

Por derradeiro, existe a categoria de atos-fatos em que, embora não haja ilicitude ou culpa na conduta humana, surge, como eficácia do fato, o dever de indenizar, haja vista que produziu prejuízo a terceiro. Nessa categoria, não há a contrariedade ao direito; não há, portanto, ilicitude; nem se cogita de o autor ter agido com culpa em sentido amplo.

Compõem, pois, o suporte fático dessa categoria o *ato humano avolitivo não contrário ao direito* e o *dano ao patrimônio alheio*¹³². Diz-se *avolitivo* não porque inexista vontade, mas porque esta é absolutamente irrelevante para a configuração desse fato jurídico; *não contrário ao direito*, porque o ato em si não viola nenhuma norma jurídica. Se disso resultar uma lesão ao patrimônio de outrem, surge o dever de indenizar.

São exemplos de atos-fatos que integram esta categoria: i) desforço incontente no caso de agressão à posse para mantê-la ou a ela ser reintegrado, utilizando-se dos meios moderados, se, por acaso, posteriormente, há reconhecimento judicial de que a posse pertenceria a outrem; ii) situações de indústrias perigosas legalmente permitidas, a exemplo de estradas de ferro, que geram a responsabilidade objetiva para danos causados a terceiros (que não sejam passageiros ou remetentes de carga); iii) caça e pesca permitidos que, na sua prática, gerem prejuízos a terceiros.

2.4.3. Os planos fenomênicos do ato-fato jurídico: existência e eficácia.

Em arremate a esta breve exposição a respeito da categoria ato-fato jurídico, calha examinar a qual(is) plano(s) de análise da fenomenologia do fato jurídico submete-se, sobretudo porque

¹³¹ Essa regra — de que a prescrição não extingue a relação jurídica obrigacional, apenas encobrendo a eficácia da pretensão — vale para outros ramos do direito que não o direito tributário. Neste, mercê da regra contida no § 1.º do art. 113 do CTN, bem como no art. 156, inciso V, do mesmo código, a eficácia da prescrição é extintiva do crédito e da obrigação tributária. Noutros termos, a prescrição tributária extingue a obrigação tributária, de sorte que o sujeito passivo que efetuar o pagamento depois de consumada aquela terá direito à repetição — diversamente do ocorre com uma obrigação não tributária.

¹³² MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003,

essa característica importará sobremaneira para os fundamentos dogmáticos pelos quais o fato gerador da obrigação tributária, segundo o direito positivo brasileiro, é sempre interpretado como ato-fato jurídico.

Conforme foi visto alhures, todos os fatos jurídicos, para receberem essa qualificação, são submetidos ao plano da existência; i.e., ao plano de reconhecimento dos fatos que pretendem ser juridicizados pela norma. Todos os fatos jurídicos a este exame se submetem; com os atos-fatos jurídicos não é diferente.

Quanto à validade, somente os fatos jurídicos lícitos e em cujos suportes fáticos a vontade tem alguma relevância a esta análise se submetem. Por que a validade somente diz respeito aos atos em que há licitude e à vontade se atribui relevância, quer seja para o preenchimento do suporte fático, quer seja também para que se produzam os efeitos indicados pelos sujeitos que intervém no ato?

Aqui, para se compreender isso, há de se retornar ao quanto dito no item 2.1.2. A validade diz respeito à formação de um suporte fático livre de deficiências — e, portanto, *eficiente* —. Essa cogitação, contudo, se faz para aqueles atos em que há manifestação de vontade em sua prática ou, além de se apresentar na formação do ato em sentido amplo, na determinação dos efeitos jurídicos.

Sendo assim, para se cogitar de validade do ato, é preciso investigar se o sujeito que manifestou a vontade poderia fazê-lo — porque capaz de entender as circunstâncias e manifestar seu querer — e se, além disso, nas circunstâncias em que o ato foi praticado, a vontade não foi viciada pelos defeitos indicados no direito positivo, não se praticou com intuito de fraude, envolveu objeto lícito e possível, bem assim não se desrespeitaram as prescrições de forma para o ato — caso algum desses elementos implique deficiência do suporte fático, há o ilícito invalidante. No caso dos fatos jurídicos em sentido estrito e dos atos-fatos jurídicos, não se cogita de suporte fático (d)eficiente, mas de suporte fático (in)suficiente.

A circunstância de apenas os atos jurídicos em sentido amplo lícitos submeterem-se ao plano da validade decorre de uma exigência ética da ordem jurídica. Isso porque a invalidade é uma sanção prevista no sistema para o sujeito que, ao praticar determinado ato jurídico em sentido amplo que, de ordinário, produziria eficácia jurídica em conformidade com o que a ordem jurídica prevê, comete um ilícito — pois contraria, com o ato inválido, normas jurídicas cogentes —, cuja conseqüência é a invalidação do ato com o desfazimento dos efeitos que seriam próprios desse ato.

Se possível fosse invalidar um ato ilícito em sentido amplo, a invalidação consistiria em um benefício para o infrator, que desrespeitou normas jurídicas impositivas, mas, ao ter o ato jurídico *lato sensu* por ela praticado invalidado, teria os efeitos do ato ilícito desfeitos — dentre os quais, a responsabilidade e a sujeição às sanções previstas para o ilícito (civil ou penal, pois, recorde-se que teoria do fato jurídico se aplica a todos os ramos do direito).

Como bem registra Marcos Bernardes de Mello, a invalidade é uma específica sanção cuja finalidade é privar das vantagens do ato aquele que o pratica com vícios, de modo que tê-lo como inválido impediria a punição ao infrator, pois a invalidade gera a ineficácia do ato¹³³.

Desse modo, somente os atos jurídicos em sentido amplo (negócio jurídico e ato jurídico em sentido estrito) ingressam no plano da validade. Os atos-fatos, justamente pela circunstância de a vontade, para o preenchimento e concretização do suporte fático ou para a produção da eficácia jurídica, não ter a mais mínima relevância, não são aptos a ingressar nesse plano. Dito de outro modo, não se cogita, *em absoluto, da (in)validade de um ato-fato jurídico*. Assim, a guisa de exemplo, indaga-se: é possível *invalidar* um pagamento? É possível *invalidar* a prescrição ou a decadência? É possível *invalidar* o *descobrimento* de um tesouro?

Uma vez ingressos no mundo jurídico, porque reconhecidos como fatos jurídicos (atos-fatos jurídicos, a rigor) pela incidência normativa operada no plano da *existência*, é possível cogitar apenas da *eficácia* desses atos. De fato, há de se verificar se o pagamento produziu efeito, ou se eficácia jurídica da prescrição ou da decadência efetivamente se produziu, ou foi obstada pela ocorrência de algum outro fato jurídico cuja eficácia contemple, justamente, um óbice à consumação da prescrição ou da decadência.

Nesse passo, o ato-fato jurídico apenas *é* (existe). E se existente, cogita-se diretamente de sua aptidão para produzir efeitos; especula-se sua eficácia jurídica, sem que se empreenda qualquer avaliação do tocante a *validade*, pois, nesse âmbito, não cabe ingressar¹³⁴.

Nessa linha de intelecção, demonstrar-se-á que, na dissecação jurídica do fato gerador da obrigação tributária principal, justamente por se enquadrar invariavelmente como ato-fato jurídico, apenas se poderá pôr ao exame da existência e da aptidão de produzir a eficácia jurídica própria atribuída pela norma tributária: a obrigação tributária. A validade é um plano de análise que o fato jurídico tributário não comporta, por razões dogmaticamente comprováveis.

¹³³ Cf. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 17-8.

¹³⁴ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 15: “Tenhamos sempre presente que a validade e a invalidade (nulidade, anulabilidade) só diz respeito aos negócios jurídicos e aos atos jurídicos *stricto sensu*. Não há atos-fatos jurídicos válidos, ou não-válidos. Nem atos ilícitos, ou fatos jurídicos *stricto sensu*. O pagamento, por exemplo, pode ser ineficaz; não, inválido”.

3. TRIBUTO, NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA, FATO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Fixadas as premissas de exame acerca da teoria do fato jurídico, distinguindo-se os planos da fenomenologia jurídica, convém partir para a análise de quatro das categorias jurídicas mais importantes da chamada teoria geral do direito tributário, que estruturam e orientam o estudo das questões fundamentais desse ramo do direito.

Inicialmente, o tributo, elemento central de toda a construção dogmática e científica do direito tributário; os fundamentos para considerá-lo, segundo o sistema constitucional vigente, um dever fundamental, bem assim seu enquadramento como uma categoria jurídico-positiva, cujo conceito é necessariamente construído a partir do exame do direito positivo de cada país, vigente em um determinado referencial de tempo, haurido, na experiência brasileira, das normas constitucionais.

Identificada a categoria tributo, empreender-se-á a análise da norma jurídica tributária respeitante à previsão do tributo que, em sua estrutura lógica, contempla, no antecedente, o evento que, uma vez ocorrido no plano fenomênico, faz surgir o vínculo entre o sujeito passivo (de regra, que praticou o fato gerador) e a entidade de direito público ou privado a que a lei — e somente ela — atribui a qualidade de credora da prestação pecuniária. Verificar-se-á se o enlaçamento de antecedente e conseqüente normativos se dá sob uma relação de causalidade jurídica ou de imputação; de igual modo, será feito o exame, deveras sucinto, de cada um de seus elementos normativos (aspectos material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal).

Em seguida, serão objeto de análise com enfoque nos propósitos do presente trabalho o fato gerador da obrigação tributária em seus aspectos gerais, abordando-se questões como a inexorável necessidade de a situação de direito ou a situação de fato por ele abrangida envolver uma realidade com uma mínima expressão econômica, a maneira pela qual o princípio da legalidade atua na definição do fato gerador, de sorte a compor um verdadeiro tipo tributário — e, portanto, ser a tipicidade um princípio a que se subordina o direito tributário. Nesse particular, serão tratadas, outrossim, as espécies de fato gerador a partir da dogmática tributária brasileira.

Em arremate, completa-se a análise com o plano da eficácia do fato jurídico tributário, com especial enfoque na situação jurídica subjetiva concernente à *obrigação tributária*, identificando-se seus tipos e as principais características, bem assim extremado-a de outra categoria disciplinada de modo próprio pelo direito tributário positivo brasileiro: o *crédito tributário*.

3.1. CONCEITO DE TRIBUTO.

É cediço que a linguagem, dentro da semiologia moderna, comporta três planos de análise: semântica, sintática e pragmática. O primeiro prisma de estudo toma em linha de conta a relação que se estabelece entre o objeto e um dado signo, um enunciado que a ele se refere. A sintaxe (plano sintático), por sua vez, ocupa-se do estudo da inter-relação entre os signos, a pragmática, por fim, trabalha com a relação dos signos com os seus usuários ou intérpretes na linha da ação de comunicação¹³⁵.

Os conceitos operam no plano semântico. Expressam a relação entre signo e objeto. Nesse particular, a quem pretende trabalhar com os signos, os conceitos da linguagem jurídica, é preciso atentar para a seguinte admoestação: há conceitos que somente podem ser buscados segundo a norma jurídica vigente em um dado referencial de tempo e de espaço; há outros que decorrem da lógica jurídica. Ambos, entretanto, se integram na construção da ciência do direito e da dogmática jurídica.

Nesse passo, convém abrir espaço, dentro da análise do conceito tributo, para uma distinção entre espécies de conceitos jurídicos deveras importante: conceitos lógico-jurídicos e conceitos jurídico-positivos¹³⁶.

¹³⁵ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.2-3. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 16-22. O próprio Tércio Sampaio Ferraz Júnior adverte, contudo, para o fato de que a posição, hoje, está, *em parte*, superada, pelos seguintes motivos: a) vê-se na pragmática uma espécie de procedimento analítico meramente *adicional* às análises semânticas e sintáticas; b) ignora o importante fenômeno do diálogo, reduzindo o objeto da semiologia ao uso dos signos feito pelo intérprete, sem a atenção ao papel do destinatário e ao importante ponto da *convenção* dos signos das pessoas que os usam.

¹³⁶ Sobre o estudo com mais vagar acerca dessas duas categorias de conceitos jurídicos, ver nosso “Sobre os conceitos lógico-jurídicos e os conceitos jurídico-positivos”. In *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Prof. Dr. George Fragoso Modesto*. N.º 13. Salvador: 2006, p.125-138.

A análise de conceitos utilizados pelo Direito (tanto o direito positivo como a ciência do direito) perpassa, necessariamente, pelo exame de processos de elaboração do conhecimento, especificamente do empirismo e do racionalismo. A idéia “conceito”, em apertada síntese, pode ser expressa como a forma de pensamento (representação mental, geral e abstrata¹³⁷) em derredor de determinado objeto, extraída do conjunto de suas características essenciais, comuns e com as quais se constrói o seu significado^{138e139}. Na definição ofertada por Edvaldo Brito, o signo *conceito* exprime, em verdade, “uma unidade formal que reúne a multiplicidade dos fenômenos segundo vínculos que guardam entre si e a importância de concebê-lo está em que o saber científico é por sua natureza sistemático e um sistema somente é possível mediante ‘conceitos’”¹⁴⁰. Os conceitos jurídicos, segundo Juan Manuel Teran¹⁴¹, são extraídos a partir da essência do objeto, entendida essência como “o atributo sem o qual a coisa perderia a sua especificidade”¹⁴². Na construção desses conceitos, é necessário recorrer-se ou ao método empírico ou ao método racionalista. Far-se-á este corte epistemológico apenas para o campo do direito, conquanto as premissas aqui levadas em consideração não se confinem ao campo jurídico, espalhando-se por outros campos, notadamente da filosofia¹⁴³.

Caso tenha de se recorrer ao método empírico, o conceito de determinado objeto só poderá ser construído a partir da análise de determinada realidade histórica e espacial. Desse modo, o conceito extraído vincula-se a esse dado de referência. No que tange ao conhecimento jurídico, tal método de construção dos conceitos exige do sujeito o exame de determinado sistema de direito positivo, vigente em um dado território e em certo momento histórico, de sorte que somente ali terão pretensão de validade¹⁴⁴. A esses é dada a denominação de *conceitos jurídico-positivos*.

¹³⁷ Cf. BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 254.

¹³⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 171.

¹³⁹ “O conceito dispensa o cérebro humano dessa acumulação de imagens concretas de objetos isolados. Sendo a *generalização das características* essenciais comuns a uma massa de objetos, permite-nos conhecer o aspecto fundamental desses objetos, sem recorrer ao estudo de cada um isoladamente. A utilidade do conceito provém justamente da possibilidade de aplicação dessas características essenciais a qualquer realidade histórica”. ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria geral do processo*. 8.^a ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 20.

¹⁴⁰ “O Conceito Atual de Tributo”. In: *Revista de Mestrados em Direito Econômico da UFBA*, Salvador, centro editorial e didático da UFBA, 1991, n. 1, p. 30. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 27.

¹⁴¹ *Filosofia del derecho*. 7.^a ed. México: Porrúa, 1977, p. 79. tradução do autor: “La definición del concepto del derecho es consecuencia del análisis de su esencia, entendiendo por esencia el concepto fundamental de un objeto”.

¹⁴² BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 24.

¹⁴³ Tal advertência é feita por Juan Manuel Teran. Cf. *Filosofia del derecho*. 7.^a ed. México: Porrúa, 1977, p. 86.

¹⁴⁴ “Os conceitos assim obtidos estão sempre relacionados com o direito positivo do qual são extraídos. Resultado disso é que esses conceitos têm sua validade restrita à realidade da qual foram extraídos.” ROCHA, José de

Têm esse nome por serem conceitos construídos pelo direito positivo, a partir da experiência, da observação da realidade jurídica posta em dado espaço e tempo. Consideram-se, portanto, conceitos *a posteriori*¹⁴⁵, empíricos, delineados apenas após a análise dos princípios e regras de determinado direito positivo; percebem-se por meio dos sentidos e, por isso, constituem-se no campo da experiência¹⁴⁶; variam de acordo com cada ordenamento jurídico^{147e148}. Isso porque conceitos dessa natureza (jurídico-positivos) somente podem ser aplicados a uma “esfera de validade determinada quanto ao espaço e determinada quanto ao tempo em sentido histórico (...) (o)u seja, a validade de um conceito jurídico-positivo está sujeita à vigência do direito mesmo em que se apóia”¹⁴⁹.

Essas assertivas não podem levar à equivocada idéia de que nenhuma regra ou conceito de lógica é tomado em consideração na elaboração do conceito jurídico-positivo. Sempre haverá conceitos lógicos a reger a estrutura deste, os quais não são conceitos estritamente jurídicos¹⁵⁰. Noutra giro verbal, pode-se dizer, como o faz José Souto Maior Borges¹⁵¹, que tais conceitos “resultam do delineamento de uma situação normativamente regrada, objetivando fixar o campo de aplicação de um complexo de normas, passíveis de se constituírem em unidade de compreensão dos seus efeitos jurídicos”.

Conceito jurídico-positivo não se confunde com conceito legal, a exemplo do constante no art. 3.º do CTN, a respeito da categoria tributo. Esta é a categoria formada por aqueles conceitos

Albuquerque. *Teoria geral do processo*. 8.ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 20.

¹⁴⁵ “...es decir, se obtienen una vez que se tiene la experiencia del derecho positivo, de cuya compensación se trata...” (TERAN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 83).

¹⁴⁶ Cf. TERAN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 85.

¹⁴⁷ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 94.

¹⁴⁸ Classificam-se como conceitos jurídico-positivos: obrigação, contrato (e, conseqüentemente, todas as suas espécies), título de crédito, modalidades de crimes, lançamento tributário, sentença, recurso etc. Só se podem conceituar crédito tributário e lançamento, por exemplo, a partir da experiência, do exame de certo direito positivo, de modo que o conceito a partir daí elaborado só poderá valer para o sistema jurídico positivo tomado como referência: os conceitos de crédito tributário e de lançamento no direito brasileiro podem ser absolutamente imprestáveis para o direito italiano, espanhol, suíço, norte-americano, guatemalteco etc.

¹⁴⁹ Cf. TERAN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 81. tradução do autor: “... todos los conceptos jurídico-positivos, solo son aplicables a una esfera de validez determinada em cuanto al espacio y determinada em cuanto al tiempo em sentido histórico (...) O sea, la validez de un conceptos jurídico-positivo está sujeta a la vigencia del derecho mismo em que se apoya”.

¹⁵⁰ Cf. TERAN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 81. “Os conceitos lógicos que regem a estrutura do direito e a dos conceitos jurídico-positivos não são estritamente conceitos jurídicos”. Tradução do autor: “Los conceptos lógicos que rigen la estructura del derecho y la de los conceptos jurídico-positivos no son estrictamente conceptos jurídicos”.

¹⁵¹ *Lançamento tributário*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p 95.

enunciados pelo legislador, em norma jurídica utilizando linguagem descritiva, por intermédio do qual elenca os elementos necessários à identificação do objeto de que trata. A rigor, o legislador adota esta providência a fim de evitar que o intérprete/aplicador aplique regime jurídico a instituto que não corresponda àquele para o qual previu certo regime jurídico específico. Nesse propósito, o legislador produz mais regras que compõem o regime jurídico do instituto jurídico do que propriamente descreve de forma estanque seu conceito.

O conceito jurídico-positivo é aquele construído pelo cientista do direito a partir de normas jurídicas criadas pelo legislador de certo país em um dado espaço de tempo para um instituto jurídico; pode coincidir com o conceito legal, embora isso seja raro. Afora isso, há de se reconhecer que os conceitos legais tendem ao anacronismo, na medida em que a alteração legislativa acerca de determinado instituto, às vezes modificando singela característica, pode comprometê-lo. Outras vezes, o conceito legal — enunciado expressamente pelo legislador, portanto — vem ao sistema jurídico já em dissonância com disposições do direito positivo vigentes àquele momento. O tributo é um exemplo disso¹⁵².

Em contraparte, há conceitos dedutíveis a partir da razão, de idéias pré-concebidas acerca de determinado objeto. Idéias essas oriundas da utilização dos princípios essenciais da lógica formal, da lógica pura¹⁵³. Tais conceitos não decorrem de qualquer investigação empírica do sujeito acerca do objeto estudado; não há a percepção pelos sentidos de suas características presentes em uma experiência concreta que se apresenta ao sujeito. O instrumento para se construir tal conceito — e, por essa razão, seu fundamento — é o pensamento lógico.

A partir deste método, é que são construídos, no universo do estudo jurídico, os *conceitos lógico-jurídicos*. Estes são conceitos obtidos *a priori*¹⁵⁴, com validade constante e permanente, independentemente do exame do direito positivo de determinado país. Para Juan

¹⁵² Apenas para ficar em um aspecto, basta lembrar que integra o *conceito legal* de tributo a referência a prestação “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”; indaga-se, pois, no caso de lançamento do homologação (art. 150 do CTN), em que o pagamento realizado pelo sujeito passivo é sucedido de homologação tácita (art. 150, §4.º, do CTN) — porque decorridos cinco anos contados do fato gerador — em que consistiria essa cobrança em atividade administrativa plenamente vinculada a que o conceito legal remete.

¹⁵³ Cf. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 27.

¹⁵⁴ “...es decir, con validez constante y permanente, independiente de las variaciones del derecho positivo.” (TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 83).

Manuel Teran¹⁵⁵, “quando se formula um conceito lógico que serve de base para a conceituação jurídica positiva, essa noção se formula com pretensão de validade universal”; ou seja, quer se trate do ordenamento jurídico deste ou daquele país, há de se aplicar esse mesmo conceito jurídico.

Prescindem da experiência e têm validade *antes* dela — não no sentido cronológico, mas no que tange à independência, pois não são submetidas às condições concretas da experiência¹⁵⁶. Correspondem a considerações de ordem lógica; não a lógica geral — do ser — mas a lógica jurídica, aquela baseada no dever-ser, como bem adverte José Souto Maior Borges¹⁵⁷.

A simples lógica formal não seria capaz de fornecer ao sujeito subsídios suficientes para o delineamento desses conceitos, trabalhados no campo jurídico. Quiçá para a construção de conceitos aplicáveis a outros ramos do conhecimento humano sim; aos jurídicos, não. Sempre haverá a necessidade de se recorrer à lógica deôntica para a apreensão, por exemplo, do conceito de sentidos (i.e. modais) do dever-ser.

Além dos modais deônticos, são lógico-jurídicas as noções de: hipótese normativa e de consequência na proposição jurídica, constituição, norma jurídica, direito subjetivo, direito potestativo, incidência¹⁵⁸, fato jurídico, validade, eficácia, situação jurídica, relação jurídica, dever jurídico, prestação, tipo, forma, legitimidade etc.

Os conceitos lógico-jurídicos, apriorísticos, constituem-se pressupostos fundamentais para a ciência jurídica¹⁵⁹⁻¹⁶⁰. Fazem parte do conteúdo fundamental da ciência do direito justamente

¹⁵⁵ *Filosofía del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 81. tradução do autor: “cuando se formula un concepto lógico que sirve de base para la conceptuación jurídica positiva, esa noción se formula con pretensión de validez universal”.

¹⁵⁶ Cf. TERAN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 86.

¹⁵⁷ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 94-5.

¹⁵⁸ A respeito da incidência, José Souto Maior Borges faz um importante registro: “A incidência reveste uma peculiaridade que a distingue dos outros conceitos jurídicos fundamentais. Porque ela não é categoria de direito positivo, senão um puro fenômeno, mostra-se insusceptível de apropriação por uma província especializada do jurídico, como se fora privativa dela, ao contrário do que geralmente pretende a doutrina do direito tributário. ‘Incidência tributária’ estudada como algo distinto da incidência noutras províncias de especialização jurídica. Não é a incidência suscetível de destacar-se, na sua generalidade e abstração formal, como característica específica de certas normas jurídicas, com exclusão de outras.” (*Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 26).

¹⁵⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 94.

Observem-se, nesse particular, as lições de Gustav Radbruch: “O conceito de direito contém, no entanto, uma série de conceitos individuais que com ele compartilham de sua natureza *a priori*, que têm a prioridade de ser, não resultados, mas instrumentos da ciência jurídica, não generalizações casuais de fenômenos jurídicos

porque são utilizados em todos os campos do direito. É inegável, v.g., que o *conceito* de relação jurídica no direito civil não difere do *conceito* de relação jurídica para o direito tributário assim como o *conceito* em ambos os casos não difere, ainda, daquele utilizado no direito processual¹⁶¹; e mais, não difere o conceito de tal instituto aqui no Brasil para o conceito válido no sistema de outros países. O mesmo se diga para as normas jurídicas, direito subjetivo e constituição, por exemplo.

São conceitos formais porque nada adiantam, nada informam sobre o conteúdo concreto da norma; são universais e absolutos¹⁶². Não se precisa examinar nenhum texto de direito positivo de qualquer país para se saber “o que é” uma norma jurídica ou “o que é” uma relação jurídica. Os conceitos de tais institutos são universais, e valem tanto no Brasil, como na Argentina, EUA, Espanha, Inglaterra, Japão etc.

Os conceitos lógico-jurídicos, portanto, conforme salienta José Souto Maior Borges¹⁶³, têm como características serem extrassistêmicos, extrapositivos, extradogmáticos e

empíricos, mas categorias indispensáveis do pensamento jurídico. Dessa maneira, da natureza do direito, simultaneamente positiva e normativa, origina-se o conceito de *preceito jurídico*, e, com ele, os conceitos dos seus componentes: pode-se dizer *a priori*, ou seja, pode-se prognosticar que não pode existir nenhum preceito jurídico que não regule algo, portanto, que não deva conter tanto aquele algo quanto essa regulação: *situação de fato* e *conseqüência jurídica*. Com as propriedades de positividade e de normatividade está intimamente ligado o problema do lugar ocupado pelo direito, da *fonte do direito*; não há direito que, em face da pergunta sobre a origem do seu caráter normativo, não nos deva uma resposta ou seja incapaz de dá-la! Do caráter normativo do direito surge a dupla possibilidade de atuar de acordo ou contra ela, e, com isso, os conceitos de *juridicidade* e *antijuridicidade*, perante os quais, por sua vez, todo fato jurídico terá de legitimar *a priori* obrigatoriedade. Da validade do direito para a convivência entre os homens, para as relações de uns com os outros, resulta que seu conteúdo precisa ser o de fundar *relações jurídicas*, e, como seus elementos constitutivos, *deveres jurídicos* e direitos subjetivos; não é possível pensar em uma ordem jurídica que não se deixe decompor em relações jurídicas, em direitos e deveres. E, por sua vez, não é possível pensar em direitos e deveres sem sujeitos a quem pertencem, sem objetos a que se referem; *sujeito de direito* e *objeto de direito* não são conceitos utilizados por uma ordem jurídica, e dos quais um outra prescindia, mas são conceitos necessários para todo direito que se possa pensar” (*Filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 54-55).

¹⁶⁰ Convém mencionar a crítica feita por Pontes de Miranda à idéia de ciência jurídica cujo conteúdo seja formado prevalentemente por conceitos jurídicos: “A Ciência jurídica não pode limitar-se à precipitação das regras de direito em conceitos jurídicos (*Präzipitierung der Rechtssätze zu Rechtsbegriffen*), como parece queria Rufolph von Ihering, ou à volatização da matéria dada, em conceitos (*Verflüchtigung des gegebenen Rohstoffes zu Begriffen*). Não pode mais a ciência conformar-se com a ineficaz e vaga missão de formar conceitos, que lhe dava Windscheid, como se os criar fosse a maior empresa, que se lhe pudesse cometer.

Aliás, não é em conceitos que consiste a ciência jurídica, como querem outros: o que ela tem por fito é a norma, mas o seu método deve ser o das outras ciências, os seus processos, os mesmos; estuda relações e induz”. (*Sistema de ciência positiva do direito: crítica da explicação e da elaboração do direito*. Tomo 2. Campinas: Bookseller, 2000, p. 105).

¹⁶¹ Os grifos na expressão “conceito” não é despropositado. Objetiva evitar a conclusão de que se estaria afirmando a identidade entre regimes jurídicos para cada um desses tipos de relação jurídica. Os regimes jurídicos, obviamente, diferem.

¹⁶² Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 95.

¹⁶³ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 27.

extraempíricos. Valem tal qual no sistema jurídico positivo brasileiro, ou de qualquer outro país, hoje e sempre, não apenas para um determinado “ramo” do direito, mas para este como um todo^{164e165}.

Com essas considerações, chega-se à definição de categorias. Estas seriam conceitos sob os quais se ordenam uma série de idéias, noções e conceitos; noutros termos, toda categoria é um conceito básico, enquanto compreende outros conceitos, de modo subordinativo ou derivativo¹⁶⁶. Categoria é, pois, um conceito fundamental. As categorias “jurídicas”

¹⁶⁴Cf. TERAN, Juan Manuel *Filosofia del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 82. “...um é o plano dos conceitos jurídico-positivos e outro o plano das noções ou fundamentos lógico-jurídicos. Os conceitos jurídico-positivos têm um ângulo equivalente ao da positividade do direito concreto que os tem compreendido e implantado, enquanto que os fundamentos lógicos pretendem ter uma validade comum e universal para todo sistema jurídico e, por tanto, para toda conceituação jurídica”. Tradução do autor: “...uno es el plano de los conceptos jurídico-positivos y otro el plano de las nociones o fundamentos lógico-jurídicas. Los conceptos jurídico positivos tienen un ángulo equivalente al de la positividad del derecho concreto que los ha comprendido e implantado, en tanto que los fundamentos lógicos pretenden tener una validez común y universal para todo sistema jurídico y, por lo tanto, para toda concepción jurídica”.

¹⁶⁵ José de Albuquerque Rocha, discorrendo sobre os métodos de construção do conhecimento científico, enfocado no estudo da Teoria Geral do Processo, alude a uma terceira corrente que “tem em Habermas um de seus expoentes. Para o filósofo alemão, as correntes empiristas e racionalistas caracterizam-se por entender o conhecimento como produto de relação entre um sujeito e um objeto. Esse entendimento não estaria totalmente errado. Seria inaceitável se tentasse explicar o conhecimento como uma relação objeto x objeto. Não obstante isso, a afirmação da relação sujeito x objeto é só parcialmente correta. A atividade cognitiva engloba também relação entre sujeitos mediada pela linguagem, que pressupõe uma comunidade de sujeitos em interação comunicativa. Essa nova forma de conceber a produção do conhecimento é o que se chama de paradigma lingüístico-pragmático, porque põe em evidência o fato de que o conhecimento da realidade é lingüisticamente mediado, já que a linguagem é o único canal de acesso do ser humano à realidade.” (*Teoria geral do processo*. 8.ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 20-21). Eis as referências desse autor às duas primeiras teorias: “A primeira corrente sustenta a tese de que os conceitos são elaborados a partir da própria realidade. É a corrente chamada de *empirismo*, já que baseada na experiência. No caso da Teoria Geral do Processo, isso significa que seus conceitos são elaborados a partir da observação dos diferentes direitos processuais. Estudamos o conteúdo das normas dos diferentes direitos processuais e, a partir deste conteúdo, com base na semelhança, formamos conceitos sempre mais gerais, até chegarmos aos conceitos generalíssimos que permitem unificar todo o material jurídico-processual. (...) A segunda corrente defende o ponto de vista de que a fonte do conhecimento é a razão. Daí receber o nome de *racionalismo*. Fundamento do conhecimento não é *experiência*, como na corrente anterior, mas o *pensamento*. Assim, os conceitos da Teoria Geral do Processo seriam elaborados a partir de uma idéia ou princípio fundamental, do qual são deduzidos os outros conceitos” (ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria geral do processo*. 8.ª ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 20).

¹⁶⁶ Cf. TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 87.

Edvaldo Brito, em tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, gizou, com base em premissas filosóficas estabelecidas por Aristóteles, Kant, Gustav Radbruch, Carlo Cossio e Hernández Gil, uma distinção entre *conceito*, *categoria*, *instituto* e *instituição jurídica*. *Conceito* seria a representação mental de um objeto extraído da experiência e, portanto, reside no mundo das abstrações; *categoria*, a seu turno, seria um conceito cristalizado pela experiência, constituído por predicados normalmente identificados em um gênero, de modo que pode servir à composição de outros elementos; o *instituto jurídico*, nessa linha de pensamento, consistiria no regime jurídico de uma determinada situação, é caracterização de um determinada situação jurídica tal como um certo sistema jurídico o faz; *instituições jurídicas*, por derradeiro, teria uma noção mais ampla, pois seriam “organismos representativos de estratificações sociais aos quais a ordem jurídica apreende e lhe outorga certo efeito deôntico” (p. 69) (Cf. *O Conceito tributo*. Tese (Doutorado em Direito) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 1997, p. 61 e 66-71). Em relação à instituição jurídica, Santi Romano a qualifica como todo ser ou corpo social que receba qualificação jurídica e seja centro de imputação normativa (Cf. *L'ordre juridique*. Paris: Dalloz, 1975, p. 17-28). Assim, chega Edvaldo

constituem-se, nesse passo, conceitos jurídicos fundamentais aplicados ao conhecimento jurídico, a toda a esfera jurídica, não apenas a um “ramo”¹⁶⁷ do direito^{168e169}. A Teoria Geral do Direito, por exemplo, é composta por inúmeras categorias jurídicas, as quais, por serem lógico-jurídicas, apresentam validade em qualquer espaço-tempo¹⁷⁰. Noutros termos, pode-se afirmar que a Teoria Geral do Direito tem por conteúdo categorias cujos conceitos são lógico-jurídicos¹⁷¹.

Nesse quadro, pode-se afirmar que o conceito jurídico de tributo é jurídico-positivo, porquanto decorra de uma descrição de uma situação normativamente regradada, com o fito de se demarcar o campo de aplicação de um complexo de normas, de um regime jurídico. Seu conceito é deduzido da observação das prescrições dadas pelo direito positivo.

Não decorre, contudo, do mero exame das normas jurídicas infraconstitucionais. A construção do conceito de tributo perpassa necessariamente pelo exame dos dispositivos constitucionais destinados à tributação. Geraldo Ataliba já assinalava isso: “[c]onstrói-se o conceito jurídico-positivo de tributo pela observação e análise das normas jurídicas constitucionais”¹⁷²⁻¹⁷³.

Brito à conclusão parcial em seu trabalho no sentido de que o tributo seria um *conceito*, mas, também, uma *instituição*, na medida em que é apreciável como uma estratificação social.

¹⁶⁷ As aspas se justificam na medida em que, para o autor, a divisão do direito em ramos estanques tem cunho acadêmico-didático, não encontrando fundamento na fenomenologia jurídica. Por outro lado, não se nega que os subsistemas que formam o sistema jurídico — dentre os quais o tributário — pode estruturar-se com peculiaridades quanto aos requisitos para a juridicização dos fatos e para a produção de eficácia jurídica; são as normas jurídicas gerais de cada ramo que cumprem essa função.

¹⁶⁸ Cf. TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. 7.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 87.

¹⁶⁹ Não se nega, contudo, a existência de categorias de direito positivo, ou categorias jurídico-positivas, como sendo aquele conceito fundamental obtido invariavelmente por meio do exame do direito positivo, com validade, portanto, transitória e específica, subordinada àquele sistema jurídico de referência. São chamadas de categorias dogmáticas. Assim, categoria dever jurídico é uma categoria de teoria geral, ao passo em que a categoria de obrigação, é uma categoria dogmática.

Nesse particular, calha o magistério de Jean-Louis Bergel no sentido de que “[a] definição dos conceitos se prolonga na categorização deles. Então já não se trata de estudar cada fenômeno jurídico em si, mas de compará-lo aos outros para aproximá-los ou dissociá-los deles. Cumpre agrupar numa mesma categoria, submetida a determinado regime, as entidades mais profundamente semelhantes e separar em categorias diferentes, dotadas de regras diferentes, entidades essencialmente dessemelhantes. A vinculação de uma situação jurídica a uma categoria tem o efeito de submetê-las às regras de direito que regem esta” (*Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 265-6).

¹⁷⁰ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 25.

¹⁷¹ Gustav Radbruch atribui à ciência do direito uma tarefa de duplo tratamento de sua própria matéria, ao que atribui a denominação de *construção* e, por se referir a toda a ordem jurídica, também de *sistema*: a) *categorial* — que representa o direito como realização do conceito de direito e das categorias jurídicas nele contidas; b) *teleológico* — que delinea o direito como intenção de realização da idéia de direito. Desse modo, há uma dupla construção e uma dupla sistemática: uma categorial e outra teleológica. Arremata afirmando que a “[u]ma disciplina puramente categorial é a teoria geral do direito” (cf. *Filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 173-4).

¹⁷² *Hipótese de incidência tributária*. 6.ªed., 3.ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 33.

O art. 3.º do CTN esboça um conceito de tributo. Registre-se, de logo, que não se trata de conceito jurídico-positivo, mas de conceito legal de tributo. Com efeito, dispõe que tributo é “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”.

Forma de obtenção de receita pública da categoria das derivadas, o tributo, segundo o conceito do CTN, seria uma prestação pecuniária, i.e., sempre em dinheiro, que não seja sanção decorrente de ato ilícito (*lato sensu*), instituída sempre por meio de lei e exigida por meio de uma atividade realizada pela Administração Pública sem espaço para o exercício de discricionariedade.

Sucedem que este conceito, até mesmo por ser delimitado por uma norma editada muito antes da CF/88 — ainda sob a vigência da CF/46 e antes da EC n.º 18/65 — e desde então não ter sofrido alteração —, sofre severas críticas da doutrina¹⁷⁴. Interessante registro é feito por Misabel Abreu Machado Derzi, aludindo expressamente à imprestabilidade do conceito do CTN para as contribuições especiais e para o empréstimo compulsório¹⁷⁵.

Assim, à vista da obsolescência do conceito de tributo insculpido expressamente no direito infraconstitucional¹⁷⁶, urge extrair das características constitucionalmente impostas a este

¹⁷³ E mais adiante, pontua Geraldo Ataliba: “O conceito de tributo é nitidamente um conceito jurídico-positivo. Há de ser formulado, hoje, de modo diverso, relativamente ao passado. Sofreu evolução. Pode modificar-se e até desaparecer. Aquele, aqui vigente, pode não ser extensível a todos os sistemas atuais. Sua compreensão é maior ou menor aqui e alhures. Como todo conceito jurídico-positivo, é mutável, por reforma constitucional”. (*Hipótese de incidência tributária*. 6.ªed., 3.ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 40).

¹⁷⁴ Dentre outros, Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 105. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17.ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 24-31. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2.ª ed. rev. e atual. São Paulo: LTR, 1998, p.103. Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11.ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 19-25.

¹⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ª ed. Notas de atualização. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 63-64: “Assim a zona cinzenta, hoje, que obscurece a clareza do conceito, não abrange mais as contribuições e os empréstimos compulsórios, inquestionavelmente absorvidos pelo campo de abrangência dos tributos, mas refere-se a questões clássicas como a distinção entre taxas e preços forçados ou misto de tributos; depósitos compulsórios, como aqueles feitos pelos bancos privados junto ao Banco Central; ou a questões mais recentes que apontam para a dificuldade de distinguir entre sanções e imposto progressivo — no tempo — sobre a propriedade territorial urbana, destinado a desestimular a manutenção de imóveis não edificados ou subutilizados, em desacordo com a função social da propriedade (previsto no art. 182 da Constituição Federal)”.

¹⁷⁶ Registre-se a advertência de Edvaldo Brito: “...tenho insistido, desde o advento da Constituição de 1988, na tese que se deve repensar a definição contida nesse dispositivo do Código”. (“I — Cofins e PIS/Pasep: conceito

instituto jurídico o seu conceito, jurídico-positivo, com pretensão de validade no Brasil, enquanto se mantiver este sistema constitucional¹⁷⁷.

E bem o faz Ricardo Lobo Torres, conjugando deliberadamente o enunciado do CTN com os traços constitucionais, para afirmar que tributo é o dever fundamental e consiste em prestação pecuniária, que se limita pelas liberdades fundamentais, pautada pelas normas-princípios constitucionais da capacidade contributiva¹⁷⁸ — como um princípio de individualidade, de realidade e para a proteção do mínimo existencial¹⁷⁹ —, do custo/benefício ou da solidariedade, e que ostenta a finalidade primária ou secundária de obtenção de receita tanto para as necessidades públicas como para as atividades protegidas pelo Estado, sendo exigida a prestação pecuniária de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição¹⁸⁰.

de faturamento e de receita bruta. II — CPMF: Questionamentos jurídicos”. In: *Revista dialética de direito tributário*. v. 43. abril/1999. São Paulo, p. 39). E em outro trabalho, Edvaldo Brito¹⁷⁶ formula o conceito de tributo como um “dever jurídico de uma pessoa representativo da *prestação* que lhe incumbe numa relação jurídica obrigacional, na qual o titular do direito subjetivo a exigir o seu cumprimento é sempre uma corporação de direito público. A prestação aqui referida há de ser sempre satisfeita em moeda, instrumento formalizado por essa corporação como sendo capaz de liberar o obrigado e de facilitar-lhe nas trocas” (“O Conceito Atual de Tributo”. In: *Revista de Mestrados em Direito Econômico da UFBA*, Salvador, centro editorial e didático da UFBA, 1991, n. 1, p 31).

¹⁷⁷ Sistema jurídico, pois, como tal, apresenta as características de ordem (adequação valorativa), unidade (unidade interior do Direito), abertura e mobilidade. Abertura torna o sistema suscetível de mudanças; a mobilidade tem como características essenciais: a igualdade fundamental da categoria e a substitutibilidade recíproca dos critérios adequados de justiça. Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002.

¹⁷⁸ Em monografia sobre o tema, Regina Helena Costa examina a capacidade contributiva sob duplo aspecto: a) capacidade contributiva absoluta ou objetiva — como pressuposto jurídico do imposto e como diretriz para eleição das hipóteses de incidência dos impostos; b) capacidade contributiva relativa ou subjetiva — como critério de graduação do imposto, sob o enfoque pessoal, aferindo-se a capacidade contributiva *in concreto* e, assim, um limite à tributação tanto no aspecto global como no aspecto individual (Cf. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27-31. Cf. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 73-75).

¹⁷⁹ Cf. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32-4. Nessa linha, Tipke afirma que existe apenas uma fonte de impostos, a renda, de modo que “o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento de impostos. Quanto alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto” (p. 31).

¹⁸⁰ Cf. “O Conceito constitucional de tributo”. In *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coordenação). São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. p. 588-9. O autor, embora reconheça que a maioria da doutrina o faz e que foi produto do texto constitucional, questiona a inclusão das contribuições especiais no rol de tributos (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “O Conceito constitucional de tributo”. *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 566-582, *passim*: “Sucede que o art. 149, da CF, estendeu demasiadamente a noção de tributo, ao nela incluir as contribuições econômicas e sociais, o que torna necessário que se considerem alguns elementos que estariam melhor fora do sistema tributário, como sejam o princípio da solidariedade social ou econômica e a finalidade não

Vê-se, portanto, que o conceito constitucional de tributo alberga, inexoravelmente, a noção da exação como o “preço da liberdade”¹⁸¹, um dever fundamental, ínsito a qualquer ordem constitucional; além disso, é pautado pelos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade — este muito importante em se tratando de contribuições especiais.

É dever fundamental porque se constitui dever do homem e do cidadão (ou de unidade econômica) que tem especial significado para a comunidade e pode por esta ser exigido, eis que visam a concretização do bem comum; é uma posição jurídica passiva subjetiva, individual, universal e permanente e essencial¹⁸². Como bem salienta J.J. Gomes Canotilho, a constituição não consagra, entretantes, um catálogo de deveres fundamentais à semelhança dos direitos fundamentais; há apenas o que qualifica de deveres fundamentais de natureza pontual, necessariamente baseado em uma norma constitucional ou em uma lei mediante autorização constitucional. Adverte o constitucionalista português, por outro lado, que não se deve estabelecer uma relação co-respectividade entre os direitos e deveres fundamentais; vale dizer, é incorreto afirmar que o particular está vinculado aos direitos fundamentais como destinatário de um dever fundamental — vale o princípio da assimetria entre direitos e deveres fundamentais¹⁸³. Nada obstante, J.J. Gomes Canotilho segrega os deveres fundamentais em duas categorias: deveres autônomos e deveres conexos com direitos. O dever fundamental de pagar tributos estaria na primeira categoria¹⁸⁴. Além disso, os deveres constitucionais podem ser formais ou materiais, em analogia de pensamento com a

essencialmente pública; mas, desde que o constituinte, afinado com as idéias estatizantes e de ampliação do papel do Estado, em voga em 1988, colocou topograficamente aquelas contribuições especiais no bojo do sistema fiscal, não resta outra solução ao intérprete que dilargar o conceito de tributo, que, mesmo amplíssimo, não chega a desestruturar o Estado fiscal embora o torne obeso e ineficiente” — p. 566-7). A respeito do tratamento do imposto como um dever fundamental do indivíduo, ver NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

¹⁸¹ Em trabalho anterior, Ricardo Lobo Torres faz alusão a essa idéia: “Alguns teóricos do liberalismo, no exame do problema do *fundamento jurídico* da tributação, afirmam que o imposto é o preço da liberdade. Adotam a teoria do benefício e vinculam o pagamento do tributo à contraprestação estatal representada pela segurança dos direitos individuais ou pela entrega de bens e serviços públicos. (...)”

(...) o tributo é o preço da liberdade para efeito de lhe fixar a finalidade ética e econômica e a dimensão existencial de instrumento de alienação do cidadão diante do Estado” (*A Idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 138).

¹⁸² Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 64.

¹⁸³ Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 532-533.

¹⁸⁴ Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 533.

classificação das normas materialmente constitucionais e normas formalmente constitucionais¹⁸⁵⁻¹⁸⁶. Prossegue o constitucionalista lusitano afirmando que somente excepcionalmente os deveres fundamentais albergam uma estrutura de “direito diretamente aplicável”, prescindindo da atuação do legislador infraconstitucional para serem criados, pois, de modo geral, os direitos fundamentais requerem regulação legislativa para a criação de esquemas organizatórios e procedimentais para a criação *in concreto* e cumprimento desses deveres¹⁸⁷.

O tributo é, pois, dever fundamental porque constitui um contributo inato à condição do indivíduo que, submetido à soberania do Estado, realiza fatos que denotam capacidade contributiva¹⁸⁸, e dependem, também, de uma atuação legislativa infraconstitucional para serem criados.

Quando Ricardo Lobo Torres diz que o tributo pode se apresentar “com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para as atividades protegidas pelo Estado”, deixa claro que o tributo pode trazer como propósito não apenas gerar receita para o Estado custear as despesas públicas ou as atividades protegidas pelo Estado. Outros objetivos concernentes ao comportamento social ou econômico do indivíduo podem assumir o posto de principais em se tratando de imposição tributária, de modo que a finalidade arrecadatória se torna secundária. Quando isso ocorre, dá-se o fenômeno conhecido como extrafiscalidade.

¹⁸⁵ Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 534.

¹⁸⁶ Entretanto, adverte José Casalta Nabais que os deveres que seriam materialmente fundamentais, caso não venham contemplados no texto constitucional, podem ser objeto de positivação por normas infraconstitucionais, assumindo a feição de deveres legais; não deveres fundamentais (Cf. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 674).

¹⁸⁷ Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 535. No mesmo sentido, Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 164-174.

¹⁸⁸ Confirmam-se as conclusões de José Casalta Nabais: “1. Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretense) *direito fundamental* a não pagar impostos”. (*O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 679).

Do conceito depreende-se, por fim, a exigência de efetiva ocorrência do fato gerador descrito na norma “elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição” para que o tributo seja exigido; são os princípios da tipicidade tributária e da legalidade estrita.

O conceito constitucional de tributo atrai para o manto desse instituto exações como os empréstimos compulsórios, as contribuições sociais, as contribuições no interesse de categorias econômicas e profissionais, assim como as contribuições interventivas¹⁸⁹. Como são tributos vinculados a uma destinação constitucional específica, constrói-se, no estudo desta figura, a noção de *destinação constitucional do tributo* e, paralelamente a isso, a regra de verificação por intermédio da validação finalística.

Dentro do escopo do presente trabalho, demonstrar-se-á que, segundo o direito positivo brasileiro vigente, o fato que tem por eficácia o surgimento da relação jurídica obrigacional que contempla espécie de dever fundamento concernente a tributo é tratado por aquele (direito positivo brasileiro) invariavelmente como ato-fato jurídico, o que terá conseqüências também pragmáticas.

3.2. A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E SEUS ASPECTOS.

Elemento fundamental em torno da qual e em função da qual se desenvolve toda a ciência do direito e por meio da qual se constrói o ordenamento jurídico é a norma jurídica.

Segundo Albert Hensel, a norma jurídica se distingue de outras manifestações de vontade do poder estatal por sua força vinculante geral; sob o aspecto formal, a norma jurídica pretende a observância de qualquer órgão chamado à aplicação do Direito; sob o viés material, pode fundamentar direitos e deveres dos obrigados tributários, bem como configurá-los ou

¹⁸⁹ Ricardo Lobo Torres, conquanto critique, admite que o texto constitucional reputa a contribuição social e a CIDE figuras tributárias: “No Brasil, a CF/1988 criou e consolidou a anomalia de atribuir natureza tributária às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, com incluí-las no bolo da Constituição Tributária (art. 149). Quer dizer: a própria CF trouxe para o campo da fiscalidade a parafiscalidade (contribuições sociais) e a extrafiscalidade (contribuições de intervenção no domínio econômico)”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “O Conceito constitucional de tributo”. *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 583.

modificá-los¹⁹⁰. Agregue-se a isso a circunstância de essas normas, ao prescreverem um comportamento externo, prevêm para hipótese de atuação em contrário ao que determinam — portanto, diante de uma antinormatividade — a atuação de uma coação externa organizada, que pode vir sob a forma de uma execução forçada do mandamento (coerção) e/ou uma sanção¹⁹¹.

Não se pode olvidar da distinção feita entre disposição e norma. Aquela pode ser entendida como qualquer enunciado que faça parte de um documento normativo; é o texto normativo constante da fonte formal do direito. Norma, por sua vez, é o enunciado que constitui o sentido ou significado atribuído pelo sujeito a uma disposição [ou fragmento(s) desta]¹⁹². Como resume Riccardo Guastini, “a disposição é (parte) de um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado”¹⁹³.

As normas jurídicas instrumentais em geral, e a norma tributária em particular, albergam uma estrutura lógica que, se reduzida em linguagem simplória, pode-se definir como um juízo

¹⁹⁰ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 139.

¹⁹¹ Cf. NAWIASKY, Hans. *Teoria general del derecho*. Traducción de la segunda edición en lengua alemana José Zafra Valverde. Granada: Comares, 2002, p. 10-13. Não se ignora que, mais hodiernamente, a estrutura lógica da norma pode associar ao cumprimento do preceito — conduta esperada por quem positivou a norma — uma consequência positiva prevista na própria norma, sob a forma de uma sanção positiva, de um prêmio atribuído àquele que se comportou conforme a norma, eis que o comportamento, embora não obrigatório, era, mais do que permitido, estimulado pelo ordenamento; as normas dotadas de sanção premial se concatenam em um ordenamento promocional, (cf. BOBBIO, Norberto. *Da Estrutura à função — novos estudos de teoria geral do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 13-33). Na tributação para fins extrafiscais, máxime para o cumprimento de valores consagrados constitucionalmente como objetivos da República Federativa do Brasil, relacionadas com a intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução — função de incentivo —, normas dotadas de sanções positivas a fim de estimular condutas são usadas com frequência (sobre o assunto especificamente no campo tributário, vide SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005).

¹⁹² Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25.

¹⁹³ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 26.

Riccardo Guastini distingue as normas jurídicas explícitas das normas jurídicas implícitas. Aquelas seriam “as normas que, segundo uma dada interpretação, são o significado de um certo texto normativo: as normas, portanto, que são extraídas de uma dada disposição mediante interpretação”; ao seu turno, as normas jurídicas implícitas, no entendimento do citado autor, são as “que não foram formuladas por alguma autoridade normativa: as normas, conseqüentemente, que não podem ser atribuídas a algum texto normativo como seu significado, as normas — em suma — destituídas da disposição”. E, tomando como premissa a distinção entre esses dois tipos de normas, Riccardo Guastini segrega os critérios de validade das normas jurídicas; para a norma explícita, é necessário: (i) que constitua o significado de uma disposição produzida por um ato normativo válido; (ii) compatibilidade com norma superior na hierarquia das fontes. A validade da norma jurídica implícita, segundo o autor, está subordinada a: (i) possibilidade de ser extraída a partir de uma norma explícita, ou de um conjunto delas — e que esta(s) seja(m) válida(s); (ii) compatibilidade com alguma norma superior na hierarquia das fontes. Para ambas as normas, vê-se que a não incompatibilidade com normas superiores é critério comum (cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 278-280).

hipotético em que se afirma *dada a ocorrência de um certo fato, se produz um certo efeito*. Sendo assim, compõem-se de duas partes, denominadas de suposto ou antecedente (ou *fattispecie*), onde há a previsão do fato que, por força dessa norma, tornar-se-á *fato jurídico*, e disposição ou conseqüente (ou *estatuição*), que representará a situação jurídica (em sentido amplo) criada em função da ocorrência do fato previsto no antecedente normativo¹⁹⁴. Além dessa norma, há a norma sancionadora, em cujo antecedente há a pressuposição de descumprimento do mandamento imposto por outra norma, e, como estatuição, há a sanção jurídica a ser aplicada¹⁹⁵.

Esta tem por características a (i) generalidade, (ii) abstração, (iii) imperatividade¹⁹⁶, (iv) coatividade, (v) permanência¹⁹⁷, (vi) bilateralidade, (vii) disjunção e (viii) sanção. Diz-se que a lei é geral, porque não se refere a um caso particular, mas a todos aqueles que se enquadrarem na previsão nela contida; e, assim, abstrata porque criada em tese e desvinculada de qualquer situação concreta; imperativa porque de cumprimento obrigatório, não sendo permitido a ninguém, *a priori*, escusar-se de seu cumprimento; coativa, porque poderá ser imposto sem cumprimento por intermédio de ato de poder legitimamente exercido; permanente, pois, de regra¹⁹⁸, vigerá até que seja retirada do sistema; bilateral, na medida em que a norma se destina a regular as relações entre pessoas, as relações intersubjetivas; implica disjunção (segundo a Teoria Ecológica de Carlos Cossio) porque a norma é composta de duas partes ligadas de modo indissociável, contemplando o pressuposto e a prestação ou o não-prestação e sanção; e, por fim, a sanção, tomada esta como uma conseqüência (positiva ou negativa) prevista para o comportamento do sujeito perante a norma¹⁹⁹ — muito embora haja

¹⁹⁴ Cf. CARNELUTTI, Francesco. *Teoria general del derecho. Metodología del derecho*. Traducción española de Carlos G. Posada. Granada: Comares, 2003, p. 228.

¹⁹⁵ Como bem reduz Louriva Vilanova, “‘ $p \rightarrow q$ ’, ‘ $\text{não-}q \rightarrow r$ ’. No interior de cada proposição, temos antecedentes (antecedentes) e conseqüentes (teses), que kelsen chama pressupostos e conseqüências. Damos por assente que a relação implicacional que articular o interior de cada proposição vem deonticamente modalizada. Sem o modal deônico (‘dever-ser’, ‘é juridicamente válido’), prefixo à proposição implicacional, q não seria implicado por p, nem r seria implicado por ‘ $\text{não-}q$ ’. Nisso difere a proposição normativa da proposição cujo sentido objetivo é a lei natural” (Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 106).

¹⁹⁶ Sobre essas três primeiras características, confira-se a síntese precisa de João Batista Machado (*Introdução ao direito e ao discurso legitimador*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 91-92).

¹⁹⁷ Arnaldo Vasconcelos qualifica essas cinco primeiras como *pseudocaracterísticas* da norma; para o citado autor, apenas a bilateralidade a disjunção e sanção seriam verdadeiramente características da norma (cf. *Teoria da norma jurídica*. 5.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 133-46).

¹⁹⁸ Mercê da existência de leis temporárias, que vigerão apenas por determinado espaço de tempo, transitórias e leis excepcionais.

¹⁹⁹ Observem-se os comentários de Arnaldo Vasconcelos: “A sanção é puramente uma conseqüência, boa ou má, agradável ou desagradável, de uma atitude perante o Direito. Em face de uma exigência jurídica, há três condutas

normas jurídicas que não são dotadas de sanção (são as comumente denominadas de leis imperfeitas²⁰⁰).

Lição sedimentada há muito tempo na literatura tributária determina que a chamada endonorma²⁰¹ jurídica tributária — i.e., a norma jurídica que descreve uma situação de conteúdo econômico que, uma vez ocorrida no plano fenomênico, faz surgir a relação jurídica obrigacional tributária —, malgrado sua unidade²⁰², pode ser decomposta em cinco elementos, critérios ou aspectos; essa denominação varia de autor para autor²⁰³. São os aspectos: material, temporal, espacial, pessoal ou subjetivo e quantitativo.

No exercício da competência tributária, cumpre ao ente político apontar, por meio da norma jurídica e de forma suficientemente segura, cada um desses elementos.

Toda norma jurídica ao instituir determinado tributo deve indicar cada um desses elementos. Paulo de Barros Carvalho²⁰⁴, em sua tese de doutoramento, dissecando a norma jurídica tributária, considerou que a estrutura desta é composta pela hipótese normativa (prótase, suposto ou antecedente) e pelo conseqüente normativo (apódase) entrelaçados por cópula

possíveis: a) a normal, ou o cumprimento voluntário do preceito normativo; b) a anormal, ou sua inobservância; e c) a sobrenormal, ou a adesão a um *mais*, que ultrapassa o ordinariamente estabelecido para todos”. (*Teoria da norma jurídica*. 5.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 155).

²⁰⁰ Cf. MACHADO, João Baptista. *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 95-96.

²⁰¹ Seguem-se, aqui, as lições de Carlos Cossio, segundo as quais as normas jurídicas podem se decompostas em endonormas e perinormas. As primeiras seria aqueles que prescrevem condutas, por meio da enunciação de determinada situação (antecedente), cuja ocorrência implicará na observância da conduta por ela imputada (conseqüente); é a regra: dado fato deve ser prestação, ou ,esquemáticamente, dado $f \rightarrow p$. Já as perinormas são aquelas que contêm sanções jurídicas, imputadas mercê do não cumprimento do mandamento imposto por outra norma; esquematicamente, dado $f \rightarrow p$; $\tilde{n}p \rightarrow s$, em que, dado fato f deve ser prestação; dado não prestação deve ser sanção. “A norma complexa de Cossio seria formada por uma endonorma (ou seja, por determinado comportamento desejado e estabelecido pela ordem jurídica) e por uma perinorma (vale dizer, uma sanção estipulada para a hipótese de descumprimento do dever contido na endonorma)” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, p 47).

²⁰² BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 147: “A norma jurídica tributária, nada obstante sua irredutível unidade, pode conceitualmente ser decomposta, pela análise jurídica, nos seus dois componentes essenciais: a hipótese (antecedente) e o preceito (conseqüente). Pode, então, ser descrita nos termos que se seguem. Dada a ocorrência do fato jurídico tributário — e.g., auferir renda, realizar operações relativas à circulação de mercadorias (hipótese-descritor) —, deve o sujeito passivo pagar o tributo num determinado percentual (alíquota), aplicado sobre a base imponible (conseqüente-prescritor)”.

²⁰³ Por todos, vide ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.^aed., 3.^a tir. São Paulo: Malheiros, 2002. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3.^a ed. Sao Paulo: Dialética, 2003.

²⁰⁴ Cf. *Teoria da norma tributária*. 4.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, *passim*.

deôntica, em relação imputacional — seria, pois, um juízo de estrutura hipotético²⁰⁵. Os citados elementos estariam dispostos da seguinte forma: no antecedente normativo, o critério material, o critério espacial e o critério temporal; já no conseqüente, estariam os critérios pessoal e quantitativo.

3.2.1. O suporte fático de incidência. Antecedente da norma jurídica tributária.

Na linha de pensamento de Albert Hensel, aludindo aos limites do poder tributário, afirma-se que um Estado, no exercício de sua soberania, pode configurar só aqueles pressupostos de fato normativos que em sua realização caem de alguma maneira dentro do círculo de seu poder estatal fático, vale dizer, se um Estado não quer cerrar-se, de antemão, a possibilidade de executar suas pretensões, unicamente elegerá para sua regulação normativa aqueles fatos da vida jurídica ou econômica que de alguma forma está em condições de se atribuir conseqüência jurídica²⁰⁶. Estes integrarão o suporte fático de incidência da norma jurídica e, mais especificamente no escopo do presente trabalho, da norma tributária.

Em conformidade com o que foi gizado no item precedente, cumpre destacar que no antecedente da norma jurídica tributária se contemplam três elementos (ou critérios) que configuram o fato gerador da obrigação tributária: o material, o temporal e o espacial.

Constitui o critério material aquele evento fenomênico, o fato, o estado de fato ou situação jurídica cuja ocorrência a norma tributária, segundo critérios de competência adrede previstos na Constituição Federal, reputa necessária para que haja sua incidência e, conseqüentemente, o nascimento da obrigação tributária. É, a rigor, o núcleo da hipótese de incidência²⁰⁷; efetivamente, é o fato gerador do tributo. Tem sempre cunho econômico, conforme será visto adiante.

²⁰⁵ Nesse mesmo sentido, Karl Engisch, ao tratar do sentido e da estrutura da regra jurídica. Cf. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8ª ed. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001, p. 54-55.

²⁰⁶ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 110.

²⁰⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4.ª ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, p.124.

Constitui esse aspecto “auferir renda ou proventos de qualquer natureza”, “prestar serviços”, “ser proprietário de imóvel”, “transferir direito real sobre imóveis”, “prestar serviço público específico e divisível”, “valorização imobiliária diretamente decorrente de obra pública” etc.

Examinado o texto constitucional, percebe-se que, para cada uma das cinco espécies tributárias previstas no sistema jurídico brasileiro²⁰⁸, a CF, via de regra, autorizou, com maior ou menor rigor, o respectivo aspecto material da norma jurídica que criará o tributo. No tocante aos impostos, a CF/88, ao repartir o poder tributário e distribuí-lo entre os entes da federação por meio da discriminação de competência, optou pelo critério de enumeração dos aspectos materiais das respectivas hipóteses de incidência. Disse expressamente quais fatos econômicos poderiam ser eleitos por cada ente tributante como aspecto material da hipótese de incidência que tratasse do imposto.

Reservou à União, como já dito, a competência tributária residual — a ser exercida por lei complementar — para a criação de impostos cuja materialidade da hipótese de incidência se referisse aos fatos econômicos não tratados pela constituição (art. 154, I, da CF/88).

Quanto às taxas, autorizou sua criação, desde que se referissem à prestação, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis ou ao efetivo exercício do poder de polícia. Para as contribuições de melhoria, o aspecto material seria a obra pública da qual decorresse valorização imobiliária.

Para os empréstimos compulsórios, a CF/88 não se preocupou em pré-autorizar quais seriam as situações econômicas que fariam surgir a obrigação tributária. Apenas previu os pressupostos autorizadores de sua criação por parte da União (“para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” e “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional” — art. 148).

²⁰⁸ Adota-se, aqui, a classificação quinquipartida das espécies tributárias defendida por setor da doutrina e consagrada pelo STF (RE 138.284-CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DOJ 28/08/92). Na doutrina, alguns exemplos: Fábio Fanucchi (Cf. *Curso de direito tributário brasileiro*. vol I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 32), Ives Gandra da Silva Martins (cf. *Teoria da imposição tributária*. 2.ª ed. rev. e atual. São Paulo: LTR, 1998, p. 118), Sacha Calmon Navarro Coêlho (Cf. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 35). Sobre o tema, cf. MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 167-202, *et passim*.

Quanto às contribuições especiais — que envolve as contribuições sociais, as contribuições no interesse de categorias profissionais e econômicas e as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico (art. 149 da CF/88) — o texto constitucional, para algumas espécies de contribuição, a exemplo das interventivas e das contribuições sociais, delimitou possíveis aspectos materiais (e as respectivas bases de cálculo), como se pode ver das contribuições sociais e contribuições interventivas incidentes sobre a importação (art. 149, § 2.º, inciso II, da CF/88) e das contribuições sociais sobre faturamento, folha de pagamentos e lucro (art. 195, inciso I, da CF/88).

Com base no direito positivo alemão — fonte da qual os sistemas tributários dos demais países hauriram essa premissa, eis que primeiro surgiu na Ordenança Tributária Alemã de 1919 — Alberto Hensel pontuava que a norma pode descrever o suposto de fato econômico que pretende abarcar por intermédio da utilização de conceitos pertencentes a outros ramos do direito, mormente aqueles que integram o direito privado (heranças, doações, circulação de mercadorias etc.). Assim, segundo sua opinião, duas serão as possibilidades: (a) o direito tributário utiliza tais elementos somente como conceitos auxiliares, pois decisivo não é seu conteúdo e alcance segundo o ramo a que se refere (direito civil, direito do trabalho, direito comercial etc), mas o fenômeno econômico que se esconde detrás dessa forma jurídica; ou, (b) o direito tributário quer vincular-se na realidade (ou ao menos em linha de princípio) a determinadas formas jurídicas, que ainda que sejam em geral signos exteriores de um fenômeno econômico contemplado pelo legislador com apto para seu gravame, o certo é que o legislador só pretende conseguir que o negócio jurídico privado se erija realmente em um autêntico fato imponível²⁰⁹.

Nesse contexto, calha uma brevíssima referência a duas normas integrantes da categoria de normas gerais de direito tributário — e que, portanto, devem orientar a produção de normas gerais e abstratas, por meio do exercício da competência tributária, ou de normas individuais e concretas, por meio do exercício da capacidade tributária ativa (competência administrativa). São os arts. 109 e 110 do CTN, nele constantes desde sua edição original.

²⁰⁹ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 147.

O art. 109 determina que os princípios gerais de direito privado devem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas; porém, a definição dos respectivos efeitos tributários é dissociada dessas disposições do direito privado²¹⁰. A esse dispositivo retornar-se-á no capítulo 4 deste trabalho.

Ao exercer a competência tributária, o ente político, amiúde, valer-se-á de instituto que não pertence apenas aos domínios do direito tributário. De fato, ao se criar o tributo, definindo-se todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, mormente o aspecto material e o quantitativa (aqui no tocante à base de cálculo), o legislador tributário valer-se-á de noções construídas não pelo direito tributário, mas por outros ramos do direito e, algumas vezes, por outras ciências.

Nesse mister, é vedado ao legislador tributário, no exercício da *competência tributária* e, portanto, criação do tributo — definição dos elementos da norma jurídica tributária —, dar outros sentidos aos institutos mencionados na norma jurídica de competência. Noutros termos, se a Constituição Federal de 1988 — que é a norma jurídica definidora da competência tributária — utiliza certos institutos para definir, delimitar e distribuir a parcela do poder de tributar entre os entes políticos, este resta proibido de conferir, para efeito de tributação, contornos diversos dos estabelecidos pelos outros ramos do direito (civil, trabalho, comercial, administrativo etc.) e das demais ciências (mormente a contabilidade). É exatamente o sentido da regra insculpida no art. 110 do CTN²¹¹, que deve ser interpretada em conjunto com a que lhe antecede²¹².

Isso significa que o direito tributário não pode alterar nenhum conceito de institutos que pertencem aos outros ramos do conhecimento? A rigor, não é bem esse o sentido. A vedação existe para a hipótese de esse conceito importar para a definição implícita ou explícita da competência tributária feita pela norma jurídica de competência [metanorma (Constituição

²¹⁰ Eis a literalidade do dispositivo: “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

²¹¹ “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”.

²¹² Cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Interpretação e aplicação de normas de direito tributário*. São Paulo: CD, 2002, p.209.

Federal, Constituição Estadual, Leis Orgânicas)]. É norma do sistema infraconstitucional que funciona, verdadeiramente, como regra de limitação [constitucional] ao poder tributar²¹³⁻²¹⁴, malgrado seja norma com status de lei complementar (norma geral de direito tributário — art. 146, III, da CF/88). E qual a *ratio essendi* dessa norma?

Quando o constituinte define a competência tributária inserindo institutos cujos conceitos devem ser hauridos de outros ramos do direito (a exemplo de prestação de serviço, mercadoria, salário, faturamento, receita etc.), assim procede tomando em consideração exatamente os conceitos que esses outros domínios da ciência jurídica conferem ao instituto.

Dessa maneira, delimitam quais as realidades sociais/jurídicas o legislador tributário, no exercício da respectiva competência, está devidamente autorizado a eleger como o pressuposto material para o nascimento da obrigação tributária principal. Se fosse permitido ao ente político, no exercício da competência tributária, reconstruir os conceitos dados pelos outros ramos do direito, notadamente pelo direito privado, haveria espaço para que, por via oblíqua, o próprio ente tributante redefinisse a competência tributária conferida pela CF²¹⁵. Destarte, por exemplo, o Estado-membro ou o Distrito Federal, ao exercer a competência tributária relativo ao imposto sobre circulação de mercadoria (ICMS), poderia alterar o conceito de mercadoria para nele inserir, por exemplo, a noção de imóvel e, assim, alcançar competência que o constituinte quis conferir aos Municípios (ITIV), e assim por diante.

²¹³ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 54: “Vale a pena notar que o art. 109 do CTN, bem como os dispositivos dos seus anteprojetos atrás mencionados, são verdadeiras normas sobre interpretação, isto é, são dirigidas ao intérprete, enquanto o art. 110 é um dispositivo dirigido ao legislador, funcionando não como norma geral de Direito tributário mas como regulamentação constitucional de limitação ao Poder de Tributar, visando resguardar a discriminação constitucional das rendas tributárias”.

²¹⁴ Afigura-se possível a alteração, por parte da lei tributária, de conceitos construídos por outros ramos do direito, desde que não tenham sido levados em consideração pelas normas de estrutura como relevantes para a definição da competência tributária (Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 221: “A *contrario sensu*, conceitos jurídicos ou lexicográficos não utilizados para definir a competência tributária podem ser alterados (para fins fiscais, obviamente) pela lei tributária”).

²¹⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 106: “O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina sua inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva”.

É, pois, o art. 110 do CTN, também, norma de explicitação da supremacia constitucional, na percepção de Hugo de Brito Machado²¹⁶⁻²¹⁷, para preservar o sistema de repartição de competência tributárias entre os entes tributantes²¹⁸. Esse dispositivo complementa o art. 109 do CTN, segundo o próprio Rubem Gomes de Souza, um dos co-autores do anteprojeto dessa codificação²¹⁹⁻²²⁰. E, conforme pontua Heleno Taveira Torres, a regra de interpretação existiria implicitamente mesmo à míngua desses dois dispositivos do CTN²²¹.

Esses dois dispositivos integram-se, pois, em uma importante norma geral de direito tributário, dirigida, em primeiro plano, ao legislador tributário e, em segundo momento, ao intérprete aplicador da norma tributária — porque compõem, também, uma regra de interpretação²²².

²¹⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 236-7. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. MATOS, Gustavo Martini de. BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e integração da lei tributária”. In *Interpretação e aplicação da lei tributária*. Hugo de Brito Machado (Coordenador). São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2010, p. 383.

²¹⁷ O STJ, inclusive, deixou de conhecer de recurso especial por esse motivo, conferindo à questão o status de constitucional (cf. REsp 1191171/ES, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 03/08/2010; REsp 380188/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Rel. p/ Acórdão Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 19/12/2002, p. 357; AgRg no REsp 464577/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 23/03/2004, DJ 10/05/2004, p. 170).

²¹⁸ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 580.

²¹⁹ “Chegamos ao art. 110. Ele é complementar do anterior e, dadas as conclusões a que se chegue quanto ao art. 109, o 110 poderá estar prejudicado. Contém este dispositivo uma norma de limitação do âmbito do art. 109 e especialmente da atuação do legislador fiscal. Precisamos recordar que estamos analisando uma lei normativa, ou seja, uma lei dirigida, primeiramente, ao legislador e apenas por via indireta ao contribuinte. Como norma dirigida ao legislador ordinário, o art. 109 lhe proíbe manipular as formas do direito privado para efeitos tributários (o que é desnecessário dizer, porque ele não o poderia fazer para outros efeitos), salvo — e esta é a ressalva que se contém no art. 110 — quando essas formas do direito privado seja utilizadas para definir ou limitar a competência tributária. Parece-nos necessária a ressalva — seja qual for a conclusão que se adote quanto ao art. 109 — de que ela vem complementar, porque caso contrário teríamos uma lei ordinária sobrepondo-se à Constituição. Se a Constituição se refere a uma figura de direito privado, sem ela própria a alterar para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de direito privado que, por conseguinte, se torna imutável para o legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional”. (“Normas de interpretação no Código Tributário Nacional”. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 379).

²²⁰ Em trabalho anterior ao CTN, Ruy Barbosa Nogueira, ao tratar dos conceitos de direito privado e as relações com as normas tributárias, já advertia que os efeitos tributários podem independer da eficácia atribuída pelo direito civil. (Cf. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. 2.ª ed. rev. e aum. São Paulo: RT, 1965, p. 49-63).

²²¹ Cf. “Conflito de fontes e de normas no direito tributário — o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária”. In *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coordenação). São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 146. Cf. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 84.

²²² Sobretudo por esse motivo, já fora qualificada pela linguagem jurisprudencial do STF como *norma pedagógica* (Cf. RE 390840, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006 PP-00025; RE 346084, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006 PP-00019).

Seu sentido impõe que (i) os conceitos e formas de direito privado utilizados pelas normas jurídicas de estrutura (normas de competência) para a definição dos contornos de parcela do poder tributário (competência tributária) atribuída a cada ente político devem ser respeitadas pelo legislador tributário tal qual sua compostura originária, sendo vedado ao legislador tributário qualquer modificação sob pena de, se assim o fizer, violar a norma de competência tributária; (ii) quando estes conceitos não influenciam na definição ou delimitação de competência, a lei tributária pode modificá-los para fins fiscalistas; (iii) a lei tributária pode conferir efeitos diversos dos que conferem as normas de direito privado para os institutos deste, desde que isso não implique modificações de conceitos e formas que importam para os contornos da competência tributária — item (i)²²³.

Prosseguindo-se no exame da regra matriz de incidência de qualquer tributo, encontram-se, ainda, dois elementos: o aspecto espacial e o aspecto temporal. Dizem respeito, respectivamente, ao local onde se considera ocorrido o fato gerador, bem como ao momento de sua ocorrência. Ambos estão subordinados ao que dispuser a lei²²⁴.

No que concerne ao aspecto temporal, cumpre dizer que ele define o momento em que nasce o vínculo jurídico disciplinador de comportamentos humanos²²⁵; que une o sujeito ativo e o sujeito passivo em torno do objeto (prestação pecuniária compulsória). O CTN traz como regra geral (art. 116) para o momento de ocorrência do fato gerador (I) o instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que a *situação de fato* compreendida no aspecto material produza os efeitos próprios; ou (II) definitiva constituição, nos termos do direito aplicável, da *situação jurídica* que a norma ponha como aspecto material da hipótese

²²³ Cf. “Conflito de fontes e de normas no direito tributário — o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária”. In *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coordenação). São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 143.

²²⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.^aed., 3.^a tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 95 e 105. Ressalte-se, todavia, que, em relação ao aspecto espacial, as disposições normativas só terão validade para os eventos que ocorrerem dentre de seu âmbito territorial de vigência, não podendo a regra, de ordinário, qualificar juridicamente fatos ocorridos fora dessa área; isso é consequência direta do princípio da territorialidade. Há hipóteses em que o sistema permite que determinada norma produza efeitos para além de seu âmbito territorial de vigência, vinculado aos limites territoriais do ente político editor da norma; é a chamada extraterritorialidade (art. 102 do CTN).

²²⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, p 134.

de incidência do tributo. A partir daí, classificações doutrinárias dos fatos geradores foram construídas (fatos geradores instantâneos, complexivos e continuados²²⁶).

Tais regras, como o próprio *caput* do art. 116 do CTN dispõe, comportam exceção. Pode a norma jurídica atribuir a um momento posterior ou anterior (como ocorre nas hipóteses de substituição tributária “para frente” — art. 150, § 7.º da CF/88, introduzido pela EC n.º 3/93²²⁷) àqueles descritos acima como o de juridicização do fato (gerador).

Para os fatos geradores subordinados a condição, como regra geral, tem-se que, caso suspensiva (a produção de efeitos fica sobrestada até que esta se realize), o fato gerador só se considera ocorrido após o seu implemento (art. 117, I, do CTN); caso a condição seja resolutiva (o ato produz efeitos que podem cessar com a ocorrência da condição), o fato gerador reputa-se ocorrido desde a celebração do negócio (art. 117, II, do CTN).

O aspecto espacial, por sua vez, refere-se ao local em que se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Conforme já advertido, este local deve estar compreendido no âmbito territorial de validade das normas jurídicas editadas pelo ente político detentor da respectiva competência (princípio da territorialidade) — ou, excepcionalmente, na forma do art. 102 do CTN, “fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”, a exemplo do que ocorre com certos serviços prestados fora dos limites territoriais de determinado município e que, por força da regra de exceção do art. 3.º da lei complementar n.º 116/2003, sujeitam-se ao poder tributário deste.

Geraldo Ataliba salienta o fato que, no silêncio da lei, o lugar relevante para incidência, o local do fato gerador é aquele em que ele efetivamente ocorre. Em contrapartida, afirma que a “lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos ocorridos em lugares

²²⁶ Na linha de pensamento de Luciano Amaro; instantâneo é o fato gerador que se realiza num momento de tempo, sendo configurado por um ato ou negócio jurídico singular que, a cada vez que ocorre, implica um fato gerador; o fato gerador complexivo ou periódico é aquele cuja realização se põe ao longo de um espaço de tempo (ex. IR); por fim, diz-se que é continuado o fato gerador quando representado por uma situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais — é determinado em um dado momento, porém sabe-se que isso repetir-se-á por certos períodos (ex. IPTU, IPVA etc.) (Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 267-271).

²²⁷ “§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial

diferentes (desde que no território do legislador)²²⁸. Desse modo, o local em que se reputa ocorrido o fato gerador pode coincidir com a realidade fática — hipótese em que se considera ocorrido o fato no local em que ele efetivamente se concretizou — ou em outro local, atribuído pela norma jurídica.

Resta examinar, pois, o conseqüente normativo, pontuando, antes, o tipo de entrelaçamento entre o pressuposto normativo e a estatuição.

3.2.2. A estrutura lógica da norma jurídica.

A estrutura lógica denominada de *imputação* é modo de enlace peculiar entre dois fatos por intermédio de uma norma²²⁹. Os fatos no mundo natural se ligam uns aos outros por uma relação de *causalidade*, i.e., de causa e efeito: uns ocorrem porque outros ocorrem antes²³⁰. Em se tratando de *imputação*, contudo, um fato ocorre porque a norma o enlaça a outro que lhe precedeu; a ocorrência do fato conseqüente (conseqüente jurídico) deverá se dar por imposição normativa em função da ocorrência do fato antecedente (suposto jurídico)²³¹.

A relação de imputação se dá no plano lógico e tem por fundamento, exatamente, a imperatividade da norma jurídica. O antecedente normativo contém a previsão geral e abstrata da ocorrência de determinado fato (que, inclusive, já pode constituir-se em fato jurídico ou situação jurídica, porque resultado da juridicização que precedeu lógica e cronologicamente a

restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

²²⁸ *Hipótese de incidência tributária*. 6.ªed., 3.ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 106.

²²⁹ *Obrigaçao tributária (uma introdução metodológica)*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 20: “As normas jurídicas atuam, na sociedade, segundo o princípio da imputação: dado um certo antecedente normativamente previsto, um descriptor normativo (*Voraussetzung*), deve-se seguir um certo conseqüente, um prescriptor normativo (*Folgerung*)”.

²³⁰ Observe-se o comentário de Carnelutti a respeito da causalidade: “A causalidade entendida como relação entre o princípio e o resultado do fato formal, e, por conseguinte, como relação que deve estender-se entre duas situações para que, apenas da diversidade de forma, constituam o princípio e o resultado de um fato, se resolve na *existência, entre as duas situações, de uma seqüela de situações sucessivas e progressivas, através das quais se passa da forma de uma à forma da outra*.”

Se esta relação existe, a situação cronologicamente precedente se chama *causa* da situação cronologicamente posterior, e a esta se chama o *efeito* daquela. Assim, pois, duas situações (formalmente diversas) constituem o princípio e o resultado de um fato, enquanto a primeira seja causa da segunda e a segunda, portanto, efeito da primeira. *Princípio e resultado* de um lado, *causa e efeito* de outro, são palavras de significação estreitamente coligadas; as duas primeiras pertencem à terminologia do fato; as outras duas, à terminologia da relação” (*Teoria general del derecho. Metodología del derecho*. Traducción española de Carlos G. Posada. Granada: Comares, 2003, p. 37)

²³¹ Cf. SICHES, Luis Recasens. *Filosofia del derecho*. 19.ª ed. Porrúa: México, 2008, p. 264. SICHES, Luis Recasens. *Introduccion al estudio del derecho*. 2.ª ed. Porrúa: México, 1972, p. 154.

juridicização a ser feita pela norma ora tomada como modelo). Esse fato pois, se liga a uma situação jurídica (relação ou situação jurídica em sentido estrito) que será criada por força da norma.

Ressalte-se, pois, que ambos os fatos não estão ligados senão em função da norma, que antecede logicamente a esta imbricação. Aqui reside uma importantíssima distinção entre a causalidade jurídica (imputação) e a causalidade natural.

Em se tratando de um fenômeno ligado à causalidade natural, a norma (lei natural) se extrai da observação do fenômeno, deduzindo-se que o efeito (fato 2) se produz porque a causa (fato 1) ocorreu; a norma, aí, decorre da observação desse fenômeno e é resultado de um acontecimento que lhe precede. Ocorrido determinado fato, *ocorre* ou *correrá* outro que lhe é consequência — ocorrido fato *f1* é ou *será* fato *f2*). Por isso que a lei natural é *descritiva* de um fenômeno observado e ocorreria sem intervenção do homem.

Na causalidade jurídica, a seu turno, a consequência (fato 2) ocorre porque o antecedente previsto na norma (fato 1) se concretizou e mais precisamente porque antes da ocorrência desse primeiro fato havia uma norma jurídica que impunha a consequência por intermédio do modal deontico (dever ser), que deve assumir uma de três formas: *permitido*, *obrigatório* e *proibido*. Ocorrido determinado fato previsto na norma jurídica, *deve ser* a consequência jurídica obrigatória, permitida ou proibida — ocorrido fato *f1* *deve ser* a consequência *c* (fato *f2*). Em razão disso, a norma jurídica é *prescritiva*, de modo que a relação entre ambos (fato antecedente e “fato” consequente) apenas surge em função da imputação normativa²³², da concretização do suporte fático (antecedente) e da incidência da norma, e esse enlace se dá em razão de norma posta, como produto da ação humana, constituindo-se em um objeto eminentemente cultural (Edmund Husserl²³³).

²³² Cf. BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 52-3: “Sem a relação de causalidade deontica (relação de imputabilidade), os fatos jurídicos ficariam imersos, em dispersão radical, num caos de relações jurídicas tumultuadas e desordenadas, desarticulada a sintaxe normativa (inter-relacionamento das normas). A forma do sistema, que expressa coerência e unidade da ordem jurídica, não seria aplicável ao conjunto de normas positivas. Sequer poder-se-ia a rigor falar em ordenamento jurídico positivo [...]. É a imputabilidade que dá ao mundo jurídico unidade (critério de demarcação) e autonomia (governabilidade por suas próprias leis). O *caos* das relações inter-humanas se converte então num *kosmos*, uma unidade de sentido deontico na multiplicidade de significações das normas: unidade de sentido que decorre da sua pertinência ao mundo jurídico...”

²³³ Levando-se em conta a divisão feita por Edmund Husserl, dentro da Teoria Geral dos Objetos, em quatro regiões ônticas: a) objetos naturais — são reais, porque têm existência no tempo e no espaço, estão na

Opera-se na lei natural um modal *alético* (ontológico), ao passo em que na lei jurídica opera-se um modal *deôntico*, como bem alerta Lourival Vilanova²³⁴. Eis, de modo simplório, os principais traços distintivos da causalidade natural e da imputação jurídica²³⁵.

Decompondo-se logicamente a norma jurídica, tem que no antecedente normativo há a descrição de um fato que, uma vez ocorrido, produzirá uma determinada eficácia jurídica indicada pela norma, numa relação implicacional, de modo que: (i) “dado fato $F \rightarrow$ (deve ser) \rightarrow uma conseqüência C ” — tem-se a norma de conduta; (ii) “não se cumprindo a conseqüência $\tilde{N}C \rightarrow$ (deve ser) \rightarrow sanção S ” — tem-se a norma sancionadora.

A norma tributária instituidora da obrigação concernente ao tributo é uma norma de conduta, que alberga a relação jurídica que tem por objeto a prestação tributária como conseqüente. Seu descumprimento sujeitará o indivíduo à sanção (mercê de norma sancionadora) e ao

experiência e são neutros de valor; b) objetos ideais — são irreais porque não têm existência no tempo e no espaço, não estão na experiência e são neutros de valor; c) objetos culturais — são reais, porque têm existência no tempo e no espaço, estão na experiência e são susceptíveis de valoração (positivo ou negativo); d) objetos metafísicos — são reais, porque têm existência no tempo e no espaço, não estão na experiência e são susceptíveis de valoração (positivo ou negativo) (Cf. *Idéias para uma fenomenologia pura e para uma filosofia fenomenológica: introdução geral à fenomenologia pura*. Aparecida-SP: Idéias e Letras, 2006. *A ideia da fenomenologia*. Lisboa: Edições 70, 2008).

²³⁴ Cf. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 108-9.

²³⁵ BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 50: “A relação de imputabilidade (*Zurechnung*) é efeito da incidência e de uma causalidade jurídica. É a incidência, no seu modo de relacionar os fatos, ali nos fenômenos naturais, aqui no fenômeno jurídico, categoria intangível pelo qual se dá respectivamente uma relação de *causalidade natural* (leis naturais) e deôntica (jurídica). Daí ser adequado falar-se em *causalidade jurídica* em contraponto de uma *causalidade natural*. A incidência da norma jurídica é condicionante de efetividade da causalidade jurídica”.

Kelsen dedicou espaço à diferenciação entre a causalidade natural e a imputação jurídica em sua clássica obra. Após pontuar que, enquanto a causalidade utiliza a forma do *ser* (se A é, B é ou *será*), a imputação utiliza a forma *dever ser* (quando A é, B *deve ser*), o jurista tcheco alude a outras duas distinções: “A distinção entre causalidade e a imputação reside em que — como já notamos — a relação entre o pressuposto, como causa, e a conseqüência, como efeito, que é expressa na lei natural, não é produzida, tal como a relação entre pressuposto e conseqüência que se estabelece numa lei moral ou jurídica, através de uma norma posta pelos homens, mas é independente de toda a intervenção desta espécie. [...]. ‘Imputação’ designa uma relação normativa. É esta relação — e não qualquer outra — que é expressa na palavra ‘dever-ser’, sempre que esta é usada numa lei moral ou jurídica.

Uma outra distinção entre causalidade e imputação consiste em que toda a causa concreta pressupõe, como efeito, uma outra causa, e todo o efeito concreto deve ser considerado como causa de um outro efeito, por tal forma que a cadeia de causa e efeito — de harmonia com a essência da causalidade — é interminável nos dois sentidos. [...]. A situação é completamente diferente no caso da imputação. [...]. O número dos elos de uma série imputativa não é, como o número dos elos de uma série causal, ilimitado, mas limitado. Existe um ponto terminal da imputação. Na série causal, porém, tal ponto não existe. A pressuposição de uma primeira causa, de uma prima causa, o análogo do ponto terminal da imputação, é inconciliável com a idéia da causalidade — pelo menos com a idéia da causalidade tal como ela se apresenta nas leis da física clássica.” (*Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 100-1).

cumprimento forçado da prestação, haja vista que, sendo norma de conduta, poderá ter seu atendimento coativamente imposto.

3.2.3. O plano eficaz. O conseqüente da norma jurídica tributária.

Concluído o estudo do antecedente da hipótese de incidência tributária, com a análise do aspecto material, temporal e espacial, bem como da relação lógica de imputação que une aquele ao conseqüente normativo, cumpre explorar este.

Compreende, pois, os elementos que estão no prescritor da norma, na parte do mandamento, no plano da eficácia, no conseqüente da imputação normativa. São os elementos que formarão a situação jurídica em sentido lato, que é efeito do fato tributário; vale dizer, no caso específico da tributária que tem por conseqüência o dever jurídico relativo ao tributo, formarão a relação jurídica tributária. São esses elementos o aspecto pessoal (ou critério subjetivo)²³⁶ e o aspecto quantitativo (ou critério quantitativo).

O critério subjetivo, como o próprio nome intui, refere-se aos sujeitos que integrarão a relação jurídica tributária. É o conjunto de elementos contidos na conseqüência das normas tributárias e segundo o qual se podem identificar os sujeitos da relação jurídica obrigacional que surge (é, pois, eficácia) do acontecimento do fato típico previsto no antecedente da norma²³⁷.

Vimos de ver que a competência tributária é parcela do poder tributário entregue pela CF a cada ente integrante da federação. Não se confunde, a rigor, com a capacidade tributária, que é aptidão de figurar na relação jurídico-tributária, quer seja como credor (sujeito ativo)²³⁸ quer seja como devedor (sujeito passivo: contribuinte ou responsável).

De ordinário, quem tem a competência tributária titulariza, também, a capacidade tributária ativa; i.e., será credora do tributo. Nada obstante, é possível que o ente competente delegue a

²³⁶ Cumpre registrar o posicionamento divergente de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que põe o aspecto pessoal no antecedente da norma tributária. Cf. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3.^a ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 117.

²³⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 161-2.

²³⁸ Daí porque ser necessária a leitura com esta cautela do art. 119 do CTN que utiliza a expressão “competência” no sentido de competência administrativa de fiscalizar e arrecadar tributos — capacidade tributária ativa — e não

capacidade tributária — e tão somente esta é delegável, pois a competência tem como característica a indelegabilidade — a outra pessoa (pública ou privada) integrante de Administração Pública. Quando isso ocorre, como já foi dito aqui, dá-se a parafiscalidade.

Nas contribuições especiais, é comum a parafiscalidade. Assim ocorre nas contribuições corporativas, criadas pela União e com arrecadação e administração de receita entregue às entidades de classe (ex.: OAB, CREA, CRC etc.). Também é comum nas contribuições especiais, eis que todas são criadas pela União (salvo na hipótese específica do § 1.º do art. 149 da CF/88) e algumas delas são arrecadas e fiscalizadas por outras entidades integrantes da Administração Pública, que se tornam o sujeito ativo na relação jurídica tributária.

A sujeição passiva tributária compreende tanto a figura do contribuinte como a do responsável²³⁹. Contribuinte é o sujeito que guarda relação pessoal e direta com o fato gerador, sendo, normalmente, quem pratica a materialidade da hipótese de incidência. De outra parte, o responsável é aquele que, mesmo não tendo a mesma relação pessoal e direta com o fato gerador que o contribuinte apresenta, responde com o seu patrimônio pelo pagamento do débito tributário, com atribuição de responsabilidade solidária ao contribuinte, ou supletiva a deste, ou com a atribuição de responsabilidade exclusiva, de sorte que o contribuinte não responde pelo débito.

Diz-se direta a sujeição passiva que envolve o contribuinte e indireta a sujeição passiva respeitante aos responsáveis²⁴⁰. Mercê de, por determinação da norma geral tributária (art. 121, parágrafo único, I, do CTN), o contribuinte guardar relação pessoal e direta com o fato gerador, a sua identificação prescinde da *análise* do texto legal. É presumível do próprio

no sentido de competência tributária.

²³⁹ Para uma ampla análise do tema, BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

²⁴⁰ Cf. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92. Segundo as lições desse autor, a sujeição passiva indireta poderia ser sistematizada da seguinte forma: i) transferência, que se subdividiria em solidariedade, sucessão e responsabilidade; e ii) substituição (p. 92-4). Reputamos a melhor classificação, segundo o direito positivo, aquele que impõe a divisão da responsabilidade tributária em: a) responsabilidade por substituição (regra-base no art. 128 do CTN); b) responsabilidade por sucessão (arts. 130, 131, 132, 133 do CTN); c) responsabilidade solidária (art. 124 do CTN); d) responsabilidade subsidiária (art. 133, II, 134* do CTN); e e) responsabilidade exclusiva por fato próprio (arts. 135 e 137 do CTN). * Em que pese o *caput* aludir a solidariedade, a expressão “[n]os casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” ali contida implica a regra da responsabilidade subsidiária (ou solidária com benefício de ordem).

exame da materialidade da hipótese de incidência tributária²⁴¹. Conforme esclarece Dino Jarach²⁴², o contribuinte seria o *devedor natural* do tributo.

Dessa reflexão, Dino Jarach²⁴³ extrai três conseqüências: a) se, por um lado, seria prescindível norma para determinar quem é o contribuinte de determinado tributo — porque o critério de atribuição se depreende da natureza mesma do fato gerador —, por outro, para a identificação dos demais sujeitos passivos (i.e., o responsável), é explícita indicação normativa é necessária; b) dentre os sujeitos passivos, o contribuinte se distingue porque a ele e não aos outros corresponde a causa do tributo; c) apenas o critério de atribuição do fato gerador ao contribuinte é necessariamente um critério econômico; para os demais sujeitos obrigados o critério de atribuição deve resultar explicitamente da lei e pode ser de qualquer natureza; o critério é normativo.

Por derradeiro, no conseqüente da norma jurídica tributária, diretamente ligado ao objeto da relação jurídica, i.e., à prestação pecuniária, o aspecto quantitativo envolve tanto a base imponível (base de cálculo) e como a alíquota. São elementos que irão ditar a forma de mensuração do tributo, por meio dos quais o aplicador da norma tributária chegará ao *quantum debeatur*.

²⁴¹ Cf. BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78: “Em coerência com os nossos pressupostos (diríamos, até, com nossos dogmas) declarados nos capítulos anteriores, temos que responder que, para nós, o legislador não tem liberdade de escolha nos tributos discriminados. Há uma maior liberdade nos tributos não-discriminados, mais na escolha do critério material do que na do critério pessoal. Este decorre da materialidade eleita, na qual há liberdade do legislador, nos limites constitucionais. Essa liberdade é reduzida quando deve o legislador apontar quem recolherá o tributo (ou ocupará o pólo passivo da relação jurídica-tributária).

Nós só aceitamos a afirmação de que o legislador é livre para compor os critérios os tributos não arrolados na Constituição. E mesmo assim em parte, já que vários critérios decorrem da eleição da materialidade, como o critério pessoal (sujeito passivo), o critério espacial e o critério temporal. Nos demais casos, ou seja, nos tributos discriminados, não reconhecemos praticamente liberdade alguma”.

²⁴² *El Hecho imponible*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001, p. 177-8: “Somente o sujeito passivo principal, o devedor por título próprio ou contribuinte pode ser determinado sem a necessidade de alguma norma expressa por parte da lei, porque se deduz da natureza do fato imponible, esteja ou não indicado em uma norma explícita de direito tributário material. Todos os demais sujeitos passivos se distinguem do contribuinte porque, ainda que tenham alguma relação com o fato imponible, pois sem ela não se concebe a qualidade de sujeito passivo do tributo, esta relação, sem embargo, não é tão estreita como para significar que para eles existe a causa jurídica do tributo.” (tradução do autor): “Solamente el sujeto pasivo principal, el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, este o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material. Todos los demás sujetos pasivos e distinguen del contribuyente porque, aunque tengan alguna relación con el hecho imponible, pues sin ella no se concibe la cualidad de sujeto pasivo del tributo, esta relación, sin embargo, no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo”. No mesmo sentido, do mesmo autor: *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957, p. 195.

²⁴³ Cf. *El Hecho imponible*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001, p. 178-9.

Nesse passo, o legislador pode optar entre duas vias excludentes entre si ao editar a endonorma tributária: a) estabelecer de logo o conteúdo do dever jurídico tributário, precisando o valor correspondente ao objeto da prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo, cal como ocorre nos chamados tributos fixos; ou b) dimensionar um valor aferível do aspecto econômico da materialidade da hipótese de incidência que servirá de base para, mediante uma operação aritmética utilizando-se um outro fator (alíquota), chegar-se ao *quantum debeatur*. É nessa segunda via que o estudo do aspecto mensurável e da alíquota ganha relevo²⁴⁴.

Segundo Albert Hensel, o direito tributário prefere aqueles valores que são inerentes ao objeto de tributação durante um período de tempo, especialmente naqueles impostos que fundamentam uma imposição duradoura e, em particular, naqueles impostos de valor unitário que recaem sobre bases patrimoniais; da seleção de um valor, adaptado ao pressuposto de fato particular, depende, em grande medida, a capacidade de suportar o imposto por parte daquele sobre o qual este recai finalmente²⁴⁵. Vale dizer, há de ter pertinência com o signo presuntivo de riqueza (na expressão de Alfredo Augusto Becker) revelador da capacidade contributiva e que justifica a imposição tributária.

A base de cálculo, dentro do sistema constitucional tributário brasileiro, representa critério determinante não apenas da natureza tributária da exação, como também da própria confirmação da espécie de tributo, eis que, amiúde, é buscada em algum elemento componente ou intimamente ligado à materialidade.

Paulo de Barros Carvalho, em quatro trabalhos distintos, dedicou espaço para registrar a importância tanto do aspecto material da hipótese de incidência quanto da base de cálculo da formação da composição do tributo e, sobretudo, na identificação constitucional da espécie tributária tratada²⁴⁶.

²⁴⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, p 170-1.

²⁴⁵ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 205.

²⁴⁶ “A outra função de grande relevância da base de cálculo é confirmar ou afirmar o verdadeiro critério material das hipóteses endonormativas tributárias. Nesse sentido, é de extraordinária valia. Vezes sem conta encontramos formulação legislativa que se refere ao determinado critério material, quando a base de cálculo estipula grandeza que mede outra realidade. Poder-se-ia indagar a respeito de que dado haveríamos de acolher, em caso de flagrante contraste. Mas ressalta à evidência que devemos nos guiar pelas indicações do critério quantitativo, no

Com efeito, conforme pontua Paulo de Barros Carvalho, o perfeito entrelaçamento entre o critério material da hipótese de incidência e a base impositiva ditará a espécie tributária de que

caso a base de cálculo, por força de função especificadora do conteúdo do débito tributário e ainda porque, na descrição do critério material, nem sempre age o legislador com a devida precisão e o adequado e recomendável rigor. (...)

Seria de bom direito que, ao esboçar equações endonormativa tributárias, acudir-se à mente do legislador a necessidade de estabelecer base de cálculo apropriada ao dimensionamento do critério material, o que viria, ao mesmo tempo, a confirmá-lo. Tal premência já fora enfatizada por Gilberto de Ulhoa Canto, em maturados e oportunos ensinamentos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, p 176 e 177).

“Tenho para mim, por isso mesmo, que a base calculada é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que se deve ser prestado a título de tributo. Isso não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou *função comparativa*.

(...)

Sob outro aspecto podemos afirmar que a base de cálculo está viciada ou defeituosa quando verificamos que não mede as proporções do fato impositivo, sendo-lhe totalmente estranha. Quer dizer, ainda que ambas proposições incidam sobre o mesmo suporte factual, pode que a base de cálculo e a hipótese tributária recortem fatos jurídicos diversos (Fjt≠Fbc). Tal circunstância é motivo para desvios na consistência interna da regra-matriz de incidência: não basta que a hipótese tributária e a base de cálculo sejam de imposto, ou de taxa: há de existir correlação lógica entre os fatos jurídicos constituídos por ambas. (...)

No que toca aos impostos, qualquer incompatibilidade pode denunciar invasão no setor competencial de outra pessoa política de direito constitucional interno, sobre ferir, de maneira frontal, o princípio da capacidade contributiva. E no que atina às taxas, a distorção atinge inapelavelmente o princípio da ‘proporcionalidade’, essencial ao vulto típico dessa figura. A reflexão implica reconhecer a importância fundamental do confronto entre as duas proposições seletoras do real. Por isso, o cotejo entre essas entidades, como já salientei, faz com que o enunciado da base de cálculo venha a afirmar, confirmar ou afirmar aquele constante da hipótese tributária.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 171, 180 e 181).

“E foi para este fim, qual seja, a imediata verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na composição do tipo tributário. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou contribuição de melhoria, aplicando-se, subsequente, às várias espécies de cada qual.

Dois argumentos muito fortes recomendam a adoção desse critério: a) trata-se de diretriz constitucional, firmada no momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter o incólume a autonomia municipal; b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, em a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto.

Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acho integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 29).

“[...] o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição, bem como anunciar a modalidade de que se trata” (*Direito tributário: linguagem e método*. 3.^a ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 618).

se está a cuidar e, sobretudo, a consonância com os ditames constitucionais. Qualquer distorção havia nessa relação, que há de ser simbiótica, pode macular a cobrança do tributo.

Em obra dedicada à classificação constitucional dos tributos, Márcio Severo Marques²⁴⁷ registra que a base de cálculo há de se adequar perfeitamente ao aspecto material da hipótese de incidência, ao fato gerador que dá azo à ocorrência da exação tributária, de modo que, a rigor, “[a] falta de adequação entre a base de cálculo e o aspecto material do antecedente normativo compromete a própria natureza jurídica do tributo, desvirtuando a espécie impositiva, e, pois, o regime sobre ela aplicável”.

Nesse passo, a base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de sorte a se afigurar como sua verdadeira e autêntica expressão econômica. Assim, é absolutamente imprescindível configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. Não pode o legislador tributário eleger como base de cálculo grandeza que não guarde nenhuma pertinência com o fato imponível, sob pena dessa inadequação da base de cálculo poder representar “uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo”²⁴⁸.

A perfeita harmonia entre ambos os elementos é que confirmará a natureza tributária e a espécie em que se enquadra a exação. Isso, nas mais diversas espécies. No imposto, por exemplo, a base imponível deve ser extraída da materialidade da hipótese de incidência: o imposto que tem por fato gerador a prestação de serviço deve ter como base de cálculo o preço desse serviço; o imposto que tem como fato gerador auferir renda ou provento de qualquer natureza, deve ter como base de cálculo o valor da renda.

No caso das taxas de serviço, por exemplo, o valor da base de cálculo há de ser uma realidade, elemento extraído do aspecto material da hipótese de incidência. Há de refletir o custo que o ente público teve com a prestação de serviço, a intensidade da atuação do Estado em referência ao contribuinte²⁴⁹.

²⁴⁷ *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 166.

²⁴⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 78 e 79.

²⁴⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 175: “Por derradeiro, resta mencionar que a base de cálculo está presente também nas conseqüências de endonormas que configuram taxas ou contribuições de melhoria (tributos vinculados a uma atuação estatal), na proporção em que, na maioria dos casos, mede a intensidade da atuação do Estado (taxa) ou a valorização

A alíquota representa a relação existente entre a expressão quantitativa ou mensurável do fato gerador, i.e., a base de cálculo e o valor do tributo correspondente²⁵⁰. Permite o texto constitucional que as contribuições de intervenção no domínio econômico tenham alíquotas *ad valorem* ou alíquotas específicas; é o que se contém no art. 149, § 2.º III, do CF/88²⁵¹, incluído pela EC n.º 33/01.

A alíquota *ad valorem* é aquela expressa em um percentual que incidirá sobre a base impositiva e dessa operação, de ordinária, extrair-se-á o valor do tributo. É a mais freqüentemente utilizada. Diz-se específica a alíquota utilizada sem levar em consideração o valor do objeto tributado, mas a sua quantidade. Assim, determina-se como alíquota um valor fixo estabelecido em moeda corrente por produto, mercadoria ou item.

Eis, pois, em síntese, os elementos da norma jurídica tributária²⁵².

3.3. O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O fato jurídico tributário (ou “fato gerador” da obrigação tributária, expressão que ganhou fora consagrada na doutrina pátria por influência de trabalho de Gaston Jèze aqui publicado, conforme explicado na introdução deste²⁵³) corresponde à efetiva ocorrência do evento abstratamente previsto na hipótese de incidência tributária como necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. Trata-se de um conceito fundamental e nuclear para o

imobiliária que ocorre por razão de atividade estatal (contribuição de melhoria)”.

²⁵⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27.ª ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 155.

²⁵¹ “III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada”.

²⁵² Certamente o traço característico mais marcante das contribuições especiais é justamente a previsão de uma finalidade constitucionalmente qualificada. Desse modo, seria a destinação um dos aspectos da hipótese tributária das contribuições especiais. Cf. SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 9: “Se a obrigação tributária decorre da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, pelo princípio da estrita legalidade, não pode o intérprete deixar de considerar, como parte integrante da norma de incidência, todos os aspectos que influem na validade da relação jurídica”.

²⁵³ Ao passo em que, na doutrina de língua espanhola, consagrou-se a expressão *hecho imponible* ou *presupuesto de hecho*; na doutrina italiana, *fattispecie*; e, na doutrina tributária alemã, *tatbestand*.

direito tributário, como bem advertiu Amílcar de Araújo Falcão, desde antes da edição do CTN²⁵⁴.

Enquanto que a hipótese de incidência significa a descrição geral e abstrata do pressuposto da obrigação tributária, o fato gerador diz respeito à sua concretização no mundo dos fatos, a ensejar a incidência e, conseqüentemente, a obrigação tributária²⁵⁵. Daí a sutil distinção no sentido de que enquanto a hipótese de incidência mostra-se *in abstracto*, no plano normativo, o fato gerador afigura-se *in concreto*, no plano fenomenológico²⁵⁶.

De rigor, pode-se dizer, como o faz José Souto Maior Borges, que a categoria jurídico-positiva a que se denomina de fato gerador da obrigação tributária (ou fato jurídico tributário) corresponde ao fato, estado de fato ou conjunto de fatos descritos em lei como necessários e suficientes ao nascimento da obrigação tributária legislativamente, e não à descrição normativa dessa situação²⁵⁷.

Esse fato gerador não pode ser um evento de qualquer natureza, mas deve expressar-se com algum conteúdo econômico. Além disso, pois, há de estar descrito rigorosamente na hipótese de incidência prevista em lei em sentido formal e material, por intermédio de uma tipificação. Daí Amílcar de Araújo Falcão pontuar como características desse fato gerador: a) a previsão em lei; b) a circunstância de esse fato ser, para do Direito Tributário, apenas um fato jurídico ou, mais precisamente, um econômico de relevância jurídica; e, por fim, c) ser um pressuposto de fato para o surgimento da obrigação *ex lege* de pagar determinado tributo²⁵⁸.

Cumpra analisar em separado a exigência de previsão em lei e do necessário conteúdo econômico do fato eleito como pressuposto da obrigação tributária. Quanto à circunstância da lei tributária tomar esse fato como “um fato jurídico”, convém analisá-la com mais atenção no capítulo 4 deste trabalho, juntamente com seus fundamentos dogmáticos.

²⁵⁴ Cf. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 19.

²⁵⁵ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 154.

²⁵⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ªed., 3.ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 58 e 67. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 248-9. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 431.

²⁵⁷ Cf. *Lançamento tributário*. 2.ª ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 146.

3.3.1. O necessário conteúdo econômico.

Afirmar que o fato (jurídico) tributário alberga sempre um conteúdo econômico sem que se façam devidos esclarecimentos implica risco de se compreender que a afirmação é reducionista; vale dizer, confinaria o fenômeno do fato gerador apenas no campo econômico, de modo a retirar-lhe (pré-)juridicidade. Nessa linha, a assertiva de que o fato gerador da obrigação tributária seria sempre um fato *econômico* sofreu cáustica crítica de Alfredo Augusto Becker, que chegou a qualificá-la como exemplo de carência de atitude jurídica mental da doutrina tributária²⁵⁹.

Ocorre que quando se menciona o necessário conteúdo econômico do fato jurídico tributário, de rigor, se quer dizer que a norma tributária não pode colher como relevante, necessário e suficiente ao nascimento da obrigação tributária um fato que não albergue qualquer expressão econômica. Não se está aqui a defender que o fenômeno jurídico-tributário confinar-se-ia ao fenômeno econômico; de modo algum. Mas apenas e tão somente a registrar que a norma jurídica tributária deve conter no antecedente, como pressuposto para o nascimento de tributo, um fato que tenha alguma expressão econômica.

A doutrina que se mostra refratária a esta premissa diz ser ela válida apenas nos sistemas que contemplam no texto constitucional o princípio da capacidade contributiva como aplicável à tributação e, ainda assim, para as espécies diretamente referidas pela Constituição²⁶⁰. Desse modo, tomando o sistema brasileiro como referência — e partindo da premissa que somente os impostos submeter-se-iam ao princípio da capacidade contributiva —, somente o fato gerador relativo aos impostos teria em seu aspecto material, necessariamente, um acontecimento de cunho econômico.

Dois fundamentos distintos, contudo, servem a sustentar a posição posta em título deste item, bem assim a refutar a posição refratária acima aludida, sem, entretanto, rechaçá-la por inteiro.

²⁵⁸ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 2. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 13.

²⁵⁹ Cf. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 16.

²⁶⁰ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 327.

Conforme visto acima, o tributo é um dever fundamental que se assenta no princípio da solidariedade social. Todo e qualquer indivíduo ou entidade (ente personalizado ou não que se constitua sujeito de direito) tem o dever de contribuir com recursos para a manutenção das despesas públicas (ordinárias e extraordinárias), uma vez que venha a realizar o fato descrito em lei; esse dever é inato ao Estado Constitucional de Direito. O pressuposto para o surgimento desse dever, portanto, deve ser conformado pelos princípios e valores fundantes do Estado de Direito.

Somente se pode exigir a prestação pecuniária de quem tenha praticado (ou que tenha correlação com a ocorrência de) determinado fato (previsto em lei) que tenha alguma expressão econômica. Caso se faça surgir o dever de cumprir uma prestação pecuniária em função de um determinado fato que não tenha minimamente expressão pecuniária certamente se estará a editar um tributo que viole o princípio da igualdade, porque imporá a um indivíduo um sacrifício (eis que o tributo assim também se afigura) sem que haja um motivo justificado para tanto — em contrapartida à circunstância de não exigir a mesma prestação pecuniária de um outro indivíduo, pelo simples motivo de não ter praticado o citado fato. Nessa ordem de idéias, também haverá violação ao princípio da razoabilidade, porque imporá ao indivíduo a prestação pecuniária em função de um fato que nada tem a ver com a expressão de sua aptidão em contribuir para o custeio das despesas públicas. Como eleger, então, esse fato jurídico tributário destituído de conteúdo econômico sem que venha a conferir um tratamento díspare aos indivíduos sem que haja um fator de *discrímen* razoável?

O segundo fundamento diz respeito à capacidade contributiva, considerada em uma dimensão mais ampla e importante do que se costuma fazer²⁶¹.

Nesse contexto, cumpre expor o pensamento de Klaus Tipke²⁶², para quem a capacidade contributiva, a rigor, é um princípio portador do Sistema Tributário do Estado de Direito,

²⁶¹ Recorde-se o comentário de Amílcar de Araújo Falcão acerca do fato gerador da obrigação tributária Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 29: “Quis-se assinalar, porém, que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de preferência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária”. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 65. Em

afigurando-se como princípio fundamental universalmente reconhecido da justa tributação, de modo que, mesmo que o texto constitucional a ele não faça referência explícita, o sistema tributário por ele deve se pautar. O princípio da capacidade contributiva: i) não investiga o que o Estado podem fazer pelo cidadão isolado, senão o que o cidadão isolado pode fazer pelo Estado, dentro da carga tributária total suportável pelo cidadão; (ii) se situa não no plano do dever-ser, mas no plano do ser; (iii) é um princípio econômico, na medida em que alcança apenas a renda efetiva, não renda aparente; (iv) não considera apenas a renda de consumo, mas deve ser levada em conta a renda total que fluir (disponível); (v) atinge apenas a renda disponível para o pagamento de impostos, de modo que deve ser deduzido aquilo que o cidadão tiver de gastar para fins privados (proteção ao mínimo existencial); (vi) encontra limite onde começa o confisco, que a aniquila.

Exatamente por ser um princípio fundamental e inafastável para a concretização da justiça tributária, o princípio da capacidade contributiva deve manifestar-se para além da dicção do § 1.º do art. 145 da CF/88. Não apenas os impostos, mas também as outras espécies tributárias devem ser por ele conformadas, sob pena de se efetivar o confisco tributário — resultado que não se coaduna com o sobreprincípio da dignidade da pessoa humana e de garantia da propriedade consagradas constitucionalmente. Eleger fatos de conteúdo econômico como necessários e suficientes ao nascimento de obrigações tributárias — independentemente da figura tributária de que se trate — é um imperativo integrante da ética da tributação.

Alie-se a esses dois fundamentos um terceiro. Como, no plano eficaz, este fato redundará em uma obrigação jurídica de necessário conteúdo patrimonial (tributo), há elementos de mensuração que têm de ser contemplados na estrutura da norma jurídica, precisamente no conseqüente. Um desses elementos, como visto, é a base de cálculo. Esta não pode ser aleatoriamente atribuída pelo legislador, mas recortada a partir do evento fenomênico ao que se atribuiu relevância tributária. Portanto, esse evento não poderá ser algo que não tenha qualquer viés econômico.

outra obra, ao tratar da interpretação e integração da lei tributária (Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 6.ª ed. Atualizado por Flávio Bauer Novelli., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 75-76).

²⁶² Cf. TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária.” In *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zivelti (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 1998, p. 64-5. Em sentido próximo: TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário [Steuerrecht]*. Vol I., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 190-232.

Tal raciocínio, pensa-se, é aplicável a qualquer espécie tributária (imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições especiais ou empréstimo compulsório). Não há hipótese de incidência que não contenha em seu antecedente qualquer fato gerador com essa característica. Ao se verificar as realidades previstas no texto constitucional, sobre as quais os entes políticos, por meio do exercício da específica competência tributária outorgada pela CF, podem criar *impostos*, conclui-se que, em todas elas, há um acontecimento de natureza econômica (auferir renda, prestar serviços remunerados, ser proprietário, circular mercadorias etc); basta examinarem-se os arts. 153, 155 e 156 da CF/88.

De igual modo, as *taxas*, que somente podem ser cobradas em razão da prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível ou em função de um efetivo exercício do poder de polícia, apresentam em suas hipóteses de incidências, no aspecto material, atividades administrativas — prestações positivas ou potestades do Estado — para cuja disponibilização ou exercício há a realização de despesa e, portanto, viés econômico. Não por outra razão que, se o serviço público não for específico e divisível, ou o poder de polícia não for efetivamente prestado, não se poderá ter por nascida a obrigação tributária concernente à taxa.

Quanto às *contribuições de melhoria*, basta notar que o respectivo fato gerador exige uma valorização imobiliária decorrente de obra pública; acréscimo de valor imobiliário é, sem dúvida, fato de relevância econômica.

Os *empréstimos compulsórios*, criados pela União por meio de lei complementar estritamente nas hipóteses previstas no texto constitucional, também hão de ter como fato gerador acontecimento de natureza econômica.

Por fim, as *contribuições especiais* (sociais, interventivas e no interesse de categorias profissionais e econômicas) também exigem que o fato gerador diga respeito a evento de natureza econômica; não à toa, o texto constitucional alude a alguns possíveis fatos geradores e bases de cálculo, todos com aspecto econômico (e.g., art. 149, § 2.º, inciso II, 177, § 4.º, e art. 195 da CF/88). Nesse diapasão, pois, indaga-se se fora criado no sistema jurídico pátrio algum tributo cujo fato gerador não tenha qualquer expressão econômica.

Em arremate, o fato gerador da obrigação tributária não é um *mero* fato econômico ao qual se atribui relevância jurídica; é um fato que, amiúde, já foi juridicizado por outras normas jurídicas (de natureza civil, trabalhista empresarial etc), e é colhido pela norma tributária — e por isso, já integra o suporte fático da norma tributária como fato jurídico — ou que, mesmo que não tenha sofrido juridicização anterior, sofrerá a incidência da norma jurídica tributária, juridicizando-o, mas é certo que, em qualquer caso, é um fato que necessariamente há de ter expressão econômica. A previsão desse fato no antecedente da norma jurídica tributária o traz para o campo jurídico, devendo ser estudado sob este aspecto; assim a admoestação de José Souto Maior Borges²⁶³ e de Alberto Xavier²⁶⁴.

3.3.2. Previsão em lei. Princípio da legalidade e da tipicidade.

Ao se tratar do conceito de tributo — tanto do legal, previsto no art. 3.º do CTN, como do jurídico positivo, a cujo respeito se elegeu o proposto por Ricardo Lobo Torres — inferiu-se que, nele encartado, está a inexorável idéia de que a obrigação tributária concernente ao tributo somente surge à vista da ocorrência — efetiva ou presumida — de um fato prévia e exaustivamente descrito na hipótese normativa. Daí a conclusão de que se aplica ao direito tributário o princípio da legalidade, em sua subespécie princípio da reserva legal, bem assim, corolário deste, o princípio da tipicidade.

²⁶³ “Finalmente, ergue-se contra a conceituação do fato jurídico tributário como um fato econômico de relevância jurídica — tão cara à doutrina tradicional — um argumento decisivo. A incidência da norma jurídica tributária sobre o fato econômico tem sempre um efeito constitutivo desse fato, na medida em que o reveste de conteúdo e significado juridicamente relevantes. Não há, juridicamente falando, fato tributário “bruto”, fato social puro, como seria o fato econômico. A incidência da norma tributária é condicionante da produção de efeitos jurídicos próprios, ou seja, de eficácia jurídica. Exerce, pois, a função de “constituir” esse fato, com o juridicizá-lo, convertendo-o em fato jurídico. Tudo o que o Direito regula converte-se, *ipso facto*, em algo juridicamente relevante e, conseqüentemente, indiferente às categorias extrajurídicas, tais como as econômicas”. *Lançamento tributário*. 2.ª ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 272-3.

²⁶⁴ “Certo sector da doutrina tentou elaborar uma classificação de factos tributários que os separaria em ‘pressupostos económicos’ e ‘pressupostos jurídicos’. Esses últimos teria por base conceitos jurídicos já elaborados por outros ramos do direito, especialmente negócios jurídicos (fiança, compra e venda, abertura de crédito) (*Rechtsverkehrssteuern*).

É fácil apontar o vício essencial dessa distinção: quer os pressupostos jurídicos têm necessariamente substância económica, por deverem constitucionalmente ser reveladores de capacidade contributiva; quer os pressupostos económicos têm ou adquirem natureza jurídica, pelo só facto de serem objecto da previsão de normas jurídicas tributárias. Todos os factos tributários são a um só tempo económicos e jurídicos, não se excluindo, antes se acumulando, estes dois atributos” (*Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974, p. 255).

Cânone básico do Estado Democrático de Direito²⁶⁵, o princípio da legalidade determina que a competência tributária — poder de criar tributos outorgado pela Constituição Federal — só pode ser exercida por intermédio de lei em sentido formal e material. É dizer, o tributo só poderá ser instituído ou majorado por meio de lei editada pelo órgão legislativo competente, mercê de proposta apresentada pelos legitimados constitucionalmente e obedecido procedimento constitucional.

Como dito alhures, a Constituição é norma jurídica fundamental do sistema que constitui o grande repositório de poder jurídico. Este é repartido entre os entes dotados de autonomia política mediante o sistema de repartição de competências, de sorte que cada ente exerce o poder legislativo segundo a competência atribuída pela CF e segundo os limites por ela impostos. O exercício de competência legislativa se dá mediante lei. Nessa linha, competência legislativa que é, a competência tributária só pode ser exercida mediante lei, dentro dos limites traçados pela norma constitucional.

O princípio da legalidade — ou princípio da reserva de lei formal — pode ser compreendido em dois sentidos: i) necessidade de prévio consentimento daqueles que vão se inserir na qualidade de sujeito passivo do tributo e, portanto, que deverão pagá-lo²⁶⁶; ii) necessidade de ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes²⁶⁷.

Insculpido no art. 150, I, da CF/88²⁶⁸, este princípio sofre algumas exceções previstas no texto constitucional. De rigor, somente este pode indicar quais as situações em que não se exige a edição de lei em sentido formal. Com efeito, as exceções dizem respeito à

²⁶⁵ A rigor, a idéia de Estado de Direito deu origem a que, no direito tributário, houvesse uma unidade sistemática entre os princípios da generalidade, da capacidade contributiva e da legalidade, constituindo a própria emanção do Estado de direito no domínio dos tributos. (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 9).

²⁶⁶ Como afirma Alberto Xavier: “Esse princípio surgiu ligado à idéia de que os impostos só podem ser criados através das assembléias representativas e, portanto, à idéia de sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à de autotributação”. (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 7).

²⁶⁷ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.^a ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 21.

²⁶⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

majoração/minoração de tributos não à sua criação. É dizer, não se pode criar tributo por meio de outro veículo normativo que não seja lei em sentido formal e material²⁶⁹.

Essas exceções estão elencadas no § 1.º do art. 153 e se referem ao imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações financeiras (IOF). É facultado ao Chefe do Poder Executivo, por meio de decreto ou medida provisória, majorar ou reduzir as alíquotas desses tributos, dentro dos limites pré-determinados por lei²⁷⁰.

Calha deixar claro que o princípio da legalidade não se limita a exigir lei em sentido formal apenas para a criação ou majoração dos tributos. Há reserva legal para o tratamento de todos os aspectos do tributo, dos elementos da relação jurídica tributária principal (fato gerador, constituição, suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário), bem assim para a instituição de obrigações acessórias (deveres instrumentais), de sanções administrativo-tributárias, de regras respeitantes à fiscalização e à arrecadação tributárias.

Enfim, todo e qualquer direito, dever ou sanção relacionado com a tributação só pode ser criado por lei em sentido formal. Se qualquer destes institutos for disciplinado por instrumento normativo diverso de lei editada pelo órgão competente, segundo o procedimento constitucional, padecerá de invalidade²⁷¹.

²⁶⁹ “Por seu turno, o aspecto formal do Estado de Direito impõe a idéia de que à lei e apenas à lei cabe a escolha, de entre as várias manifestações de capacidade econômica possíveis, daquelas que se reputam adequadas à tributação, de tal modo que a eleição dos fatos da vida que devem dar origem a obrigações tributárias compete exclusivamente ao legislador, que não já ao administrador ou ao juiz. E assim se revela o *princípio da legalidade*.

[...]

...o princípio da legalidade tributária é o instrumento — único válido para o Estado de Direito”. (XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 11)

²⁷⁰ A ressalva para esses tributos se justifica pelo forte caráter extrafiscal assumido por eles. II, IE, IPI e IOF têm forte aptidão de interferir diretamente na atividade econômica. Com efeito, os dois primeiros impostos interferem diretamente no comércio exterior e, portanto, na balança comercial; assim, de forma mediata ou imediata, também haverá repercussão sobre o mercado produtor nacional. O IPI, por sua vez, serve de instrumento tributário de regulação do consumo de determinados produtos, estimulando-o ou coibindo-o. Por fim, o constituinte previu a mesma regra de exceção para o IOF, porquanto tal tributo tenha por fato gerador operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários — negócios intimamente ligados com o sistema financeiro nacional e, por conseguinte, que reclamam uma pronta intervenção do Estado para que se evitem abusos ou se estimulem certas posturas.

²⁷¹ Observe-se o comentário de Klaus Tipke e Joachim Lang a respeito da aplicação desse princípio no direito tributário alemão: “A atribuição de cargas tributárias é reservada à lei; ela só é admissível na extensão e na medida em que é ordenada pela lei (a assim chamada *reserva de lei*). A fixação de um tributo pressupõe que seja preenchido um tipo legal, ao qual a lei conecta um tributo como consequência jurídica (*tipicidade da imposição*).

Aqui cumpre tecer um esclarecimento a respeito da medida provisória.

Antes da emenda constitucional 32/2001, grassava controvérsia acerca dos limites de força normativa da medida provisória no campo tributário. Discutia-se se, por seu intermédio, seria possível a criação de tributos. Isso porque o texto constitucional, de um lado, determinava que não poderia ser criado ou majorado tributo senão por intermédio de lei e, de outro, o próprio texto constitucional aludia à medida provisória como um instrumento normativo com força de lei.

A EC/2001, entretentes, pôs uma pá de cal na controvérsia. A criação e a majoração de tributos mediante esse instrumento normativo, salvo os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (§ 2.º do art. 62, CF/88).

Convém registrar, todavia, que a própria EC 32/2001 — que trouxe limitações à edição de medidas provisórias — vedou tal instrumento para a regulação de matéria constitucionalmente reservada a lei complementar (inclusive as questões tributárias).

Vê-se, por conseguinte, que unicamente a medida provisória não tem força para criar ou majorar o tributo; ela deverá ser convertida em lei ordinária segundo o devido processo constitucional para, a partir daí, valer e produzir efeitos no campo tributário. Já para a instituição de obrigações tributárias acessórias, bem assim as respectivas sanções para o caso de descumprimento, não está submetida à exigência específica de lei ordinária, de modo a excluir a medida provisória. Em outras palavras, é possível que medida provisória institua e regule a obrigação tributária acessória ou uma sanção tributária, pois o texto constitucional não atribui essa matéria ao trato de lei complementar, nem contém vedação expressa. Observe-se que quando o legislador constituinte quis retirar do âmbito das medidas provisórias a disciplina de algum ramo jurídico, fê-lo de modo explícito, a exemplo do direito penal, processual penal e processual civil (art. 62, § 1.º, inciso I, alínea *b*, da CF/88); quanto ao direito tributário, não houve essa deliberada intenção. Nessa ordem de idéias, é possível

Mas a consequência jurídica também precisa resultar da lei. [...]

A legalidade da imposição exige que tanto o tipo como as consequências jurídicas precisam ser previstos na lei.”

que uma medida provisória trate de obrigação tributária acessória, de uma sanção tributária, de parcelamento tributário ou de anistia tributária, por exemplo, com vigência segundo as regras do § 3.º do art. 64 da CF/88.

Nada obstante a vedação constitucional expressa, não poderia a medida provisória instituir tributos porque não ostenta todas as características de lei em sentido formal. Com efeito, conforme bem registrou Edvaldo Brito²⁷², apoiado em Brethe de la Gressaye e Laborde-Lacoste, logo após a edição da citada EC 32/2001, lei em sentido formal é um ato normativo (i) *genérico*, porque não descreve uma situação singular, mas com aptidão de se repetir; (ii) *abstrato*, porque desvinculado de um caso concreto existente; (iii) *permanente*, porque destina a produzir efeitos a até que outro de mesmo jaez venha a regular a mesma matéria; (iv) *compulsório*, porque emanado de fonte dotada de soberania, e (v) *plural*, porque emanado de órgão legislativo representativo da sociedade civil, composta por mandatários escolhidos por eleição direta. À medida provisória faltam tanto a permanência — porque somente vige pelo prazo estipulado na CF/88 — como a pluralidade, eis que não advêm, do órgão legislativo, mas de ato monocrático do Chefe do Executivo.

O princípio da legalidade, em verdade, na sua expressão de preeminência da lei, além de conter uma proibição de desvio — i.e., rejeitar do sistema condutas que não se coadunem com o que as norma pré-determinam — alberga, outrossim, uma ordem de aplicação. Mercê disso, as autoridades fiscais não podem deixar de aplicar a norma tributária, uma vez aferida a ocorrência no plano fenomênico dos pressupostos de fato rigorosamente descritos em lei, fazendo produzir materialmente o efeito ou o conjunto de efeitos contidos na estatuição da norma²⁷³.

No campo do tratamento normativo desses eventos, bem assim das conseqüências jurídicas que o sistema lhe imputa, opera em direito tributário o *princípio da tipicidade*, corolário do princípio da legalidade. A lei deve traçar de modo rigoroso todos os elementos que delinearão a relação jurídica tributária. A respeito do fato que ensejará o nascimento desta, incumbe à lei

(*Direito tributário [Steuerrecht]. Vol I.* Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 235 e 238).

²⁷² “Aspectos constitucionais da tributação”. In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 625-6.

²⁷³ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário [Steuerrecht]. Vol I.* Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 241.

em sentido formal descrevê-lo, estabelecendo todas as circunstâncias que, para o legislador e por razões de política fiscal, importarão para o nascimento da obrigação tributária.

O evento naturalístico tomado como suporte fático da norma tributária é tipificado por este²⁷⁴. Há a criação de um tipo tributário, de um modelo construído pela lei com uma determinação segura e rígida de condutas e conseqüências, de modo que, se esse estandarte específico não ocorrer no plano fenomênico, não haverá a incidência da norma tributária e, assim, não surgirá a obrigação tributária. A regra de aplicação desse princípio, como observa Alberto Xavier, é a seguinte: “o fato tributário é um fato típico o qual, para produzir os seus efeitos, necessário se torna corresponda, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei: basta a não-verificação de um deles para que não haja, pela ausência da tipicidade, lugar à tributação”²⁷⁵.

Aliado ao princípio da legalidade há, por conseguinte, o princípio da tipicidade tributária. Nesse particular, a lógica da incidência da norma tributária se aproxima e muito da lógica da incidência da norma penal. Não há crime nem pena, assim como não há tributo nem sanção tributária, sem prévia e rigorosa descrição legal. É dizer, hão de ser descritos previamente na norma jurídica tributária os tipos tributários, verdadeiros *Tatbestände*²⁷⁶. Na expressão de Karl Larenz, “o tipo é deduzido das disposições particulares na sua união dotada de sentido e serve, por seu lado, para melhor compreender e mais acertadamente apreciar estas disposições, o seu alcance e a sua importância para a coordenação ao tipo”²⁷⁷.

Ambos os princípios (legalidade e tipicidade) são elementos indissociáveis para o regime tributário no Estado de Direito²⁷⁸.

²⁷⁴ “Corolário desse princípio [segurança jurídica] é o da tipicidade na tributação, pelo qual, no Estado de Direito, não se deve exigir somente lei para criar ou majorar tributo, mas também para definir, tipo cerrado e de forma clara, todos os elementos da obrigação tributária, vale dizer, hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo e sujeito passivo do tributo”. (ROSA JR., Luiz Emygdio F da. *Manual de direito financeiro e de direito tributário*. 19.ª ed. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Renovar, 2006, p. 278).

²⁷⁵ *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

²⁷⁶ Conforme bem registra Albert Hensel: “Chamamos fato imponible ao conjunto de pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais e cuja concreta concorrência (realização do fato imponible) provoca a aplicação de determinadas conseqüências jurídicas. [...] Só quando se constate a existência de fatos da vida jurídica ou econômica que possam subsumir-se nos pressupostos de fato haverá nascido uma obrigação tributária; só então chega a nascer o crédito tributário do Estado. A partir desta explicação das relações existentes entre o fato imponible e o fato da realidade não se podem negar certos paralelismos com o Direito Penal”. (*Derecho tributario*. Madrid/Barcelona: Marciel Pons, 2005, p. 154 – tradução do autor).

²⁷⁷ *Metodologia da ciência do direito*. 5.ª ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: 2009, p. 667.

²⁷⁸ “Tanto quanto o direito penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormida dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da legalidade. O jus puniendi e o jus tributandi foram, antanho, absolutos. Hoje, todavia, se repete por toda parte: nullum tributum, nulla poena sine

Tipicidade equivaleria, assim, à precisão conceitual, e ambos poderiam ser admitidos como outra denominação para a legalidade material. Enquanto que a legalidade formal diz respeito ao veículo, a legalidade material (tipicidade) atine ao conteúdo da lei. Nesse passo, cumpre registrar, também, que a tipicidade não é só do fato jurídico tributário, mas também do dever jurídico tributário que dele exsurge²⁷⁹; dito de outro modo, as conseqüências jurídico-tributárias hão de ser adrede traçadas pela norma jurídica ao debuxar o tipo tributário. Como afirma Alberto Xavier, “a técnica da tipicidade atua não só sobre a *hipótese* da norma tributária material, como também sobre o seu *mandamento*. Objeto da tipificação são, portanto, os *factos* e os *efeitos*, as *situações jurídicas iniciais* e as *situações jurídicas finais*”²⁸⁰⁻²⁸¹.

As espécies tributárias de exoneração também são objeto de tipificação²⁸². Com efeito, as imunidades, as isenções e alíquota zero, também são objeto de delimitação precisa por parte

lege. Assim o quer a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão.

(...)

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a conseqüência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo júris* nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoco, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. De pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade) se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade) e previamente (não-surpresa). A obscuridade da lei fiscal abriria espaço para a interpretação aplicativa do Executivo. Isto posto, revela-se porque os princípios da legalidade, anterioridade, anualidade, tipicidade e irretroatividade são princípios conexos e entrecruzados, como averbo *ab initio*”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 217 2 224.

²⁷⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 225.

²⁸⁰ *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73. Nesse contexto, esse mesmo autor afirma que “...no âmbito do direito tributário, [...] a segurança jurídica exige que a lei contenha em si mesma não só o fundamento da decisão, como o próprio critério de decidir.

O órgão aplicador do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da sua tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos tributários decorrentes da verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo” (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73). Em outra obra, Alberto Xavier afirma: “não bastava ao legislador tipificar os factos tributários, era ainda necessário tipificar os efeitos estatuidos” (*Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974, p. 120).

²⁸¹ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário [Steuerrecht]*. Vol I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 238-9.

²⁸² Verifique-se o registro feito por Alberto Xavier: “não só os pressupostos de facto são objecto de uma tipologia por parte da lei fiscal; são-no também os facto impeditivos, em que as isenções se traduzem;”. *O*

do legislador tributário. De igual modo, a hipótese de não incidência pura e simples é correlata à idéia do princípio da tipicidade aplicada ao direito tributário; a rigor, trata-se de um fenômeno de *atipicidade*. Isso representa, outrossim, uma segurança ao contribuinte.

De fato, o princípio da legalidade impedirá a prática de arbitrariedades por parte do fisco, na medida em que somente a lei tributária em sentido formal estabelecerá os destinatários do tributo, i.e., os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), os pressupostos do tributo, é dizer, a coisa, o ato, o fato, a situação ou qualidade da pessoa que constitui o pressuposto da tributação e a relação deste com aqueles. Diz-se que a tipicidade em direito tributário é cerrada para evitar que o administrador ou o órgão jurisdicional venham a alterar o modelo legado, quer seja pela via da interpretação quer seja pela via da integração²⁸³.

Há corolários ao princípio da tipicidade. São eles: a) *o princípio da seleção*, pelo qual o legislador recorta do plano fenomênico realidades econômicas que manifestem capacidade contributiva que repute deverem estar sujeitas ao tributo; esse princípio afasta a possibilidade de utilização de cláusula gerais no tipo tributário; b) *o princípio do “numerus clausus” ou da tipologia taxativa*: os efeitos tributários somente surgiram se ocorrido o fato especificamente previsto em lei, do que decorre a proibição da utilização de analogia para a construção do fato tributário; c) *princípio do exclusivismo*: os tipos legais bastam para a produção dos efeitos jurídicos tributários (art. 114 do CTN); os elementos do tipo são necessários e suficientes para a produção da eficácia; d) *princípio da determinação*: a tipificação legal engloba o pressuposto de fato, bem assim o conseqüente normativo, a medida do tributo; o tipo tributário é composto dos dois elementos²⁸⁴.

Conforme bem explica Misabel Abreu Machado Derzi, embora critique a nomenclatura empregada, o modo de pensar tipificante envolve um trabalho precedente do aplicador da lei, extraindo as características comuns à maior parte de uma multiplicidade de fenômenos, em tese passíveis de enquadramento na norma e formando o tipo; i.e. a abstração-tipo esquema ou padrão. A criação dos tipos propriamente ditos é meio que abstrai e generaliza²⁸⁵.

negócio indirecto em direito fiscal. Lisboa: Petrony, 1971, p. 11.

²⁸³ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 225.

²⁸⁴ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 83-99.

²⁸⁵ Cf. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2007, p. 335-6.

Ambos os princípios (legalidade e tipicidade) advêm do sobreprincípio da segurança jurídica²⁸⁶. Imanente à ordem constitucional, a segurança jurídica impõe que os destinatários do poder não poderão ser surpreendidos por quem titulariza o exercício dele, de sorte que a estabilidade das relações e situações jurídicas há de ser preservada sempre, em prol da pacificação social. O princípio da segurança jurídica, nessa linha, teria duas funções: a) uma função limitativa dos demais princípios (uma função de bloqueio), no sentido de compor uma regra de estrutura que conformará a atuação de todas as demais normas (regras ou princípios); b) uma impositiva, no sentido de atribuir ao Poder Público o dever de adotar condutas imprescindíveis à preservação dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa²⁸⁷⁻²⁸⁸.

A essência do conceito de segurança jurídica repousa justamente na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de situações jurídicas exurgidas de sua conduta, tendo como objetivo assegurar aos indivíduos uma expectativa de seus direitos e deveres em face da lei²⁸⁹.

Da integração do princípio da legalidade e da tipicidade advém, para o contribuinte, mais um direito público subjetivo integrante do “*Estatuto do Contribuinte*” que, por ora, não vamos aprofundar em item específico. Trata-se do direito à elisão tributária ou ao planejamento tributário. Vale dizer, o contribuinte deve ter liberdade de escolher dentre as figuras jurídicas

²⁸⁶ “A idéia de segurança jurídica é, decerto, bem mais vasta do que a de legalidade; mas posta em conta com esta não pode deixar de a modelar, de lhe imprimir um conteúdo, que há de necessariamente revelar o grau de segurança ou certeza imposto, ou pelas concepções dominantes, ou pelas peculiaridades do setor a que respeita. Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma *reserva absoluta de lei formal*” (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43-4).

²⁸⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

²⁸⁸ A respeito de segurança jurídica e tipicidade tributária, vide CAYMMI, Pedro. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: JusPodivm, 2007.

²⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 219. Em monografia específica sobre a segurança jurídica, certeza do direito e tributação, Leandro Paulsen identifica cinco conteúdos do princípio da segurança jurídica: a) certeza do direito (v.g., legalidade, irretroatividade); b) intangibilidade das posições jurídicas (v.g., proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito); c) estabilidade das situações jurídicas (v.g.: decadência, prescrição extintiva e aquisitiva); d) confiança no tráfego jurídico (exemplo: cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança); e) tutela jurisdicional (e.g.: direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança e o *habeas corpus*). (Cf. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 165).

que se denotem adequadas a atingir o fim econômico que pretende aquela cujas conseqüências tributárias sejam menos onerosas.

Importar, aqui, nessa linha, segregar os tipos tributários estruturais dos tipos tributários funcionais. São classificados como tipos estruturais aqueles em que a norma se de conceitos de atos ou negócios jurídicos de direito privado sem alusão expressa aos efeitos econômicos por eles produzidos para descrever a sua hipótese; já no caso dos tipos funcionais, a hipótese da norma tributária é caracterizada pela obtenção de um certo fenômeno econômico, sendo irrelevantes a natureza jurídica dos atos ou negócios que operam para aquele resultado²⁹⁰.

Aqui, há espaço para a operação de uma categoria jurídica privada denominada de negócio indireto; i.e., aquele celebrado pelas partes para, por intermédio dele, atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial; assume relevância em direito fiscal quando a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação de regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins. Em direito tributário, o seu conteúdo teria dois elementos essenciais: i) *elemento objetivo*, constituído pela divergência entre a estrutura (fins típicos) do negócio e os fins que as partes pretendem atingir; ii) *elemento subjetivo*, dado pelo fato de a escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o encargo fiscal²⁹¹.

Nessa linha de raciocínio, a obrigação tributária somente surgirá se o tipo descrito na norma jurídica se verificar no plano dos fatos rigorosamente com todos os seus elementos. Somente a partir daí, nascerá o dever de pagar o tributo, mensurado estritamente dentro dos critérios contidos na estatuição normativa, integrante do tipo tributário. Sem que tal aconteça — quer seja naturalmente quer seja por força do planejamento tributário — os princípios da legalidade e da tipicidade assegurarão ao contribuinte o legítimo direito de resistir ao pagamento do

²⁹⁰ Cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 34-6.

²⁹¹ Cf. XAVIER, Alberto. *O negócio indirecto em direito fiscal*. Lisboa: Petrony, 1971, p. 11.

tributo²⁹². Pode-se concluir, pois, que o tipo tributário é a síntese dos elementos típicos que fundamentam o nascimento da pretensão tributária²⁹³.

3.3.3. Espécies de fatos geradores.

Diversas são as possíveis classificações empreendidas pela doutrina tributária em derredor do fato gerador. Deter-se-á, aqui, na distinção entre fatos geradores simples e complexos; fatos geradores instantâneos, continuados e complexivos, bem como, segundo as regras do próprio CTN, nos casos de fato gerador como situação de fato e como situação jurídica e de fatos geradores submetidos a condição.

Quanto à estrutura do tipo, diz-se que se trata de fato gerador simples quando se trata de fato isolado, único singelo, a exemplo do IPTU e do ITR, que reputam bastante a propriedade, o domínio útil ou a posse (*ad usucapionem*). O fato gerador será complexo quando composto por um conjunto de fatos que somente irradiarão a eficácia jurídica de constituir a obrigação tributária se todos os fatos ocorrerem de modo integrado, de sorte que, não correndo algum(ns) desses fatos que compõem o conjunto de fatos que integra o tipo tributário, não surgirá a obrigação tributária²⁹⁴; pode-se citar como exemplo de fato gerador complexo o imposto de renda

Tomando-se por critério o momento de ocorrência do fato gerador, têm-se três classes: instantâneos, continuados e complexivos, conforme indica Amílcar de Araújo Falcão, baseado em Aquille Donato Giannini, Ezio Vanoni e Wilhelm Merk. Diz-se instantâneo o fato gerador que ocorre em um determinado momento e, cada vez que ocorre, dá ensejo a uma obrigação tributária nova e autônoma²⁹⁵, a exemplo do imposto de transmissão *causa mortis* e doações; o fato gerador é continuado quando representado por situação que se mantém no tempo,

²⁹² Cf. BRITO, Edvaldo. “Planejamento tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos” in. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 2008, p. 94/97.

²⁹³ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário [Steuerecht]*. Vol I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, 364.

²⁹⁴ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 68. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 439-440. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 6.ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 144-137. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 253-255.

²⁹⁵ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 70.

porém é tomada em cortes temporais, a exemplo do que ocorreu com o IPTU, que tem por corte o primeiro dia de cada exercício (1.º de janeiro)²⁹⁶. Por fim, são complexivos (ou periódicos) os fatos geradores cujo ciclo de formação se ultima em um determinado período de tempo, sendo formado por um conjunto de fatos considerados em sentido global — e, portanto, podem ser enquadrados como fato gerador complexo, exigindo para sua configuração a concorrência de todos os fatos integrantes desse conjunto²⁹⁷.

Segundo o art. 116, do CTN²⁹⁸, o fato gerador tributário pode referir-se a uma situação de fato ou a uma situação jurídica. Esse dispositivo regula, na verdade, tanto a caracterização do fato gerador, como o momento em que este se concretiza, tomando em consideração que o legislador tributário pode optar em pôr como pressuposto para o surgimento da obrigação concernente ao tributo um fato puro, não qualificado juridicamente por normas de outros ramos do direito, quando se estará diante de uma situação de fato, ou por tornar fato jurídico tributário uma situação decorrente de um fato já juridicizado, hipótese em que se estará diante de uma situação jurídica.

Constitui norma geral de direito tributário a orientar a interpretação do fato gerador que pode sofrer exceção, conforme se percebe da parte inicial da redação do dispositivo (“[s]alvo disposição de lei em contrário”). Traz como regra geral (art. 116) para o momento de ocorrência do fato gerador: (I) o instante em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que a *situação de fato* compreendida no aspecto material produza os efeitos próprios; nessa linha, a exemplo do aspecto material da contribuição de melhoria, ocorrida a valorização imobiliária decorrente de obra pública — desde que precedida a cobrança de lei na forma do art. 82 do CTN — configura-se o fato gerador; ou (II) definitiva constituição, nos termos do direito aplicável, da *situação jurídica* que a norma ponha como aspecto material da hipótese de incidência do tributo, de modo que, no caso do imposto sobre transmissão *inter*

²⁹⁶ Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 268.

²⁹⁷ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 71. Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 268.

²⁹⁸ “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”.

vivos de bens imóveis ou imposto sobre doações, considera-se ocorrido o fato quando a transmissão (efeito) se concretiza. Exemplo de hipótese de exceção a que alude o caput do art. 116 é justamente o IPTU: a situação jurídica de propriedade se constitui em um determinado momento — na forma indicada pela lei civil —, entretanto, as leis municipais normalmente elegem como momento de ocorrência o primeiro dia do exercício financeiro (1.º de janeiro).

Por fim, cumpre fazer breve referência ao tratamento que o CTN confere aos fatos geradores relacionados a condição. Como já exposto no capítulo 2 deste trabalho, a condição é fato jurídico, em sentido amplo, que se agrega como elemento accidental a um negócio jurídico ou ato jurídico em sentido estrito, de modo a interferir na eficácia deste.

O CTN determina, como regra geral, que, caso suspensiva (a produção de efeitos do negócio jurídico ou do ato jurídico em sentido estrito fica sobrestada até que esta se realize), o fato gerador só se considera ocorrido após o seu implemento (art. 117, I, do CTN); caso a condição seja resolutiva (o negócio jurídico ou ato jurídico em sentido estrito produz efeitos que podem cessar com a ocorrência da condição), o fato gerador reputa-se ocorrido desde a celebração do negócio (art. 117, II, do CTN).

Observe-se, a propósito, que o dispositivo atrela a eficácia do fato gerador da obrigação tributária à produção de efeitos do ato ou negócio que a norma tributária põe em seu antecedente — e não à validade deste. Sobre esse aspecto far-se-ão comentários mais detalhados no próximo capítulo

Em síntese, portanto, tem-se que fato gerador da obrigação tributária é, pois, sempre: (i) um fato exaustivamente previsto em lei, integrante de um tipo tributário (princípios da legalidade e da tipicidade); (ii) de conteúdo econômico; (iii) para cuja concretização a vontade é irrelevante; (iv) que tem a específica eficácia jurídica de criar a obrigação tributária.

3.4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Juntamente com tributo, norma tributária e fato gerador, a obrigação tributária é uma das categorias fundamentais do direito tributário. Desse modo, no mister de comprovar que a norma jurídica, ao instituir o tributo, coloca no antecedente normativo para o nascimento *in*

concreto um fato jurídico tomado por ela sempre, invariavelmente, como ato-fato jurídico, malgrado normas de outros ramos jurídicos a tenham juridicizado como ato jurídico em sentido amplo, calha tratar da categoria eficaz que essa norma tributária enlaça deonticamente, em relação de imputação: a obrigação tributária. Cumpre fixar, por conseguinte, algumas premissas acerca das características e dos tipos de obrigação tributária segundo o direito positivo pátrio, bem assim abordar, à mera guisa de distinção, outra categoria eficaz tributária, o crédito tributário.

3.4.1. O plano da eficácia do fato jurídico tributário. O conceito de obrigação tributária.

Conforme fora visto anteriormente, o plano da eficácia dos fatos jurídicos é composto pelas situações jurídicas em sentido amplo (relação jurídica e situação jurídica em sentido estrito).

Tomando em conta o fato jurídico tributário cuja compostura vem sendo exposta, nesse plano se encontra a obrigação tributária — não a única, mas, talvez, a mais importante situação jurídica tributária²⁹⁹. Apresenta estrutura relacional, pois envolve necessariamente duas ou mais pessoas em pólos distintos de uma relação jurídica, unidas por vínculo imposto pelo conseqüente de uma norma jurídica, que tem por objeto uma prestação.

A obrigação é tradicionalmente conceituada como um típico vínculo jurídico transitório (de conteúdo econômico, para alguns) mediante o qual se pode constranger alguém a determinada prestação, ou na impossibilidade ou inadimplemento desta, alcançar o patrimônio de alguém para satisfazer o direito do credor. É um conceito jurídico positivo³⁰⁰. Da noção de obrigação há de se distinguir a noção de dever — embora ambas as categorias estejam imbricadas³⁰¹.

²⁹⁹ Como afirma José Souto Maior Borges: “O fato jurídico tributário nada mais é do que o pressuposto a que o ordenamento tributário liga uma determinada conseqüência. Essa conseqüência — a produção de um determinado efeito jurídico — é a sua eficácia. A eficácia da norma tributária limita-se à sua incidência. Da incidência da norma sobre o fato é que se irradiam os efeitos desse fato, juridicizado pela norma. A conseqüência ligada ao pressuposto (‘hipótese de incidência’) ao fato jurídico tributário é, ordinariamente, relacionada com a prestação concreta do tributo.” (*Lançamento tributário*. 2.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 237.

³⁰⁰ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação — uma visão funcional*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 155.

³⁰¹ “O que se chama de dever jurídico é, pois, a restrição da liberdade exterior de uma pessoa, derivada da faculdade, concedida a outra ou outras, de exigir da primeira que faça ou não tal ou qual coisa” (MÁYNEZ, Eduardo García. *Filosofia del derecho*. 2.^a ed. Porrúa: México, 1977, p. 398 — tradução do autor).

José Souto Maior Borges, apoiado em Norberto Bobbio, afirma que a relação entre obrigação e dever não é uma relação entre espécie e gênero, mas uma relação entre a forma e conteúdo; é o dever uma categoria formal, integrante da Teoria Geral do Direito, que não se vincula a este ou aquele sistema jurídico positivo; a obrigação, uma categoria dogmática, estudada pelas disciplinas particulares. Nesta ordem de idéias, haveria deveres de conteúdo obrigacional e deveres de conteúdo não-obrigacional. A obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, construção do direito posto, é ao direito positivo que incumbe definir os requisitos necessários para a identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional. A obrigação é definida, em todos os seus contornos, pelo direito positivo³⁰².

José Souto Maior Borges dá o conceito formal de dever jurídico (lógico-jurídico³⁰³), a partir do qual, segundo as prescrições de direito positivo, chega-se ao conceito jurídico de obrigação (tributária). Afirma que o dever-ser normativo se expressa por meio dos seguintes modais deônticos: a) conduta autorizada; b) conduta proibida; c) conduta obrigatória. Assim, uma conduta é obrigatória quando está normativamente prescrito o seu exercício como uma técnica de imunização contra a ilicitude; vale dizer, quando a seu não cumprimento se comina a sanção jurídica³⁰⁴.

Assim, afirma José Souto Maior Borges que “[d]ever jurídico há quando não apenas uma conduta é prescrita, senão quando ela é prescrita como de observância obrigatória[...] porque, se não realizada, deve o órgão competente aplicar, na hipótese, uma sanção qualquer”. O descumprimento da conduta obrigatória é pressuposto para a aplicação de uma sanção jurídica. Aplicando o conceito à noção de obrigação tributária, tem-se que esta é um dever jurídico normatizado (a rigor, tipificado) pelo art. 113 do CTN, de sorte que é ora pecuniário, eis que tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade tributária (hipótese em que se diz obrigação tributária principal), ora consistente em prestações positivas (de fazer ou de dar) ou negativas (não fazer), instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos

³⁰² Cf. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 38-9.

³⁰³ Dever jurídico é, portanto, conceito que integra a Teoria Geral do Direito, campo do conhecimento que “extraí sua generalidade não do fato de ser universalmente aplicável a qualquer sistema jurídico, porém mais modestamente do fato de desprezar o conteúdo normativo dos sistemas jurídicos particulares estudados, dedicando-se apenas à sua estrutura” (GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 379).

³⁰⁴ Cf. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 40.

(ditas obrigações acessórias). No campo do direito civil, a obrigação civil é o dever jurídico que recebe das normas integrantes daquele ramo a especificação e as características particularizantes. Uma teoria das obrigações é, pois, absolutamente jungida ao direito positivo³⁰⁵.

Há duas concepções doutrinárias de inspiração germânica que merecem destaque no exame da obrigação jurídica: a concepção monista e a concepção dualista. Pela primeira doutrina, a obrigação consiste numa única relação jurídica vinculando credor e devedor cujo objeto é a prestação, de modo que o momento do atingimento do patrimônio é questão puramente processual e não integrante da essência obrigacional ou constituiria desdobramento útil para a compreensão da figura, mas não essencial à sua caracterização. Já para a teoria dualista, há a identificação, no fenômeno obrigacional, de duas relações a vincular credor e devedor; i) relação de dever em que o devedor encontra-se na contingência de ter o comportamento consistente no conteúdo da prestação concomitantemente possuir o direito de executá-la, enquanto ao credor cabe unicamente a expectativa de que o adimplemento ocorra regularmente — haveria aqui o débito (*debitum, Schuld*); ii) vínculo que nasce do não-cumprimento da prestação e mediante o qual o credor, pode, por atos seus ou socorrendo-se do aparelhamento judiciário, alcançar o patrimônio do devedor que deverá suportar essa consequência — trata-se, pois, da responsabilidade (*obligatio, Haftung*). A verificação do fenômeno obrigacional sob essa perspectiva permite explicar certas previsões do direito positivo, tais como, por exemplo, os casos de débito sem responsabilidade, responsabilidade sem débito próprio etc³⁰⁶.

As obrigações ainda podem ser classificadas quanto ao momento de seu nascimento em *ex facto* ou *ex provvedimento*. Será *ex facto* quando a ocorrência no plano fenomênico do evento tipificado na norma tributária for suficiente ao nascimento do vínculo jurídico obrigacional. Será *ex provvedimento*, ao seu turno, a obrigação que não advém diretamente da ocorrência do fato descrito em lei; este apenas e tão somente autoriza que determinados sujeitos dotados de competência realizem atos de imposição tributária que, por sua vez, constituirão o vínculo jurídico obrigacional. Nesse contexto, no campo tributário, a obrigação *ex lege* pode ser *ex*

³⁰⁵ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 41.

³⁰⁶ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação — uma visão funcional*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 155-9.

facto ou *ex provvedimento*³⁰⁷; no primeiro caso, o fato é suficiente ao nascimento da obrigação tributária (concepção estática); no último caso, o procedimento será constitutivo da *fattispecie* tributária, de sorte que se estará a tratar de uma visão dinâmica do fenômeno tributário; noutros termos, a obrigação não nasceria diretamente do fato previsto em lei — este apenas autorizaria o exercício da potestade tributária de imposição, a partir do que nasceria a obrigação tributária.

O direito tributário brasileiro, entretanto, não adota uma concepção dinâmica acerca da obrigação tributária³⁰⁸. Adota, sem dúvida, a concepção estática, pois da realização do fato surge a obrigação tributária, conforme impõe o art. 114 ao dizer que o fato descrito em lei — o fato gerador — é “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e, no artigo anterior, determina que a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”.

Pode-se concluir, assim, que a obrigação tributária, segundo o direito positivo brasileiro, deve ser conceituada como o vínculo jurídico nascido da ocorrência do fato previsto em lei que une, em relação jurídica, o sujeito ativo e o(s) sujeito(s) passivo(s) em torno de uma prestação, que pode consistir em pecúnia, ou em fazer ou não fazer (tolerar) no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias. Nesse enunciado, envolvem-se tanto a obrigação tributária principal quanto a obrigação tributária acessória, a respeito das quais seguem as considerações no próximo item.

3.4.2. Tipos e características da obrigação tributária.

A categoria da obrigação tributária se divide em duas classes: a obrigação tributária principal e a obrigação tributária acessória. A obrigação principal refere-se (i) ao tributo, surgido em função da concretização da hipótese prevista na norma jurídica; ou (ii) à sanção pecuniária

³⁰⁷ Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação — uma visão funcional*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 159-162.

³⁰⁸ Em igual sentido, o magistério de Dino Jarach, com base no direito tributário argentino: “O momento de criação da obrigação é a verificação do fato impositivo, é dizer, a concretização na realidade da vida dessas circunstâncias que abstratamente tem definido o legislador, e este nascimento não está subordinado a nenhuma comprovação, declaração, determinação ou resolução por parte do órgão administrativo algum. [...]”

As leis também confirmam este critério de que a obrigação nasce em momento em que se realiza o fato impositivo e não em outras circunstâncias” (*Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Linceo Profesional Cima, 1957, p. 227 — tradução do autor).

(multa) imposta em função do descumprimento de uma obrigação acessória (art. 113, § 1.º, do CTN). Convém, pois, explicar a relação entre obrigação principal e acessória.

É incorreto remeter a uma analogia entre essas categorias — específicas de direito tributário — com a divisão entre obrigações adjetivadas como principais ou como acessórias segundo o direito civil; isto porque os critérios que se adotam e o regime jurídico reservada a cada qual é absolutamente distinto.

Em direito civil, o critério de distinção mais corrente é aquele semelhante ao utilizado para a classificação dos bens reciprocamente considerados: uma obrigação é principal quando apresenta existência autônoma desvinculada de qualquer outra; sua existência não pressupõe a de outra; é acessória, por outro lado, quando pressupõe a existência de outra e por ela é influenciada, de modo que extinta ou modificada a principal, isso reverberará na sua configuração^{309e310}. Também não se devem confundir as obrigações tributárias acessórias com os deveres acessórias ou anexos às prestações de direito civil, corolários do princípio da solidariedade social e da cooperação, que ganharam lugar de destaque na moderna doutrina civilista (dever de proceder sob boa-fé objetiva, realização da função social das obrigações, equivalência material das prestações, dever de equidade, dever de informar e dever de cooperação)³¹¹.

No direito positivo as obrigações acessórias se referem às obrigações positivas e negativas, consistentes em prestações de dar, fazer ou não fazer, instituídas por lei no interesse a fiscalização e arrecadação tributárias. São autônomas em relação à obrigação tributária principal, eis que, independentemente da existência *in abstracto* ou *in concreto* do dever jurídico tributário concernente ao tributo, podem surgir. Não por outra razão que o CTN não

³⁰⁹ Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17ª ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito (atualizador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 65, 89-90. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. II. 18.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 84-6. GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. Vol. II. 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 196-7.

³¹⁰ Um outro critério distintivo interessante, utilizado por parte da doutrina germânica, atribui o caráter acessório à obrigação em função dela decorrer do descumprimento de uma obrigação principal, de sorte que seriam obrigações principais “todas as obrigações jurídicas significativas de uma pessoa em relação a uma determinada situação, excetuando-se aí as obrigações acessórias” (SCHAPP, Jan. *Metodologia do direito civil*. Tradução de Maria da Glória Lacerda Rurack e Klaus-Peter Rurack. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2004, p. 34). Essa concepção também não serve para explicar o fenômeno no âmbito tributário.

³¹¹ Cf. LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 76-81. WESTERMANN, Harm Peter. *Código Civil Alemão. Direito das obrigações. Parte geral*. Tradução de Armindo Edgar Laux. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1983, p. 31-33.

dispensa os entes imunes nem os isentos de seu cumprimento (arts. 9.º, § 1.º, 175, parágrafo único).

Muito embora o § 2.º do art. 113 do CTN diga que a “obrigação acessória decorre da legislação tributária”, não se pode afirmar que ela não surja a partir de um fato jurídico que, como tal e por imposição do citado dispositivo, deve ter previsão em lei. O fato gerador dessas obrigações pode ser uma situação de fato (alteração em imóvel que gera para o contribuinte o dever de informar a administração pública municipal) ou uma situação jurídica (a condição de contribuinte regularmente inscrito em cadastros fazendários que impõe ao sujeito o dever prestar declarações periódicas, ainda que não se tenha praticado fato gerador da obrigação principal).

É uma característica das obrigações em geral — e das tributárias, em particular — a transitoriedade. Toda e qualquer obrigação envolve um vínculo jurídico que não tem por peculiaridade a perenidade. Nasce para durar um determinado período de tempo e extinguir, naturalmente, pelo cumprimento da prestação; ou pelo decurso do tempo sem o seu cumprimento que, a rigor, implica o encobrimento da eficácia (nos outros ramos do direito, em geral) ou a extinção do vínculo (no direito tributário em particular)³¹² pela ocorrência de um ato-fato caducificante. A obrigação tributária, portanto, não é perene³¹³.

Nesse contexto, calha abordar a problemática da patrimonialidade como elemento essencial, característica das obrigações em geral e, em especial, da obrigação tributária.

A obrigação jurídica, contudo, conforme já dito anteriormente, é uma categoria de direito positivo, de sorte que sua feição se delinea sob o estrito regime jurídico vigente. Assim, a obrigação tributária, nesse como noutros aspectos, requer teorização própria.

³¹² Isso porque a prescrição, enquanto tem por efeito no direito privado o encobrimento da eficácia da pretensão, mantendo o vínculo jurídico entre credor e obrigado tornando a obrigação apenas inexigível, no direito tributário gera a extinção do vínculo, fazendo desaparecer a obrigação, por força do art. 113, § 1.º, c/c, 156, inciso V, do CTN.

³¹³ A obrigação tributária acessória se extingue, outrossim, pelo decurso do tempo sem cumprimento. Com efeito, o descumprimento da prestação co-respectiva e não-realização do ato de imposição da sanção pecuniária ao longo do prazo previsto em lei faz desaparecer tanto o dever de cumprir a obrigação acessória, como o estado de sujeição à imposição da multa.

Nesse passo, a patrimonialidade, por exemplo, será ou não um requisito da obrigação, conforme esteja pressuposto ou não em norma de direito obrigacional; não se pode adotar nenhuma premissa diversa, ou uma conclusão segundo a qual toda obrigação tem caráter patrimonial, senão depois de examinar o sistema de direito de um país como um todo.

No direito civil, a maioria da doutrina, desde o CC/1916, se inclinava pelo caráter patrimonial/econômico da obrigação³¹⁴; Orlando Gomes pontuava que era necessário que o objeto da prestação tivesse conteúdo econômico e correspondesse a um interesse do credor, ainda que não fosse patrimonial³¹⁵.

Ocorre que, mesmo nesse contexto, ou parte da doutrina já levantada objeções. Nesse sentido, Pontes de Miranda, aludindo ao CC/1916, afirma que o direito brasileiro não exige que a prestação que se constitui objeto da obrigação seja suscetível de apreciação pecuniária, podendo o credor ter interesse moral ou econômico em seu cumprimento (art. 76 do CC/1916). Ressalta Pontes de Miranda que, mesmo no direito civil italiano — sobre qual se estruturou o pensamento doutrinário que influenciou o pátrio —, a codificação peninsular, precisamente em seu art. 1.174, a exigência voltada ao objeto da prestação é de que seja suscetível de valoração econômica, devendo corresponder a interesse do credor; e este, o interesse do credor, poderá ser não-patrimonial³¹⁶. O sistema positivo brasileiro, contudo, não exige caráter econômico ou patrimonial quer seja à prestação em si, quer seja ao interesse do credor em seu cumprimento.

Nada obstante, no campo da doutrina tributária, respeitadas vozes levantam essa característica como essencial do tipo obrigacional. Por esse razão, negam à chamada obrigação tributária acessória o caráter obrigacional, de modo que a colocam na categoria geral de deveres jurídicos, atribuindo-lhes a denominação de “deveres instrumentais” ou “deveres formais”. “Deveres” em vez de “obrigações”, por conta da ausência de elementos susceptíveis da

³¹⁴ Cf. por todos, PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. II. 18.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 16.

³¹⁵ Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17.^a ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito (atualizador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 24.

³¹⁶ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 22. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971, p. 40. “Assim, o objeto da prestação pode ser patrimonial, ou não. Qualquer interesse pode ser protegido, desde que lícito, e todo interesse protegível pode ser objeto de prestação, como a obrigação de enterrar o morto segundo o que ele, em vida, estabeleceu, ou estipularam os descendentes ou amigos ou pessoas caridosas” (p. 41).

apreciação econômica; “instrumentais” em vez de “acessórios”, por conta de existirem independentemente da obrigação principal³¹⁷. Com isso não se concorda, haja vista as diversas premissas já referidas acima.

Partindo das premissas segundo as quais (i) obrigação é uma categoria jurídica positiva; (ii) nenhum ramo do direito, a rigor, exige necessariamente caráter patrimonial ou econômico para a caracterização de uma relação de conteúdo obrigacional; (iii) a noção de acessoriedade pode variar em cada ramo do direito e em cada sistema positivo, não se podem acolher essas objeções à caracterização desses deveres (em sentido amplo) como obrigações, nem à adjetivação de acessórias.

Concorda-se, pois, com o pensamento de José Souto Maior Borges, para quem, de acordo com o direito tributário positivo pátrio, não se deve concluir pela patrimonialidade genérica da obrigação tributária, exatamente porque se distingue no CTN entre obrigação tributária principal — esta suscetível de avaliação econômica — e obrigação tributária acessória, que, a rigor, é insuscetível de valoração econômica. Destarte, a patrimonialidade é atributo da obrigação tributária principal. Tanto as prestações de cunho patrimonial quanto aquelas não o apresentam são, pelo direito positivo brasileiro, caracterizadas como obrigacionais³¹⁸.

3.4.3. Distinção entre obrigação tributária e crédito tributário no direito brasileiro.

A par da obrigação tributária, existe uma outra categoria que integra a categoria de situações jurídicas tributárias, decorrente da realização de ato jurídico tributário cuja prática, por sua vez, tem como causa a ocorrência do fato tributário — e, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária. Trata-se do *crédito tributário*.

Crédito e obrigação são categorias eficaciais cujo perfil é delineado pelo direito positivo; este confere seus contornos, de sorte que o sujeito cognoscente, na construção das respectivas noções, está inteiramente jungido ao que ele dispõe. Dito de outro modo e na esteira da premissa fixada anteriormente, os conceitos de obrigação e de crédito são jurídico-positivos.

³¹⁷ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 290-294.

³¹⁸ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 80-1.

Nada obstante, é lição comum afirmar que crédito e obrigação teriam a mesma essência e a mesma conceituação, eis que se refeririam ao mesmo objeto. A diferenciação da nomenclatura — *crédito e obrigação* — ficaria a cargo do prisma de análise do fenômeno: se da perspectiva do titular da situação jurídica ativa, denominar-se-ia de crédito; se da perspectiva do sujeito que figura como titular da situação jurídica passiva, tratar-se-ia de obrigação. Noutros termos, o sujeito ativo tem o crédito que tem por objeto a prestação, podendo exigi-la tão logo titularize a pretensão, ao passo em que o sujeito passivo tem a obrigação de cumprir a prestação. Esta simplória explicação calharia, segundo o direito positivo pátrio, para o fenômeno no âmbito do direito privado (civil, consumerista, trabalhista, empresarial etc), bem como em grande parte do direito público.

Especificamente no campo tributário, o direito positivo brasileiro, entretentes, contém disposições que não permitem conclusão em igual sentido. A interpretação dos arts. 113, 139 a 141, 151 e 155 do CTN conduz à construção de duas categorias que mantêm relação muito próxima; porém, não podem ser identificadas entre si.

Como dito acima, a obrigação tributária principal é a relação jurídica de conteúdo obrigacional, porque envolve dois ou mais sujeitos em torno de um objeto — que se constitui um prestação de dar dinheiro —, originada da ocorrência efetiva ou presumida (art. 150, § 7.º, da CF/88) de um fato previamente descrito em lei. O objeto da prestação, entretentes, ainda não está devidamente mensurado (quantificado) e, portanto, ainda não é exigível por parte do sujeito ativo. Este ainda não seria titular da pretensão (*Anspruch*), i.e., do poder de exigir o cumprimento da prestação. Daí se dizer que a obrigação nesse momento é geral e abstrata. É também ilíquida e inexigível; não se pode afirmar, tal como faz José Souto Maior Borges, que também seria incerta³¹⁹. Isso porque a certeza advém da ocorrência do fato jurídico tributário; a incidência da norma tributária se dá automaticamente³²⁰, segundo as premissas de

³¹⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.ª ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 428.

³²⁰ A par dessa concepção, há, no direito tributário brasileiro, forte linha de pensamento no sentido de que a incidência da norma jurídica não seria automática, tão logo ocorrido o fato. Segundo essa corrente, calcada em premissas de semiologia e da filosofia da linguagem (PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*. São Paulo: Perspectiva, 2005. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado lógico-filosófico. Investigações filosóficas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002. SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de lingüística geral*. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1991), tão logo ocorrido o *evento* no plano fenomênico, a incidência dependeria da versão daquele em fato por intermédio de linguagem competente — é

pensamento adotadas, de matriz pontesiana, de sorte que a categoria eficaz concernente à obrigação tributária surge com a ocorrência, no plano fenomênico, do fato gerador — ou, tão logo implementadas as circunstâncias de fato exigidas para a presunção de sua futura ocorrência (art. 150, §7.º, da CF/88) — prescindindo da prática de qualquer ato por parte do intérprete-aplicador da norma tributária.

O sistema tributário brasileiro impõe, então, para que se mensure em concreto a obrigação — i.e., para que se a quantifique, realize-se sua liquidação — a prática, por parte do sujeito competente segundo as regras de direito positivo, de um ato denominado de lançamento. Justamente também por força deste ato, a obrigação, além de ser quantificada, adquirirá exigibilidade; um dos efeitos daquele ato é tornar essa obrigação exigível. Além disso, haverá a definição dos sujeitos passivos, quer seja na qualidade de contribuinte, quer seja na qualidade de responsável. A essa obrigação quantificada e exigível, o direito positivo tributário brasileiro confere o nome de *crédito tributário*.

Nesse passo, a obrigação (tributária) que surge do fato jurídico tributário é a obrigação de caráter geral; por isso mesmo que, em certo sentido, ela não se distingue da norma que a estabelece. A conduta do obrigado — sujeito passivo — só tem sentido, juridicamente falando, enquanto conteúdo de uma norma tributária de caráter geral; essa obrigação só é individualizada e concretizada por meio do lançamento. Sob o prisma jurídico, só tem relevo antes do lançamento o vínculo obrigacional geral instaurado entre o conjunto de sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis) e a norma tributária material, a lei tributária; obrigação tributária geral, portanto; obrigação ilíquida e inexigível. O fato jurídico tributário, para o

uma concepção influenciada pelo chamado “giro lingüístico”. O fato (a ser juridicizado) somente afigurar-se-ia após a intervenção do indivíduo vertendo o evento naquele; somente a partir disso é que haveria a incidência normativa, transformando o fato (evento descrito em linguagem) em fato jurídico. A incidência normativa não seria automática, pois dependeria da versão do evento (que se dá no plano fenomênico) em fato por intermédio da linguagem; após isso, haveria a incidência normativa. Confirma-se, por todos, CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 6.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 101-158. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3.^a ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 474-490 *et passim*. O direito seria tratado sob o ângulo normativo, sem reduzi-lo à norma. E a norma jurídica seria encarada sob o ponto de vista lingüístico-pragmática, sem se asseverar que somente esta dimensão aquela teria (cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 5). Assim, pode-se dizer que “o fato jurídico é o enunciado protocolar resultante de ato de aplicação que executa a incidência da linguagem normativa sobre a linguagem da realidade social, localizado no antecedente de uma norma concreta” (MOUSSALLEM, Tárek Moyses. “Fontes do direito tributário”. *Curso de especialização em direito tributário — estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coordenação). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 110. *Fontes do direito tributário*. 2.^a Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 135).

CTN, constitui-se um pressuposto necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária principal (a de prestar o tributo), enquanto ainda não individualizada e concretizada; essa individualização concretização somente advirá com o lançamento, surgindo assim o crédito tributário³²¹. Antes do lançamento, há apenas um vínculo jurídico que une o sujeito ativo e o(s) sujeito(s) passivo(s) em torno de objeto — a prestação — ainda pendente de quantificação (i.e., de concretização); e, por ainda estar pendente de determinação, a prestação é inexigível. O ato necessário para essa quantificação, segundo o direito positivo brasileiro, é o lançamento tributário, cuja eficácia é, exatamente, há de declarar aquela relação que lhe pré-existe (a obrigação tributária) e constituir uma situação jurídica tributária subjetiva nova: o crédito tributário, que envolve um vínculo jurídico entre dois ou mais sujeitos em torno de uma prestação pecuniária quantificada e exigível.

Obrigação e crédito tributários, portanto, não significam rigorosamente o mesmo fenômeno, de sorte que pode existir um sem existir o outro e, além disso, embora o CTN afirme que a obrigação se extingue juntamente com o crédito dela decorrente (art. 113, § 1.º), há casos em que a extinção do crédito não interfere na obrigação tributária, tal como na hipótese em que o lançamento é invalidado por vício de forma ou mesmo, em algumas situações, por vício de conteúdo³²². Nessas circunstâncias, a extinção do crédito tributário não leva, inexoravelmente, à extinção da obrigação tributária, de modo que o titular do direito potestativo de constituir o crédito por intermédio do lançamento pode exercê-lo, se ainda dispuser de prazo para tanto, considerada a regra do art. 173, inciso II, do CTN. E se remanesce esse direito potestativo é exatamente porque a obrigação tributária, surgida do fato gerador, não foi extinta e pendente ainda está de quantificação da respectiva prestação, com a dotação de exigibilidade à pretensão.

³²¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.ª ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 426-8.

³²² Como ato administrativo que é, a validade do lançamento deve ser examinada também com base nas premissas dogmáticas do direito administrativo. Assim, por exemplo, (i) a realização do ato de lançamento por sujeito que não tem competência para tanto segundo as regras de direito positivo; (ii) a prática do ato com inobservância das exigências de forma prescrita em lei, ou (iii) a indicação de um objeto que não corresponde aos motivos da prática do ato implica invalidade do ato, com o desfazimento de seus efeitos; (iv) a declinação, no documento que formaliza o ato de lançamento, de um motivo que não condiz com a realidade (circunstância sob a égide da chamada *Teoria dos motivos determinantes do ato administrativo*); vale dizer, extingue-se o crédito tributário que se tenha originado do lançamento. A obrigação tributária, todavia, surgida da efetiva ocorrência do fato previsto em lei, permanece inalterada.

A par disso, o sistema tributário pátrio ainda reserva a cada uma delas tratamento distinto no tocante aos atos-fatos caducificantes que se configuram a partir a inércia do titular de uma situação jurídica ativa, produzindo sobre a obrigação e sobre o crédito efeitos extintivos. Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária e, com ela, para o fisco, o direito potestativo de tornar essa obrigação líquida e exigível por intermédio do lançamento; por se referir a direito potestativo — eis que, a partir de seu exercício, criar-se-á uma situação jurídica subjetiva nova, que envolve um direito subjetivo (direito a uma prestação) concernente ao crédito tributário³²³⁻³²⁴ —, o prazo que o titular dispõe para exercê-lo é de natureza *decadencial* (art. 173 do CTN). Realizado o lançamento e constituída a situação jurídica concernente ao crédito tributário, por ser este direito a uma prestação (exigível e quantificada), passa a fluir para o seu titular o prazo de *prescrição* para o exercício da pretensão (art. 174 do CTN).

A obrigação tributária, portanto, surgirá da ocorrência (efetiva ou presumida) do fato gerador descrito na norma tributária com a qualificação de ato-fato jurídico — porque abstraída, para efeitos tributários, a vontade manifestada pelo sujeito na formação do ato jurídico em sentido amplo que lhe serve de base. Essa obrigação, contudo, é em caráter geral, ilíquida e inexigível. A liquidação e a exigibilidade advirão por meio da prática do lançamento, com a realização das atividades e atos indicados no art. 142 do CTN, por parte do sujeito competente, cuja eficácia é constituir o crédito tributário.

A eficácia do lançamento no direito brasileiro, portanto, marca-se principalmente — e não exclusivamente — pela declaratividade (da obrigação tributária) e pela constitutividade (do crédito tributário).

Ainda a esse propósito, convém ressaltar que o direito positivo brasileiro contempla três espécies de lançamento: o lançamento por declaração, o lançamento por homologação e o lançamento de ofício (direto ou em revisão).

³²³ Cf. NAWIASKY, Hans. *Teoria general del derecho*. Traducción de la segunda edición en lengua alemana José Zafra Valverde. Granada: Comares, 2002, p. 174.

³²⁴ Cf. MACHADO, João Baptista. *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 85.

Na primeira espécie, cumpre ao sujeito passivo fornecer ao fisco elementos com base nos quais verificará a ocorrência do fato gerador e quantificará a prestação tributária, tornando-a exigível, notificando o sujeito passivo para pagamento (art. 147 do CTN).

No caso do lançamento por homologação, a norma tributária formal atribui ao sujeito passivo ou a terceira pessoa o dever de realizar a apuração do valor da prestação tributária e efetuar o respectivo pagamento, cabendo à administração fazendária uma ulterior atividade de verificação de regularidade dos atos praticados, de modo que, reconhecendo-a, realiza a homologação expressa dos atos praticados; constatando alguma irregularidade, realiza a administração pública o lançamento de ofício em revisão, constituindo o crédito tributário (art. 150 do CTN). Caso decorram cinco anos contados da ocorrência do fato gerador sem que a autoridade fazendária realize essa verificação, considera-se que a homologação se deu de maneira tática (art. 150, § 4.º do CTN).

Por fim, no caso do lançamento de ofício (art. 149 do CTN), as hipóteses se dividem em duas grandes categorias: i) a primeira, quando a lei determina para o tributo que cabe à administração, com base em dados previamente fornecidos, realizar os atos a que a regra do art. 142 do CTN alude, notificando, após, o contribuinte para efetuar o pagamento (art. 149, inciso I, do CTN); ou para impor a obrigação tributária principal consistente na penalidade pecuniária cominada ao descumprimento de obrigações acessórias (art. 149, inciso VI, do CTN); ii) a segunda integrada por hipóteses em que o lançamento é realizado pelo fisco de modo supletivo, porque não se realizou regularmente nas modalidades de lançamento por declaração (art. 149, incisos II, III e IV, do CTN), lançamento por homologação (art. 149, incisos V e VII, do CTN) e, até mesmo, lançamento de ofício (art. 149, incisos VIII e IX, do CTN).

Conquanto o disposto no art. 142 do CTN, no sentido de que “[c]ompete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”, instaurou-se na recente jurisprudência pátria a discussão no sentido de qual seria a eficácia jurídica decorrente da declaração prestada pelo sujeito passivo, na hipótese do art. 150 do CTN, desacompanhada do respectivo pagamento do tributo: exigiria que o fisco lavrasse um auto de infração, lançando de ofício em revisão, ou dispensaria qualquer outra formalidade, considerando-se constituído o crédito nos termos da declaração.

Partindo-se do pressuposto de que o art. 142 do CTN, a rigor, traz uma regra acerca do lançamento, tal como o fazem outros dispositivos (arts. 143 a 150 do CTN), a autoridade administrativa seria um dos sujeitos dotados de competência administrativa para constituir o crédito por intermédio do lançamento. Nessa mesma linha, o art. 150 do CTN, por sua vez, atribui, de igual sorte, essa competência ao contribuinte para a realização do lançamento do crédito tributário por meio das declarações fiscais alusivas a ocorrência do fato gerador e a quantificação da prestação tributária³²⁵. Tema este que será mais bem enfrentado no capítulo 5 deste trabalho.

O entendimento jurisprudencial, portanto, aponta no sentido de que o sujeito passivo da obrigação tributária tem competência para realizar todas as providências próprias do lançamento, constituindo o crédito tributário. Isso porque, conforme bem registra Marco Aurélio Greco, o próprio conceito de lançamento no direito tributário brasileiro ainda está a reclamar maior precisão pela doutrina³²⁶.

Assim, em conclusão, tem-se o seguinte *iter* da fenomenologia tributária: (i) com a ocorrência, no plano dos fatos, da hipótese exaustivamente prevista no tipo legal tributário, concretiza-se a incidência da norma tributária, juridicizando aquele, tornando-o fato jurídico, cuja eficácia imediata é fazer surgir a obrigação tributária referente à prestação pecuniária tributária, porém ainda em caráter geral e abstrato, porque ilíquida e inexigível essa prestação; (ii) ao lado disso, o fato gerador da obrigação tributária ainda faz surgir uma outra relação jurídica, cujo conteúdo afigura-se formal e sofre variação, a depender do tipo de lançamento a que está sujeito o tributo: (a) caso se trate de lançamento de ofício, o contribuinte ou responsável tributário se encontra sujeito ao exercício do direito potestativo da administrativo de constituir o crédito tributário por intermédio do lançamento; (b) caso se trate de lançamento por declaração, impõe-se ao sujeito passivo um dever formal no sentido de fornecer ao fisco elementos necessários para a individualização e quantificação da prestação tributária; (c) caso

³²⁵ Em sentido contrário, afirmando que os atos praticados pelo sujeito passivo não se confundem com o lançamento, BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 369-70; XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 80-85. JARACH, Dino. *El Hecho imponible*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001, p. 35-6.

³²⁶ O autor chega duas conclusões no sentido de que: 1) apesar da importância da definição de lançamento contida no CTN e da elaboração doutrinária a respeito, este continua sendo um tema em aberto; 2) não existe um *modelo* de lançamento com características da existência necessária; que é o lançamento e quais são suas características depende da maneira como o Direito Positivo configura o fenômeno tributário (cf. GRECO, Marco

se trate de lançamento por homologação, surge para o sujeito passivo o dever de realizar todos os atos de quantificação da prestação tributária e efetuar o respectivo pagamento, cabendo ao fisco, em momento posterior, a competência de verificar a regularidade dos atos praticados pelo sujeito passivo, efetuando o lançamento de ofício em revisão, se for o caso; ainda nas hipóteses de lançamento por homologação, mesmo que à declaração não se siga o pagamento, o crédito tributário estará regulamente constituído por meio da declaração, não havendo outra providência a ser adotada pelo fisco senão a inscrição em dívida ativa para ulterior cobrança em execução fiscal (súmula 436 do STJ); (iii) tem-se, assim, a constituição da situação jurídica tributária referente ao crédito tributário, que pode ser conceituado como a obrigação tributária quantificada e dotada de exigibilidade.

O presente trabalho centra-se na análise no fato gerador, cuja eficácia jurídica principal é o nascimento da obrigação tributária (art. 113 do CTN). Não se constituem mote central as relações entre a obrigação tributária e o crédito tributário, malgrado no capítulo 5, concernente às conseqüências da classificação do fato gerador da obrigação tributária como ato-fato jurídico, questões relacionadas com a interpretação do fato gerador por ocasião do lançamento, bem como o regime jurídico do crédito tributário sejam enfrentadas ao longo da argumentação.

4. ENQUADRAMENTO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NA TEORIA DO FATO JURÍDICO.

Estabelecidas as principais premissas de análise, há suficiente embasamento dogmático para a defesa do ponto de vista central do presente trabalho: o invariável enquadramento do fato gerador da obrigação tributária principal concernente ao tributo como um ato-fato jurídico, segundo o direito tributário positivo brasileiro³²⁷.

No percurso de cumprimento específico desse mister, há de se firmar que, na ciência jurídica positiva, a atividade de classificação, como um método de estudo que é, qualifica-se como uma atividade jurídico-positiva, calcada predominantemente nos elementos fornecidos pelo direito positivo tomado como referência.

Com uma visão parcial dessa premissa, entretantes, parte considerável da doutrina, talvez no lúdimo propósito de não se comprometer com assertivas generalizantes, optou por, a respeito da temática ora enfrentada, indicar que o fato gerador da obrigação tributária respeitante ao tributo poderia ser considerado ora como um ato jurídico *stricto sensu*, ora como um negócio jurídico, ou, ainda, como um fato jurídico em sentido estrito, a depender de qual tenha sido o fato jurídico em sentido amplo — porque já juridicizado por normas jurídicas integrantes de outros ramos do direito — cuja ocorrência foi tomada pelo legislador tributário como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

Nesse quadro, há de se investigar o real significado da afirmativa no sentido que toda e qualquer obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, para cujo surgimento a vontade do sujeito que realizou o fato descrito em lei é absolutamente irrelevante. Nesse passo, dois dispositivos integrantes do conjunto de normas gerais de direito tributário sobrelevam em importância; são eles os arts. 118 e 126 do CTN. Segundo o primeiro, para a definição legal do fato gerador são irrelevantes tanto a validade jurídica como a natureza do objeto e efeitos dos atos efetivamente praticados pelo sujeito passivo, bem como os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. De acordo com o art. 126 do CTN, por sua vez, a capacidade

³²⁷ Interessante é a observação de José Souto Maior Borges: “Uma regra de ouro no trabalho científico: quando, numa determinada ciência empírica, como a ciência jurídica em sentido estrito, uma teoria inovadora reveste-se de um nível superior de universalidade, vale dizer, é mais abrangente que a teoria antiga, há sempre uma correção da velha teoria pela nova e essa correção consiste em explicar, a teoria nova, todas as hipóteses explicadas pela teoria velha e mais outras que a velha teoria não pôde explicar”. (*Obrigação tributária (uma*

tributária passiva não se subordina à existência de capacidade civil das pessoas naturais, assim como não tem relevância a circunstância de se achar a pessoa natural sujeita a sanções que privem ou limitem o exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou que impliquem alguma sorte de restrição quanto à administração direta de seus bens ou negócios (incisos I e II³²⁸). São os principais fundamentos dogmáticos para a tese defendida.

Como premissa para o desenvolvimento do raciocínio, há de se firmar que essas duas normas têm natureza de norma geral e, como tal, *status* de lei complementar.

Desde a CF/67, a lei complementar é considerada uma lei diferenciada em relação à chamada lei ordinária. Isso porque (i) sob o ponto de vista formal, exige um quorum qualificado de deliberação (maioria absoluta dos membros de cada Casa do Congresso Nacional — art. 53 da CF/67 e art. 69 da CF/88), e, (ii) sob a perspectiva material, é a que, como a própria expressão induz, visa complementar a Constituição, ajuntando-lhe normatividade ou operacionalizando-lhe os comandos, no que concerne, sempre, à matéria expressamente referida por ela (Constituição) como conteúdo de espécies normativas desse jaez³²⁹⁻³³⁰.

Em obra dedicada à lei complementar tributária, José Souto Maior Borges alude à existência (i) de um conceito de lei materialmente complementar à Constituição, como sendo aquela que completa dispositivo constitucional não auto-executável, e (ii) de um conceito de lei formalmente complementar à Constituição, como sendo aquelas que devem ser ditadas pelas autoridades criadas pela Constituição dentro da esfera de competência a elas atribuídas, dentro do procedimento específico definido na CF³³¹.

As leis complementares expedidas pela União com base em disposições constitucionais podem ser de âmbito federal ou de âmbito nacional. Malgrado emanada do mesmo órgão federativo central — a União —, a lei complementar pode está a vincular os sujeitos no

introdução metodológica). 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 95).

³²⁸ O inciso III ainda atribui irrelevância, para efeito de gozo da capacidade tributária passiva, à circunstância “de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”.

³²⁹ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 217.

³³⁰ “toda aquela que contempla a matéria a ela entregue de forma exclusiva e que, em consequência, repele normas heterogêneas, aprovada mediante um *quorum* próprio de maioria absoluta”. Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar — teoria e comentários*. 2.^a ed. rev. amp. São Paulo: Celso Bastos, 1999, 47-48.

âmbito do território nacional, em um dado espaço de tempo, sem que, contudo, seja vinculativa para as demais pessoas políticas da federação, quais sejam, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios; aqui, ter-se-ia uma lei complementar federal.

De outra parte, a lei complementar poderia emanar da União com a pretensão de vincular, também, as pessoas políticas integrantes da federação, de modo a submeter seus poderes constituídos (Legislativo e Executivo) ao seu conteúdo. Dito de outro modo, a lei complementar de caráter nacional vinculará os legisladores estaduais, distritais e municipais quando do exercício de sua competência legislativa (e registre-se que a tributária é uma competência legislativa), além de vincular, também, o Executivo.

Isso porque a estrutura do Estado federal é marcada pela co-existência de três ordenamentos jurídicos distintos: a) a constituição total, que abrange a constituição da União e os princípios fundamentais das constituições dos Estados-membros; b) a ordem jurídica da União, composta pelas normas que resultam do exercício de sua competência, delimitada pela Constituição; c) a ordem jurídica dos Estados-membros, integrada pelas suas constituições, segundo os limites de sua competência. Daí resultam, respectivamente: (i) ordem nacional (do Estado federal); (ii) simplesmente federal (da União); (iii) estadual (dos Estados). Nessa ordem de idéias, as leis complementares nacionais integram a primeira categoria, visto que, “[a] matéria regulada em lei nacional é aplicável pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, ao contrário do que sucede com as leis simplesmente federais que se limitam, consoante exposto, a vincular os jurisdicionados e administrados da União”³³².

Tal como ocorre com outros temas tratados pelo texto constitucional, a matéria tributária também tem um segmento entregue à regulação exclusivamente mediante lei complementar. A CF/67 foi a primeira a prever a lei complementar e, quanto à matéria tributária, já impunha no seu art. 19, § 1.º, a reserva para a disciplina de normas gerais de direito tributário para a disposição sobre os conflitos de competência tributária entre os entes políticos e para a regulação das limitações constitucionais do poder tributário. Além disso, confiou à lei complementar o poder de criar empréstimos compulsórios (art. 19, § 4.º) — à vista,

³³¹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 31-33.

³³² Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 68.

obviamente, dos respectivos pressupostos constitucionais — e a concessão de isenções heterônomas³³³ (art. 20, § 2.º), dentre outras³³⁴.

A CF/88 manteve a competência de lei complementar para tais temas — reduzindo apenas as hipóteses de isenções heterônomas (art. 155, §2.º, XII, *e*, § 3.º, II) — conforme se observa, principalmente, nos arts. 146, 146-A e 148.

A função da lei complementar em matéria tributária, a rigor, pode assim ser definida: a) estabelecer normas gerais, que serão observadas por todos os entes políticos no exercício da respectiva competência tributária; b) dirimir os conflitos de competência entre os entes, delimitando as respectivas regras; c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; d) instituir tributos específicos; e) estabelecer tratamento tributário diferenciado e favorecido; f) estabelecer critérios especiais de tributação (art. 146-A)³³⁵.

A lei complementar em matéria tributária, de regra, tem âmbito nacional. Com efeito, quando o art. 146 da CF/88 reserva-lhe os misteres de cuidar das limitações constitucionais ao poder de tributar, de dirimir os conflitos de competência e de expedir normas gerais de direito tributário, atribui à União a competência de expedir norma jurídica à qual deverão se vincular os órgãos legislativos federal, estaduais, distrital e municipais, ao exercerem a respectiva competência tributária.

O CTN, pois, cumpre, basicamente, os três primeiros papéis. Editado como lei ordinária (Lei Federal n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), foi recepcionado desde a CF/67 com o status de lei complementar em relação às matérias assim constitucionalmente reservadas. Nesse particular, pois, é uma lei complementar de âmbito nacional.

Ao dispor sobre normas gerais de direito tributário, o CTN cumpre, nesse particular, a função de normas de estrutura do sistema jurídico tributário³³⁶. Quando se afirma que tais normas gerais cumprem a função de normas de estrutura está a dizer que orientam os entes dotados de

³³³ Diz-se heterônoma aquela concedida por ente diverso daquele que detém a competência para instituir o tributo co-respectivo.

³³⁴ Vide arts.24, § 4.º, art. 25, inciso II, da CF/67.

³³⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 133 - 141.

³³⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3.ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 386-390.

competência tributária no exercício desta, impõe limites e linhas de orientação obrigatórias, de modo que, tanto na elaboração da norma geral e abstrata, como na construção da norma individual e concreta por parte do intérprete-aplicador da norma tributária, suas prescrições não de ser obedecidas estritamente. Normas de estrutura são aquelas que, dentro da dinâmica jurídica, têm por objeto a produção de outras normas jurídicas (gerais e abstratas ou individuais e concretas).

Essas normas gerais encartadas no CTN, por óbvio, fornecem a configuração do sistema tributário nacional, de modo que, nenhum ente da federação, no exercício da competência tributária ou da capacidade tributária ativa, pode adotar postura que conflite, no todo ou em parte, com estas disposições.

No percurso hermenêutico — e da produção de normas gerais e abstratas e de normas individuais e concretas — deve-se partir do texto constitucional para as normas gerais inseridas em leis complementares e, daí, para as leis ordinárias e demais atos infralegais, sempre realizando uma verificação de compatibilidade entre a norma descendente e a norma ascendente, segundo a dinâmica jurídica exposta por Hans Kelsen.

Nessa linha de pensamento, enquanto estiverem vigentes como normas gerais de direito tributário — e, portanto, de caráter nacional, vinculando o poder legislativo dos entes políticos tributantes — disposições com teor no sentido das regras dos arts. 118, 126, incisos I e II, do CTN, é possível afirmar que, segundo o direito positivo brasileiro, o fato gerador da obrigação tributária pode ser considerado, invariavelmente, um ato-fato jurídico.

4.1. A CLASSIFICAÇÃO COMO UMA ATIVIDADE DE BASE JURÍDICO-POSITIVA.

O tema central do presente trabalho — o enquadramento do fato gerador da obrigação tributária principal concernente ao tributo como ato-fato jurídico —, sob o um enfoque extremamente reducionista, envolve um exercício de classificação. Por esse motivo, no capítulo dedicado à fundamentação medular da tese, calham breves considerações em derredor dessa atividade metodológica.

O ato de classificar, como cediço, não é um instrumento metodológico próprio ou exclusivo da ciência jurídica, mas uma importante ferramenta da metodologia em geral no cumprimento da tarefa de conhecer determinados objetos de estudo, agrupando-os segundo comunidade de elementos, funções, efeitos ou qualquer outro critério que se repute relevante.

Conforme advertiu Genaro Carrió, os juristas depositam fé em que as classificações constituem uma verdadeira forma de agrupar as regras e os fenômenos jurídicos, em vez de considerar aquelas (as classificações) um simples meio para melhor compreender estes. Assim, condena a conclusão de que os fenômenos jurídicos devam se acomodar às classificações e não estas àqueles³³⁷.

A tarefa de classificar, na fenomenologia jurídica, compreende uma atividade que exige, previamente, a conceituação de cada figura, com a identificação dos pressupostos, requisitos e condições, para, em um segundo momento, reunir na mesma categoria aquelas figuras que guardam identidade ou semelhança profunda quanto àqueles e em categorias distintas os que apresentam dessemelhanças. A vinculação, portanto, de uma figura a uma categoria fará com que ela se submeta, em regra³³⁸, às disposições jurídicas dessa categoria; na compreensão do direito as classificações têm suma importância, pois o direito opera por classificações³³⁹; e as classificações, a rigor, se definem com *base* nas disposições do direito positivo.

³³⁷ Cf. CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y language*. 4.ª ed. *Corregida e aumentada*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 99-100: “Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quien las formula, e a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables(...) Decidirse por una clasificación no es como pregerir un mapa fiel a uno que no lo es. Porque la fidelidad o infidelidad del mapa tiene como *teste* una cierta realidad geográfica, que sirve de tribunal inapelable, con sus ríos, cabos e cordilleras reales, que el buen mapa recoge y el mal mapa olvida. Decidir-se por una clasificación es más bien como optar por el sistema métrico decimal frente al sistema de medición de los ingleses. Si el primero es preferible al segundo no es porque aquél sea verdadero y éste falso, sino porque el primero es más cómodo, más fácil de manejar y más apto para satisfacer con menor esfuerzo ciertas necesidades o conveniencias humanas.

Las disputas clasificatorias de los juristas pueden ser interminables si en lugar de allegar argumentos valorativos en de un modo de clasificar, los contendores se empeñan en mostrar que la clasificación propia — y no la ajena — refleja la verdadera ‘naturaleza de las cosas’, o es la única clasificación compatible con la ‘esencia’ de los objetos clasificados. Mucho tiempo y mucha tinta de habrían ahorrado con sólo recordar cosas tan simples”.

³³⁸ Diz-se “em regra” porque o próprio ordenamento jurídico pode contemplar hipóteses em que, embora determinado instituto jurídico tenha natureza jurídica que o insere em determinada categoria, a norma jurídica mande aplicar a ele regime jurídico próprio de outra categoria jurídica. Assim, por exemplo, o empresário individual que, em nosso direito, pertence à categoria das pessoas físicas para fins de direito civil — tanto é que, em regra não detém dois patrimônios (exceção feita à novel figura da empresa individual de responsabilidade limitada — art. 44, inciso VI, e 980-A, do CC/2002, introduzidos pela Lei Federal n.º 12.441/2011) — mas, para fins tributários, o ordenamento se lhe manda aplicar o regime tributário da pessoa jurídica, por imperativo de isonomia tributária.

³³⁹ Cf. BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 265-6. “O direito,

Isso não significa dizer que as classes são compostas também apenas e tão somente por conceitos jurídicos positivos. Há classes cujo conceito é lógico-jurídico: a exemplo do próprio conceito de cada uma das espécies de fato jurídico consideradas no capítulo 2 deste trabalho (fato jurídico em sentido estrito, ato jurídico em sentido amplo, ato-fato jurídico, ato jurídico em sentido estrito, negócio jurídico etc). Cada classe, pois, ostenta conceito lógico-jurídico; o enquadramento de cada fenômeno jurídico em cada qual de suas classes, contudo, é uma atividade que dependerá inevitavelmente do exame do direito positivo.

O “material” a classificar — o que será objeto de classificação — advém do direito positivo, de modo que é justamente com base nos dados fornecidos por este que o cientista do direito — que trabalha com proposições descritivas acerca do ordenamento — deve laborar no momento em que realiza a segregação dos objetos (fenômenos jurídicos) sob as categorias jurídicas. As classes poderão ter conceito lógico-jurídico, conforme explicitado acima, ou jurídico positivo (tal como ocorre, por exemplo, com a classificação das espécies tributárias consagrada, inclusive, pelo STF³⁴⁰: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais).

Na análise desse material, o cientista deve estar atento às regras que determinam a dinâmica jurídica: o ordenamento como um sistema concatenado de normas jurídicas — completo (sem lacunas), unitário (marcado por uma hierarquia de normas) e coerente (livre de contradições)³⁴¹ —, dispostas em escalonamentos, de modo que cada uma dessas normas tem o seu modo de produção e os limites de seu conteúdo adrede traçadas por uma norma que ocupa um patamar hierárquico superior, de sorte que cada qual busca seu fundamento de validade na(s) norma(s) que lhe é(são) superior(es). Essa concepção dinâmica do direito, por se aplicar a toda e qualquer norma posta no sistema jurídica, alcança, outrossim, a constituição que, por sua vez, tem seu fundamento de validade em uma norma que Kelsen qualificou como

‘embasado por uma rede de conceitos que lhe confere sua organização intelectual’, opera mediante *classificações* dos fatos, das circunstâncias, das noções etc. consoante as semelhanças e a vinculação deles com modelos, de modo que basta qualificar uma situação jurídica relativamente a estas ou àquelas categorias para lhe aplicar o regime delas” (p. 252).

³⁴⁰ RE 138.284-CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DOJ 28/08/92.

³⁴¹ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10ª ed. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p. 34-35. Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007 p. 187-188.

fundamental, porque é a base da constituição e, portanto, de todo o sistema jurídico, e pressuposta, porque não decorre de um ato de positividade, mas antecede a todo e qualquer ato de criação do direito, inclusive da própria constituição, justamente por ser pressuposta³⁴², embora reconheça o autor tcheco que “na pressuposição da norma fundamental não é afirmado qualquer valor transcendente ao Direito positivo”³⁴³. Enquanto Kelsen defende ser a norma fundamental pressuposta, Bobbio defende que ela se trata de uma norma posta por um ato de poder³⁴⁴. A norma fundamental, a rigor, é um elemento de fechamento lógico do sistema, segundo Lourival Vilanova, na medida em que confere ao pensamento de Kelsen coesão³⁴⁵.

Examinando a dinâmica jurídica tributária sob a perspectiva da construção de normas gerais abstratas, tem-se que o ponto de partida é a constituição, que fundamenta — como grande repositório de poder jurídico decorrente da soberania, da qual é titular o povo (art. 1.º, parágrafo único, da CF/88) —, reparte por intermédio da competência tributária e limita por meio de normas-regra e normas-princípio nela dispostos o poder de tributar.

³⁴²Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 221-222: “Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela vida de um raciocínio lógico do de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada - em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta. [...] A norma fundamental de uma ordem jurídica não é uma norma material que, por o seu conteúdo ser havido como imediatamente evidente, seja pressuposta como a norma mais elevada da qual possam ser deduzidas - como o particular do geral - normas de conduta humana através de uma operação lógica. As normas de uma ordem jurídica têm de ser produzidas através de um ato especial de criação². São normas postas, quer dizer, positivas, elementos de uma ordem positiva. Se por Constituição de uma comunidade se entende a norma ou as normas que determinam como, isto é, por que órgãos e através de que processos - através de uma criação consciente do Direito, especialmente o processo legislativo, ou através do costume - devem ser produzidas as normas gerais da ordem jurídica que constitui a comunidade, a norma fundamental é aquela norma que é pressuposta quando o costume, através do qual a Constituição surgiu, ou quando o ato constituinte (produtor da Constituição) posto conscientemente por determinados indivíduos são objetivamente interpretados como fatos produtores de normas; quando - no último caso - o indivíduo ou a assembléia de indivíduos que instituíram a Constituição sobre a qual a ordem jurídica assenta são considerados como autoridade legislativa. Neste sentido, a norma fundamental é a instauração do fato fundamental da criação jurídica e pode, nestes termos, ser designada como constituição no sentido lógico-jurídico, para a distinguir da Constituição em sentido jurídico-positivo. Ela é o ponto de partida de um processo: do processo da criação do Direito positivo. Ela própria não é uma norma posta, posta pelo costume ou pelo ato de um órgão jurídico, não é uma norma positiva, mas uma norma pressuposta, na medida em que a instância constituinte é considerada como a mais elevada autoridade e por isso não pode ser havida como recebendo o poder constituinte através de uma outra norma, posta por uma autoridade superior”.

³⁴³ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6.ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 225.

³⁴⁴ Cf. PIMENTA, A. Validade da norma jurídica. In *A validade e a eficácia das normas jurídicas*. Coordenador Renan Lotufo. Barueri: São Paulo, Manole, 2005, p. 69.

³⁴⁵ Cf. “Teoria da norma fundamental”. In *Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1*. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 313: “Como o sistema requer um ponto-origem, e não se dilui numa seqüência interminável de antecedentes, há que se deter *por uma necessidade gnosiológica*, numa norma fundante, que não é positiva, por não ter uma sobrenorma da qual seja aplicação. É uma norma pressuposta, uma *hipótese-limite* que confere

Além disso, a constituição comete à lei complementar nacional a tarefa de tratar — dentre outras matérias relativas à tributação — das normas gerais de direito tributário, em cujo conteúdo estão (i) a definição de tributos e das espécies tributárias; (ii) a compostura jurídica básica (fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes) dos impostos discriminados pelo texto constitucional — e que poderão ser qualificadas como leis orgânicas dos respectivos tributos tratados (*e.g.*, Lei Complementar n.º 116/2003 para o ISSQN, Lei Complementar n.º 87/1996, para o ICMS) —; e, também, (iii) a disciplina geral acerca da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

A lei complementar nacional a cumprir o mister concernente às normas gerais de direito tributário é o CTN, cujo Livro Segundo, inclusive, tem título homônimo. Dessa forma, cada ente tributante, no exercício da competência tributária, deve observar rigorosamente o que a CF traz quanto à delimitação daquela, os valores protegidos por intermédio dos princípios constitucionais inseridos no Título relacionado com a tributação e demais direitos fundamentais espreitados pelo texto constitucional.

Além disso, devem-se respeitar rigorosamente, na construção tanto de normas jurídicas tributárias gerais e abstratas como de normas jurídicas tributárias individuais e concretas, as disposições relativas às normas gerais de direito tributário, as disposições de caráter geral contidas em lei complementar. A interpretação necessária das disposições constantes no ordenamento jurídico no ato de produção de outras normas jurídicas gerais e abstratas — no exercício da competência tributária — ou no ato de aplicação dessas para a produção de normas individuais para casos concretos, deve-se orientar pelas normas gerais. Estas devem orientar o enquadramento do fato jurídico tributário, por exemplo, na(s) categoria(s) existente(s) na doutrina mais útil(eis).

O cientista do direito, por sua vez, desempenhando seu labor de examinar e descrever o fenômeno tributário, ao realizar a identificação de conceitos, a construção de categorias jurídicas e realização de classificações a fim de servir de importante instrumento de estudo, tem de partir inexoravelmente dessas disposições do direito positivo sobre o tema. O ato de classificar, que serve à compreensão do fenômeno jurídico, tem de ter por espeque e guardar coerência com o direito positivo.

Dá a compreensão acerca da qualificação de (in)utilidade das classificações realizadas: se a classificação guardar respaldo no direito positivo, será útil; se não, certamente não terá serventia para a resolução das questões jurídicas que surgirão na práxis.

4.2. O SENSO COMUM TEÓRICO: O FATO GERADOR ORA COMO ATO JURÍDICO EM SENTIDO ESTRITO, ORA COMO FATO JURÍDICO EM SENTIDO ESTRITO.

Conforme já fora dito neste trabalho, o direito tributário é considerado um direito de superposição ou — de sobreposição — na medida em que, na eleição de fatos que, uma vez concretizados no plano fenomênico, darão ensejo ao surgimento da relação jurídica tributária relativa à obrigação tributária, vale-se de realidades já normatizadas, por outros ramos do direito³⁴⁶.

Não à toa o próprio artigo 116 do CTN, ao tratar do momento de ocorrência do fato gerador, segrega a regra em duas hipóteses: uma para as situações de fato (inciso I) e outra para as situações jurídicas (inciso II). As situações jurídicas a que alude o dispositivo são exatamente as dizem respeito à eficácia jurídica de determinados fatos (em sentido amplo) já juridicizados por normas que integram outros ramos do direito. A norma jurídica tributária, tal como fazem outras pertencentes aos demais ramos do direito, põe, amiúde, como pressuposto para sua incidência, outros fatos jurídicos ou as situações jurídicas ou relações jurídicas que deles emergiram.

Examinando algumas hipóteses de incidência tributária, tem-se, por exemplo, que o imposto sobre movimentações financeiras tem por fato gerador as operações de crédito, câmbio, seguro ou as relativas a títulos ou valores mobiliários; o imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso de direitos reais relativos a bens imóveis, exceto os de garantia; o ISSQN, o ICMS. Observe-se que cada fato deste já é objeto de juridicização pelo direito civil e/ou pelo direito empresarial; com efeito, referem-se a negócios jurídicos, na medida em que consistem em manifestações de vontade — ou, mais precisamente,

³⁴⁶ Aludindo a ideias gerais sobre a previsão normativa como *fattispecie*, João Baptista Machado afirma que “[a]o falar dos ‘factos’ a que alude ou faz referência a *facti-species* importa estar se sobreaviso contra a enorme ambigüidade da palavra ‘facto’. Desde logo, importa lembrar que entre esses factos a que se refere a *facti-species* podem figurar dados normativos, isto é, qualidades, situações ou posições jurídicas que, por seu turno, são já o

declarações de vontade — manifestadas por sujeitos de direitos no sentido de que se atingirem determinados fins previstos em direito e por aqueles, participantes do negócio, queridos e regulados.

Analisando a hipótese de incidência de alguns impostos diretos, por exemplo, verifica-se que a norma tributária põe como fato gerador algumas situações jurídicas. Vale dizer, elege como pressuposto objetivo para o nascimento da relação jurídica tributária a eficácia jurídica de determinadas fatos já juridicizados por normas integrantes de outros ramos do direito. É o caso, por exemplo, do IPTU e do ITR, que se referem, respectivamente, ao imóvel localizado em zona urbana e ao imóvel situado em zona rural, e têm por aspecto material da hipótese de incidência a propriedade, o domínio útil e a posse (*ad usucapionem*) — todos eles situações jurídicas unissubjetivas decorrentes da incidência da lei civil sob determinados fatos aos quais se lhes atribui essa eficácia jurídica constitutiva.

Tal fenômeno não se dá apenas no tocante aos impostos. As normas jurídicas que constroem a hipótese de incidência de outras espécies tributárias também, amiúde, se valem de realidades já juridicizadas por outros ramos do direito. As taxas, por exemplo, são cobras em função da prestação efetiva ou da disponibilização de serviços públicos específicos e divisíveis, pela pelo exercício regular do poder de polícia; fatos esses, pois, inteiramente regulados pelo direito administrativo — muito embora o próprio CTN aponte o conceito de cada um desses institutos para fins de incidência tributária (arts. 78 e 79).

Algumas espécies de contribuições especiais, por sua vez, têm por fato gerador realidades disciplinadas por outros ramos do direito; a contribuição social previdenciária, por exemplo, tem por fato gerador os pagamentos de natureza salarial feitos a empregados e trabalhadores autônomos — o que já é regulado pelo direito do trabalho. Algumas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico têm por fato gerador a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível — realidades já disciplinadas pelo direito empresarial.

resultado da aplicação de outras normas jurídicas” (Cf. *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 80).

Resta saber, pois, nesse contexto, de que forma a lei tributária constrói esses fatos em sua *fattispecie*: considera-os como negócios jurídicos, atos jurídicos ou situações jurídicas, tal como se afiguram, v.g., para o direito civil, direito empresarial e de direito do trabalho — de onde são hauridos pela norma constitucional definidora da competência tributária —, como meros fatos em sentido estrito ou devem ser postos em uma outra categoria?

Muito embora, conforme dito na introdução desse trabalho, rareiem — quiçá faltem — obras que proponha a examinar o fato jurídico tributário sob a perspectiva da Teoria do Fato Jurídico, é possível encontrar algumas manifestações, implícitas ou explícitas, na doutrina pátria em derredor de seu enquadramento nas categorias de fato jurídico. É o que aqui se qualificou no título desse item e *sensu comum teórico*. A rigor, duas são as posições mais correntes: considerar o fato gerador da obrigação tributária como fato jurídico em sentido estrito, ou considerá-lo, ainda, como um ato jurídico em sentido estrito.

Amílcar de Araújo Falcão, em clássica obra sobre o fato gerador da obrigação tributária, afirma, desde antes da edição do CTN que “[é] o fato gerador um fato jurídico em sentido estrito”³⁴⁷, e não um ato jurídico ou um negócio jurídico. E o tributarista baiano, àquela época, já concluía que essa premissa se revela importante para a determinação de conseqüências como a interpretação e a aplicação da lei tributária (pelo método da interpretação econômica), solução dos problemas relacionados com a tributação dos atos nulos e anuláveis e das atividades ilícitas e, ainda, quanto aos poderes de investigação em caso de atos simulados³⁴⁸.

Em igual sentido, afirmando não ser o fato gerador da obrigação tributária um ato jurídico, mas um mero fato, Geraldo Ataliba afirma que o fato imponível é apenas um fato jurígeno, não sendo ato jurídico; ressalta, também, que não é mero fato econômico — pois se assim fosse, seria uma categoria desconhecida pelo direito³⁴⁹. Mesma ressalva faz Amílcar de Araújo Falcão, ao dizer se tratar de fato econômico de relevância jurídica³⁵⁰.

³⁴⁷ Cf. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 27. No mesmo sentido, p. 48. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 61 e 100.

³⁴⁸ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 48. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p.100.

³⁴⁹ Cf. *Hipótese de incidência tributária*. 6.^aed., 3.^a tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 71.

³⁵⁰ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 29: “Entenda-se bem a afirmativa que acabamos de fazer. Não se asseverou, aqui, como aliás

E, assim, arremata Geraldo Ataliba afirmando que quando a lei colocar como aspecto material da hipótese de incidência um fato que, para outros ramos, seja voluntário, para o direito tributário será simplesmente fato jurídico, sendo irrelevante sua classificação como voluntário ou não, pois a vontade somente tem relevância para a produção dos efeitos privados do negócio³⁵¹⁻³⁵².

Nesse mesmo sentido, Luis Eduardo Schoueri, apoiado em Alcides Jorge Costa. Segundo estes, os fatos jurídicos em sentido amplo poderiam ser classificados em fatos jurídicos em sentido, em cuja categoria estão os fatos que produzem efeito jurídico independentemente da vontade, e em atos jurídicos (em sentido amplo), manifestações de vontade aptas a produzirem efeito dentro dos limites da lei. Concluem que, como os efeitos tributários independem da vontade do indivíduo, os fatos jurídicos tributários afiguram-se, para o direito tributário, sempre como fato jurídico em sentido estrito, malgrado para os outros ramos do direito cujas normas também os juridicizaram, possam ser qualificados como atos jurídicos em sentido amplo (atos jurídicos em sentido estrito e negócio jurídico); a lei tributária os toma, sempre, como fato jurídico em sentido estrito³⁵³. Ressalta Alcides Jorge Costa que, quando um ato é transformado em fato por uma outra lei, apenas os efeitos são atingidos, e não a essência do ato, que continua a produzir os efeitos desejados pelas partes; por outro lado, por sofrer a incidência de uma outra norma (a tributária) que o atinge de modo global (inclusive a manifestação de vontade), entretanto, produzindo a eficácia tributária independentemente dessa vontade³⁵⁴.

fazem certos autores, ser o fato gerador simplesmente, um fato econômico, o que se afiguraria incorreto; sim, põe isso que, considerados pelo Direito para que se lhes confirmem efeitos ou que, considerados pelo Direito para que se lhes confirmem efeitos ou qualificações juridicamente relevantes, os fatos políticos, econômicos, sociais em geral, ou mesmo os do mundo físico, passam a conceituar-se como fatos jurídicos”. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 63.

³⁵¹ Cf. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ª ed., 3.ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 72.

³⁵² Calha o registro feito por José Souto Maior Borges: “Ensina reiteradamente a doutrina que o mal-denominado “fato gerador” (fato jurídico tributário), para o Direito Tributário, é sempre “fato”, ou seja, que o Direito Tributário encara as situações econômicas das quais decorre a exigência dos tributos sempre em seu aspecto material como “fatos”, mesmo quando o tributo recaia formalmente sobre “atos” ou “negócios jurídicos”. Pretende-se que o Direito Tributário encare as categorias jurídicas em sua substância econômica, e não em seu aspecto jurídico-formal”. (*Lançamento tributário*. 2.ª ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 269).

³⁵³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 435.

³⁵⁴ Cf. COSTA, Alcides Jorge. *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 435.

De outra parte, considerando o fato gerador da obrigação tributária como um fato integrante do mundo jurídico, com compostura próxima à de um ato jurídico, na medida em que é integrado por uma ação humana, porém com a atribuição de uma consequência jurídica independente da vontade do sujeito — i.e., o efeito tributário — parece ser a posição exposta por Alfredo Augusto Becker³⁵⁵.

Extreme de dúvidas, contudo, nessa ordem de idéias é que o fato gerador da obrigação tributária, nos contornos que lhe são dados pela norma tributária, não pode ser enquadrado como negócio jurídico, pois nesta categoria, como visto, a eficácia jurídica depende inexoravelmente da vontade manifestada pelos sujeitos na prática do negócio. A obrigação tributária, na condição de obrigação qualificada como *ex lege*, não sofre a interferência da vontade.

Nesse contexto, cumpre explicar o que significa dizer que a obrigação tributária é *ex lege*, sanando alguns equívocos que aparecem nesse particular.

4.3. SIGNIFICAÇÃO DA ASSERTIVA “A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É UMA OBRIGAÇÃO *EX LEGE*”.

Costuma-se afirmar, com a pretensão de conferir especificidade à obrigação jurídica, que esta é uma obrigação *ex lege*³⁵⁶, em contraposição às obrigações *ex voluntate*. Convém, pois, nesse passo, a razão dessa assertiva e dessa diferenciação.

Conforme já dito anteriormente, a obrigação jurídica é uma categoria eficaz, de modo que é resultado da juridicização de fato descrito em lei. Sendo efeito desse fato, cumpre verificar quando surge da manifestação de vontade dos sujeitos atuam neste fato, e quando exsurge de modo desvinculado do elemento volitivo. É a questão das fontes das obrigações.

³⁵⁵ Cf. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 327-328.

³⁵⁶ A título ilustrativo: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 1. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p.1. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 15.^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 246. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol II. São Paulo: Atlas, 2004, p.324. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27.^a ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006, p.144-145. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 435. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 141-142.

A primeira premissa que se deve estabelecer para o exame da questão é a seguinte: se toda eficácia jurídica decorre de um fato que, por ser contemplado na hipótese de uma norma jurídica, a produz; então, em última análise, a fonte das obrigações é a lei. O fato e/ou a vontade, sem a previsão normativa, seriam juridicamente anódinos; a fonte *remota* da obrigação jurídica, pois, é sempre a lei, conforme bem registra Alfredo Augusto Becker³⁵⁷. Esse critério, portanto, não seria útil para empreender uma classificação das obrigações e resultaria em trabalho infrutífero³⁵⁸.

Um elemento importante a influir na natureza da obrigação jurídica é, justamente, à fonte imediata; vale dizer, de onde provém *diretamente* a obrigação³⁵⁹. Aqui, há de se investigar o fato jurídico do qual a obrigação é eficaz com base no que fora fixado anteriormente neste trabalho. A fonte direta da obrigação é, portanto, o fato, cumprindo investigar a configuração jurídica deste para poder empreender uma classificação das obrigações de acordo com as fontes³⁶⁰⁻³⁶¹.

³⁵⁷ Cf. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 264-265.

³⁵⁸ Cf. CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4.ª ed. *Corregida e aumentada*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 99.

³⁵⁹ Nesse particular, cumpre ressaltar, na linha do que foi visto no primeiro capítulo do presente trabalho, que toda e qualquer obrigação tem como fonte remota a lei, muito embora dela nunca diretamente resultem; advêm as obrigações sempre de fatos jurídicos em sentido amplo, na medida em que a norma jurídica contempla essa obrigação como uma eficácia jurídica do fato. A classificação da obrigação dependerá, pois, da natureza desse fato (cf. LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 46-47).

Aqui, calha o magistério de Orlando Gomes, apoiado em Domenico Barbero: “Observe-se que as obrigações não nascem apenas dos *negócios jurídicos*. Outras fontes produzem-na. É verdade que jamais se originam direta e imediatamente da *lei*. Procedem sempre de um fato jurídico *lato sensu*, seja a declaração de vontade, seja uma situação de fato que a lei considera idônea a suscitar o comportamento típico do devedor. Há, portanto, *causas determinantes* das obrigações, não se devendo confundi-las com a *causa eficiente*, que é sempre a lei. Esses fatos constitutivos, condições determinantes, fontes ou causas geradoras podem ser situações que dão a impressão de que a obrigação nasce diretamente da lei, mas, em verdade, derivam do *fato condicionante*, que nem sempre é situação voluntária, mas, ao revés, determina comportamento indeclinável, como devedor, de quem nelas se encontra” (*Transformações gerais do direito das obrigações*. 2.ª ed. aum. São Paulo: RT, 1980, p. 166-167).

³⁶⁰ Cf. LÔBO, Paulo Luiz Netto. “Fatos jurídicos como fontes das obrigações”. In *Revisitando a teoria do fato jurídico — homenagem a Marcos Bernardes de Mello*. Fredie Didier Jr. E Marcos Ehrhardt Jr. (Coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2010, 497.

³⁶¹ Classificação que remonta o direito romano e até hoje inspira a codificação civil francesa bicentenária é aquela que divide as obrigações jurídicas, quanto às fontes, em categorias que decorrem de: (i) lei; (ii) contratos, (iii) quase-contratos; (iv) delitos; e (v) quase-delitos (cf CARBONNIER, Jean. *Droit civil. Vol. II: les biens, les obligations*. Paris: Quadrige Puf, 2004, p. 1929). Mezaud *et alli* segregam, nesse particular, (i) as obrigações voluntárias, que compreenderiam as contratuais e as que advêm de uma declaração unilateral de vontade; (ii) as obrigações não voluntárias (que chamou de *legais*), que compreenderiam as delituais, as quase-delituais, as quase-contratuais e as *legais* em sentido estrito, exemplificando esta última com a categoria de obrigação de alimentos (cf. MEAZAUD, Henri. MEAZAUD, Leon. MEAZAUD, Jean. CHABAS, François. *Leçons de droit civil. Tome II. Premier Volume. Obligations: théorie générale*. 9.ª ed. Paris: Montchrestien, 1998, p. 44-45)

Se seu elemento motriz é a vontade, porque o ordenamento jurídico permite que a declaração de vontade seja suficiente para produzir a eficácia jurídica concernente à obrigação — tal como ocorre no ato jurídico e no negócio jurídico —, diz-se que a obrigação é *ex voluntate*, eis que surgida da manifestação livre e consciente do sujeito no sentido de estabelecer um vínculo jurídico dessa natureza com outrem, tendo por objeto uma prestação de dar, fazer ou não fazer também especificada de acordo com a vontade.

Se, de outra banda, a obrigação nasce em função de um fato previsto em lei, sendo absolutamente irrelevante a declaração ou a manifestação de vontade no sentido de se produzir esse efeito jurídico, considera-se que a obrigação é *ex lege*, pois seu fundamento imediato é a lei que contempla o fato. Tanto num como noutro caso, a rigor, o fundamento constante é o fato jurídico; sem a ocorrência desse não há a eficácia jurídica concernente à obrigação; vale dizer, não surge a relação jurídica obrigacional.

Assim, a divisão entre obrigação *ex voluntate* e obrigação *ex lege* tem por critério o fato jurídico que lhe serve de fonte. Se a obrigação é um efeito produzido porque querido pelo(s) sujeito(s) envolvido(s), tem por fonte a vontade, inserindo-se na primeira categoria; é o que ocorre nos casos de negócios jurídicos. Se, entretanto, a obrigação surge pela concretização no plano fenomênico do fato descrito em lei, sendo irrelevante a vontade para caracterizá-la ou excluí-la, a obrigação tem caráter *ex lege*.

É absolutamente errôneo confinar as obrigações *ex voluntate* ao plano das relações privadas e as obrigações *ex lege* aos domínios do direito público. No campo do direito privado existem obrigações *ex lege*, a exemplo do dever de indenizar decorrente do ato ilícito, da obrigação de alimentos derivada das relações de parentesco (não à toa a doutrina a denomina de “alimentos legais”). Do mesmo modo, no campo do direito público existem as obrigações decorrentes de contratos administrativos que, não obstante às derrogações impostas à autonomia da vontade, deixam alguma margem de discricionariedade a esta.

A obrigação tributária, entretanto, decorre única e exclusivamente da concretização da hipótese de incidência no plano fenomênico. O sentido de se afirmar que é *ex lege* é exatamente o de expurgar a necessidade de manifestação de vontade para o seu nascimento, ou a influência do elemento anímico para a sua mensuração.

Segundo Albert Hensel, enquanto que nas obrigações de direito privado o conteúdo e o alcance da prestação devida se precisam, por regra geral, mediante declarações de vontade recíprocas do devedor e do credor, na obrigação tributária esse conteúdo e alcance derivam de lei; o fato tributário faz as vezes, no direito tributário das obrigações, do momento de exteriorização de vontade no direito privado³⁶².

A obrigação tributária, nesse diapasão, qualifica-se como *ex lege* exatamente porque o elemento volitivo que eventualmente se manifeste no contexto fático não tem relevância para o preenchimento do suporte fático da norma jurídica tributária e, menos ainda, para a produção de efeito concernente ao nascimento da obrigação tributária. Isso decorre dos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, acima referidos, bem como de normas gerais de direito tributário previstas no CTN, tais como as construídas a partir dos arts. 109, 110, 118 e 126; os dois primeiros já aludidos neste trabalho e estes dois últimos a serem tratados a seguir.

4.4. A VALIDADE E OS FATOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS. O ART. 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Conforme dito quando do exame do aspecto material da hipótese de incidência tributária, ao legislador, na construção dos tipos tributários, é vedado conferir aos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pelas normas definidoras de competência tributária a definição, o conteúdo e o alcance diversos daqueles conferidos pelo direito privado (art. 110 do CTN). A par disso, o art. 109 determina que os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, mas não influenciam na definição dos respectivos efeitos tributários.

Encarta-se ao trato dessas duas normas, em especial, a contida no art. 118 do CTN, cujo teor determina que, na interpretação da definição legal do fato gerador, devem ser abstraídos tanto a “validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou

³⁶² Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 153.

terceiros”, “natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”, bem como “dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

O dispositivo não tem por característica mais evidente a clareza; a redação poderia ser empreendida de forma mais inequívoca. Nada obstante, é com o que nele se contém que o seu intérprete há de laborar. Nesse contexto, há de se investigar qual foi o intento do legislador em expor uma regra que influísse tão fortemente na construção do tipo legal tributário, por intermédio da interpretação.

O *caput* do dispositivo indica que se trata de uma norma interpretativa; além disso, é uma norma geral de direito tributário, definida por lei complementar de caráter nacional e, portanto, cogente para o legislativo de cada ente tributante.

Como norma que orienta a interpretação de dispositivos legais, é dirigida tanto ao legislador que, quando da elaboração de outra norma geral e abstrata, deve estar atento ao que determina essa norma de interpretação, bem como à autoridade administrativa competente para interpretar as normas jurídicas tributárias de conduto, aplicando-as e, dessa forma, construindo normas individuais e concretas.

Ao determinar o modo de interpretação da definição legal do fato, a norma jurídica construída a partir do art. 118 se dirige ao intérprete-aplicador³⁶³ e põe, em sua consequência normativa, o dever de interpretar o fato independentemente da validade jurídica dos atos/negócios que subjazem, da natureza do seu objeto e dos seus efeitos; além disso, afirma que também devem ser abstraídos dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Na interpretação do dispositivo infere-se que o mandamento utilizou o verbo “abstrair”. Etimologicamente, o significado de abstrair³⁶⁴ é “não considerar; não se deter em; não levar em conta; alhear-se”³⁶⁵⁻³⁶⁶. Se o legislador assim fez, foi exatamente para deixar extirpado de

³⁶³ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 262.

³⁶⁴ Como verbo transitivo indireto sucedido de prenome, tal como empregado pelo legislador no dispositivo em comento.

³⁶⁵ HOUAISS, Antonio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004, p. 32.

³⁶⁶ Um dos autores do anteprojeto do CTN ainda vigente confirma que a intenção realmente foi esta: “Esse dispositivo, que traça norma de interpretação, não da lei mas do fato gerador, dispõe que a definição deste é de ser entendida abstraído-se da validade dos atos praticados e da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Ora,

dúvidas que, muito embora o direito tributário seja de superposição, quando o legislador fornece os elementos para a construção do tipo tributário valendo-se de figuras negociais ou de atos jurídicos em sentido estrito — porque já juridicizados por normas pertencentes aos outros ramos do direito—, o intérprete-aplicador da norma deverá ter em mente que não se cogitará da validade destes atos privados.

Conforme dito anteriormente nesse trabalho, somente se cogita de exame de validade nos atos lícitos e para os quais a vontade tenha alguma relevância. Na hipótese de atos ilícitos, de fatos jurídicos em sentido estrito e de atos para cuja perfectibilização do suporte fático — isso é, preenchimento com eficiência (sem vícios) — a vontade é absolutamente irrelevante, a exemplo do ato-fato jurídico, não se cogita de validade³⁶⁷.

Isso porque, nada obstante inválido, o ato ou negócio pode produzir efeito jurídico e, assim, fazer incidir a norma jurídica tributária. Observe-se, nesse particular, que os fatos jurídicos tributários têm como elemento material, amiúde, não os atos ou negócios jurídicos em si, mas os efeitos destes.

De rigor, não é a celebração de contrato de compra e venda mercantil que faz incidir a norma jurídica tributária concernente ao ICMS, mas a circulação jurídica de mercadoria (coisa móvel destinada à mercância); não é a celebração do contrato de prestação de serviço que constitui aspecto material, mas a prestação de serviços em si; do mesmo modo, não é contrato de compra e venda, contrato de permuta, contrato de doação que é necessário ao preenchimento do tipo tributário, mas a transmissão — onerosa, no caso de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis (ITIB/ITIV), ou gratuita no caso do imposto sobre transmissão *causa mortis* de doações — do bem; e, por fim, não é contrato de trabalho ou prestação de serviço por pessoa física que será fato gerador das contribuições sociais, mas o recebimento de verbas salariais e outros pagamentos que farão surgir esses tributos. Os efeitos destes atos, que podem se produzir independentemente da validade jurídica, é o que importa para efeito da incidência do fato tributário.

o verbo 'abstrair' significa 'ignorar, 'não levar em conta'' (SOUZA, Rubem Gomes de. *Pareceres 3 — Imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 221).

³⁶⁷ Por essa razão, conforme defender-se-á mais adiante, não é exatamente a regra do art. 118 do CTN que fundamenta a tributação sobre atos ilícitos.

O art. 118 do CTN evita que, na interpretação da hipótese de incidência tributária, seja questionada a validade jurídica dos atos jurídicos em sentido amplo que são utilizados pelo legislador; uma vez produzido o efeito que é próprio destes no mundo dos fatos — i.e., estabelecendo-se na realidade esse efeito — haverá a incidência da norma tributária; isto porque o que importa para esta é a *eficácia* do ato ou negócio jurídico³⁶⁸. E esta, a eficácia, pode se produzir independentemente da validade do ato jurídico³⁶⁹, eis que tanto o ato nulo como anulável podem produzir efeitos no plano da concreção, conforme visto anteriormente, neste trabalho.

Não se afirme, por outro lado, que, com isso, a lei tributária está dando relevância apenas a fatos econômicos. De rigor, quando a lei tributária toma esses eventos em seu suporte fático torna-os fatos jurídicos como resultado de sua incidência sobre eles. Fatos jurídicos esses que necessariamente envolvem atuação humana, pois a incidência tributária não recai sobre fatos que materializam acontecimentos naturais (fatos jurídicos em sentido estrito).

Na doutrina estrangeira, encontram-se manifestações no sentido de que a validade dos atos e dos negócios jurídicos eventualmente relacionados com os tipos tributários não tem relevância para efeito da incidência tributária; certamente sob a influência desse pensamento fora inserida a disposição no CTN ora abordada.

Nesse particular, segundo Albert Hensel, demonstra-se errônea a crença de que a maioria dos conceitos jurídicos tem um único significado em todos os setores da vida jurídica; adverte que essa assertiva é válida em particular para a “nulidade” (que, por ora, prefere-se aludir pelo gênero invalidade) de direito civil; pois, “também o negócio jurídico nulo por causa de ser contrário à moral pode ser contemplado como realização do fato imponível, na medida em que as partes querem fazer valer frente a eles suas conseqüências econômicas”³⁷⁰. No mesmo

³⁶⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol II. São Paulo: Atlas, 2004, 386-390. Em sentido semelhante: “Preconiza o dispositivo em apreço que não interferem, na interpretação da norma definidora do fato típico tributário, considerações quanto à validade ou invalidade jurídica do ato gerador da obrigação tributária, nem tampouco quanto à natureza de efeitos. É fator irrelevante, logo não-cogitável pelo aplicador da lei, o ato, devidamente enquadrado na norma, vir a ser anulado, máxime se dele decorrem seus normais efeitos econômicos”(OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código tributário nacional — comentários, doutrina, jurisprudência*. 3.ª ed. rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 391).

³⁶⁹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 12.ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 13.

³⁷⁰ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 148-149, nota de roda-pé n.º

sentido Gian Antonio Micheli³⁷¹, na doutrina italiana, e José Juan Ferreiro Lapatza, na doutrina espanhola³⁷².

Recorde-se, outrossim, o que foi dito no item 2.4.3. acerca dos motivos da não submissão do ato-fato jurídico ao plano da validade.

Aqui já é possível promover um raciocínio lógico conclusivo: (i) *se* a norma geral de direito tributário ora em comento (art. 118 do CTN) determina que, ao se pôr no antecedente da norma jurídica tributária material uma realidade já colhida pelo direito privado como ato jurídico em sentido estrito ou como negócio jurídico — eis que a norma jurídica privada indicou à vontade como essencial ao preenchimento do suporte fático ou como, além disso, fundamental para determinação dos efeitos a serem produzidos — o intérprete deve desconsiderar a validade deste; (ii) *se* os atos-fatos jurídicos são aquele em que há atuação humana em seu suporte fático, porém tomada de modo absolutamente avolitivo, (iii) *logo* a norma tributária considera todos os fatos geradores da obrigação tributária principal como ato-fato jurídico³⁷³.

Mas ainda há uma outra norma geral de direito tributário que reforça essa conclusão.

80.

³⁷¹ Cf. *Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 9: “...podê acontecer que um ato nulo — para os fins das normas contidas, por exemplo, no Código Civil — possa também constituir pressuposto para o exercício do poder de imposição enquanto a norma tributária se preocupa em excluir, na medida do possível, toda tentativa de evadir tributo, ou de elidir imperatividade da própria norma. Enquanto as outras normas disciplinam diretamente certas relações entre sujeitos, as normas tributárias, ao invés, regulam o exercício do poder impositivo e, portanto, se preocupam em assegurar a máxima eficiência aos efeitos que dela decorrem”.

³⁷² Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español. Vol II. Derecho tributario: parte general (teoría general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones)*. 24.^a ed., corregida e puesta al día. Barcelona: Marcial Pons, 2004, p. 64-65. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário — teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 236-237.

Observe-se o artigo 13 da Ley General Tributária Espanhola (Ley n.º 58/2003), ao tratar da qualificação jurídica-tributária dos fatos: “As obrigações tributárias se exigirão com a adaptação à natureza jurídica do fato, ato ou negócio realizado, qualquer se seja a forma ou denominação que os interessados lhe houverem dado, e prescindindo dos defeitos que poderiam afetar sua validade” (tradução do autor).

³⁷³ Registre-se a singela observação feita por Aliomar Baleeiro, em parecer: “Em resumo, no direito positivo brasileiro, na opinião dos doutrinadores, falece ao Fisco poder jurídico de investigar a vontade das partes em caso, com o da consulta: — pai que resolve constituir economia própria para filhos, transferindo para os mesmos, em bancos ou na sua firma, crédito de que é titular. Para o Fisco, o fato aconteceu ou não aconteceu. Se aconteceu, aplica-se a lei, que, na hipótese, permite a declaração separada de cada filho com rendimentos próprios” (“Impôsto sobre renda”. In *Clínica fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958, p. 68-69).

4.5. A IRRELEVÂNCIA DA CAPACIDADE CIVIL PARA A SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA (ART. 126, INCISOS I E II, DO CTN).

Prosseguindo no exame das normas gerais de direito tributário insertas no CTN, alcança-se o Capítulo sobre o sujeito passivo, especificamente Seção relativa à capacidade tributária. O dispositivo, de aplicação a todo o fenômeno tributário, afirma com clareza que a capacidade tributária passiva independe (i) da capacidade civil das pessoas naturais; (ii) de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; (iii) de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional. Esse dispositivo, para fins de desenvolvimento do raciocínio ora traçado, deve ser relacionado com o art. 118, tratado no item precedente³⁷⁴.

A interpretação do art. 126 do CTN — necessária na construção da norma geral de direito tributário que orientará os entes dotados de competência tributária na edição, dentro dos limites desta, de normas gerais e abstratas e de normas individuais e concretas — perpassará pela precisa identificação de conceitos e categorias como capacidade jurídica, personalidade jurídica e capacidade de exercício de direito — noções estas que pertencem à Teoria Geral do Direito.

Exatamente por pertencerem à Teoria Geral do Direito, os conceitos dessas categorias são de ordem lógico-jurídica, de modo que têm pretensão de validade universal e permanente. Malgrado de conceito lógico-jurídico, cumpre advertir, de antemão, que cabe a cada ordenamento jurídico qualificar quem são os indivíduos aptos a titularizar cada uma dessas situações jurídicas unissubjetivas.

Ser *sujeito de direito* significa ser capaz de intervir como titular de faculdades ou passível de deveres em relação jurídica³⁷⁵; sem sujeito de direito não há relações jurídicas nem situações jurídicas. A *capacidade jurídica* é exatamente a atribuição a algum ser/indivíduo da possibilidade de ser sujeito de direito. É sujeito de direito, portanto, quem tem capacidade

³⁷⁴ Cf. AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 15.^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 278.

³⁷⁵ Cf. MÁYNEZ, Eduardo Garcia. *Filosofía del derecho*. 2.^a ed. Porrúa: México, 1977, p. 138.

jurídica; e ter capacidade jurídica é imprescindível a titularizar situações jurídicas em sentido amplo (relações jurídicas e situações jurídicas em sentido estrito)³⁷⁶.

A condição de sujeito de direito e, ao lado disso, a capacidade de exercício de direito não advém aos homens por imposição de sua própria natureza de seres psicofísicos; decorrem, em verdade, do que determina o ordenamento jurídico³⁷⁷. São categorias eficaciais dentro da fenomenologia jurídica, pois são resultado da incidência de normas sobre determinados fatos previamente definidos em lei a partir do que essas situações jurídicas surgem. Cabe ao direito positivo definir quem pode titularizar situações jurídicas ativas e situações jurídicas passivas.

Ao lado da capacidade jurídica (i.e. de ser sujeito de direitos) existem capacidades relacionadas com o exercício de direitos, pretensões, poderes (situações ativas) e deveres, ônus, sujeição (situações passivas). São as genericamente denominadas de *capacidades específicas*. De extrema utilidade é a sistematização dessas capacidades feitas por Marcos Bernardes de Mello³⁷⁸, ao dividi-las em três grandes categorias (i) de direito privado material — diversas capacidades integram a *capacidade de agir*; (ii) de direito público material — a *capacidade delitual*, a *capacidade política*, a *capacidade de ser parte* e a *competência funcional*; (iii) de direito formal — a *capacidade processual* e a *capacidade postulacional*. Todas estas, repita-se, têm por pressuposto a capacidade jurídica. As capacidades específicas existem para instrumentalizar as situações jurídicas em sentido amplo (ativas e passivas) — que são adquiridas tendo a capacidade jurídica (também situação jurídica) como pressuposto. Tanto a capacidade jurídica como as capacidades específicas são situações jurídicas simples ou unissubjetivas; assim, apresentam como características: a) a referibilidade a uma esfera jurídica (dá a sua unissubjetividade); b) oponibilidade *erga omnes*; c) impositividade³⁷⁹.

Não se deve confundir a capacidade jurídica (de ser sujeito de direito) com a personalidade jurídica. Isso porque o ordenamento jurídico atribui uma série de capacidades específicas —

³⁷⁶ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. “Acheegas para uma teoria das capacidades em direito”. In *Revista de direito privado*. N. 3. 2001. São Paulo: RT, p. 9-10.

³⁷⁷ Cf. NAWIASKY, Hans. *Teoría general del derecho*. Traducción de la segunda edición en lengua alemana José Zafra Valverde. Granada: Comares, 2002, p. 188.

³⁷⁸ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. “Acheegas para uma teoria das capacidades em direito”. In *Revista de direito privado*. N. 3. 2001. São Paulo: RT, p. 10-11.

³⁷⁹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. “Acheegas para uma teoria das capacidades em direito”. In *Revista de direito privado*. N. 3. 2001. São Paulo: RT, p. 15-16.

de exercício — a entes que não são dotados de personalidade jurídica, a exemplo da capacidade de ser parte atribuída pelo art. 12 do CPC ao condomínio, ao espólio etc.

A personalidade jurídica é uma qualidade jurídica que também decorre de uma atribuição do direito positivo. Para o caso das pessoas jurídicas, essa qualidade é adquirida, via de regra, por meio do registro em órgão competente do ato constitutivo, “precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo” (art. 45 do CC/2002). É incorreto dizer, por outro lado, que entes formados por uma reunião de pessoas não formalizada por intermédio de um instrumento escrito e registrado no órgão competente não possa ser considerado titular de capacidade jurídica e, portanto, sujeito de direito. Tanto isso é verdade que o CC/2002 trata de sociedades não personificadas como centro de imputação jurídica — e, portanto, dotado de capacidade jurídica — aptos a se tornarem titulares de situações jurídicas ativas e passivas (arts. 986/996); bem assim, entes despersonalizados como o condomínio titularizam situações jurídicas negociais.

Retomando a classificação sugerida por Marcos Bernardes de Mello no tocante às capacidades específicas, interessam aqui, mais propriamente para o desenvolvimento do raciocínio, as de direito privado material: a(s) *capacidade(s) de agir*. Esta, como bem explica o citado autor, se refere à aptidão conferida pelo ordenamento jurídico para que os sujeitos de direito — sem a necessidade da intermediação de outro sujeito de direito — exerça direitos, cumpra obrigações, enfim, pratiquem atos da vida civil.

Como bem salienta João Baptista Machado, a capacidade de direito deve-se distinguir da capacidade de exercício de direitos. Se ao titular de direitos (dotado de capacidade de direito) faltar capacidade de exercício, necessária será a intervenção de outrem para suprir essa incapacidade; trata-se do representante, ou assistente, conforme o grau de incapacidade³⁸⁰.

Subdivide-se a capacidade de agir em: a) capacidade de praticar ato-fato jurídico; b) capacidade negocial; c) capacidade de praticar ato jurídico *stricto sensu*; d) capacidade de comerciar (*rectius* para ser empresário)³⁸¹; e) a capacidade de praticar ato ilícito; f) capacidade

³⁸⁰ Cf. *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 87.

³⁸¹ Específicas exigências para exercício de atos próprios da vida empresarial (arts. 972 e seguintes do CC/2002).

de obrigar-se por fato jurídico indenizativo; g) a legitimação hereditária. O exame limitar-se-á às três primeiras categorias.

Em relação à capacidade de praticar ato-fato jurídico, há de se ter em mente a distinção traçada anteriormente entre atos reais, atos-fatos caducificantes e atos-fatos indenizativos.

Em relação aos atos-fatos indenizativos e aos atos-fatos caducificantes, todas as pessoas jurídicas têm plena capacidade de praticá-los. Já as pessoas físicas, quanto aos atos-fatos caducificantes, somente os capazes e os relativamente incapazes a possuem, eis que os prazos caducificantes (prescrição e decadência) não fluem contra os absolutamente incapazes. Em relação aos atos-fatos indenizativos, embora os incapazes possam praticá-los, não respondem pessoalmente pelas indenizações decorrentes dos danos³⁸².

Quanto aos reais, todas as pessoas naturais (sujeitos de direito) são titulares da capacidade de exercício. Em relação às pessoas jurídicas, Marcos Bernardes de Mello registra que somente podem praticar atos reais “quando a conduta de resulta o fato possa ser considerada da pessoa jurídica, como ocorre, por exemplo, na tomada e no abandono da posse, em que o ato do órgão é da pessoa jurídica”³⁸³; na maioria dos casos, entretanto, concluir o autor, os atos avolitivos que integram os suportes fáticos não podem ser considerados da pessoa jurídica, mas da pessoa física que compõe o órgão daquela — seria, pois, ato da pessoa física. Com tal conclusão, entretanto, *permissa venia*, não coadunamos — ou, pelo menos, dela excluimos os atos-fatos reais qualificados pela lei tributária. A esse ponto, voltar-se-á mais adiante.

As capacidades negocial e de praticar ato jurídico em sentido estrito são atributos daqueles sujeitos de direito que têm a aptidão de manifestar sua vontade livre e consciente, preenchendo o suporte fático de incidência das normas jurídicas (ato jurídico em sentido amplo), podendo se dirigir e dispor sobre conseqüências jurídicas eleitas dentre as possíveis no ordenamento (capacidade negocial). Essas capacidades interferem diretamente na validade

³⁸² Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. “Acheegas para uma teoria das capacidades em direito”. In *Revista de direito privado*. N. 3. 2001. São Paulo: RT, p. 21-22. Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da eficácia — 1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 2003, p 103-104.

³⁸³ “Acheegas para uma teoria das capacidades em direito”. In *Revista de direito privado*. N. 3. 2001. São Paulo: RT, p. 21. *Teoria do fato jurídico. Plano da eficácia — 1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 2003, p 103.

dos atos, podendo determinar a nulidade do ato, se absoluta a incapacidade, ou sua anulabilidade, se relativa.

Vertendo a análise para o art. 126 do CTN, observa-se a precisão no sentido de que a capacidade tributária passiva — que é a aptidão de praticar o fato gerador da obrigação tributária e de figurar como sujeito passivo do tributo, na qualidade de contribuinte ou responsável — não se subordina à capacidade civil das pessoas naturais.

Desse modo, o incapaz — mesmo o absolutamente — pratica fato gerador, ainda que realize o ato sem a intervenção do representante ou do assistente. Como bem registra Hugo de Brito Machado, a obrigação tributária tem sua gênese na concretização, no plano dos fatos, do fato hipoteticamente previsto na norma jurídica tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade do sujeito que pratica esse fato e, por esse motivo, tornar-se sujeito passivo natural do tributo³⁸⁴.

Afora isso, o mesmo dispositivo ainda ressalta que a capacidade tributária passiva independe de outras capacidades específicas³⁸⁵, ou, ainda, de “estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”.

A razão para tal regra, pensa-se, esta na circunstância de que a vontade na concretização do fato gerador da obrigação tributária não tem qualquer relevância, bastando que a conduta se amolde à hipótese normativa. O surgimento da obrigação tributária se dá por intermédio da ação direta da eficácia da norma jurídica, sem a necessidade de que a vontade a medeie. Daí se dizer que o fato (jurídico) tributário apresenta-se como um fato jurídico invariavelmente integrante de uma sua categoria: o ato-fato jurídico.

Discorrendo sobre os elementos fundamentais do fato impositivo segundo o direito positivo alemão — que ainda contém regra análoga —, Albert Hensel afirma que o devedor tributário é o obrigado em virtude de uma relação jurídica tributária; é dizer, um sujeito de direito, independentemente de ser pessoa ou de ostentar capacidade específica em outros ramos do

³⁸⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 482.

³⁸⁵ Eis que o inciso II alude a “achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios”.

direito; assim, o conceito de capacidade tributária não idêntico ao conceito de capacidade de agir em direito civil; cada lei de tributo estabelece os critérios dessa sujeição³⁸⁶⁻³⁸⁷. Mais adiante, em ponto específico acerca da capacidade tributária, Hensel afirma que o devedor tributário há de ter capacidade de ser titular de direitos e devedores — que é a capacidade jurídica. A capacidade tributária — capacidade específica— não coincide exatamente com a capacidade de direito civil; quem é capaz, segundo as disposições de ramos do ordenamento distintos do tributário, o é também a efeitos desta última, independentemente de ser pessoa jurídica. A capacidade tributária deve ser determinada pela lei tributária de cada país. Essa regra ampliativa da capacidade tributária deve ser entendida como uma manifestação da intenção do direito tributário de apreender as relações econômicas em sua configuração fática³⁸⁸.

Nessa linha de intelecção, o direito tributário pátrio optou por disciplinar a capacidade específica concernente à prática dos atos tributários e, por conseguinte, de figurar no pólo passivo das relações jurídicas tributárias materiais deles emergentes de modo desvinculado da capacidade tributária da capacidade de agir das pessoas naturais.

Fê-lo em função de a obrigação tributária decorrer da ocorrência de um fato previsto em lei, para cuja concretização e produção desse específico efeito a vontade é irrelevante — trata-se, pois, de obrigação *ex lege*, e não de obrigação *ex voluntate*. Por essa razão, mesmo quem não tem aptidão para manifestar ou declarar a vontade no sentido de preencher o suporte fático normativo ou de produzir certo efeito jurídico tem plena capacidade para praticar fatos tributários e, por isso, integrar a relação tributária material.

Assim, o menor que auferir renda pratica fato gerador do imposto de renda e se torna contribuinte deste; o incapaz que é proprietário de imóvel rural ou urbano titulariza a situação

³⁸⁶ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 156. Eis o teor da tradução na língua espanhola: “El deudor tributario es el obligado en virtud de una relación jurídico-tributaria, es decir, un sujeto de derecho. No es necesario que la ‘persona’ obligada al cumplimiento de la prestación tributaria ostente capacidad jurídica en otras ramas del Derecho. [...] Por lo tanto, el concepto de capacidad jurídica no es idéntico a su homólogo de Derecho Civil. [...] Los criterios de esa sujeción debe establecerlos cada ley particular del tributo”.

³⁸⁷ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 352.

³⁸⁸ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 167-170.

jurídica tributária necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária concernente, respectivamente ao ITR e ao IPTU; o pródigo interdito que aliena imóvel gratuita ou onerosamente também realiza fato imponible e pode ser posto no pólo passivo da relação tributária material. A análise dos dispositivos concernentes à sujeição passiva tributária, tanto a direta como a indireta, confirma essa conclusão, na medida em que essas regras atribuem ao incapaz a condição de contribuinte do tributo (sujeito passivo direto), ao passo em que os que ordinariamente o representam ou o assistem, assumirão a situação jurídica tributária passiva de responsável (terão apenas o que se denomina por influência da doutrina tedesca de *haftung*³⁸⁹, pois não titularizam a dívida) “[n]os casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” e, ainda, apenas “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis” (art. 134, *caput*, do CTN)³⁹⁰.

Registre-se que o mesmo dispositivo ainda determina que a capacidade tributária passiva não depende de “achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios” (art. 126, inciso II, do CTN). A lei tributária tornou a capacidade tributária independente de outras capacidades específicas, a exemplo da capacidade de ser empresário e de exercício de certas profissões. Nesse passo, o advogado, o médico ou engenheiro suspenso ou excluído dos quadros de sua entidade de classe por motivo de infração disciplinar — e, portanto, impedido de exercer a profissão legalmente regulamentada

³⁸⁹ Vide item 3.4.1.

³⁹⁰ Nesse sentido, Renato Lopes Becho: “Para nós, o que está no art. 126 do CTN não tem a extensão anteriormente apresentada. Quer o legislador, apenas, que a identificação da ocorrência tributária não seja manipulada com institutos que são próprios das normas de Direito Privada e que não interessam, não são úteis e muito menos necessárias para o Estado, enquanto agente fiscal. É dizer: se a menoridade do detentor de um imóvel puder ser oposta ao Fisco, um sem número de proprietários ou possuidores colocarão seus bens em nomes de filhos menores e deles não se exigiria nenhum tributo, pelo menor por um largo período de tempo. Ou então, inúmeros comerciantes deixariam de estar regulares sob a óptica do Direito Privado, com único propósito de apresentar tal subterfúgio ilegítimo ante a máquina arrecadatória dos sujeitos ativos da obrigação tributária.

[...]

O inciso I firma a indiferença da capacidade tributária passiva com a capacidade civil das pessoas naturais. Com isso, não se aplica, para a obrigação tributária, as limitações já referidas, impostas pelo Código Civil, artigos 3º a 5º. Se um menor de zero a dezesseis anos for proprietário de imóvel, tal fato não impedirá a ocorrência da obrigação tributária entre ele e o Estado. Na norma individual e concreta constará o seu nome e qualificativo. É dizer: no documento que espelha o lançamento do tributo, constará o seu nome. Se não houver recolhimento do tributo, a inscrição em dívida ativa deverá ser lavrada em seu nome, mesmo que o Estado tenha pleno conhecimento de sua menoridade.” (*Comentários ao código tributário nacional*. Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe (Coordenadores). São Paulo: MP, 2005, p. 1013-1014).

— que porventura venha a prestar o respectivo serviço para o qual não tenha mais a habilitação legal praticará o fato gerador concernente ao ISSQN³⁹¹.

Por derradeiro, a norma tributária ainda confere capacidade tributária passiva aos entes coletivos independentemente “de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional” (art. 126, inciso III, do CTN). Ser pessoa jurídica, portanto, não é essencial à capacidade tributária passiva; mesmo porque ser titular de capacidade jurídica (e, portanto, sujeito de direito) não significa ter personalidade jurídica.

A partir de um exame contextual, percebe-se que a intenção do legislador ao atribuir a capacidade tributária passiva independentemente da regular constituição da pessoa jurídica foi obstar que fatos tipificados na lei tributária praticados por (i) entes despersonalizados porque a

³⁹¹ Sobre o tema, a lição de Aliomar Baleeiro: “Para ser contribuinte, responsável ou obrigado por dívida fiscal, o CTN, no art. 126, afasta as regras da capacidade civil das pessoas naturais. Tais regras subsistem, para o exercício da defesa ou das opções da lei tributária: o pai será o representante do filho, o curador falará pelo tutelado, o tutor pelo órfão etc. (Cf. CTN, arts. 134 e 135, III, *a*).

Ocorrido o fato gerador, ninguém se escusa da obrigação tributária, alegando estar privado de gozo de certo direito ou limitado, por medidas legais, administrativas ou judiciais, no exercício de qualquer atividade econômica ou afastado da administração de seus bens ou negócios. Se um médico clinicou, e não podia fazê-lo, porque sujeito à pena de interdição de profissão, pagará, não obstante, os impostos pela renda ou pela prestação de serviços, ainda que os houvesse prestado ilegalmente” (*Direito tributário brasileiro*. 11^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 730).

No mesmo sentido, o magistério de Luiz Antonio Caldeira Mirett: “A capacidade tributária caracteriza-se na aptidão de caráter jurídico que as pessoas têm para figurar na relação de natureza tributária para o atendimento de obrigações ou o exercício de direitos, independente da capacidade civil, tal como prevista nos arts. 1º, 3º, 4º e 5º do Código Civil.

Essa capacidade jurídica tributária do sujeito passivo da obrigação tributária também não é atingida, ou seja, está preservada para fins de incidência da imposição fiscal, mesmo que tal sujeito passivo revele estar privado ou limitado do exercício das atividades civis, comerciais ou profissionais, ou ainda da administração direta de seus bens ou negócios, como, por exemplo, o advogado que está impedido ou suspenso do exercício profissional, por imposição da Ordem dos Advogados do Brasil, e assim mesmo exerce a profissão, continua com capacidade em relação ao direito tributário, podendo figurar como sujeito passivo da relação tributária”. (*Comentários ao código tributário nacional*. Vol. 2 (art. 96 a 218). Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). 4.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 225).

De igual modo, a lição de José Jayme de Macedo Oliveira: “Vale registrar, de saída, que ao legislador ordinário (e antes ao complementar) não se confere discricionariedade absoluta para determinar quem bem lhe aprouver como sujeito passivo da obrigação tributária; a um, porque tal definição inere à própria delimitação dos fatos geradores dos diversos tributos, decorrente da norma constitucional de competência. Pois, se o fato gerador é a propriedade disso ou daquilo, o contribuinte só pode ser o proprietário do bem, e responsável, quem tenha alguma relação com dita situação geratriz da obrigação tributária (cf. 121 e 128 deste Código).

Preconiza o dispositivo sob exame que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais, enfatizando a irrelevância de qualquer limitação ou privação do exercício das atividades civis, comerciais ou profissionais. Significa que o dever de pagar tributo pode recair sobre pessoa interdita ou incapaz absolutamente, p.ex.: em transmissão *causa mortis*, nada importa se o herdeiro é menor, de incapacidade absoluta, pois ingressa ele, assim mesmo, na relação jurídica tributária pertinente ao imposto estadual (embora representado)”. (*Código tributário nacional — comentários, doutrina, jurisprudência*. 3.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 408-409).

lei, de rigor, não lhe confere personalidade jurídica (e.g., sociedade em conta de participação) e (ii) por entes que não adquiriram personalidade jurídica por alguma irregularidade na constituição ou pela falta de uma formalidade essencial a esta (a exemplo do registro — sociedade em comum, art. 986 do CC/2002)³⁹² escapassem da incidência tributária, bem assim que as entidades que os praticaram se furtassem da sujeição passiva, sob argumento respeitante à falta de personalidade jurídica.

Volvendo-se ao que fora dito a respeito da capacidade para prática de atos-fatos jurídicos reais por parte da pessoa jurídica, discorda-se, em parte, da conclusão de marcos Bernardes de Mello, no sentido de que, na maioria dos casos, os atos-fatos não podem ser considerados da pessoa jurídica, mas da pessoa física que compõe o órgão desta. No tocante ao ato-fato tributário praticado pela pessoa jurídica, pelo menos, não se conclui nesse sentido.

Isso porque a lei tributária confere à pessoa jurídica, assim como aos entes despersonalizados que de constituem sujeitos de direito, a capacidade de praticar o ato-fato jurídico tributário que, no plano da eficácia, fará surgir situações jurídicas tributárias passivas titularizadas por aquela. Se as capacidades são situações jurídicas simples ou unissubjetivas, decorrem — como categorias eficaciais — do que dispuser a norma jurídica, nada obsta que a lei confira essa capacidade à pessoa jurídica, que atuará por intermédio de seu órgão, para a prática do ato-fato real tributário, considerado este ato da pessoa jurídica e não da pessoa física.

Assim, por exemplo, mercadoria alienada pela pessoa jurídica, para fins tributários, não será ato-fato da pessoa natural que ocupa o órgão daquela, mas ato da própria pessoa jurídica, que será o contribuinte do imposto. A pessoa física somente integrará a relação jurídica tributária material se, paralelo ao fato tributário, concorrem outros fatos cuja eficácia jurídica seja estender a sujeição passiva à pessoa física, na qualidade de responsável (v.g., arts. 134, inciso VII, e 135 do CTN).

Ao cabo do presente item, cumpre afirmar que se pode considerar que o fato tributário é tratado pela norma tributária, sempre, como ato-fato jurídico também porque esta, especificamente no art. 126 do CTN, confere capacidade de exercício para qualquer pessoa natural, independentemente da capacidade civil (capacidade de praticar atos jurídicos em

³⁹² Dê-se que, em qualquer caso, configure uma unidade econômica ou profissional.

sentido estrito e negócios jurídicos) — exatamente porque manifestações de vontade no fato tributário não têm relevância; o que importa é o fato resultante (eficácia) dos atos e dos negócios praticados. Além disso, desvincula a norma a capacidade tributária de outras capacidades específicas de direito, bem como, para os entes coletivos, de se constituírem regularmente pessoa jurídica.

4.6. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É, INVARIAVELMENTE, UM ATO-FATO JURÍDICO.

Em arremate ao que se vem de expor neste capítulo, cabe afirmar que, segundo as disposições vigentes no direito tributário positivo brasileiro, ao menos desde a edição do CTN, o fato gerador da obrigação tributária principal referente ao tributo é invariavelmente tomado pela norma jurídica tributária como um ato-fato jurídico.

Diferentemente do quanto apontado pela doutrina referida acima, não pode ser considerado fato jurídico em sentido estrito. A razão é basicamente porque nesta categoria estão os fatos da natureza, em que não há atuação humana. O fato gerador da obrigação tributária, contudo, envolve atuação humana, considerada como avolitiva — esteja ou não presente a vontade —, tipificada por lei em sentido formal e material, e reputada bastante para o nascimento da obrigação tributária.

Não se pode enquadrar como ato jurídico em sentido estrito por razões mais pujantes. Conforme já visto acima, essa categoria de fato jurídico alberga em seu suporte fático de incidência, necessariamente, a manifestação ou declaração unilateral livre e consciente de vontade em realizar o ato. Os efeitos jurídicos, por sua vez, são pré-fixados pelas normas jurídicas e invariáveis, de sorte que se mostram intangíveis à vontade; as relações e situações jurídicas emergentes da prática do ato são as que a lei categoricamente determina, não podendo o sujeito nelas influir.

Em síntese, para que se realize o ato, é necessário que o sujeito de direito capaz (porque dotado de capacidade de exercício de direitos) manifeste sua vontade consciente e livre de vícios no sentido de praticar o ato (estabelecer residência com animo definitivo; adotar um menor), sendo que os efeitos (fixação de domicílio; criação da relação jurídica de filiação com

os direitos e deveres correlatos) são produzidos por imposição legal. Contudo, como a vontade compõe o suporte fático da norma que disciplina esse fato jurídico em sentido amplo, esse ato é passível de invalidação (decretação de nulidade ou de anulabilidade), com o desfazimento, de regra, dos efeitos jurídicos. Assim, capacidade do sujeito, licitude e possibilidade do objeto, observância da forma prescrita em lei ou não utilização daquela por ela defesa, assim como a higidez da vontade (não contaminação por erro, dolo, coação, lesão, estado de perigo) e ausência de intento de lesar outrem (vícios sociais: simulação e fraude contra credores) são elementos que devem ser aferidos a fim de se reputar o ato válido e, portanto, apto à produção de efeitos.

O fato gerador da obrigação tributária, contudo, assim não pode ser qualificado. Isso porque (i) o fato jurídico tributário é contemplado no antecedente das normas jurídicas tributárias como uma atuação humana para a qual vontade é absolutamente irrelevante; (ii) os arts. 109 e 110 do CTN determinam que a lei tributária pode atribuir efeitos fiscais diversos dos que determinam as normas de direito privado para os institutos deste, dès que isso não implique alteração de conceitos e formas que importam para os contornos da competência tributária; (iii) o art. 118 do CTN, ao determinar que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada com a abstração da validade jurídica dos atos/negócios que subjazem ao tipo tributário, induz que a vontade do indivíduo que pratica o fato gerador é absolutamente irrelevante, de modo excogitar de exame de validade do fato gerador da obrigação tributária; submete-se, pois, o fato gerador da obrigação tributária apenas ao plano da existência e ao plano da eficácia; (iv) por fim, quando o art. 126 do CTN diz que a capacidade tributária passiva independe da capacidade de exercício de direitos da pessoa natural, deixa claro que o civilmente incapaz (absoluta ou relativamente³⁹³) — e que, portanto, não pode manifestar sua vontade livre e consciente para a prática de atos e negócios da vida civil — detém capacidade tributária passiva, ou seja, é apto a praticar fatos jurídicos tributários, assumindo a condição de contribuintes — devedores “naturais” do tributo, na expressão de Dino Jarach — ou de responsáveis tributários; isso porque não se exige nenhuma manifestação de vontade para se concretizar o suporte fático da hipótese de incidência tributária e, daí, surgir a obrigação tributária.

³⁹³ Por motivos decorrentes, por exemplo, de menoridade e de enfermidade, deficiência ou ausência de desenvolvimento mental completo, ou de prodigalidade.

Esses motivos, pois, que fundamentam a não colocação do fato gerador da obrigação tributária concernente ao tributo na categoria de atos jurídicos em sentido estrito são exatamente as razões pelas quais, dentro do paradigma teórico traçado nos dois primeiros capítulos desse trabalho, justifica-se a conclusão no sentido de que é aquele, invariavelmente, um ato-fato jurídico. Ao passo em que, para o direito privado, os fatos subjacentes aos tipos tributários possam enquadrar-se como atos jurídicos em sentido estrito ou como negócios jurídicos, para a norma tributária, são sempre avolitivos; atos-fatos jurídicos³⁹⁴. E, como aquelas regras valem para as cinco espécies tributárias contempladas no sistema constitucional tributário brasileiro, conforme visto anteriormente, a conclusão de que o fato gerador é um ato-fato jurídico vale para cada uma das figuras tributárias.

Resta verificar, nesse diapasão, se é possível seu enquadramento em uma das três categorias de ato-fato jurídico desenvolvidas pela doutrina pontesiana — atos reais, atos-fatos indenizativos e atos-fatos caducificantes —, ou se este instituto reclama uma quarta e nova classe, mercê de suas especificidades.

Retomando-se, em apertada síntese, os caracteres de cada uma dessas classes, tem-se que, (i) os atos reais se referem aos atos-fatos cujo elemento importante é o chamado *fato resultante* da ação humana e não esta dotada (ou não) de elemento volitivo; (ii) os atos-fatos indenizativos, por sua vez, são aqueles dos quais, malgrado inexistia ilicitude — porque não se trata de ato contrário ao direito —, resulta prejuízo para outrem, surgindo o dever de indenizar³⁹⁵; e, por derradeiro, (iii) os atos-fatos caducificantes são aqueles cuja eficácia jurídica consiste na extinção de relações e situações jurídicas ou no encobrimento da eficácia de uma pretensão, exceção ou ação.

³⁹⁴ Muito clara é a ponderação de Alberto Xavier Pinheiro, nesse particular, com o que se concorda integralmente: “Quando porém a lei arvorou como objecto da previsão normativa um acto ou um negócio jurídico não se poderá afirmar que o facto tributário não tem a natureza de mero facto, mas facto voluntário ou negócio jurídico?”

A resposta é negativa. Ainda que a lei fiscal tenha designado como facto tributário um acto jurídico nunca o considera como tal, antes o valora como simples facto. E isto porque os efeitos tributários se produzem independentemente da vontade dos particulares, por força da pura vontade da lei. O mesmo acto jurídico produz assim duas ordens de efeitos paralelas e independentes: efeitos voluntários, articulares, enquanto negócio jurídico, nas relações entre particulares; efeitos tributários legais, enquanto mero facto, nas relações entre particulares e o Fisco” (*Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974, p. 255-256).

³⁹⁵ Como é o caso do estado de necessidade, da legítima defesa ou do exercício regular de direito do qual resulta dano a património de terceiro, a exemplo do que ocorre no desforço incontinente para a proteção da posse.

O fato gerador da obrigação tributária, então, não poderia ser enquadrado como ato-fato indenizativo porque ele consiste na prática de um ato pelo sujeito que, via de regra, tornar-se-á obrigado pelo cumprimento da prestação; dele não advém dano ao patrimônio. Por razões mais óbvias, não pode ser considerado ato-fato caducificante, eis que sua eficácia não é extintiva de nenhuma relação ou situação jurídica ou encobrimento da pretensão.

Conclui-se, portanto, nessa ordem de idéias, que o ato-fato que tem por eficácia jurídica o nascimento da obrigação tributária³⁹⁶ é um ato-fato jurídico da categoria dos atos reais, pois (i) exaustivamente previsto em lei, integrante de um tipo tributário (princípios da legalidade e da tipicidade); (ii) de necessário conteúdo econômico (de resultado econômico)³⁹⁷; (iii) para cuja concretização a vontade é irrelevante; (iv) que tem a específica eficácia jurídica de criar a obrigação tributária (eficácia constitutiva), sendo que o chamado fato resultante é o relevante para essa eficácia.

³⁹⁶ Conforme renunciado no exórdio desse trabalho, o enquadramento do fato tributário como ato-fato jurídico já havia sido feito por José Souto Maior Borges: “Em verdade, quando se define dado comportamento humano como fato jurídico tributário se está designando um *ato-fato* jurídico, na medida em que se considera a irrelevância da vontade dos sujeitos passivos para a produção de efeitos jurídicos que decorrem da sua conduta (por exemplo, realizar operações relativas à circulação de mercadorias, importação, exportação etc.). Daí por que é a obrigação tributária caracterizável como *ex lege*, e não *ex voluntate*. Conseqüência dessa ordem de colocação do problema é que a vinculação da obrigação principal à ocorrência do mal-denominado ‘fato gerador’, para além da formulação puramente literal do Código Tributário Nacional, reconduzirá essa categoria ao terreno apropriado, a Teoria Geral do Direito. Logo, não caberia argumentar em contrário com essa rotulação inapropriada que o Código Tributário Nacional dá à categoria” (*Lançamento tributário*. 2.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 216 — os destaques são do original).

³⁹⁷ Calham, entretantes, aqui, a advertência e a conclusão de Gian Antonio Micheli acerca da interpretação das normas tributárias, nada obstante o autor tenha partido das disposições do direito tributário italiano então vigente: “Não se pode, portanto, supor, no nosso sistema positivo, a existência de uma regra geral de interpretação das normas tributárias, ou dos atos jurídicos aos quais estas últimas se referem ao determinar o pressuposto do exercício do poder de imposição, mesmo que exista uma disposição como aquela, lembrada pelo art. 8.º, alínea 1.ª, citado, ou em outras leis, que fazem referência aos atos econômicos; *é sempre a relevância jurídica destes que vem em consideração, mesmo que, para fins da norma tributária, possam adquirir relevância e efeitos que não possuem para outras normas jurídicas e vice-versa, donde a sensação de que relativamente às normas tributárias vigem regras interpretativas diversas daquelas válidas em outros campos do Direito*” (*Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 48 — grifos aditados).

5. CONSEQÜÊNCIAS DA CLASSIFICAÇÃO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ATO-FATO JURÍDICO.

A prevalência do ponto de vista ora defendido, a rigor, não implica conseqüências meramente acadêmicas, ou que satisfazem apenas aos anseios científicos formais do direito tributário. Estende-se, por outro lado, sobre a análise de uma série de questões de extremo relevo na pragmática tributária.

Nessa quadra, a importância prática avulta mormente no tocante às conseqüências tributárias de fatos qualificados como geradores da obrigação tributária principal concernente ao pagamento do tributo (art. 113, § 1.º, do CTN), praticados com vício em elementos do suporte fático previsto nas normas jurídicas não-tributárias que o juridicizam para produção de efeitos em outros campos do direito (direito civil, direito empresarial, direito do trabalho etc); vale dizer, quando o fato jurídico que recebe a qualificação de ato jurídico em sentido estrito ou negócio jurídico segundo outros ramos do direito é praticado sob vícios (deficiência) em elementos que integram sua estrutura (capacidade absoluta do sujeito, forma permitida ou forma determinada e objeto lícito e possível) ou é praticado de forma simulada, ou quando a vontade manifestada não corresponde a real intenção do sujeito (vício de consentimento) ou vício social, de modo que o ato/negócio é instrumento para a consecução de um resultado socialmente indesejado (vício social).

De igual modo, tem importância verter a análise sob as premissas adrede traçadas quanto a fatos que, sob as normas integrantes de outros ramos do direito, se enquadram como ilícitos por não se ajustarem a normas cogentes de direito.

Considerar que a vontade do sujeito é irrelevante para a configuração do fato gerador da obrigação tributária e para mensuração de seus efeitos jurídicos também reverbera sobre questões que, nos últimos anos, com a previsão de parcelamento como uma das modalidades de suspensão do crédito tributário, ganharam espaço em debates entre aqueles que lidam com a matéria tributária: (in)eficácia de confissões em matéria tributária e limites para a produção de efeitos das declarações acerca da ocorrência do fato gerador. Afora isso, impõe-se enfrentar a discussão, *de lege lata* e *de lege ferenda*, acerca da possibilidade de contemplação da novação — figura delineada pelo direito civil — como forma de extinção do crédito tributário.

5.1. A INVALIDIDADE DO ATO/NEGÓCIO JURÍDICO QUE COMPÕE O SUPORTE FÁTICO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Conforme dito exaustivamente neste trabalho, por ser um direito de superposição — ou se de sobreposição — o direito tributário seleciona como hipóteses de incidência da norma tributária, amiúde, fatos jurídicos em sentido amplo e situações jurídicas; isto é, vale-se de realidades que já receberam qualificação jurídica mercê da incidência de normas jurídicas pertencentes a outros ramos do direito.

Ao se elegerem os pressupostos materiais da incidência tributária, o legislador colhe fatos lícitos — mesmo porque, conforme visto no capítulo 3, o tributo não pode se constituir sanção por ato ilícito. E, ao fazer isso, mercê do tráfico social e econômico que proporcionam, a lei tributária, nos estritos limites da competência delineada pelo texto constitucional, estabelece referência aos atos jurídicos em sentido amplo lícitos, categoria que compreende os atos jurídicos em sentido estrito e os negócios jurídicos.

Esta categoria de fatos jurídicos — mercê da licitude e da relevância da vontade para o preenchimento do suporte fático e para a produção de efeitos nos contornos que lhes dá o direito privado — submete-se, no plano de direito privado e segundo a as respectivas normas, ao exame de validade.

Validade, como visto, pode ser conceituada como perfeição, como plena consonância com o sistema jurídico, preenchimento do suporte fático de incidência da norma com eficiência; como ausência de viciosidade³⁹⁸. A invalidade decorreria da imperfeição, do vício. Essa perfeição decorreria da satisfação, no momento da prática do ato jurídico em sentido amplo, dos seus requisitos, quais sejam: (a) relacionado aos sujeitos — capacidade de agir; (b) perfeição na manifestação de vontade — manifestação ou declaração de vontade livre de vícios que impeçam a exata compreensão da realidade e a espontaneidade na delimitação dos termos do ato; (c) relativos ao objeto — licitude e possibilidade do objeto; (d) relacionados à forma — observância da imposta pela lei como essencial e não-adoção da forma proibida por aquela.

³⁹⁸ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 4. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 4. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 3-7, *et passim*.

O tipo de vício a gerar a imperfeição do ato determinará em qual categoria de invalidade a sanção dessa natureza a aplicar enquadrar-se-á; se nulidade ou anulabilidade.

Nesse diapasão, cumpre investigar se a invalidade do ato jurídico em sentido estrito ou do negócio jurídico a que a norma tributária se refere (como ato-fato jurídico) na construção do tipo tributário tem alguma repercussão no campo tributário.

Conforme dito acima, a lei tributária toma todos os fatos tributários como atos-fatos reais, dando relevo ao *fato resultante*, que integra o elemento material. Nesse passo, fato gerador não é o contrato de prestação de serviço, mas o serviço prestado (ISSQN); não é o contato de compra e venda mercantil, mas a circulação da mercadoria (ICMS); não o contrato de trabalho, mas o crédito ou pagamento de salários (contribuições sociais sobre folha); não é o contrato de câmbio ou de seguro, mas a operação que tem por resultado os efeitos daquele (IOF).

Costuma-se dizer que o ato inválido não produz efeito jurídico; sendo que o nulo nunca o produz, e o anulável o faz até a decretação da anulação, quando cessam os efeitos *ex tunc*.

Sucedo que o inválido (nulo ou anulável) pode produzir certa eficácia jurídica, se assim impuser a lei³⁹⁹. Nesse passo, convém ressaltar aquilo que se costuma chamar de eficácia putativa⁴⁰⁰: situações em que a lei, considerando certas circunstâncias especiais, atribui excepcionalmente efeitos jurídicos a atos nulos (e, *a fortiori*, a anuláveis), sendo que essa eficácia é definitiva, somente cessando (e com efeitos *ex nunc*) quando a decretação de invalidade se tornar definitiva⁴⁰¹.

No campo tributário, parte significativa da doutrina, de há muito tempo, tem fixado que os atos jurídicos em sentido estrito e os negócios jurídicos nulos ou anuláveis produzem a eficácia respeitante à obrigação tributária; e o dever tributário persiste mesmo depois de

³⁹⁹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 228-233.

⁴⁰⁰ Acha-se inapropriado o adjetivo “putativa” porque se refere à “aparência”; e, nas hipóteses por ela tratadas, não uma aparência de efeito, mas um efeito jurídico verdadeiro imposto pela norma, nada obstante a invalidade.

⁴⁰¹ Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da eficácia — 1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 2003, p 59.

invalidez o ato jurídico em sentido amplo referenciado pelo tipo tributário. Nesse sentido, podem ser citados Amílcar de Araújo Falcão⁴⁰² e Aliomar Baleeiro⁴⁰³⁻⁴⁰⁴.

Vislumbravam os citados tributaristas baianos que, dentre a eficácia jurídica putativa advinda dos atos inválidos estava a tributária, que sobreviveria, inclusive, à decretação de invalidez do ato jurídico em sentido amplo relacionado com o fato gerador. O fundamento dessa eficácia está, justamente, nos arts. 118 e 126 do CTN, explicados no capítulo anterior. A eficácia concernente ao nascimento da obrigação tributária principal é autônoma, e decorre da concretização do ato-fato tributário.

Denota-se relevante, nesse passo, o enfrentamento da questão relativa à variação entre a anulabilidade e nulidade dos atos jurídicos e a repercussão no campo tributário.

5.1.1. A questão do ato jurídico anulável e os efeitos tributários.

As deficiências que geram a anulabilidade do ato concernem ao sujeito (incapacidade relativa/art. 171, inciso I, CC/2002), à vontade (erro, dolo, coação, lesão e estado de perigo/art. 171, inciso II, CC/2002) ou ao objetivo imediato do ato em relação a outrem não participante do ato (fraude contra credores/art. 171, inciso II, CC/2002)⁴⁰⁵.

⁴⁰² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 39-40. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 84-85.

⁴⁰³ *Direito tributário brasileiro*. 11.^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 714: “A validade, invalidez, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário.

Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o Fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidez do ato.

Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição de tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorreu e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação”.

⁴⁰⁴ Em dissertação de mestrado, Johnson Barbosa Nogueira faz um interessante registro: “Na verdade, a necessidade de ver no fato imponível suas circunstâncias fáticas nada mais é do que sentir a premência de interpretar o fato e não a estrutura legal que descreve o fato em sua generalidade. É bem verdade que o art. 118 do Código Tributário nacional funciona como um “*tollitus quaestio*” no nosso direito positivo, mas não impede o debate dogmático da questão. A solução está no compreender o fato, a partir da conceituação dada pela lei. O inquinamento de vício ao ato não o faz desaparecer da vida, podendo ser compreendida como um fato imponível, ou não. A proibição de restituição, em caso de desconstituição de ato jurídico, deve ser entendida em razão de já ter havido a ocorrência do fato gerador e não em razão de a invalidez do ato observada posteriormente” (*A Interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 121).

⁴⁰⁵ Mais adiante, no capítulo dedicado às conseqüências da classificação do fato gerador da obrigação tributária como ato-fato jurídico, abordar-se-á se essas categorias de invalidez (nulidade e anulabilidade) têm algum tipo de repercussão no fenômeno jurídico tributário.

Conforme bem conceitua Orlando Gomes, “[o] erro é uma falsa representação que influencia a vontade no processo ou na fase da formação” de modo que “[i]nflui na vontade do declarante, impedindo que se forme em consonância com sua verdadeira motivação”⁴⁰⁶.

O erro pode ser substancial ou acidental. Somente aquele dá azo à invalidação do negócio. Conforme definido no art. 139, inciso I, do Código Civil⁴⁰⁷, o erro é substancial quando “interessa à natureza do negócio, ao objeto principal da declaração, ou a alguma das qualidades a ele essenciais”⁴⁰⁸⁻⁴⁰⁹.

Com efeito, de acordo com Clóvis Beviláqua⁴¹⁰, o denominado “dolo principal”, qualificado como um dos defeitos do negócio jurídico, é “o artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém prática de um ato jurídico que o prejudica, aproveitando ao autor do dolo ou a terceiro”. Note-se, portanto, que, para configuração do “dolo”⁴¹¹, como vício de consentimento, é necessário que um dos contratantes seja, maliciosamente, enganado e ludibriado pelo outro contratante — ou por terceiro — na formação do negócio jurídico (qualquer que seja ele).

O dolo invalidante pressupõe, portanto, para sua caracterização, a conjunção de dois elementos: um objetivo, respeitante ao comportamento ilícito de quem quer enganar a parte

⁴⁰⁶ *Introdução ao direito civil*. 19.^a ed. rev. Atual. Aum. De acordo com o Novo Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 373.

⁴⁰⁷ “Art. 139. O erro é substancial quando:

I - interessa à natureza do negócio, ao objeto principal da declaração, ou a alguma das qualidades a ele essenciais;”.

⁴⁰⁸ “Pela culpa de uma das partes, pode a outra ser induzida a erro substancial e escusável, produzindo uma declaração que sem este induzimento não teria produzido”. (RAO, Vicente. *Ato jurídico: noções, pressupostos, elementos essenciais e acidentais. O problema entre os elementos volitivos e a declaração*. 4.^a ed. anot. rev. e atual. São Paulo: RT, 1999. p. 242).

⁴⁰⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil. Vol. 1*. 2.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 332: “O erro macula a validade do negócio jurídico quando é substancial e escusável. Considera-se substancial o erro quando a pessoa, se tivesse a verdadeira representação da realidade, não teria percebido o negócio jurídico. E escusável é o erro que passa despercebido de qualquer pessoa de diligência normal”.

⁴¹⁰ BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria Geral do Direito Civil*. São Paulo: RED Livros, 1999, p. 286.

⁴¹¹ Eis a conceituação irretocável de dolo, construída por Orlando Gomes: “O dolo consiste em manobras ou maquinações feitas com o propósito de obter uma declaração de vontade que não seria emitida se o declarante não fosse enganado. É a provocação intencional do erro. A vontade maliciosa que determina o erro pode ser do outro contratante, ou de terceiro. Somente quando o dolo é praticado por uma das partes, dá causa à anulação do contrato”. *Introdução ao direito civil*. 19.^a ed. rev. Atual. Aum. De acordo com o Novo Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 376-7.

contrária na conclusão do ato; outro subjetivo, consistente na intenção de enganar — *animus decipiendi*⁴¹².

Partindo das lições de Pontes de Miranda, Marcos Bernardes de Mello⁴¹³ enumera como pressupostos *cumulativos* do dolo invalidante: (a) a intenção de induzir, reforçar ou manter o outro figurante em erro; (b) o fato de ser ele (o dolo) a causa eficiente da concretização do ato jurídico pelo *deceptus* (vítima do dolo), de modo que a se a realidade fosse por ele conhecida, o ato jurídico não se teria realizado (art. 145, do CC); (c) unilateralidade do dolo (art. 150, do CC); (d) anterioridade do dolo ou sua contemporaneidade com a conclusão do negócio jurídico; (e) o seu desconhecimento pelo *deceptus* (vítima do dolo) no momento de concluir o negócio; (f) se o dolo for de terceiro, para que constitua causa de invalidade, é imperioso que o figurante beneficiado dele tenha tido ou devesse ter conhecimento (art. 148 do CC); e, por derradeiro, mas não menos importante: (g) nos negócios jurídicos bilaterais, a omissão de uma das partes a respeito de fato ou qualidade ignorado pelo *deceptus* (vítima do dolo), para que seja suficiente a caracterizar o dolo invalidante, é essencial existir por parte daquela o dever de informar, segundo normas jurídicas explícitas ou mesmo em decorrência da boa-fé objetiva, e prova cabal e incontroversa por parte do *deceptus* (vítima do dolo) de que sem tal omissão o negócio não se teria realizado (art. 147 do CC).

Quanto à coação, há distinção entre a *vis absoluta* — resultado de violência que elimina a vontade, reputando-se inexistente o ato jurídico; e a *vis compulsiva* — violência de cunho moral que vicia a manifestação de vontade, tornando anulável o ato. São requisitos da coação invalidante: (a) seriedade da coação, capaz de causar fundado temor de mal resultante da ameaça; (b) a coação seja a *causa* do ato jurídico; (c) contrariedade a direito do *fim* que se quer obter por meio da coação; (d) a ameaça do dano se dirija à própria pessoa do coagido, à sua família ou ao patrimônio de qualquer deles, ou a terceiro cujas circunstâncias denotem interferência na vontade de quem pratica o ato; (e) que o medo resultante da ameaça seja atual; (f) que seja fundado o medo⁴¹⁴.

⁴¹² Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 19.^a ed. rev. Atual. Aum. De acordo com o Novo Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 377.

⁴¹³ Cf. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 169-71.

⁴¹⁴ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 183-186.

Para se configurar a lesão invalidade, são necessários (a) assunção por um dos figurantes do negócio jurídico de obrigação cuja prestação seja de monta desproporcional à contraprestação; (b) que o negócio desvantajoso tenha sido celebrado pelo sujeito forçado por grave estado de necessidade ou por inexperiência no mundo dos negócios⁴¹⁵.

O estado de perigo configura-se quando alguém, “premido da necessidade de salvar-se, ou a pessoa de sua família, de grave dano conhecido pela outra parte, assume obrigação excessivamente onerosa” (art. 156 do CC/2002). São pressupostos para o estado de perigo apto a invalidar o ato (a) ocorrência de risco de dano pessoal ao figurante do negócio ou pessoa de sua família; (b) a gravidade do dano e a atualidade do risco constituem dados essenciais a que se configure o estado de perigo invalidade; (c) correlação entre o estado de perigo e o negócio jurídico de que resulta obrigação excessivamente onerosa; (d) o temor do risco seja do conhecimento do outro figurante do negócio jurídico; (e) a excessiva onerosidade da obrigação assumida pelo figurante do negócio jurídico⁴¹⁶.

Por fim, a fraude contra credores significa negócios de transmissão gratuita de bens ou remissão de dívida, praticados por devedor já insolvente — ou, por intermédio deles reduzido à insolvência, mesmo que o ignore. São requisitos (a) ato de disposição; (b) a insolvência do devedor; (c) anterioridade do crédito ao ato de disposição; (d) prejuízo ao credor decorrente do ato de disposição⁴¹⁷.

Segundo as regras de direito privado, o ato anulável produz os efeitos próprios até que sentença judicial decreta a invalidade (art. 182 do CC/2002).

Mercê disso, em relação aos tributos dele emergentes, Roque Antonio Carrazza considera que, nada obstante o desfazimento do ato mercê da decretação de invalidade, subsistem os efeitos tributários, não havendo razão para se determinar a restituição de valores eventualmente pagos, ou desconstituir o crédito pendente de pagamento⁴¹⁸, com o que se concorda. Como

⁴¹⁵ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 200.

⁴¹⁶ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 193-195.

⁴¹⁷ Cf. MELLO, Marcos Bernardes. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 7.^a ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 205-207.

⁴¹⁸ Cf. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 265-266.

dito exaustivamente, os efeitos tributários decorrem da concretização do fato tipificado na hipótese de incidência tributária, abstraindo-se a vontade na prática do eventual ato ou negócio que se relacione com a *fattispecie* tributária.

5.1.2. A questão do ato jurídico nulo e os efeitos tributários.

A lei põe como deficiências que implicam *nulidade* questões relacionadas com o sujeito (incapacidade absoluta/art. 166, I, CC/2002), com o objeto (ilicitude, impossibilidade ou indeterminação/art. 166, II, CC/2002), com o motivo (ilicitude/art. 166, III, CC/2002), com a forma (forma não prescrita ou defesa em lei/art. 166, IV, CC/2002; preterição de solenidade/art. 166, V, CC/2002), com a licitude da intenção (objetivo de fraudar a lei imperativa/art. 166, VI, CC/2002; proibição legal/art. 166, VI, CC/2002; quando houver simulação/art. 167, CC/2002) ou quando a lei assim o reputar expressamente ou proibir sua prática, mesmo não prevendo expressamente a sanção de nulidade (art. 166, VII, CC/2002).

Como do ato nulo não resultariam os efeitos ordinariamente atribuídos pela lei civil, parte da doutrina, a exemplo de Roque Antonio Carrazza⁴¹⁹ e Heleno Taveira Torres⁴²⁰, propugna que desse ato não nasceria a obrigação tributária, de sorte que a decretação de sua invalidade daria ensejo à repetição da prestação pecuniária eventualmente paga sob a rubrica de tributo. Heleno Torres sustenta, inclusive, que entendimento diverso implicaria inconstitucionalidade do art. 118 do CTN, eis que permitiria a incidência tributária sob realidade que, no seu sentir, não denotaria efetiva capacidade contributiva.

Permite-se discordar dos referidos posicionamentos. Conforme frisava Albert Hensel como um princípio recentemente desenvolvido pela doutrina e pela jurisprudência alemãs: um pressuposto de fato tributário pode considerar-se nascido, em determinadas circunstâncias, ainda quando não possa falar-se dessa realização a efeitos jurídico-civis (por exemplo, negócios jurídicos contrários aos bons costumes)⁴²¹.

⁴¹⁹ Cf. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 264-265.

⁴²⁰ Cf. Cf. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 382.

⁴²¹ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 241.

O fundamento do dissenso se situa exatamente na natureza do fato gerador da obrigação tributária exaustivamente repetido no presente trabalho e na circunstância de que, mesmo no ato nulo, verificar-se uma eficácia dita *putativa*, que a rigor é real, eis que esses atos podem, sim, denotar, no plano dos fatos, capacidade contributiva. Nessa ordem de idéias, é possível destacar no tráfico social a infinidade de atos e negócios jurídicos realizados por menores de dezesseis anos — e, portanto, *nulos de pleno direito* — mas que têm, social e economicamente, sua eficácia respeitada⁴²². Esses atos tributários, porque tomados pela norma jurídica tributária de modo avolitivo, produzem a eficácia de criar a obrigação tributária e esta eficácia é autônoma, persistindo nada obstante o ato venha a ser invalidado.

Nesse contexto, tanto no caso de nulidade como no de anulabilidade, ocorre a incidência tributária e surge a obrigação de pagar o tributo. A decretação de invalidade não ocasiona o direito à repetição do valor pago a título de indébito; é possível, entretanto, que o valor relativo ao tributo seja incluído no montante de danos materiais a serem indenizados pelo causador do vício invalidante à parte inocente, caso este tenha suportado o pagamento do tributo.

5.2. A INEFICÁCIA DAS CONFISSÕES DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA. A QUESTÃO DAS DECLARAÇÕES FISCAIS E SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. CRÍTICA À SÚMULA 436 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

O exercício de certas atividades profissionais e econômicas, haja vista o interesse público dos bens jurídicos nela envolvidos, amiúde, vincula-se à prévia autorização a ser concedida pelo Poder Público, autorização essa que, amiúde, — fundada em exigências de constitucionalidade duvidosa — subordina-se à comprovação de *regularidade fiscal*. Outras vezes, a mera participação de certames licitatórios realizados por qualquer de suas modalidades, a contratação com a administração pública e mesmo o recebimento dos créditos decorrentes de serviços prestados ou mercadorias fornecidas àquela também se subordinam, em absoluto, à prova de que o contribuinte — pessoa física ou jurídica — encontra-se regular com suas obrigações fiscais.

⁴²² Não é necessário grande esforço de observação para se perceber com que frequência atos e negócios tributariamente relevantes são praticados por incapazes: compra e venda mercantil, prestações de serviços etc.

A comprovação dessa regularidade fiscal se faz com a exibição de certidão negativa de débitos fiscais (CND), fornecida pelo órgão da administração pública fazendária vinculada à pessoa jurídica titular da capacidade tributária ativa, comprovando que, contra aquele contribuinte, não há nenhum crédito tributário regularmente constituído por intermédio de lançamento (art. 205 do CTN⁴²³). Igual eficácia jurídica tem a certidão fornecida por aquele órgão em que se indica a existência de crédito tributário constituído contra o contribuinte, porém com a exigibilidade suspensa em função da ocorrência de alguma(s) das causas de suspensão de exigibilidade prevista em lei complementar (art. 146, inciso III, aliena *b*, da CF/88); trata-se da certidão positiva com efeito de negativa (CPD-EN), prevista no art. 206 do CTN⁴²⁴.

Nesta última hipótese, há o crédito tributário, porém sua exigibilidade se encontra suspensa pela eficácia de algum fato previsto em lei complementar, mormente no art. 151 do CTN. Dentre estes fatos que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, encontra-se o parcelamento do débito fiscal (art. 151, inciso VI, do CTN), cuja permissão passou a ser prevista de modo genérico pela lei complementar n.º 104/2001. Por intermédio desse ato jurídico, o contribuinte manifesta interesse efetuar o pagamento do débito fiscal em parcelas, de modo que, enquanto estiver em curso o pagamento em parcelas, a exigibilidade do débito se encontra suspensa.

Normalmente, a concessão de parcelamento fiscal para pagamento de débitos envolve um ato complexo que se inicia pela manifestação volitiva do sujeito passivo do crédito fiscal no sentido de aderir ao parcelamento. Ocorre que, ao realizar isso, o fisco exige que o sujeito passivo firme um termo de *confissão de dívida* tendo por objeto o(s) crédito(s) fiscal(is) cujo parcelamento se pretende. Esse ato complexo se perfectibiliza com a realização do pagamento da primeira parcela; assim, nesse momento, tem-se por perfeito e eficaz o ato de parcelamento fiscal.

⁴²³ “Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição”.

⁴²⁴ “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa”.

Por intermédio desse ato — a confissão de dívida tributária — costuma-se entender (*rectius*, o fisco costuma entender) que o sujeito passivo declarou existente a obrigação tributária — e, conseqüentemente, o crédito tributário — não sendo mais possível discutir qualquer aspecto relacionado com a relação jurídica obrigacional tributária.

Cabe indagar, portanto, se esse ato produz a eficácia que o fisco pretende lhe atribuir: criar a obrigação tributária, na medida em que impede o sujeito passivo que realiza o parcelamento (contribuinte ou responsável tributário) de questionar a exigência, sendo suficiente para fazer nascer, de modo incontestado, o vínculo jurídico obrigacional tributário. Ou se esse mesmo ato se refere apenas e tão somente à admissão como verdadeiros do fato (situação de fato ou situação jurídica) que a norma tributária põe como relevante para o nascimento da obrigação tributária, de sorte que questões tais como incidência da norma tributária sobre esse fato e as conseqüências jurídicas decorrentes, bem como a validade, a eficácia e a aplicação daquela norma restam intocadas e passíveis de discussão ulterior, tanto no âmbito administrativo como no âmbito judicial. E mais, considerando a exigência decorrente do princípio da tipicidade tributária quanto à efetiva ocorrência, é possível produzir prova contrária ao objeto da confissão.

Além disso, a propósito desse tema, cabe, ainda, investigar se possível questionar a validade desses atos jurídicos (confissões), máxime quando o sujeito passivo o realizar porque premido por uma urgente necessidade de se obter o documento comprobatório da regularidade fiscal a fim de atender a uma exigência inafastável para o exercício de uma faculdade ou satisfação de um ônus ou de uma pretensão (ex.: participar de uma licitação, firmar contrato administrativo, receber o pagamento de uma fatura por serviços prestados ao poder público, renovação de licença etc.).

Avulta importância, outrossim, examinar que eficácia se vem conferindo às declarações fiscais prestadas pelos sujeitos passivos. Com efeito, o entendimento jurisprudencial manifestado, no acolhimento das pretensões fiscalistas, inclina-se pela suficiência da mera declaração do sujeito passivo para considerar o crédito tributário suficientemente constituído, prescindindo-se, nesse aspecto, de qualquer outro ato, quer seja por parte da administração tributária quer seja por parte do sujeito passivo.

Nessa linha de intelecção, calha fixar, pois, as situações jurídicas tributárias que emergem da confissão de dívida tributária tanto para o fisco como para o sujeito passivo, as pretensões decorrentes de sua invalidação e/ou da decretação de sua ineficácia, bem assim o modo pelo qual os tribunais pátrios, especificamente o Superior Tribunal de Justiça (STJ) — que detém competência constitucional para interpretar e aplicar o direito positivo infraconstitucional em segunda instância —, vêm lidando com questões relacionadas às confissões de dívida tributária para efeito de adesão a parcelamento fiscal. É o que será feito doravante.

Entende-se por confissão o ato por intermédio do qual determinado sujeito admite como verdadeiros determinados fatos cuja ocorrência gera eficácia jurídica que lhe é desfavorável, eis que lhe reconhece a titularidade de uma situação jurídica passiva (art. 348 do CPC). É, pois, objeto de um meio de prova (e art. 212, inciso I, do CC), e relaciona-se sempre a fatos; a confissão se refere à admissão da ocorrência de fatos juridicamente desfavoráveis àquele que a realiza. Não são objeto de confissão as situações jurídicas e as relações jurídicas⁴²⁵.

A confissão apresenta os seguintes elementos: a) objetivo — a confissão diz respeito aos fatos, que sejam próprios e pessoais do confitente, que sejam favoráveis à parte que o invoca e desfavoráveis ao confitente, que sejam susceptíveis de renúncia, que sejam de natureza que a sua prova não reclame forma especial; b) subjetivo — deve emanar de um agente capaz do obrigar-se; i.e., o sujeito confitente há de ser civilmente capaz; c) intencional — a confissão é uma manifestação de vontade, de sorte que há um elemento intencional na sua realização; noutros termos, deve haver a livre manifestação de vontade livre e consciente no sentido de realizar a confissão⁴²⁶.

Diante disso, compreendendo-se que a confissão é um ato jurídico em sentido amplo, porque envolve uma ação humana volitiva, há de se fixar seu enquadramento: se negócio jurídico ou se ato jurídico em sentido estrito.

⁴²⁵ Cf. DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. Vol. III. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 623 e 624.

⁴²⁶ Cf. SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. v. II. 24.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 447-8. MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. *Processo de conhecimento*. 9.^a ed. São Paulo: RT, 2011, p. 318 e 319.

Conforme já dito acima, em determinados atos jurídicos, a conduta humana animada pela vontade compõe o suporte fático da norma jurídica, influenciando, pois, na incidência. A vontade, entretanto, importa apenas para a concretização da hipótese de incidência, a passo em que, quanto à eficácia jurídica desse fato, a vontade não tem influência, porque há de se respeitar estritamente a consequência jurídica prevista na norma. Nessa espécie de fatos jurídicos a que se denomina de *ato jurídico em sentido estrito*, a vontade não interfere na escolha da categoria jurídica ou do conteúdo da relação jurídica ou da situação jurídica que advirá do fato, visto que são prefixados pelas normas jurídicas e de modo invariável.

Em outras espécies de atos jurídicos, a vontade do(s) sujeito(s) que atua(m) importa não apenas para o preenchimento do suporte fático de incidência, como para o estabelecimento dos efeitos jurídicos. Nessa categoria comumente chamada de *negócio jurídico*, é facultada às partes que realizam o ato a definição, por intermédio de manifestação consciente da vontade, das categorias eficaciais do ato, dentre as possíveis segundo o ordenamento jurídico. Nessa espécie, a exteriorização de vontade importará tanto para a concretização do ato jurídico em si (*lato sensu*), como para a produção de efeitos.

Em síntese, nos atos jurídicos em sentido estrito a vontade é decisiva para a formação do ato; já a eficácia jurídica decorre *diretamente* da norma, de modo que o elemento volitivo sobre ela não exerça influência. No caso do negócio jurídico, o ordenamento deve permitir ao(s) sujeito(s) que o pratica(m) a chance de interferir na eficácia jurídica do ato, de modo escolher, por livre manifestação de vontade, qual dentre as permitidas pela lei será produzida.

Nessa ordem de idéias, é possível concluir que a confissão de dívida não é negócio jurídico⁴²⁷, mas ato jurídico em sentido estrito. Resta saber em qual dos cinco tipos de atos jurídicos acima aludidos a confissão deve ser enquadrada (reclamativos, comunicativos, enunciativos,

⁴²⁷ Cf. DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. Vol. III. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 624: “A confissão não é tampouco um *negócio jurídico*, não cria direitos e obrigações para as partes, não vincula o juiz e não se confunde com o reconhecimento do pedido ou com a renúncia ao direito”. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Efeitos da Confissão no Direito tributário”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.^o volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 11: “Consequentemente, seja de quem a faça, não é um ato jurídico declaratório de uma vontade (negócio jurídico), porém uma declaração de ciência, um ato jurídico declaratório de uma verdade, o que permite a retificação do documento, se houver erro na matéria fática, dentro dos prazos para a retratação”.

mandamentais ou compósitos)⁴²⁸. Porque são exteriorizações de conhecimento ou sentimento, as confissões são atos enunciativos⁴²⁹.

Isso porque há liberdade para vontade em realizar ou não a confissão; a vontade tem relevância, pois, para o preenchimento do suporte fático de incidência da norma jurídica que trata da confissão; não é dado ao confitente interferir na produção de efeitos jurídicos. Realizada a confissão, produzir-se-á a eficácia jurídica no sentido de se reputarem ocorridos os fatos a que se referem e estes, os fatos confessados, juridicizados, produzem(irão) os efeitos que lhes atribuir a ordem jurídica.

Nesse passo, enquadrada a confissão na categoria de ato jurídico em sentido estrito, cumpre registrar que a deficiência nos elementos constitutivos — incapacidade de parte, ilicitude ou impossibilidade do objeto, desobediência a forma obrigatória/vedada — ou nos motivos — simulação e intuito de fraudar a lei — podem implicar a nulidade da confissão.

Já no tocante aos vícios que maculam a declaração de vontade porque interferem na sua manifestação consciente, em relação à confissão, o Código Civil de 2002 trouxe uma importante inovação. Com efeito, o art. 214 da referida codificação, após fixar que a confissão é irrevogável — e, portanto, irretroatável —, apontou que é passível de anulação se decorreu de erro de fato ou de coação; não se referiu ao dolo como causa invalidante, embora o art. 352 do CPC a ele se refira⁴³⁰.

O Código Civil, pois, seguiu orientação da doutrina que criticava a inserção do dolo como vício invalidante da confissão. Isso porque o dolo somente tem relevância para o direito, como causa invalidante, se for capaz de induzir outrem a erro; assim, se houve dolo, mas não houve

⁴²⁸ Adota-se, aqui, a classificação de Pontes de Miranda, seguida por Marcos Bernardes de Mello. Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 2. 4.^a ed. São Paulo: RT, 1974, p. 451-61. Cf. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 159-60.

⁴²⁹ Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 2. 4.^a ed. São Paulo: RT, 1974, p. 454-5. MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 159.

⁴³⁰ A redação do CPC alude a revogação por motivo de erro, dolo ou coação. Evidentemente, tais vícios poderiam levar à invalidação da confissão, e não a sua revogação, eis que esta liga-se mais a arrependimento ou a mudança de vontade do que a vício de vontade.

erro, não há por que se invalidar a confissão; o motivo é irrelevante para a confissão, pois o que importa é o fato confessado⁴³¹.

Dessarte, há de se concluir que, no atual sistema, dentre os vícios de vontade, somente o erro de fato e a coação tornam passível de anulação a confissão. Nada obstante, enquanto não decretada sua invalidade, a confissão produz efeitos.

Assim, há de se lhe precisar o conteúdo e, principalmente, o contexto em que amiúde confissões de dívida em matéria tributária como ato necessário ao parcelamento fiscal são realizadas, a fim de examinar se é possível considerar que a vontade manifestada nesses atos pelo sujeito passivo da obrigação tributária é sempre livre, hígida e consciente. Mais importante que isso, investigar se a tais atos é possível atribuir a eficácia específica de criar a obrigação tributária; vale dizer, a respeito (in)ocorrência do fato descrito em lei, a declaração do sujeito passivo no sentido de que “a obrigação existe” é suficiente para produzir a eficácia de reputá-la existente.

Em regra, exigem-se dos sujeitos passivos a realização das confissões de dívida tributária por ocasião da realização dos parcelamentos fiscais. Os contribuintes, diante da necessidade de provar a regularidade fiscal para realização de vários atos da via empresarial e econômica e sem condições de promover o pagamento integral dos créditos tributários, vêm-se compelidos a buscar pela forma mais viável dentro de circunstância concretas a suspensão de exigibilidade do crédito tributário: o parcelamento fiscal. Para tanto, a norma jurídica amiúde exige que o contribuinte/responsável firme uma confissão de dívida como ato integrante do ato complexo parcelamento — que, como dito alhures, se perfectibiliza com o pagamento da primeira parcela.

Sem a chance, muitas vezes, de discutir a legitimidade da cobrança, o sujeito passivo firma a confissão de dívida e realiza o parcelamento. A confissão de dívida, tal como costuma ser elaborada pelas administrações tributárias, contém declaração do contribuinte no sentido de que a obrigação tributária cujo crédito é objeto de parcelamento efetivamente existe, bem assim que os respectivos fatos geradores ocorreram.

⁴³¹ Cf. DIDIER Jr., Fredie. *Et alli. Curso de direito processual. Vol. 2.* 5.^a ed. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 134-5. MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. *Comentários ao código de processo civil.* 2.^a

Costuma-se inserir no contexto da declaração de vontade desses atos a própria existência da obrigação, e não apenas e tão somente a ocorrência de determinadas fatos que, uma vez juridicizados pela incidência normativa, poderiam ter por eficácia a obrigação tributária. O objeto das confissões de dívida fiscal, portanto, se estende à declaração segundo a qual a própria obrigação e o crédito tributário existiriam. É preciso investigar se é possível, dentro do direito positivo brasileiro, atribuir essa eficácia às confissões de dívida.

Pontuou-se, linhas acima, que se chama de fato gerador da obrigação o conjunto de pressupostos abstratos contidos no antecedente das normas tributárias materiais e cuja concreta concorrência (realização do fato imponível) provoca, mercê da relação imputacional, a aplicação de determinadas conseqüências jurídicas. Somente quando se constate a ocorrência dos fatos tipificados na norma haverá nascido uma obrigação tributária⁴³².

A obrigação tributária, portanto, é uma específica categoria eficaz produzida única e exclusivamente pela ocorrência efetiva (ou, excepcionalmente, presumida) do fato descrito no tipo legal tributário, em cuja descrição o elemento volitivo eventualmente manifestado pelo sujeito é absolutamente irrelevante. Noutra giro verbal, a obrigação tributária tem como fonte exclusiva o fato descrito em lei, tomado em sua constituição avolitiva; a situação jurídica complexa concernente à obrigação tributária tem origem na cópula entre a ocorrência do fato e sua (a do fato) específica previsão legal. Daí se dizer que a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, em contraposição às obrigações *ex voluntate*, que surgem em função de uma específica manifestação de vontade nesse sentido, conjugada com a previsão em lei que confere à vontade essa eficácia jurídica.

Vale, pois, aqui, a observação feita por Mario Pugliese, no sentido de que a circunstância de que a obrigação *ex lege* está sempre e necessariamente associada a um “fato jurídico” determinado já seria suficiente para excluir a possibilidade de que o nascimento da obrigação manifestar-se independentemente da existência de determinados pressupostos concretamente realizados; o que serve para a obrigação tributária⁴³³.

ed. São Paulo: RT, 2005, v. 5. t.2, p. 147-9.

⁴³² Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 154.

⁴³³ Cf. *Instituciones de derecho financiero: derecho tributario*. México: Fondo de Cultura Economica, 1939, p.

Nessa ordem de idéias, a eficácia jurídica das confissões de dívida fiscal somente pode operar no tocante à produção de prova quanto aos fatos confessados; não pode ser estendida à confirmação de que a obrigação tributária existe. Esta conclusão somente é possível se, de acordo a regra tributária, houver a perfeita subsunção entre o fato e a hipótese de incidência tributária; sem isso, não haverá obrigação tributária. Como bem afirma Hugo de Brito Machado, “o fato confessado, ainda mesmo sendo verdadeiro, não produz a consequência de fazer nascer a obrigação tributária [...] o tributo ou é devido como simples consequência da incidência da norma, ou não é, se incidência não houve”⁴³⁴. A confissão de dívida se mostra ineficaz no tocante à obrigação e ao crédito tributários exatamente porque a vontade é irrelevante para esse efeito.

Como dito acima, a obrigação tributária é eficácia jurídica da efetiva ocorrência de um fato previsto no antecedente da norma, sob a compostura tendente a não atribuir relevância à vontade do sujeito; é oriunda, pois, invariavelmente de um ato-fato jurídico. Desse modo, a confissão, como ato jurídico — e, portanto, contemplando a vontade no suporte fático da respectiva norma jurídica — não pode ter por efeito a obrigação jurídica tributária. Esta, mercê dos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade tributárias, somente pode advir da concretização do fato tributário.

Após examinar a fenomenologia da incidência tributária sob os planos da norma tributária, do fato tributário e da obrigação tributária, Humberto Ávila chega à conclusão de que a manifestação de vontade do contribuinte é irrelevante, pois a CF/88, de um lado, contém normas que reservam ao Poder Judiciário a competência para qualificar juridicamente fatos, ao passo em que o CTN, a seu turno, possui regra que atribui competência à autoridade tributária o dever de qualificar juridicamente os fatos, passível, ainda, de ser submetido ao crivo do Poder Judiciário; assim, não se pode cogitar de confissão criando tributo⁴³⁵. Arremata afirmando que “[s]ó a comprovação da ocorrência de fato cujo conceito se encaixe no

135.

⁴³⁴ “Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. In. *Revista dialética de direito tributário*. Vol. 145, outubro/2007. São Paulo: Dialética, p. 51.

⁴³⁵ Cf. “Confissão cria Tributo? Apontamentos sobre a Disponibilidade do contribuinte sobre Direitos Fundamentais”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 268-9.

conceito previsto em regra geral válida é que pode desencadear o surgimento de uma obrigação tributária”⁴³⁶.

Natanael Martins e Daniele Souto Rodrigues chamam a atenção para o fato de que, ao se considerar que a chamada confissão irretratável seria capaz de impedir a desconstituição do crédito implicaria atribuir típico caráter contratual às relações jurídico-tributárias⁴³⁷. Como bem ressalta Fernando Osório de Almeida Júnior, o que se considera ato jurídico perfeito em direito tributário é a ocorrência do fato gerador descrito em lei necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, e não a confissão de dívida, de sorte que sempre haverá a possibilidade de rediscussão em torno da obrigação⁴³⁸⁻⁴³⁹.

Sem prejuízo da razão de ineficácia das confissões de dívida tributária firmadas para efeito de concessão de parcelamento fiscal exposta acima, é possível configurar, no caso concreto, razões para invalidar esse ato jurídico em sentido estrito por motivo de erro de fato ou de coação.

O erro de fato pode ser caracterizado quando o contribuinte celebra a confissão para fins de adesão ao parcelamento na crença de que os fatos tipificados na norma tributária efetivamente ocorreram, e, após, porém se afere que assim não se deu; ou quando o sujeito passivo realiza a confissão ignorando a ocorrência de um outro fato que gerava a isenção para aquele tributo.

⁴³⁶ “Confissão cria Tributo? Apontamentos sobre a Disponibilidade do contribuinte sobre Direitos Fundamentais”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 269.

⁴³⁷ Cf. MARTINS, Natanael. RODRIGUES, Daniele Souto. “Confissão de dívida irretratável e a desconstituição do crédito tributário”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 413.

⁴³⁸ Cf. ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de. “Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. In *Revista dialética de direito tributário*. Vol. 32, maio/1998. São Paulo: Dialética, p. 31.

⁴³⁹ Bastante didáticas são as conclusões de Hugo de Brito Machado acerca do tema:

“(a) se o fato confessado não corresponde à hipótese de incidência tributária, e, portanto, mesmo efetivamente existente, não é capaz de gerar a obrigação tributária, a confissão é absolutamente irrelevante; (b) se o fato confessado é, em princípio, capaz de gerar a obrigação tributária, porque corresponde à hipótese de incidência do tributo, o efeito da confissão é o de provar tal fato; (c) havendo erro quanto ao fato confessado, e comprovado inequivocamente que o fato confessado não corresponde ao efetivamente ocorrido, tem-se de admitir a prevalência do verdadeiro sobre o confessado.

Em conseqüência, a confissão que a lei geralmente exige do contribuinte como condição para que a ele seja concedido o parcelamento tem valor bastante relativo. Não pode de nenhum modo ser tida como irretratável, no sentido de obrigar o contribuinte a pagar o tributo, ainda que indevido, apenas porque confessou. A confissão, mesmo solene e irretratável, não cria obrigação tributária”. (“Confissão irretratável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. In *Revista dialética de direito tributário*. Vol. 145, outubro/2007. São Paulo: Dialética, p. 53).

Com as mesmas idéias a respeito da confissão em direito tributário, do mesmo autor, trabalho intitulado

Desse modo, o sujeito passivo que realizou a confissão de dívida ignorava uma circunstância de fato apta a influenciar em sua decisão de praticar o ato de confissão de dívida. Sem o conhecimento absoluto das condições de fato em que se encontrava no momento em que realizou a confissão de dívida, o sujeito passivo incide em erro de fato apto a invalidar a confissão de dívida realizada.

Há de se enfrentar, pois, a coação como vício de vontade apta a invalidar a confissão. Nesse diapasão, cumpre retornar ao que fora dito no início deste item. O sujeito passivo, muitas vezes, diante da necessidade de comprovar a regularidade fiscal para fins de participação em certame licitatório, celebração de contrato administrativo ou recebimento de faturas relativas a mercadorias fornecidas ou serviços prestados ao poder público, ou mesmo para o exercício de determinadas atividades para quais a ordem jurídica exige autorização da administração pública, o sujeito passivo da obrigação tributária vê-se premido, em um curto espaço de tempo, a providenciar a obtenção de certidões negativa de débito (art. 205 do CTN) ou certidões positivas com efeito de negativa (art. 206 do CTN).

Por outro lado, como dito acima, a simples apresentação de declarações fiscais desacompanhadas do respectivo pagamento do tributo no vencimento já se constitui óbice suficiente ao fornecimento de certidões; aliás, a mera detecção do descumprimento de obrigações meramente acessórias, sem que implique em não pagamento do tributo, já é motivo para não se fornecer a certidão⁴⁴⁰.

Amiúde, o contribuinte não dispõe de recursos financeiros a fim de promover o pagamento ou realizar o depósito da quantia exigida pelo fisco a fim de suspender a exigibilidade do tributo enquanto se discute sua legitimidade. Além disso, muitas vezes, não há (mais) a chance de discussão do crédito no âmbito administrativo e a urgência em que se encontra o contribuinte não lhe permite ir ao Judiciário e aguarda um pronunciamento favorável no sentido de se suspender a exigibilidade do tributo, de sorte que só lhe resta efetuar o parcelamento do débito fiscal. Para isto, como dito, costuma-se exigir, como *conditio sine qua non*, a celebração da confissão de dívida, inclusive com cláusulas de renúncia e obrigação de apresentar desistência de processos judiciais e renúncias a direitos sobre os quais se fundam as ações.

“Confissão de dívida tributária”, publicado em *Temas de direito tributário*. São Paulo: RT, 1993, p. 143/150.

⁴⁴⁰ §10 do art. 32 da Lei Federal n.º 8.212/91, com redação dada pela Lei Federal n.º 11.941/09.

Nesse ambiente, não é tarefa difícil compreender que os sujeitos passivos, ao realizarem a confissão de dívida para a obtenção do parcelamento, não manifestam a vontade de modo livre e consciente, mas o fazem compelidos pela necessidade de buscar a prova de regularidade fiscal — tão cara para a vida empresarial e profissional hodiernamente no Estado Fiscal — de sorte que a exigência do fisco pode-se enquadrar em ato de coação a contaminar a vontade manifestada.

Desse modo, de fora parte os motivos que implicam ineficácia da confissão de dívida apresentados acima, é possível cogitar dessas duas causas de invalidação do ato jurídico em sentido estrito consistente na confissão, a serem suscitadas e comprovadas por intermédio de ação própria autônoma ou em defesa da cobrança judicial (embargos à execução fiscal).

Tanto a questão da ineficácia das confissões de dívida em matéria tributária quanto à possibilidade de argüição de vícios de vontade foram levadas aos Tribunais. A questão foi levada ao crivo do Superior Tribunal de Justiça que oscilava de posição no tocante à possibilidade de rediscussão da dívida tributária objeto de confissão, ora firmando entendimento quanto à possibilidade⁴⁴¹, ora impondo óbices⁴⁴².

Em julgamento de recurso reputado representativo da controvérsia — na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC) — o STJ, em acórdão sob a redação do Min. Mauro Campbell Marques — porque vencido o Min. Luiz Fux, relator do recurso — assim se posicionou no sentido de que “[e]fetivamente, a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto ou fazer nascer crédito tributário de forma discrepante de seu fato gerador”⁴⁴³.

Dito de outro modo, a confissão não impede que se investigue o enquadramento jurídico a ser dado aos fatos confessados; não tem o poder, outrossim, de excogitar da efetiva ocorrência

⁴⁴¹ (REsp 1074186/RS, DJe 09/12/2009; REsp 927097/RS, DJ 31/05/2007; REsp 948.094/PE, DJ 04/10/2007; REsp 1065940/SP, DJe 06/10/2008; REsp 947.233/RJ, DJe 10/08/2009; REsp 948.094/PE, DJ 04/10/2007; REsp 927.097/RS, DJ 31/05/2007).

⁴⁴² AgRg no Ag 1131013/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/11/2009, DJe 17/11/2009.

⁴⁴³ REsp 1133027/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 16/03/2011.

desses fatos, máxime quando se verifique que a confissão foi prestada sob coação ou com a incidência em erro.

Recentes decisões do STJ vêm na esteira do quanto firmado no aludido recurso especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos⁴⁴⁴, considerando que a confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no tocante aos seus aspectos jurídicos. Em relação aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, manteve-se a regra segundo a qual não se pode rever em juízo a confissão de dívida firmada para fins de parcelamento de débitos tributários; assegura-se, entretanto, no que tange à matéria de fato constante de confissão de dívida, a invalidação por conta dos vícios que podem acometer o ato jurídico.

Por derradeiro, emerge para o sujeito passivo, no caso de invalidação da confissão ou da decretação de sua ineficácia com o conseqüente reconhecimento de que a obrigação tributária inexistia, a pretensão de repetição de indébito das quantias pagas a título de tributo⁴⁴⁵.

Tema análogo ao da (in)eficácia das confissões de dívida em matéria fiscal é o relativo à extensão dos efeitos atribuídos às declarações fiscais. No desiderato de auxiliar as atividades de fiscalização e arrecadação tributárias, bem assim na verificação da manutenção dos pressupostos necessários à desoneração tributária (imunidade e isenções), a lei contempla uma série de obrigações dirigidas aos sujeitos passivos tributários e a terceiros, consistentes em prestações de fazer ou não fazer qualificadas como obrigações acessórias (art. 113, § 2.º, do CTN).

Muitas dessas obrigações acessórias se constituem no dever imposto ao sujeito passivo no sentido de emitir declarações de conteúdo econômico-fiscais por intermédio das quais se

⁴⁴⁴ REsp 1254563/AL, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/08/2011, DJe 09/08/2011.

⁴⁴⁵ Cf. TAVARES, Alexandre Macedo. “O Parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de ‘confissão irretratável’ e de ‘renúncia de discusão administrativo e judicial’ do objeto parcelado”. In. *Revista dialética de direito tributário*. Vol. 123, dezembro/2005. São Paulo: Dialética, p. 11: “Destarte, se é verdade que no Direito Privado tem plena eficácia uma confissão determinada por um erro de direito — prosperando em seu âmbito a idéia de que quem paga mal paga duas vezes —, não menos verdadeiro é o fato de que, no Direito Tributário, não se pode admitir que uma obrigação possa nascer sem causa jurídica determinante que a justifique, isto é, pela simples vontade das partes. Eis a razão pela qual, no âmbito tributário, seja por erro de fato, seja por erro de direito, o tributo pago indevidamente comporta restituição (ou compensação com futuros recolhimentos)”.

fornece informações respeitantes a fatos que se amoldam aos aspectos materiais de normas jurídicas relativas ao tributo, bem assim indicam grandezas que comporão a base de cálculo de tributo eventualmente devido e a graduação da alíquota. A exemplo dessas declarações, podem ser citadas a declaração de imposto de renda da pessoa física (DIRPF), a declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ), declaração mensal de serviços (DMS), Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) etc.

A jurisprudência do STJ inclinou-se no sentido de que, uma vez apresentada a declaração fiscal contendo informações acerca da obrigação tributária quantificada, não ocorrido o pagamento, não haveria necessidade de qualquer outra providência por parte do fisco no sentido de constituir o crédito tributário, a exemplo de se promover um lançamento de ofício em revisão; cumpre, apenas, seguir à inscrição do crédito tributário em dívida ativa para fins de extração do título executivo extrajudicial (a certidão de dívida ativa — CDA) e, assim, viabilizar a cobrança do crédito tributário em execução fiscal⁴⁴⁶. Mais recentemente, aquele Corte editou enunciado de sua súmula de jurisprudência nesse mesmo sentido⁴⁴⁷.

Sucedem que o conteúdo dessa súmula há de ser interpretado sob as premissas aludidas neste trabalho. Não se pode relegar ao oblívio a circunstância de essas declarações constituírem meros atos jurídicos em sentido estrito, em cuja eficácia não está a criação da obrigação tributária e, menos ainda, do crédito dela decorrente. A manifestação de vontade eventualmente contida nessas declarações não faz nascer a obrigação tributária; esta categoria eficaz somente pode surgir da ocorrência do ato-fato previsto em lei como necessário e suficiente à sua produção.

A declaração prestada pelo sujeito passivo, pois, nessa ordem de idéias, não pode obstá-lo de discutir a efetiva ocorrência do fato, produzindo prova de que o fato tributário efetivamente não ocorreu, ou não ocorreu como declarado. Ou, ainda, discutir o enquadramento jurídico dos fatos declarados, inclusive no âmbito administrativo.

⁴⁴⁶ A título exemplificativo, confirmam-se os seguintes julgados: REsp 531.851/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2004, DJ 28/04/2004, p. 234. AgRg no REsp 753.581/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/09/2005, DJ 21/11/2005, p. 158.

⁴⁴⁷ “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”. (Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010).

A circunstância, pois, de ser o fato gerador da obrigação tributária, invariavelmente, um ato-fato jurídico — e, como tal, fato jurídico em cujo suporte há uma ação humana tomada como avolitiva, ou em que a vontade eventualmente manifestada é abstraída — impõe que a confissão de dívida tributária, comumente exigida para a celebração de parcelamentos fiscais, bem como as declarações fiscais feitas pelos sujeitos passivos tributários em cumprimento de obrigações acessórias, não tenham o condão de fazer surgir a obrigação tributária, e, portanto, não podem impedir que aqueles impugnem a exigência. Em suma, nenhum dos dois atos gera a eficácia preclusiva acerca da discussão em torno da obrigação (e do crédito tributário).

5.3. A IMPOSSIBILIDADE DE NOVAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Uma outra questão de relevante interesse que surge no contexto da análise do fato gerador da obrigação tributária como ato-fato jurídico diz respeito ao exame da possibilidade de se contemplar a novação de débito como uma espécie de extinção do crédito tributário, tal como é previsto em alguns sistemas fiscais de outros países.

De início, cumpre fixar que a novação é um conceito jurídico-positivo. No direito brasileiro, é regulado pela lei civil, mais precisamente pelos arts. 360 e 367 do CC/2002. A partir desses dispositivos é possível conceituar a novação como uma forma anômala (ou especial) de extinção das obrigações, consistente na celebração de um negócio jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação, por força do qual estes convencionam que a obrigação existente será extinta e, em seu lugar, surgirá uma outra, e, conforme adverte Orlando Gomes⁴⁴⁸, com novo objeto e causa jurídica — esta é a hipótese da chamada novação objetiva (art. 360, inciso I, do CC/2002).

Além dessa espécie, há a novação subjetiva, que se dá com a substituição do devedor ou do credor, conforme o que será classificada em novação subjetiva passiva e novação subjetiva ativa (art. 360, incisos II e III, do CC/2002). Naquela, o devedor é “substituído” por outro devedor, com *nova* dívida criada para substituir a anterior, dispensando-se, inclusive, o consentimento do devedor primitivo (art. 362 do CC/2002). Na novação subjetiva ativa, surge um novo credor com nova dívida, extinguindo-se a anterior e, nessa hipótese, exige-se o

consentimento do devedor primitivo, conforme destaca Paulo Luiz Netto Lôbo⁴⁴⁹. Nenhuma dessas espécies de novação subjetiva configura cessão de débito ou de crédito exatamente porque, a rigor, não há sucessão na obrigação; a obrigação antiga é *extinta* por conta do surgimento de uma *nova*.

Vê-se, portanto, que, no tocante à novação subjetiva passiva, por se dispensar o consentimento do devedor primitivo, trata-se de um negócio jurídico que pode envolver apenas o credor e o sujeito passivo da nova obrigação; já a novação subjetiva ativa, por exigir a anuência do devedor primitivo, é caracterizada como um negócio jurídico que envolve essas três partes.

Além disso, a obrigação a ser objeto de novação não deve decorrer de um ato nulo e não já deve ter sido extinta por algum outro motivo (art. 367 do CC/2002). Noutros termos, a obrigação novanda tem de decorrer de um ato jurídico (em sentido amplo) válido — ou apenas anulável — e deve existir no momento da novação⁴⁵⁰.

Outro Elemento inexoravelmente exigido em qualquer uma dessas espécies de novação é a intenção de novar; o chamado *animus novandi*. Este não se presume⁴⁵¹; há de se manifestar de modo inequívoco, tácita ou expressamente, sendo elemento essencial do negócio de modo que, ausente, não haverá a extinção da obrigação e o surgimento da nova, mas apenas e tão somente a confirmação da obrigação anterior (art. 361 do CC/2002) ou a criação de uma nova sem a extinção da que primitiva, co-existindo ambas⁴⁵².

Em suma, portanto, eis os requisitos para a novação: a) existência da obrigação e validade jurídica do ato que lhe deu causa; b) constituição de uma nova obrigação (*aliquid novi*); c) intenção de novar (*animus novandi*)⁴⁵³. Caio Mário da Silva Pereira alude a um quarto

⁴⁴⁸ Cf. *Obrigações*. 17^a ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito (atualizador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.169.

⁴⁴⁹ Cf. *Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 253.

⁴⁵⁰ Como afirma Pontes de Miranda, “[a] obrigação, que *não é*, e a obrigação, que *deixou de ser*, não podem ser novadas” (*Tratado de direito privado*. Tomo 25. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971, p. 76).

⁴⁵¹ Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17^a ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito (atualizador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.168. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. II. 18.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 163. LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 253.

⁴⁵² Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 25. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971, p. 78; “Se não se tem o ânimo de novar, ou apenas se reproduz, ou se têm duas dividas [...]:nova-se, se quis novar; se não se quis, há duas obrigações”.

⁴⁵³ Cf. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17^a ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito (atualizador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.167.

elemento — que, na verdade, põe como primeiro⁴⁵⁴ — e que foi ressaltado logo no início deste item: a novação é negócio jurídico e, portanto, exige a capacidade dos agentes de declarar a vontade (consentimento) livre e consciente dirigida especificamente à produção de determinado efeito previsto; sem essa capacidade negocial, o sujeito não pode realizar a novação. Sem a concorrência desses elementos, não há novação da obrigação⁴⁵⁵.

Na doutrina estrangeira, a exemplo do argentino, há entendimentos que se inclinam pela possibilidade de a extinção da obrigação tributária ser levada a efeito por meio da novação. Nessa linha, pode-se citar Héctor Villegas⁴⁵⁶, para quem a regra civil poderia valer no campo tributário. Em sentido contrário, Giulliani Fonrouge afirma a inaplicabilidade da novação como meio extintivo da obrigação tributária, eis que esta não pode mudar de natureza nem transformar-se em outra⁴⁵⁷. Na doutrina tributária espanhola, também se encontram duas posições: a) a que não se admite a novação como forma de extinção do crédito tributário, pois se trata de um negócio jurídico dispositivo e, sendo assim, na opinião, de José Juan Ferreiro Lapatza⁴⁵⁸, em função de a Administração Pública não poder dispor das quotas tributárias de que é credora, não poderia ter por efeito jurídico extinguir a relação jurídica tributária; b) e a que não vê óbices para que a novação, juntamente com a confusão, seja causa extintiva do débito fiscal desde que prevista em lei, conforme pontuam José Luiz Perez de Ayala e Miguel Perez de Ayala Becerril⁴⁵⁹.

⁴⁵⁴ Cf. *Instituições de direito civil*. Vol. II. 18.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 161.

⁴⁵⁵ Paulo Luiz Netto Lobo exemplifica algumas situações em que não se caracteriza a novação, exatamente por faltar a conjugação desses elementos: a) mudança de prazo do contrato; b) aumento ou redução da prestação devida; c) a constituição ou modificação de garantia real ou pessoal; d) alteração da taxa de juros (se não modifica a substância da dívida principal); e) a inclusão da correção monetária; f) a mudança do lugar do adimplemento; g) a tolerância eventual do atraso no adimplemento (cf. *Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 254).

⁴⁵⁶ Cf. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*. 7.^o ed. Ampl. e atual. Buenos Aires: Depalma, 2001, p. 297: “Produce-se, então, o que para o direito civil é a causa extintiva denominada ‘novação’, e que consiste na transformação de uma obrigação em outra (art. 724 do C. Civil), o qual vem a significar a substituição de uma obrigação por outra diferente, *ao tempo que fica extinta a primeira*. Não cabe dúvida quanto à extinção da originária obrigação substancial tributária, porquanto em seu lugar aparece outra obrigação diferenciável pelo seu objeto, que passa a ser um tributo de menor monta” (grifos do original) (tradução do autor).

⁴⁵⁷ Cf. FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições LAEL, 1973, p. 190.

⁴⁵⁸ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español. Vol II. Derecho tributario: parte general (teoría general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones)*. 24.^a ed., corregida e puesta al día. Barcelona: Marcial Pons, 2004, p. 136. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário — teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 335.

⁴⁵⁹ Cf. *Fundamentos de derecho tributario*. 6.^a ed. Madrid: Editoriales de derecho reunidas S.A., 2004, p. 237.

Resta saber, pois, como se assenta a questão no direito brasileiro. Examinando o CTN, especificamente no capítulo relacionado com a extinção do crédito (e da obrigação) e tributária, não se vislumbra a novação como fato jurídico (em sentido amplo) extintivo da obrigação. Com efeito, dentre as hipóteses do art. 156 do CTN não está a novação.

Indaga-se, então, se a previsão contida na lei civil seria suficiente para permitir que essa modalidade de extinção das obrigações valesse, também, para os créditos tributários. Entende-se, na esteira do que se argumentou no presente trabalho, que dois seriam os motivos para se rechaçar essa idéia.

O primeiro deles diz respeito exatamente à ausência de previsão específica em lei tributária. Cumpre registrar que a CF/88, ao disciplinar a lei complementar em matéria tributária, conforme já dito anteriormente, reservou-lhe o trato das questões subsumíveis às normas gerais de direito tributário, destacando “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (art. 146, inciso III, alínea *b*, da CF/88).

Nesse passo, por determinar o texto constitucional que compete à lei complementar tratar de obrigação e crédito tributário, entende-se que exigência se estende à previsão genérica dos atos e dos fatos que têm por efeito a extinção daquelas categorias eficaciais. Assim, carecendo-se de previsão na lei complementar de caráter nacional, não se pode cogitar de novação como causa de extinção do crédito tributário. Sem esta previsão em lei complementar, pensa-se ser impossível admitir a novação do crédito tributário.

Porém, resta saber se isso seria uma questão resolvível *de lege ferenda*, tal como foi a questão dos parcelamentos fiscais como causa suspensiva do crédito fiscal (introduzido por intermédio de lei complementar ao CTN); vale dizer, a previsão da novação para matéria tributária em uma lei complementar seria suficiente para tê-la como válida e eficaz em direito tributário?

A resposta a esta indagação exige um retorno ao que fora fixado no capítulo anterior em derredor do conceito de obrigação tributária e da causa jurídica que a fundamenta. Conforme fora fixado, a obrigação tributária caracteriza-se por ser um vínculo pessoal entre o sujeito ativo e passivo, que envolve uma prestação de dar dinheiro (prestação pecuniária), que tem por fonte a efetiva ocorrência de um fato previsto em lei, independentemente da vontade do

indivíduo que o pratica e, por isso, ato-fato jurídico. Isso decorre das regras contidas no art. 109, 110, 113, 114, 118 e 126 do CTN, como visto.

Considerar ser possível novação do débito tributário como uma causa de extinção pode ser de inconstitucionalidade duvidosa, além de implicar a rediscussão de algumas conclusões que se têm por verdadeiras pela doutrina e pela jurisprudência.

Lei complementar que contivesse a previsão de novação para o débito tributário atribuindo a natureza de obrigação tributária à nova obrigação, em nossa opinião, incorreria em inconstitucionalidade por violar os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, máxime se envolvesse obrigações tributárias concernentes a impostos e demais tributos cuja materialidade é previamente traçada pelo texto constitucional na discriminação de competência tributária.

Se na novação a vontade das partes tem o condão de extinguir uma relação jurídica obrigacional mercê do surgimento de uma outra obrigação nova, deve-se reconhecer que essa obrigação nova (*aliquid novi*) não tem por fonte o fato definido em lei, conforme específica outorga constitucional de competência. Essa nova obrigação tem por fonte imediata a vontade de devedor e credor (novação objetiva) que celebram esse negócio jurídico; é uma obrigação *ex voluntate*. A obrigação nova, portanto, não poderia ser enquadrar na noção de obrigação concernente ao tributo, porque não se origina do fato típico tributário, mas da vontade negocial dos sujeitos que celebraram a novação.

De fora parte a inconstitucionalidade, a nova obrigação surgida da novação, por decorrer de fato jurídico cujo suporte fático se concretiza com declaração de vontade dirigida à produção de fins específicos protegidos pela norma (negócio jurídico), não deve ser considerada obrigação tributária. Entendimento diverso contrariaria um elemento básico do conceito de obrigação tributária: ser, quanto à fonte, uma obrigação *ex lege*. É este uma característica cara à conceituação da obrigação e ressaltado por toda a doutrina.

Não se deve argumentar, por outro lado, que, no caso dessa obrigação decorrente da novação do débito tributário ter natureza tributária, constituiria ela uma exceção ao conceito. Isso

porque os conceitos não devem comportar exceção, sob pena de se mostrarem inservíveis para este mister de exprimir a representação mental de determinado objeto.

Assim, em síntese, caso houvesse a previsão de novação para o débito tributário, a obrigação dela resultante não deveria ter natureza tributária, sob pena de inconstitucionalidade. Seria um crédito público, de natureza não-tributária, passível de inscrição em dívida ativa e cobrança por meio de execução fiscal. Frise-se que a novação pode redundar em uma nova dívida de natureza diversa da dívida novada, como bem salientou Orlando Gomes⁴⁶⁰.

Convém ressaltar, por derradeiro, que esses argumentos servem *in totum* para rechaçar as pretensões fiscalistas de se considerar presente o *animus novandi* nas confissões de dívida celebradas com o fito de se promover o parcelamento fiscal, e, dessarte, reputar que esse ato implica extinção dos créditos tributários incluídos no parcelamento, sobrevivendo apenas o crédito consolidado e parcelado. Tal intento do fisco serve justamente para obstar a discussão acerca da imposição tributária que redundou nas obrigações (*rectius* créditos tributários) novados.

5.4. A TRIBUTAÇÃO DOS ATOS ILÍCITOS.

A propósito do tema do presente trabalho, cumpre abordar questão que sempre se pôs para a doutrina e para a jurisprudência — tanto a brasileira quanto a estrangeira — como uma das mais delicadas e ensejadoras de frutíferos e importantes debates: a tributação referida a atos ilícitos.

No direito tributário alemão, para a tributação é irrelevante se um comportamento que preenche o tipo de uma lei tributária, no todo ou em parte, transgride um mandamento legal ou proibição contra os bons costumes (§ 40 AO); e Klaus Tipke e Joachim Lang explicam que isso não significa que o direito tributário seja indiferente, amoral, mas que o direito tributário, com essa regra, obsta que o sujeito passivo sustente a ilicitude da conduta para evitar a tributação, sob o argumento de que o Estado legalizaria de outro modo o proibido ou imoral.

⁴⁶⁰ Cf. *Obrigações*. 17ª ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito (atualizador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.169.

Do contrário, o direito tributário favoreceria e encorajaria o injusto, a transgressão aos bons costumes se o rendimento ou o patrimônio ilegal ou imoral permanecesse intributado⁴⁶¹.

Na doutrina brasileira também se encontram manifestações quanto à tributação recair sobre atividades consideradas ilícitas. Aliomar Baleeiro⁴⁶², em obra cinquentenária, sustenta que o importante não é o aspecto moral, mas o econômico manifestado nessas atividades. Na mesma linha, Amílcar de Araújo Falcão⁴⁶³ ressalta, com veemência, a indiferença, para o direito tributário, de ser o ato em que se consubstancia o fato gerador do tributo ilícito sob a perspectiva civil ou penal, não porque para o Direito Tributário haja uma concepção ética diversa, mas porque o aspecto relevante é resultado do ato (ato-fato jurídico tributário) de conteúdo econômico praticado, sua aptidão para servir como indicativo da capacidade contributiva.

Em sentido contrário, Misabel Abreu Machado Derzi⁴⁶⁴, na atualização à citada obra de Aliomar Baleeiro, sob o argumento de que o tributo não pode se constituir sanção por ato ilícito, sendo que, para atos desta natureza, há o perdimento de bens.

⁴⁶¹ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 330.

⁴⁶² *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 714-5: “Isso é irrelevante para o CTN. Pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto, como o jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc.

[...]

Deve admitir-se, pensamos, a tributação a tais atividades eticamente condenáveis e condenadas. O que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos, exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas”.

⁴⁶³ *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 46. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 96.

⁴⁶⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Notas de atualização. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 715-6: “Ao contrário, deve-se sustentar a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas.

[...] Pois o tributo não é sanção de ato ilícito, repousa exatamente na presunção de riqueza, em fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio.[...]

Imposto poderá incidir sobre a ostentação de riqueza ou o crescimento patrimonial incompatíveis com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão de receita. Receita, em tese, de *origem lícita*, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria ético, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinqüente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonogado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração”.

De rigor, assiste razão à tese de que a ilicitude não pode ser erigida à categoria de pressuposto para a incidência tributária; a *fattispecie* tributária não deve ser composta tendo como elemento essencial do tipo uma atividade contrária ao direito⁴⁶⁵. Conforme dito no capítulo 3 deste trabalho, o fato gerador da obrigação tributária há de ser tipificado sem que nele se insira, como *conditio sine qua non*, elementos de ilicitude. Nada obstante, a hipótese de incidência tributária pode restar preenchida em um contexto de ilicitude, embora esta não integre o tipo.

O STF tem se manifestado acerca da tributação dos atos ilícitos em diversos julgados ao longo do tempo, e mantém a linha de entendimento segundo a qual, sobretudo para o imposto de renda, é possível tributar o acréscimo patrimonial obtido por intermédio de atividades ilícitas, que constituam crime ou contravenção penal. Utiliza, nesse particular, como base normativa, o art. 118 do CTN, sob a parêmia do *tributum non olet*⁴⁶⁶.

⁴⁶⁵ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. 2 (art. 96 a 218). Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). 4.^a ed. rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 171-172: “À primeira vista, pode parecer que o teor deste artigo consagre uma tributação dos atos ilícitos. Ao nosso ver a questão se apresenta de outra forma. Note-se que o problema não está em averiguar da possibilidade ou não de tributação do ato ilícito, pois esta não ocorre sob hipótese alguma. O ato ilícito não pode ser tomado como fato gerador de tributo. [...] Para nós, o problema se opera não no fato gerador da tributação de atos ilícitos, mas sim numa fase anterior à do fato gerador, qual seja, a do lançamento, em que se busca a ocorrência do fato gerador, sendo que a descrição legal desse fato não deve estar eivada por uma ilicitude. [...] O que é importante, de fato, é que a situação material corresponda ao tipo descrito na norma de incidência.”

⁴⁶⁶ Confira-se os seguintes julgados:

“EMENTA Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Desclassificação para tipo previsto no art. 2º, inciso I, da indigitada lei. Questão não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Supressão de instância. Inadmissibilidade. Precedentes. Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei nº 6.259/44 - Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do *non olet*. Precedente. Ordem parcialmente conhecida e denegada.

1. A pretendida desclassificação do tipo previsto no art. 1º, inciso I, para art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90 não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Com efeito sua análise neste ensejo configuraria, na linha de precedentes, verdadeira supressão de instância, o que não se admite.

2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do *non olet*. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada”.

(HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026).

“EMENTA: Sonogação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonogação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética”.

(HC 77530, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 25/08/1998, DJ 18-09-

Nesse aspecto, não se vislumbra, pois, que o art. 118 do CTN se constitua o fundamento legal para se considerar que do ato ilícito é possível a produção de eficácia do ato tributário. Isso porque, conforme dito exaustivamente, o referido dispositivo determina que, na interpretação do fato gerador da obrigação tributária há de ser abstraída a validade dos atos praticados pelos sujeitos. Ora, como também já ressaltado em mais de uma oportunidade, os atos ilícitos em sentido amplo não se submetem a exame no plano da validade; não se cogita de ato ilícito (in)válido. Dessarte, o propósito do legislador no art. 118 do CTN, pensa-se, não se teria dirigido aos atos ilícitos.

Por fim, Tiago de Menezes Conceição⁴⁶⁷, partindo da premissa verdadeira de que tributar e sancionar são atividades distintas, sustenta a possibilidade de a hipótese de incidência da norma jurídica tributária conter como elemento constitutivo e diferenciador tributo a ilicitude da conduta. Com base da capacidade contributiva revelada na atuação ilícita, a lei tributária poderia tomar a ilicitude como um elemento a justificar um tratamento tributário diferenciado ao contribuinte/infrator — tratamento este, obviamente, mais gravoso⁴⁶⁸.

Nesse passo, entende-se que a tributação pode recair sobre fatos relacionados com atividades ilícitas pelos seguintes fundamentos: i) delas podem advir fatos que se constituem aspectos materiais da hipótese de incidência de tributos (renda oriunda das atividades ilícitas; direitos reais sobre bens imóveis adquiridos com produto do crime etc); ii) tais fatos revelam capacidade contributiva, ainda que transitória, eis que a sanção privará os infratores desses bens por meio da aplicação da pena de perdimento; por fim, mas não menos importante do que os demais fundamentos, iii) a tributação de renda e patrimônio oriundos de atividades ilícitas atende a um princípio ético da tributação pois não haveria justificativa razoável para que o Estado colocasse sob o âmbito de incidência tributária a renda e o patrimônio amealhados pelos indivíduos que se comportam em conformidade com o que impõe a ordem

1998 PP-00007 EMENT VOL-01923-03 PP-00522).

Esse entendimento é seguido pelo Superior Tribunal de Justiça (HC 7444/RS, HC 83292/SP).

⁴⁶⁷ Cf. “A Tributação do ato ilícito e a viabilidade do tratamento diferenciado ao contribuinte que atua ilicitamente”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 136, janeiro/2007. São Paulo: Dialética, p. 89.

⁴⁶⁸ Cf. CONCEIÇÃO, Tiago Menezes. “A Tributação do ato ilícito e a viabilidade do tratamento diferenciado ao contribuinte que atua ilicitamente”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. Vol. 136, janeiro/2007. São Paulo: Dialética, p. 88: “Assim, talvez seja tempo de se fazer uma nova leitura da capacidade contributiva, para que dela faça parte o ônus que o contribuinte trouxe ao Estado pela prática de ato ilícito tributado, de modo que lhe seja possível impor carga tributária superior à imposta ao contribuinte que atuou licitamente. Tudo em nome

jurídica, ao passo em que permitisse que aquelas que a transgrediram e, com os frutos dessa transgressão, obtiveram renda e adquiriram patrimônio, estivessem livre da imposição.

Neste último fundamento, diferentemente de se considerar que, por intermédio da tributação, o Estado estaria coadunando com uma atividade que ele mesmo proíbe (a atividade ilícita)⁴⁶⁹, ele estaria tratando isonomicamente o contribuinte/infrator e o contribuinte/não-infrator, eis que houve a revelação de capacidade contributiva nos dois casos. O prosseguimento da diferenciação de tratamento para fins de justiça dar-se-ia com a aplicação de pena de perdimento de bens o infrator, momento em que a capacidade contributiva deixaria de se configurar, cessando a incidência tributária⁴⁷⁰.

Como bem salienta Ives Gandra da Silva Martins em tese de doutorado, a problemática a respeito da incidência tributária sobre as atividades ilícitas exige, inexoravelmente, exame sob o critério moral, jurídico, econômico, financeiro, social e político⁴⁷¹. Sob o aspecto jurídico e dentro do contexto do trabalho, são estes os pontos que se reputam relevantes.

5.5. A DENOMINADA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Considerar o fato gerador da obrigação tributária como fato jurídico que constantemente se enquadra na categoria dos atos-fatos contribui, em certa medida, para se compreender e aplicar a chamada interpretação econômica no direito tributário.

Essa teoria surgiu no direito alemão, por obra de Enno Becker, e foi incorporada à Ordenança Tributária Alemã de 1919, editada após a Primeira Guerra Mundial e inspirada fortemente

de uma distribuição justa dos deveres fundamentais e por uma questão de justiça fiscal”.

⁴⁶⁹ O que também é rechaçado por Johnson Barbosa Nogueira: “Se a lei define a hipótese de incidência, independentemente de ser o fato ou situação lícitos, ou não, se diz que paga imposto de renda quem auferir renda, sem declarar que esta renda deve provir de atividades lícitas, não pode o intérprete desonerar o contribuinte criminoso ou contraventor, sob pena de estar extrapolando o canal conceitual legal, o que equivale cair em outra estrutura conceitual — a da isenção — sem que houvesse lei isentiva. Por outro lado, a circunstância de que o Estado não pode tirar proveito de atividades que ele mesmo proíbe, sob pena de acobertá-la, não procede, desde que não se tributa a atividade *por ser* ilícita, mas independentemente de sua licitude ou ilicitude. A circunstância a que se deve apegar o intérprete, capaz de dar a chave do entendimento do caso é o fato de que, desonerando as atividades ilícitas, está-se favorecendo atividades “contra-legend” duplamente: por serem proibidas pela lei e por não estarem tributadas segundo a lei” (*A Interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 122-3).

⁴⁷⁰ Defendendo que deve haver a tributação até a aplicação da pena de perdimento, tem-se a opinião de Roque Antonio Carrazza. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 269.

⁴⁷¹ *Teoria da imposição tributária*. 2.^a ed. rev. e atual. São Paulo: LTR, 1998, p. 318-344 et passim.

pela necessidade de reconstrução política e econômica daquele país, também plasmada da Constituição de Weimar, daquele mesmo ano⁴⁷².

No direito alemão atual, vige regra descrita pelo § 41 da AO em derredor da ausência de correspondência entre o comportamento econômico e a condição jurídica. Segundo esse regramento, o direito tributário não se subordina ao invólucro jurídico do negócio jurídico; decisivo é, a rigor, segundo o ponto de vista econômico sobre a atuação de fato, como as partes efetivamente o configuraram, de modo que, desfazendo-se negócio jurídico e atuação econômica, interessa o economicamente realizado⁴⁷³.

Em dissertação de mestrado, Johnson Barbosa Nogueira reuniu oito variantes conceituais a respeito da interpretação econômica; o que, segundo o citado autor, revela a dificuldade de se formular um conceito uníssono desse método de investigação. Ei-las: (i) busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica; (ii) utilização de conceitos próprios do direito tributário, em função de sua autonomia; (iii) busca de identidade de efeitos econômicos; (iv) combate ao abuso de formas do direito privado; (v) introdução da teoria do abuso do direito no direito tributário; (vi) mera interpretação teleológica; (vii) valoração dos fatos; (viii) interpretação do fato⁴⁷⁴.

Ricardo Lobo Torres elenca as principais teses da interpretação econômica: (a) autonomia do direito tributário frente ao direito privado, (b) possibilidade de analogia; (c) preeminência da capacidade contributiva extraída diretamente dos fatos sociais; (d) função criadora do juiz; (e) intervenção sobre a propriedade; (f) regulamentação da vontade⁴⁷⁵.

⁴⁷² Continua-se no § 4.º da Ordenança Tributária Alemã de 1919: “Na interpretação das lei tributárias devem ser considerados sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias” (*apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 617).

⁴⁷³ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008 p. 326.

⁴⁷⁴ Cf. NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 18-24. Mais adiante, afirma o autor que: “No campo do Direito Tributário, a interpretação econômica contribuiu para desfazer o tabu da intributabilidade das atividades ilícitas e para dar base dogmática ao intérprete e ao legislador, inclusive para combater a evasão mediante utilização abusiva de formas e para compreender a tributação de atos jurídicos inválidos” (p. 128).

⁴⁷⁵ Cf. “A Chamada ‘interpretação econômica do direito tributário’, a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário”. in. *O Planejamento tributário e a lei complementar 104*. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 236-7.

No Brasil, a doutrina da interpretação econômica em direito tributário arrebatou seguidores, dentre eles Amílcar de Araújo Falcão, que, inclusive, ressalta a plena consonância entre esta técnica de interpretação e o princípio da legalidade — então já vigente no direito tributário brasileiro — para a descrição do fato gerador da obrigação tributária⁴⁷⁶.

Aqui também se firmou posições assaz refratárias à admissão dessa técnica de interpretação. Talvez tenha sido Alfredo Augusto Becker o seu maior contendor. Este, após registrar que a interpretação da norma tributária não é atividade distinta da interpretação de qualquer outra norma jurídica⁴⁷⁷, divide o percurso da tarefa hermenêutica em quatro momentos: i) dissecar a estrutura lógica da norma jurídica, de sorte a obter a regra de conduta e a composição da hipótese de incidência (aqui verificar-se-á se efetivamente há uma norma no sistema que preveja a resolução para aquele caso); ii) investigar e analisar os fatos jurídicos e não-jurídicos que constituem o problema prático a resolver; segrega apenas os fatos relevantes e os confronta com a composição da hipótese de incidência cujos fatos integrantes foram preestabelecidos no primeiro momento; constata-se, portanto, a realização da hipótese de incidência; iii) uma vez realizada a hipótese, o intérprete conclui ter havido a incidência da regra jurídica, porque esta é infalível; certificada esta, o intérprete investiga e analisa os efeitos jurídicos (situação jurídica) resultante da incidência da regra jurídica⁴⁷⁸; iv) verificação por parte do intérprete se houve respeito aos efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica; momento em que há de se divisar entre infalibilidade da incidência e respeitabilidade aos efeitos jurídicos oriundos desta incidência⁴⁷⁹.

Para Alfredo Augusto Becker, “[a] doutrina da Interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário de evoluir como ciência jurídica”⁴⁸⁰; e o maior equívoco no Direito Tributário é, justamente, segundo o autor, “a contaminação entre princípios e *conceitos jurídicos* e princípios e

⁴⁷⁶ *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 17-18. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 42-44.

⁴⁷⁷ Cf. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 111: “Modernamente, para a tranqüilidade de todos, chegou-se à conclusão, tão verdadeira quanto simples, que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica *idênticas* às das demais regras jurídicas e, portanto, interpretam-se como qualquer outra lei, admitem todos os métodos de interpretação jurídica e não existe qualquer peculiar princípio de interpretação das leis tributárias”.

⁴⁷⁸ Esta análise cinge-se aos efeitos jurídicos resultantes pura e simplesmente da incidência da norma jurídica — que, conforme já visto anteriormente, é infalível e se dá como um jato (Pontes de Miranda) —; não se refere ao exame de efeitos jurídicos que resultam apenas do ato de aplicação da norma — e, portanto, pós-interpretação.

⁴⁷⁹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 114-5.

conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.)”⁴⁸¹. Refutando a teoria da interpretação e aplicação do direito tributário segundo “a realidade econômica do fenômeno social”, Alfredo Augusto Becker — tal como fez com a afirmação de que o fato gerador é sempre um fato econômico — chegou a qualificá-la como exemplo de carência de atitude jurídica mental da doutrina tributária⁴⁸².

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁸³ enxerga no princípio da legalidade um óbice à aplicação da interpretação econômica no direito tributário. Afora isso, afirma que seria uma impropriedade falar em interpretação econômica, pois toda a interpretação seria jurídica.

Nessa ordem de idéias, e em apertada síntese, pode-se concluir que a interpretação econômica se encontra mais próxima ao direito positivo brasileiro do que se supõe. Conforme fora visto no decorrer do trabalho, o legislador, obedecendo a competência tributária que lhe é constitucionalmente outorgada, colhe fatos da realidade social e de cunho econômico com o intuito de deles fazer surgir a obrigação de natureza pecuniária cujo objeto se denomina de tributo.

Ao realizar isso, juridiciza esses fatos como condutas em que há a intervenção humana tomada de forma avolitiva, malgrado normas pertencentes a outros ramos do direito já os tenham submetido à incidência tributária, atribuindo relevância à vontade. Noutra giro verbal, o direito tributário é, pois, um direito de superposição, cujos fatos a partir dos quais nascem as obrigações concernentes aos tributados são considerados atos-fatos jurídicos. O que importa para a tributação, pois, é o resultado da conduta.

⁴⁸⁰ *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 130.

⁴⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 40.

⁴⁸² Cf. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 16.

⁴⁸³ “Os Limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a ‘interpretação econômica do direito tributário’ ou a chamada ‘norma geral antielisiva’)”. in. *O Planejamento tributário e a lei complementar 104*. Valdir de Oliveira Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 285 e 289: “O princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada interpretação econômica pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício. [...] Para logo, não existe nenhuma interpretação econômica: toda interpretação é jurídica. O direito, opera pela juridicização do fático, como diria Pontes de Miranda. Ora, uma vez juridicizado o real, isto é, uma vez que um fato é posto no programa da lei, a interpretação que dele se possa fazer só pode ser uma interpretação jurídica. Equipole dizer, que, em Direito Tributário, inexistente técnica de interpretativa diversa das usualmente conhecidas. [...] [...] O legislador pode, é verdade, equiparar institutos e sacar efeitos tributários específicos ao fazer a lei. Mas é o próprio programa da lei que está em foco, sem nenhuma “interpretação econômica”. Não será, pois, caso de interpretação, mas de legislação (princípio da legalidade)”.

No plano privado, a prática de atos e a celebração de negócios jurídicos de conteúdo patrimonial são movidas por interesses de natureza econômica. Os sujeitos definem o que pretendem em termos econômicos e buscam qual a forma jurídica que se amolda à satisfação desses interesses. Há, pois, em um primeiro plano, uma vontade que se pode qualificar de *econômica* que será atendida por intermédio de uma forma jurídica prevista no ordenamento. A escolha dessa forma jurídica, portanto, poderá fazer com que a consequência jurídica fiscal seja menos onerosa, com igual satisfação da *vontade econômica*.

O legislador tributário, diante disso, criou, ao longo do tempo, regras com o objetivo de evitar que a tributação seja frustrada, nada obstante a ocorrência do fato jurídico de conteúdo econômico. Nesse mister, pôs como normas gerais os arts. 109 e 118 do CTN, já comentados. Mais recentemente, por meio da lei complementar n.º 104/2001, foi inserido parágrafo único ao art. 116 daquela codificação, que passou a permitir à autoridade administrativa “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Esta norma foi cunhada pela doutrina de norma geral anti-elisiva, eis que criou elementos dificultadores para que os sujeitos passivos, dentro de um âmbito de licitude, optassem pela forma jurídica fiscalmente menos onerosa.

Essa norma — de constitucionalidade duvidosa — veio à guisa de permitir que a administração tributária empreende-se, sobre atos e negócios jurídicos, uma investigação sob o prisma da apreciação econômica dos fatos praticados, no intuito de averiguar formas jurídicas utilizadas com o intuito de se obter um resultado equivalente, sob o ponto de vista econômico/patrimonial, àquele que seria obtido por intermédio de outra forma jurídica à qual a norma tributária atribuisse efeitos fiscais mais gravosos.

Paradigmas de interpretação econômica, portanto, permeiam o direito tributário positivo pátrio, sendo inegável reconhecer que, quando a norma tributária segrega os atos e negócios jurídicos de forma avolitiva — como atos-fatos jurídicos —, o faz a fim de realçar o aspecto econômico.

6. CONCLUSÃO.

Eis, portanto, as conclusões do presente estudo:

I. No estudo da fenomenologia jurídica, três são os possíveis planos de exame dos fatos jurídicos: (A) *plano da existência* — é o plano de reconhecimento jurídico do fato, gerado pela incidência da norma jurídica, de modo que, caso estejam presentes todos os pressupostos previstos na norma jurídica, diz-se que o fato existe; sob essa perspectiva, todos os fatos aos quais a norma jurídica atribui alguma consequência são passíveis de serem analisados; o fato jurídico em sentido amplo, que significa qualquer acontecimento natural ou humano ao qual a norma atribua consequências jurídicas, divide-se em lícitos e ilícito; os lícitos são divididos em (a) fato jurídico em sentido estrito, quando a norma contempla no suporte fático apenas os acontecimentos naturais; (b) atos-fatos, sendo aqueles cujo suporte fático é composto por uma ação humana em que a vontade não tem qualquer relevância jurídica, de modo que não importa para sua configuração, nem para a produção dos efeitos; (c) ato jurídico em sentido amplo, quando o núcleo do suporte fático de incidência contempla a atuação humana concernente a uma exteriorização consciente da vontade, que tenha por objeto obter um resultado juridicamente protegido; este último subdivide-se em ato jurídico em sentido estrito — quando a vontade é relevante para a configuração do suporte fático, mas não influencia na determinação da eficácia — e negócio jurídico — quando, além de ser determinante para o preenchimento do suporte fático, tem relevância na determinação dos efeitos a serem produzidos, dentro de um âmbito de liberdade definido pela norma; (B) *plano da validade* — verifica-se a *perfeição* do ato, porque realizado em conformidade com o que a norma jurídica impõe acerca dos elementos da estrutura executiva do ato; aqui, somente os fatos jurídicos em sentido amplo lícitos, cujo suporte fático atribui alguma relevância à vontade são aptos a ingressar; são os atos jurídicos em sentido amplo (negócio jurídico e ato jurídico em sentido estrito); (C) *plano da eficácia* — neste plano, desenvolvem-se as situações jurídicas em sentido amplo, que compreende as situações jurídicas em sentido estrito e as relações jurídicas; neste plano, todos os fatos são aptos a ingressar, desde que reúnam os requisitos previstos

na norma para que seu efeito (criando, modificando ou extinguindo situações jurídicas em sentido amplo) são aptos a ingressar.

II. Os atos-fato jurídicos lícitos subdividem-se em: a) atos reais — quando não se investiga se há e qual a vontade na prática do ato, mas apenas o fato resultante (ex. ocupação, tomada de posse, adimplemento); b) atos-fatos caducificantes — porque têm por efeito a extinção de situações jurídicas em sentido amplo (decadência, preclusão, preclusão etc.); c) atos-fatos indenizativos — ou casos de responsabilidade sem culpa (contratual ou extracontratual) (ex.: desforço incontínente para a defesa da posse que gera dano ao patrimônio de outrem).

III. O conceito de tributo é um conceito jurídico-positivo, decorrente da experiência, porque exige do sujeito o exame de determinado sistema de direito positivo, vigente em um dado território e em certo momento histórico, de sorte que somente enquanto tais circunstâncias persistirem terão pretensão de validade. Este não se confunde com o conceito legal de tributo, posto pelo legislador, em norma jurídica utilizando linguagem descritiva. A construção do conceito de tributo perpassa necessariamente pelo exame dos dispositivos constitucionais destinados à tributação e pode ser assim enunciado: dever fundamental e consiste em prestação pecuniária, que se limita pelas liberdades fundamentais, pautada pelas normas-princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade, e que ostenta a finalidade primária ou secundária de obtenção de receita tanto para as necessidades públicas como para as atividades protegidas pelo Estado, sendo exigida a prestação pecuniária de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição (Ricardo Lobo Torres).

IV. A norma jurídica tributária — dotada de generalidade, abstração, imperatividade, coatividade, permanência, bilateralidade, disjunção e sanção — contempla em seu antecedente normativo o aspecto material (núcleo do fato gerador), o aspecto espacial (determinação do local onde se considera ocorrido o fato gerador) e o aspecto temporal (momento em que se considera ocorrido o fato gerador) que se liga por imputação deontica ao conseqüente normativo, que se decompõe em aspecto

quantitativo (base de cálculo e alíquota) e aspecto pessoal (sujeitos ativo e sujeito passivo, que se divide em contribuinte e responsável).

V. A norma tributária pode eleger como aspecto material da hipótese de incidência fatos já juridicizados por outros ramos do direito, ou situações jurídicas daí decorrentes; daí se dizer que o direito tributário é um direito de superposição. Nesse propósito, têm importância os arts. 109 e 110 do CTN, cuja interpretação impõe que (a) os conceitos e formas de direito privado utilizados pelas normas de competência para a definição dos contornos de parcela do poder tributário atribuída a cada ente político devem ser respeitadas pelo legislador tributário tal qual sua compostura originária, sendo vedado ao legislador tributário qualquer modificação sob pena de, se assim o fizer, violar a norma de competência tributária; (b) quando estes conceitos não influenciam na definição ou delimitação de competência, a lei tributária pode modificá-los para fins fiscais; (c) a lei tributária pode conferir efeitos fiscais diversos dos que conferem as normas de direito privado para os institutos deste, desde que isso não implique modificações de conceitos e formas que importam para os contornos da competência tributária — item (a).

VI. O fato gerador da obrigação tributária principal ostenta as seguintes características: a) a previsão em lei (princípio da legalidade), na medida em que esta deve definir precisamente cada um dos elementos da hipótese de incidência (princípio da tipicidade, que se estende do pressuposto à estatuição); b) ser um fato de necessário conteúdo econômico, isso por conta da capacidade contributiva que, a rigor, é um princípio portador do Sistema Tributário do Estado de Direito, afigurando-se como princípio fundamental universalmente reconhecido da justa tributação, de modo que, mesmo que o texto constitucional a ele não faça referência explícita, o sistema tributário por ele deve se pautar; e, por fim, c) ser um pressuposto de fato, para cuja concretização a vontade é irrelevante, necessário e suficiente, para o surgimento da obrigação *ex lege* de pagar o tributo.

VII. Obrigação tributária é categoria eficaz jurídica-positiva, tal como as obrigações em geral. Decorre da concretização do fato jurídico tributário tipificado em norma jurídica tendo este por fonte imediata. Obrigação tributária, segundo o direito

positivo brasileiro, deve ser conceituada como o vínculo jurídico nascido da ocorrência do fato previsto em lei que une, em relação jurídica, o sujeito ativo e o(s) sujeito(s) passivo(s) em torno de uma prestação, que pode consistir em pecúnia, ou em fazer ou não fazer (tolerar) no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias. Nesse enunciado, envolvem-se tanto a obrigação tributária principal e a obrigação tributária acessória. A obrigação principal consiste no (a) tributo, surgido em função da concretização da hipótese prevista na norma jurídica; ou na (b) sanção pecuniária (multa) imposta em função do descumprimento de uma obrigação acessória. Esta se refere a prestações de dar, fazer ou não fazer, instituídas por lei no interesse a fiscalização e arrecadação tributárias. Estas obrigações acessórias são autônomas em relação à obrigação tributária principal, eis que existem independentemente da existência da obrigação concernente ao tributo.

VIII. Fixada a premissa segundo a qual a obrigação tributária é conceito jurídico positivo, não se deve concluir pela patrimonialidade das obrigações em geral nem da obrigação tributária, em particular. Distingue-se, no CTN, entre obrigação tributária principal — esta suscetível de avaliação econômica — e obrigação tributária acessória, que é insuscetível de valoração econômica. Destarte, a patrimonialidade é atributo da obrigação tributária principal; mas não da acessória.

IX. A eficácia imediata do fato jurídico tributário é fazer surgir a obrigação tributária referente à prestação pecuniária tributária; porém, esta surge em caráter geral e abstrato, porque ilíquida e inexigível essa prestação. Para que se liquide e se torne exigível a prestação tributária, é necessária a prática de um ato jurídico tributário-administrativo, denominado de lançamento tributário, cuja eficácia é constituir o que o direito positivo brasileiro chama de *crédito tributário* — também de conceito jurídico positivo. Nesse sentido, o fato gerador da obrigação tributária faz surgir uma outra relação jurídica, cujo conteúdo afigura-se formal e sofre variação, a depender do tipo de lançamento a que está sujeito o tributo (lançamento de ofício, lançamento por declaração ou lançamento por homologação), em que há para o fisco a titularidade do direito potestativo de constituir aquela situação jurídica tributária em sentido amplo (o crédito tributário) por meio do lançamento e, para o sujeito passivo, o co-respectivo estado de sujeição. Tem-se, assim, a constituição da

situação jurídica tributária referente ao crédito tributário, que pode ser conceituado como a obrigação tributária quantificada e dotada de exigibilidade.

- X. O enquadramento do fato gerador da obrigação tributária como ato-fato jurídico deve-se assentar em algumas premissas. A primeira dela é a de que o cientista do direito, ao examinar e descrever o fenômeno tributário, realizando a identificação de conceitos, a construção de categorias jurídicas e realização de classificações, tem de partir inexoravelmente das disposições do direito positivo sobre o tema. O ato de classificar, nesse contexto, a servir à compreensão do fenômeno jurídico, tem de se fundar e coadunar com o direito positivo. Disso dependerá a utilidade/inutilidade da classificação.
- XI. Nessa atividade de classificação do fato gerador, duas posições se apresentam de modo mais corrente na doutrina: a) considerar o fato gerador como um fato jurídico em sentido estrito, tal como o fazem Amílcar de Araújo Falcão e Alcides Jorge Costa; b) considerar o fato gerador com um ato jurídico em sentido estrito, haja vista que o efeito jurídico — nascimento da obrigação tributária — decorre diretamente do ato praticado pelo indivíduo, sendo irrelevante se sua vontade se dirigiria à produção desse efeito (Alfredo Augusto Becker).
- XII. A segregação entre obrigação *ex voluntate* e obrigação *ex lege* tem por critério o fato jurídico que lhe serve de fonte próxima; fonte remota é sempre a lei. Se decorrer diretamente da vontade do(s) sujeito(s) envolvido(s), insere-se na primeira categoria; é o que ocorre nos casos de negócios jurídicos. Se, por outro lado, a obrigação surge pela concretização no plano fenomênico do fato descrito em lei, sendo irrelevante a vontade para caracterizá-la ou excluí-la, a obrigação tem caráter *ex lege*. A obrigação tributária é sempre *ex lege*, eis que a vontade dos sujeitos é absolutamente irrelevante para o seu surgimento, mercê dos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, bem assim das normas gerais de direito tributário (art. 109, 110, 118 e 126 do CTN).
- XIII. Ao trato dessas duas normas (arts. 109 e 110 do CTN), conjuga-se a contida no art. 118 do CTN, cujo teor determina que, na interpretação da definição legal do fato

gerador, devem ser abstraídos tanto a “validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros”, “natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”, bem como “dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

XIV. A norma jurídica construída a partir do art. 118 se dirige ao intérprete-aplicador e impõe o dever de interpretar o fato independentemente da validade jurídica dos atos/negócios que subjazem, da natureza do seu objeto e dos seus efeitos. Nada obstante inválido, o ato ou negócio pode produzir efeito jurídico e, assim, fazer incidir a norma jurídica tributária. Registre-se que os fatos jurídicos tributários têm como elemento material, amiúde, não os atos ou negócios jurídicos em si, mas os efeitos destes.

XV. O que importa para a incidência tributária é a *eficácia* do ato ou negócio jurídico. E esta, a eficácia, pode se produzir independentemente da validade do ato jurídico, eis que tanto o ato nulo como anulável podem produzir efeitos no plano da concreção.

XVI. (a) *Se* o art. 118 do CTN determina que, ao se pôr no antecedente da norma jurídica tributária material uma realidade já colhida pelo direito privado como ato jurídico em sentido estrito ou como negócio jurídico o intérprete deve desconsiderar a validade deste; (b) *se* os atos-fatos jurídicos são aquele em que há atuação humana em seu suporte fático, porém tomada de modo absolutamente avolitivo, e, em relação a eles, não se cogita de validade; (c) *logo* todos os fatos geradores da obrigação tributária principal são considerados pela norma tributária como ato-fato jurídico.

XVII. O art. 126 do CTN determina que a capacidade tributária passiva independe (a) da capacidade civil das pessoas naturais; (b) de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; (c) de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

XVIII. As capacidades em direito são categorias eficaciais dentro da fenomenologia jurídica. A *capacidade jurídica* é exatamente a atribuição a algum ser/indivíduo da possibilidade de ser sujeito de direito; capacidade de ser titular de situações jurídicas em sentido amplo. Além desta, existem capacidades relacionadas com o exercício de direitos, pretensões, poderes (situações ativas) e deveres, ônus, sujeição (situações passivas): as *capacidades específicas*. São todas categorias eficaciais e, portanto, cabe ao direito positivo defini-las. São situações jurídicas simples ou unissubjetivas e apresentam como características: a) a referibilidade a uma esfera jurídica (daí a sua unissubjetividade); b) oponibilidade *erga omnes*; c) impositividade.

XIX. Marcos Bernardes de Mello divide as capacidades específicas em três grandes categorias (a) de direito privado material — diversas capacidades integram a *capacidade de agir*; (b) de direito público material — a *capacidade delitual*, a *capacidade política*, a *capacidade de ser parte* e a *competência funcional*; (c) de direito formal — a *capacidade processual* e a *capacidade postulacional*. Subdivide-se a capacidade de agir em: (a') capacidade de praticar ato-fato jurídico; (b') capacidade negocial; (c') capacidade de praticar ato jurídico *stricto sensu*; (d') capacidade de comerciar (*rectius* para ser empresário); (e') a capacidade de praticar ato ilícito; (f') capacidade de obrigar-se por fato jurídico indenizativo; (g') a legitimação hereditária.

XX. A capacidade de praticar os atos-fatos indenizativos e os atos-fatos caducificantes se estende a todas as pessoas jurídicas. Já as pessoas físicas, quanto aos atos-fatos caducificantes, somente os capazes e os relativamente incapazes a possuem, eis que os prazos caducificantes (prescrição e decadência) não fluem contra os absolutamente incapazes. Em relação aos atos-fatos indenizativos, embora os incapazes possam praticá-los, não respondem pessoalmente pelas indenizações decorrentes dos danos. Quanto aos reais, todas as pessoas naturais (sujeitos de direito) são titulares da capacidade de exercício. Em relação às pessoas jurídicas, há posição doutrinária restringindo-a, na maioria dos casos, considerando que os atos são da pessoa física e não da pessoa jurídica.

- XXI. As capacidades negocial e de praticar ato jurídico em sentido estrito são de quem tem a aptidão de manifestar sua vontade livre e consciente, preenchendo o suporte fático de incidência das normas jurídicas (ato jurídico em sentido amplo), podendo se dirigir e dispor sobre conseqüências jurídicas eleitas dentre as possíveis no ordenamento (capacidade negocial).
- XXII. Como a vontade na concretização do fato gerador da obrigação tributária não tem qualquer relevância, bastando que a conduta se amolde à hipótese normativa para que surja a obrigação tributária, o CTN não vinculou a capacidade tributária à capacidade civil (de praticar atos jurídicos em sentido amplo). Mesmo quem não tenha aptidão para manifestar ou declarar a vontade no sentido de preencher o suporte fático normativo ou de produzir certo efeito jurídico tem plena capacidade para praticar fatos tributários e, por isso, integrar a relação tributária material. A lei tributária tornou a capacidade tributária independente de outras capacidades específicas, a exemplo da capacidade de ser empresário e de exercício de certas profissões.
- XXIII. Desvincula-se, também, a capacidade tributária da circunstância de se achar a pessoa jurídica regularmente constituída. A intenção do legislador foi obstar que fatos tipificados na lei tributária praticados por (a) entes despersonalizados porque a lei, de rigor, não lhe confere personalidade jurídica e (b) por entes que não adquiriram personalidade jurídica por alguma irregularidade na constituição ou pela falta de uma formalidade essencial a esta escapassem da incidência tributária, bem assim que as entidades que os praticaram se furtassem da sujeição passiva, sob argumento respeitante à falta de personalidade jurídica.
- XXIV. A lei tributária confere à pessoa jurídica (e aos entes despersonalizados) a capacidade de praticar o ato-fato jurídico tributário. Se as capacidades são situações jurídicas simples ou unissubjetivas, decorrem — como categorias eficaciais — do que dispuser a norma jurídica, nada impede que a lei confira essa capacidade àqueles sujeitos de direito, que atuarão por intermédio de seu órgão, para a prática do ato-fato real tributário, considerado este ato da pessoa jurídica e não da pessoa física.

- XXV. O fato gerador da obrigação tributária principal não pode ser considerado fato jurídico em sentido estrito porque nesta categoria estão os fatos da natureza, em que não há atuação humana. O fato tributário, contudo, envolve atuação humana, considerada como avolitiva — esteja ou não presente a vontade.
- XXVI. Os motivos que servem a demonstrar que o fato gerador da obrigação tributária principal não se enquadra na categoria de ato jurídico em sentido estrito são exatamente aqueles que justificam seu enquadramento como ato-fato jurídico — em relação às cinco espécies tributárias previstas no sistema constitucional brasileiro. Eil-os: (a) o fato jurídico tributário é contemplado no antecedente das normas jurídicas tributárias como uma atuação humana para a qual vontade é absolutamente irrelevante; (b) os arts. 109 e 110 do CTN determinam que a lei tributária pode atribuir efeitos fiscais diversos dos efeitos que atribuídos pelas normas de direito privado para os institutos deste, contanto que isso não implique alteração de conceitos e formas que importam para os contornos da competência tributária; (c) o art. 118 do CTN, ao determinar que a definição legal do fato gerador há de ser interpretada com a abstração da validade jurídica dos atos/negócios que subjazem ao tipo tributário, induz que a vontade do indivíduo que pratica o fato gerador é absolutamente irrelevante, de modo excogitar de exame de validade do fato gerador da obrigação tributária; submete-se, pois, o fato gerador da obrigação tributária apenas ao plano da existência e ao plano da eficácia; (d) por derradeiro, quando o art. 126 do CTN diz que a capacidade tributária passiva independe da capacidade de exercício de direitos da pessoa natural, deixa claro que o civilmente incapaz (absoluta ou relativamente) — e que, por conseguinte, não pode manifestar sua vontade livre e consciente para a prática de atos e negócios da vida civil — detém capacidade tributária passiva, ou seja, é apto a praticar fatos jurídicos tributários, assumindo a condição de contribuintes (devedores “naturais” do tributo, na expressão de Dino Jarach) ou de responsáveis tributários; isso porque não é necessária nenhuma manifestação de vontade para se concretizar o suporte fático da hipótese de incidência tributária.
- XXVII. Constitui ato-fato jurídico da categoria dos atos reais, pois (a) exaustivamente previsto em lei, integrante de um tipo tributário (princípios da legalidade e da

tipicidade); (b) de necessário conteúdo econômico (de resultado econômico); (c) para cuja concretização a vontade é irrelevante; (d) que tem a específica eficácia jurídica de criar a obrigação tributária (eficácia constitutiva), tomando-se o fato resultante como suficiente para isto.

XXVIII. Costuma-se afirmar que o ato inválido não produz efeito jurídico: o nulo nunca o produziria; já no caso de ato anulável, produz-se o efeito jurídico até que ocorra a decretação da anulação, quando cessam os efeitos *ex tunc*. Entrementes, o ato inválido (nulo ou anulável) pode produzir certa eficácia jurídica, se assim impuser a lei. Essa eficácia putativa se refere a situações em que a lei, considerando certas circunstâncias especiais, atribui excepcionalmente efeitos jurídicos a atos inválidos, sendo que essa eficácia é definitiva e não será desfeita retroativamente com a decretação de invalidade.

XXIX. O fundamento dessa eficácia está, justamente, nos arts. 118 e 126 do CTN; a eficácia concernente ao nascimento da obrigação tributária principal é autônoma, e decorre da concretização do ato-fato tributário, em relação ao que validade do ato ou negócio jurídico subjacente é irrelevante.

XXX. As deficiências que geram a anulabilidade do ato concernem ao sujeito (incapacidade relativa/art. 171, inciso I, CC/2002), à vontade (erro, dolo, coação, lesão e estado de perigo/art. 171, inciso II, CC/2002) ou ao objetivo imediato do ato em relação a outrem não participante do ato (fraude contra credores/art. 171, inciso II, CC/2002). Segundo as regras de direito privado, o ato anulável produz os efeitos próprios até que sentença judicial decrete a invalidade (art. 182 do CC/2002); assim, malgrado o desfazimento do ato pela decretação de invalidade, subsistem os efeitos tributários, não havendo razão para se determinar a restituição de valores eventualmente pagos, ou desconstituir o crédito pendente de pagamento.

XXXI. Segmento da doutrina (Roque Antonio Carrazza⁴⁸⁴ e Heleno Taveira Torres) defende que do ato nulo não nasceria a obrigação tributária, de sorte que a decretação de sua invalidade daria ensejo à repetição da prestação pecuniária.

Sustenta-se, inclusive, que entendimento diverso implicaria inconstitucionalidade do art. 118 do CTN, por violação ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, dada a natureza do fato gerador da obrigação tributária exhaustivamente repetido no presente trabalho os atos nulos produzem a eficácia de criar a obrigação tributária e esta eficácia é autônoma, persistindo nada obstante o ato venha a ser invalidado. A decretação de invalidade não ocasiona o direito à repetição do valor pago a título de indébito, mas a possibilidade de inclusão deste no montante ser indenizado pelo causador do vício invalidante à parte inocente.

XXXII. A concessão de parcelamento para pagamento de débitos fiscais envolve um ato complexo que se inicia pela manifestação volitiva do sujeito passivo do crédito fiscal no sentido de aderir ao parcelamento, ao que segue a exigência do fisco no sentido de que o sujeito passivo firme um termo de *confissão de dívida* tendo por objeto o(s) crédito(s) fiscal(is) cujo parcelamento se pretende.

XXXIII. A confissão de dívida não é negócio jurídico, mas ato jurídico em sentido estrito, da classe dos enunciativos porque são exteriorizações de conhecimento ou sentimento. Pode ser invalidada pelos mesmos motivos que geram a nulidade de ato jurídico. Quanto aos vícios do consentimento, o art. 214 do CC/2002, após fixar que a confissão é irrevogável — e, portanto, irretroatável —, apontou que é passível de anulação se decorreu de erro de fato ou de coação; não se referiu ao dolo como causa invalidante, pois este somente tem relevância para o direito, como causa invalidante, se for capaz de induzir outrem a erro; assim, se houve dolo, mas não houve erro, não há por que se invalidar a confissão.

XXXIV. A eficácia jurídica das confissões de dívida fiscal somente pode operar no tocante à produção de prova quanto aos fatos confessados; não se pode estender à confirmação de que a obrigação tributária existe. Esta conclusão somente é possível se, de acordo a regra tributária, houver a perfeita subsunção entre o fato e a hipótese de incidência tributária, mercê dos princípios da legalidade e da tipicidade.

⁴⁸⁴ Cf. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 264-265.

- XXXV. As confissões de débito fiscal podem ser invalidadas por erro ou por coação. O erro de fato pode ser caracterizado com a confissão para fins de adesão ao parcelamento realizada na crença de que os fatos tipificados na norma tributária efetivamente ocorreram, quando assim não se deu; ou quando se realiza a confissão ignorando a ocorrência de um outro fato que gerava a isenção para aquele tributo. É possível configurar-se a coação invalidante, pois os sujeitos passivos, ao realizarem a confissão de dívida para a obtenção do parcelamento, não manifestam a vontade de modo livre e consciente, mas o fazem compelidos pela necessidade de buscar a prova de regularidade fiscal — tão cara para a vida empresarial e profissional hodiernamente no Estado Fiscal — de sorte que a exigência do fisco pode-se enquadrar em ato de coação a contaminar a vontade manifestada.
- XXXVI. A confissão não produz a situação jurídica subjetiva complexa concernente à obrigação tributária; somente o fato jurídico tributário tem essa eficácia. A confissão, nesse particular, é ineficaz, sendo plenamente possível a discussão, provocada pelo sujeito passivo, quanto aos aspectos jurídicos da obrigação e do crédito tributários. A par disso, é possível cogitar de invalidação da confissão se a vontade nela manifestada encontrar-se viciada por erro ou coação. Esse é, outrossim, o entendimento manifestado pelo STJ (REsp 1133027/SP).
- XXXVII. Há obrigações acessórias que se constituem no dever imposto ao sujeito passivo no sentido de emitir declarações de conteúdo econômico-fiscais por intermédio das quais se fornecem informações respeitantes a fatos tributários (elemento material e base de cálculo, por exemplo), a exemplo da DIRPF, DIPJ, DMS, GFIP etc. A entrega destas reconhecendo débito fiscal constituiria o crédito tributário e dispensaria qualquer outra providência por parte do fisco (enunciado n.º 436 da súmula de jurisprudência do STJ), devendo seguir-se a inscrição em dívida ativa e os demais atos de cobrança do crédito.
- XXXVIII. A manifestação de vontade eventualmente contida nessas declarações não faz nascer a obrigação tributária; esta categoria eficácia somente pode surgir da ocorrência do ato-fato previsto em lei como necessário e suficiente à sua produção. Assim, a declaração prestada pelo sujeito passivo não pode obstar a discussão acerca

da efetiva ocorrência do fato, ou, ainda, discutir o enquadramento jurídico dos fatos declarados, inclusive no âmbito administrativo.

XXXIX. A novação é um negócio jurídico celebrado entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação, por força do qual estes convencionam que a obrigação existente será extinta e, em seu lugar, surgirá uma outra. São seus requisitos: a) existência da obrigação e validade jurídica do ato que lhe deu causa; b) constituição de uma nova obrigação (*aliquid novi*); c) intenção de novar (*animus novandi*).

XL. No tocante à possibilidade de novação quanto à obrigação tributária, dois motivos induzem à negativa. O primeiro é a ausência de lei complementar que contivesse a previsão dessa figura como causa extintiva da obrigação tributária (art. 146, III, *aliena b*, da CF/88). O segundo motivo é que a lei complementar que contivesse a previsão de novação para o débito tributário não poderia atribuir a natureza de obrigação tributária à nova obrigação, sob pena de violar os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, padecendo de inconstitucionalidade.

XLI. Sem embargo, a nova obrigação surgida da novação, por decorrer de fato jurídico cujo suporte fático se concretiza com declaração de vontade dirigida à produção de fins específicos protegidos pela norma (negócio jurídico), não deve ser considerada obrigação tributária. Entendimento diverso contrariaria um elemento básico do conceito de obrigação tributária: ser, quanto à fonte, uma obrigação *ex lege*. Não se pode sustentar que seria exceção ao conceito, porque os conceitos não devem comportar exceção. Desse modo, se possível fosse a novação, dela decorreria um crédito público, de natureza não-tributária, passível de inscrição em dívida ativa e cobrança por meio de execução fiscal.

XLII. Na doutrina brasileira, há manifestações quanto à tributação recair sobre atividades consideradas ilícitas. Aliomar Baleeiro e Amílcar de Araújo Falcão, por exemplo, inclinam-se pela plena possibilidade, haja vista que o importante é o resultado econômico; Misabel Abreu Machado Derzi, a seu turno, conclui não ser possível, eis que não pode o tributo ser sanção por ato ilícito. O STF mantém a linha

de entendimento segundo a qual, sobretudo para o imposto de renda, é possível tributar o acréscimo patrimonial obtido por intermédio de atividades ilícitas.

XLIII. Não se vislumbro que o art. 118 do CTN seja o fundamento para a tributação do ilícito, pois o dispositivo alude à abstração de validade dos atos e os atos ilícitos não são examinados, em hipótese alguma, sob o prisma da validade. Entende-se que a tributação pode recair sobre fatos relacionados com atividades ilícitas porque: a) delas podem advir fatos que se constituem aspectos materiais da hipótese de incidência de tributos (renda oriunda das atividades ilícitas; direitos reais sobre bens imóveis adquiridos com produto do crime etc); b) tais fatos revelam capacidade contributiva, ainda que transitória, eis que a sanção de perdimento privará os infratores desses bens; e c) a tributação de renda e patrimônio oriundos de atividades ilícitas atende a um princípio ético da tributação pois não haveria justificativa razoável para que o Estado colocasse sob o âmbito de incidência tributária a renda e o patrimônio amealhados pelos indivíduos que se comportam em conformidade com o que impõe a ordem jurídica, ao passo em que permitisse que aquelas a transgrediram e, com os frutos dessa transgressão, obtivessem renda e adquirissem patrimônio, estivessem livre da imposição.

XLIV. A doutrina da chamada interpretação econômica no direito tributário surgiu na Alemanha, pós Primeira Guerra Mundial, e fora incorporada na Ordenança Tributária Alemã de 1919. No Brasil, a doutrina da interpretação econômica arrebatou seguidores (a exemplo de Amílcar de Araújo Falcão), e ferrenhos contendores (a exemplo de Alfredo Augusto Becker).

XLV. No plano privado, a prática de atos e a celebração de negócios jurídicos de conteúdo patrimonial são movidas por interesses de natureza econômica, definidos pelos sujeitos que, assim, buscam qual a forma jurídica que se amolda à satisfação desses interesses. Há, pois, em um primeiro plano, uma vontade que se pode qualificar de *econômica* que será atendida por meio de uma forma jurídica prevista no ordenamento. A escolha dessa forma jurídica, portanto, poderá fazer com que a consequência jurídica fiscal seja menos onerosa, com igual satisfação da *vontade econômica*.

XLVI. O legislador tributário, diante disso, criou, ao longo do tempo, regras com o objetivo de evitar que a tributação seja frustrada, nada obstante a ocorrência do fato jurídico de conteúdo econômico. Exemplo disso são os arts. 109 e 118 e o parágrafo único ao art. 116, todos do CTN. Por meio desse último, positivou-se a chamada norma geral anti-elisiva, permitindo à autoridade administrativa a desconsideração de atos ou de negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, ou reduzir o valor da prestação. Tais normas demonstram que influxos da doutrina da interpretação econômica estão plasmados no direito tributário positivo pátrio.

Referências.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Interpretação e aplicação de normas de direito tributário*. São Paulo: CD, 2002.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. *Teoria geral da relação jurídica. Vol 1. Sujeitos e objecto*. Coimbra: Almedina, 1997.

_____. *Teoria geral da relação jurídica. Vol 2. Facto jurídico, em especial negócio jurídico*. Coimbra: Almedina, 2003.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

ASCENSÃO, José de Oliveira. *Direito civil: Teoria Geral. Vol.2: ações e fatos jurídicos*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ªed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto. “Confissão cria Tributo? Apontamentos sobre a Disponibilidade do contribuinte sobre Direitos Fundamentais”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 257-269.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AYALA, Jose Luis Perez de. BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de derecho tributario*. 6.ª ed. Madrid: Editoriales de derecho reunidas S.A., 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. “Impôsto sôbre renda”. In *Clínica fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958, p. 53-73.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. 2 (art. 96 a 218). Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). 4.ª ed. rev. Atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 154-182.

BECHO, Renato Lopes. *Comentários ao código tributário nacional*. Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe (Coordenadores). São Paulo: MP, 2005, p. 1003-1018.

_____. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BELSUNCE, Horácio A. García. *Temas de derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1995.

BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I. Tradução Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003.

_____. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo II. Tradução Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003.

BETTI, Emílio. *Interpretação da lei e dos atos jurídicos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Da Estrutura à função — novos estudos de teoria geral do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007.

_____. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru-SP: EDIPRO, 2001.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10ª ed. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

_____. *Teoria geral do direito*. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário moderno*. (coordenador). São Paulo: José Bushatsky, 1977.

_____. “Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica”. In *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65-84.

_____. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Lançamento tributário*. 2ª ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRITO, Edvaldo. “O Conceito atual de tributo”. In *Revista dos mestrados em direito econômico da UFBA. Homenagem ao centenário da Faculdade de Direito da UFBA*. n.º 1 (Jan/jun 1991). Salvador: Centro Editorial e Didático da UFBA, 1991, p. 27-33.

_____. *O Conceito tributo*. Tese (Doutorado em Direito) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 1997.

_____. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993.

_____. “Planejamento tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 94-115.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero. Vol. I. Introduccion. Volume Segundo*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid. 1985.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.ª ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002.

CARBONNIER, Jean. *Droit civil. Vol. I: introduction, les personnes, la famille, l'enfant, le couple*. Paris: Quadrige Puf, 2004.

_____. *Droit civil. Vol. II: les biens, les obligations*. Paris: Quadrige Puf, 2004.

CARNELUTTI, Francesco. *Teoria general del derecho. Metodología del derecho*. Traducción española de Carlos G. Posada. Granada: Comares, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4ª ed. cor. e aum. Abeledo-Perrot, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 6ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 3.ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. “Função social dos tributos”. In. *Tratado de direito tributário. Vol. 1*. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 93-107.

_____. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, 200 p.

_____. “Tributo e segurança jurídica”. In *Dos princípios constitucionais. Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. Organizador. Geilson Salomão Leite. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 342-366.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: JusPodivm, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil. Vol. 1*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. “Os Limites atuais do planejamento tributário (apreciação crítica da lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que procura introduzir no Brasil a ‘interpretação econômica do direito tributário’ ou a chamada ‘norma geral antielisiva’)”. in. *O Planejamento tributário e a lei complementar 104*. Valdir de Olivera Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 281-304.

_____. *Manual de direito tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

_____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de derecho tributário*. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2004.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2007.

DIDIER JR., Fredie. *Pressupostos processuais e condições da ação: o juízo de admissibilidade do processo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8ª ed. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. e atual. rev. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Introdução ao direito tributário*. 6ª ed. Atualizado por Flávio Bauer Novelli., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. vol I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A Ciência do direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1980.

_____. *Introdução a estudo do direito. Técnica, decisão, dominação*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições LAEL, 1973.

FONTES, André. *A Pretensão — como uma situação jurídica subjetiva*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

GARRIDO, José Antônio. “Sobre os conceitos lógico-jurídicos e os conceitos jurídico-positivos”. In *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Prof. Dr. George Fragoso Modesto*. N.º 13. Salvador: 2006, p.125-138.

GODOI, Marciano Seabra de. “Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2007, p. 272-298.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Introdução ao Direito Civil*. 19ª ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito (atualizadores). Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Obrigações*. 17ª ed. rev., atual e aum. Edvaldo Brito (atualizador). Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. *Transformações gerais do direito das obrigações*. 2.^a ed. aum. São Paulo: RT, 1980.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. Vol. II. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *O Direito posto e o direito pressuposto*. 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2.^a ed. atual. Ampl. Rio de Janeiro: 2007.

GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de direito*. 4.^a ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2005.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, 2005.

HORVATH, Estevão. “Classificação dos tributos”. In *Curso de iniciação em direito tributário*. Coordenadores Aires Fernandino Barreto e Eduardo Domingos Botallo. São Paulo: Dialética, 2004, p 37-50.

HOUAISS, Antonio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

HUSSERL, Edmund. *Idéias para uma fenomenologia pura e para uma filosofia fenomenológica: introdução geral à fenomenologia pura*. Aparecida-SP: Idéias e Letras, 2006.

_____. *A ideia da fenomenologia*. Lisboa: Edições 70, 2008.

JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957.

_____. *El Hecho imponible*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001.

_____. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6.^a ed. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español. Vol II. Derecho tributario: parte general (teoría general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones)*. 24.^a ed., corrigda e puesta al día. Barcelona: Marcial Pons, 2004.

_____. *Direito tributário — teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5.^a ed. Tradução e José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. “Fatos jurídicos como fontes das obrigações”. In *Revisitando a teoria do fato jurídico — homenagem a Marcos Bernardes de Mello*. Fredie Didier Jr. E Marcos Ehrhardt Jr. (Coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 489-498.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol II. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol III. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. “Confissão de dívida tributária”. In *Temas de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 143-150.

_____. “Confissão irretroatável de dívida tributária nos pedidos de parcelamento”. In *Revista dialética de direito tributário*. Vol. 145, outubro/2007. São Paulo: Dialética, p. 47-53.

_____. *Curso de direito tributário*. 27.^a ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. “Interpretação e aplicação das leis tributárias”. In *Interpretação e aplicação da lei tributária*. Hugo de Brito Machado (Coordenador). São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2010, p. 127-160.

_____. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.^a ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, João Baptista. *Introdução ao direito e ao discurso legitimador*. Coimbra: Almedina, 2004.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema tributário na constituição*. Rogério Gandra Martins (colaborador). 6.^a ed. atual. Aum. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Teoria da imposição tributária*. 2.^a ed. rev. e atual. São Paulo: LTR, 1998.

MARTINS, Natanael. RODRIGUES, Daniele Souto. “Confissão de dívida irretratável e a desconstituição do crédito tributário”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 402-416.

MÁYNEZ, Eduardo García. *Filosofia del derecho*. 2.ª ed. rev. México: Porrúa, 1977.

_____. *Lógica del raciocínio jurídico*. México: Fontamara, 2004.

MEAZAUD, Henri. MEAZAUD, Leon. MEAZAUD, Jean. CHABAS, François. *Leçons de droit civil. Tome II. Premier Volume. Obligations: théorie générale*. 9.ª ed. Paris: Montchrestien, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. rev. amp. Atual. São Paulo: Dialética, 2005.

MELLO, Marcos Bernardes de. “Acheegas para uma teoria das capacidades em direito”. In *Revista de direito privado*. N. 3. 2001. São Paulo: RT. p. 9-32.

_____. “Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária”. In *Direito tributário moderno*. José Souto Maior Borges (coordenador). São Paulo: José Bushatsky editor, 1977, p. 3-61.

_____. *Teoria do fato jurídico. Plano da eficácia — 1ª parte*. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Teoria do fato jurídico. Plano da existência*. 12.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Teoria do fato jurídico. Plano da validade*. 12ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2003.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MIRANDA, Pontes de. *Sistema de ciência positiva do direito. Tomo 2*. Atualizada por Wilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 1*. Atualizada por Wilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 1*. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 2*. 4.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 3*. 4.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 4*. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 5.* 4.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 6.* 4.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 22.* 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

_____. *Tratado de direito privado. Tomo 25.* 3.^a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971,

MOUSSALLEM, Tárek Moyses. *Fontes do direito tributário.* 2.^a Ed. São Paulo: Noeses, 2006

_____. “Fontes do direito tributário”. *Curso de especialização em direito tributário — estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* Eurico Marcos Diniz de Santi (Coordenação). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97-124.

NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.* Coimbra: Almedina, 2004.

NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). *Comentários ao código tributário nacional.* 3.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

NAWIASKY, Hans. *Teoria general del derecho.* Traducción de la segunda edición em lenga alemana José Zafra Valverde. Granada: Comares, 2002.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação econômica no direito tributário.* São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário.* 15.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias.* 2.^a ed. rev. e aum. São Paulo: RT, 1965.

NONATO, Orosimbo. *Curso de obrigações – generalidade e espécies.* Rio de Janeiro: Forense, 1959.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. MATOS, Gustavo Martini de. BOZZA, Fábio Piovesan. “Interpretação e integração da lei tributária”. In *Interpretação e aplicação da lei tributária.* Hugo de Brito Machado (Coordenador). São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2010, p. 356-394.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. *Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Vol. I. 19.^a ed. rev. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Instituições de direito civil*. Vol. II. 18.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento jurídico brasileiro: aspectos constitucionais e processuais*. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. “A Validade da norma jurídica”. In *A validade e a eficácia das normas jurídicas*. Coordenador Renan Lotufo. Barueri: São Paulo, Manole, 2005, p. 63-86.

_____. “Sobre a eficácia das regras, dos fatos e dos princípios jurídicos”. In: *Revisitando a teoria do fato jurídico — homenagem a Marcos Bernardes de Mello*. Fredie Didier Jr. E Marcos Ehrhardt Jr. (Coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 499-507.

PINHO, Alessandra Gondim. *Fato jurídico tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

POPPER, Karl. *A Lógica da pesquisa científica*. Tradução Leônidas Hegenber e Octanny Silveira da Mota. 10.^a ed. São Paulo: Cultrix, 2003.

PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario*. México: Fondo de Cultura Economica, 1939.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

RÁO, Vicente. *Ato jurídico — noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração*. 4.^a ed. anot., rev., atual. Por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 24.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROCHA, Sérgio André. “Confissão cria tributos? Efeitos da vontade do contribuinte sobre o crédito tributário”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.^o volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 489-510.

ROMANO, Santi. *Fragments de un dictionario jurídico*. Trad. S. Sentis Melendo y Marino Ayerra. Buenos Aires: EJEAJ, 1964.

_____. *L'ordre juridique*. Paris: Dalloz, 1975.

ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributário. Parte general*. 16.^a ed. Navarra: Thomson Civitas, 2006.

SCHAPP, Jan. *Metodologia do direito civil*. Tradução de Maria da Glória Lacerda Rurack e Klaus-Peter Rurack. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. “Fato gerador da obrigação tributária”. In *Direito Tributário. Vol. 2. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 126-173.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Efeitos da Confissão no Direito tributário”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.^o volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 11-17.

SICHES, Luis Recasens. *Filosofia del derecho*. 19.^a ed. Porrúa: México, 2008

_____. *Introduccion al estudio del derecho*. 2.^a ed. Porrúa: México, 1972.

SLVA, Joana Lins e. *Fundamentos da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. “Normas de interpretação no Código Tributário Nacional”. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 361-382.

_____. *Pareceres 3 — Imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional — parte geral*. 2.^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TERAN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. 7.^a ed. México: Porrúa, 1977.

TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária.” In *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zivelti (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. “Conflito de fontes e de normas no direito tributário — o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária”. In *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coordenação). São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 111-189.

_____. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. “A Chamada ‘interpretação econômica do direito tributário’, a lei complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário”. in. *O Planejamento tributário e a lei complementar 104*. Valdir de Olivera Rocha (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001, p. 235-244.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Renovar, 9ª ed., 2002.

_____. “O Conceito constitucional de tributo”. In *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Heleno Taveira Torres (Coordenação). São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 559-593.

_____. *A Idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da norma jurídica*. 5.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. “Fundamentos do Estado de Direito”. In *Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1*. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 413-430.

_____. “Lógica jurídica”. In *Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 2*. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 157-201.

_____. “Sobre o conceito do direito”. In *Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1*. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 1-78.

_____. “Teoria da norma fundamental”. In *Escritos jurídicos e filosóficos. Volume 1*. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 301-340.

VILLEGAS, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*. 7º ed. Ampl. e atual. Buenos Aires: Depalma, 2001.

WESTERMANN, Harm Peter. *Código Civil Alemão. Direito das obrigações. Parte geral.* Tradução de Armindo Edgar Laux. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1983.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro.* 3.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Manual de direito fiscal.* Lisboa: Almedina, 1974.

_____. *O negócio indirecto em direito fiscal.* Lisboa: Petrony, 1971.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.* São Paulo: Dialética, 2001.