

GERALDO ATALIBA

***HIPÓTESE
DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA***

6ª edição, 19ª tiragem

 **MALHEIROS
EDITORES**

Capítulo Único

NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

1. Tributo como objeto da obrigação tributária. 2. Tributo como objeto do direito. 3. Caráter instrumental do direito. 4. Atributividade do direito e técnica jurídica da tributação. 5. O Tributo como instrumento jurídico de abastecimento dos cofres públicos. 6. Momento ideal (ou jurídico) da transferência da riqueza e momento fático. 7. Objeto da obrigação. 8. Conseqüências jurídicas da atributividade das normas. 9. Conceito de tributo. 10. Reconhecimento do tributo. 11. O direito tributário se forma em torno do conceito de tributo. 12. Direito tributário como capítulo do direito administrativo. 13. Estrutura das normas jurídicas. 14. Sanção. 15. Divergência doutrinária quanto à estrutura da norma. 16. Incidência.

1. Tributo como objeto da obrigação tributária

1.1 O conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é o seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma de dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: “entregue dinheiro ao estado”.

A norma de direito tributário material não é diferente, portanto, das demais normas jurídicas. Mas não lhe dá entidade, diante das demais só o conteúdo da exigência do seu comando: o comportamento de levar “dinheiro” aos cofres públicos.

1.1.1 Assinala Paulo de Barros Carvalho que a palavra tributo designa coisas diferentes, o que se depreende do contexto em que, cada vez, é empregada:

1. o *dever* de levar dinheiro aos cofres públicos, coativamente;
2. o *dinheiro* levado no cumprimento desse dever;

3. o comportamento de levar dinheiro (prestação);
4. a lei que prescreve tal dever;
5. a relação jurídica (obrigação) que tal lei engendra.

1.2 Não é, pois, só pelo mandamento que se distingue a norma tributária das demais. Na hipótese legal, associada ao mandamento, é que se vai encontrar o critério para isolar a norma tributária, como se demonstrará oportunamente.

1.3 O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos.

Isto é enfatizado, de forma excelente, por Celso Antônio Bandeira de Mello, professor da Universidade Católica de São Paulo: “O direito não disciplina pensamentos, propósitos, intenções, mas regula comportamentos de um em relação a outro ou a outros. Eis por que todo direito pressupõe pelo menos duas pessoas. Eis por que na ilha de Robinson Crusoe não havia direito. O direito existe para regular relações entre as pessoas: comportamentos humanos relacionados. Mesmo quando parece que uma norma jurídica está disciplinando uma relação entre uma pessoa e uma coisa, na verdade ela está regendo uma relação entre pessoas; estabelecendo que alguém deve dar, fazer ou não fazer alguma coisa para outrem”.

1.4 Esta ponderação enseja evidenciar que o objeto da norma tributária não é o dinheiro, transferido aos cofres públicos, mas sim o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos. As obrigações de dar têm um objeto que é o comportamento consistente em dar alguma coisa. Esta coisa é objeto material do comportamento, o qual, à sua vez, é objeto do comando.

1.5 O comportamento objeto do comando, na relação obrigacional, recebe a designação de prestação.

Adverte Alfredo Becker: “Distingue-se a prestação do seu objeto. A prestação é o *facere* ou o *non facere*. O objeto da prestação é aquilo que está (ou não está) sendo feito. A prestação é tributária quando seu objeto consiste num tributo” (*Teoria Geral do Direito Tributário*, Saraiva, p. 314).

1.6 O excelente jusfilósofo mexicano Juan Manuel Teran deixou explícito que o objeto da norma é sempre um comportamento humano: “Não basta a presença do sujeito, para que haja relação normativa. É necessária

também a imputação de algo como dever, como comportamento devido. É o que se designa por objeto da determinação normativa” (*Filosofia del Derecho*, Ed. Porrúa, México, pp. 89-90).

1.7 Por isso o insigne jusfilósofo Lourival Vilanova afirmou: “O conteúdo possível do jurídico é a conduta humana e, quando os fatos do mundo puramente natural são relevantes para o direito, é sempre em função da conduta humana” (*Sobre o Conceito do Direito*, p. 67).

1.8 Em síntese: objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos.

Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo.

2. Tributo como objeto do direito

2.1 O conceito jurídico de tributo é construído à luz dos princípios e da técnica jurídica e à sua sistemática afeiçoado. Não é possível tentar trazer, para o mundo do direito, noções pré-jurídicas que a ele sejam aplicadas.

O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias.

2.2 Ballardore Pallieri recorda que a engenharia não confunde coisas heterogêneas como as regras técnicas da arte de construir e o material de construção. Não se pode pretender deixar de lado o discernimento lógico e impostergável entre objeto do tributo, o comportamento humano, e o objeto deste, inserido no mundo fático, o dinheiro.

2.3 O conceito de tributo para o direito é um conceito jurídico privativo, que se não pode confundir com o conceito financeiro, ou econômico de outro objeto, de outros setores científicos, como é o tributo ontologicamente considerado. Tributo, para o direito, é coisa diversa de tributo como conceito de outras ciências.

O conceito jurídico de tributo é conceito fundamental do direito, categoria primária de seu sub-ramo, o direito tributário (que não pode ser considerado ramo autônomo).

2.4 Vem, a propósito, recordar a lição de Lourival Vilanova: “Mas, se há conceitos privativos de cada setor do real, como expressão necessária da

especialidade de cada tipo de objeto, outros conceitos existem que são aplicáveis a distintas esferas objetivas, conceitos que não têm um conteúdo específico e particular. Transcendem os lindes de cada território especial, que têm validade para o domínio do social, do físico, do biológico. Assim, os conceitos de relação, de objeto de unidade, etc. A existência de tais figuras lógicas tem seu fundamento no ser. Cada esfera de objetos não é totalmente diversa das demais. Há analogias entre os seres. Individuais, se os tomamos na complexidade de seus caracteres, são parcialmente análogos. Mais ainda. Todas as coisas e fatos participam dos princípios fundamentais que os definem como ser. Os princípios e conceitos, que tomam o ser como ser, têm campo de aplicação universal. Mas, não é necessário acudir a tais conceitos transcendentais. Conceitos como espacialidade, temporalidade, realidade convêm ao campo do físico, do biológico, do histórico. Entre as ciências positivas, se verifica o intercâmbio de conceitos análogos e idênticos. Estes conceitos apreendem a arquitetura formal de vários tipos de objetos. Por isso mesmo, precisamente por sua formalidade abstrata, eles nada declaram do específico a cada objeto. O conceito de relação vale para os fenômenos físicos, para os fenômenos biológicos, psicológicos, sociais. Ao contrário, o conceito fundamental tem sua órbita circunscrita. Não é possível transportá-lo além desse limite. A sua intransferibilidade decorre da especificidade irreduzível que nele se expressa” (Vilanova, *Sobre o conceito do Direito*, pp. 20-21).

É o caso do conceito de tributo.

2.5 Os institutos e categorias jurídicas só são válidos e operantes nos quadrantes do direito.

Daí o terrível engano dos que pensam que a economia e o direito podem estudar um mesmo objeto, o tributo por exemplo, intercambiando informações, observações, princípios e técnicas de compreensão, operação e aplicação. O conceito de tributo, para o direito, nasce e esgota-se no universo jurídico.

A fenomenologia tributária não discrepa, portanto, em nada, da que tipifica o direito em geral, em qualquer de suas expressões.

Esta verificação também ensaja reconhecer que o *criterium discriminationis* que permite classificar o direito em setores ou ramos é sempre baseado na matéria substancial da problemática posta como ponto de referência dos comportamentos e interesses humanos ou sociais, e nunca qualquer peculiaridade intrínseca das próprias normas, consideradas no seu conjunto.

A norma tributária é absolutamente igual, em sua estrutura, às demais normas jurídicas. Nada há que a distinga de qualquer outra norma jurídica.

3. *Caráter instrumental do direito*

3.1 Consiste o caráter instrumental do direito nesta qualidade que todos reconhecem à norma jurídica de servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades. Os objetivos que dependem de comportamentos humanos podem ter no direito excelente instrumento de alcance.

Há distinção entre norma (genérica) e comando particular. Quando uma vontade deseja, genérica e abstratamente, certos comportamentos, toda vez que se verifique uma hipótese, tem-se a norma (geral). Nas sociedades preocupadas com a isonomia e a segurança jurídica, estas normas só podem ser postas, quando inaugurais, inovadoras, pelos representantes dos destinatários. Onde haja Constituição, como instrumento do estado de direito, só podem ser editadas pelo órgão legislativo, de eleição popular. Tais normas são necessariamente genéricas e abstratas.

Quando uma vontade, à vista de uma singular hipótese, deseja um comportamento, tem-se o comando particular (concreto): ato individual, contrato, sentença, ato administrativo etc. Para serem válidas e, pois, obrigatórias, estas normas particulares (comandos concretos) devem ser rigorosa e fielmente fundadas em normas gerais (prévias). Devem dar aplicação às normas anteriores (v. Seabra Fagundes, *Controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 6ª ed., p. 31).

3.2 Com isto se tem a noção das pessoas necessárias para o raciocínio jurídico, sempre pressupostas pelo pensamento jurídico: a pessoa que manda, que ordena, que obriga (que dá a ordem), a pessoa titular do comportamento que se deve conformar, adequar à norma ou ao comando e a pessoa beneficiária desse comportamento. Portanto, ao lado do conceito prévio de norma, há o de sujeito, bem como o de objeto (sempre um comportamento humano). Estes são conceitos lógico-jurídicos de aplicabilidade universal ao direito, como o assinalou Juan Manuel Teran.

Essencialmente, em última análise, reduzido o objeto à sua mais simples estrutura, o direito não é senão um conjunto de normas (conjunto este a que se convencionou designar sistema jurídico, ordenação jurídica).

3.3 O direito (em sentido objetivo) é um conjunto de normas que – por isso que integrando a ordem jurídica – se chamam normas jurídicas. Formam o direito positivo: o direito que foi posto (e só pode ser retirado) por quem tem poder jurídico para tanto.

Ora o elemento principal e essencial da norma jurídica é o seu conteúdo mandamental: uma ordem, um comando: faça isto, não faça aquilo. Por isso Hobbes disse: *auctoritas, non veritas, facit legem*: a autoridade, o poder (comando) faz o direito e não a verdade, nem a adequação de seus preceitos a situações, realidades ou princípios metajurídicos.

3.4 O objeto da norma, ou de seu comando, é o comportamento humano. O comportamento deve adequar-se ao conteúdo mandamental da norma. O sujeito destinatário da norma deve comportar-se como nela se determina, sob pena de conseqüências (sanção) previstas em outras normas associadas à norma que estabeleceu tal comportamento.

Quando o poder que emana a norma consegue (não importa por que meios) o seu resultado, obediência, diz-se que a norma é eficaz, isto é, produz o efeito específico visado pelo seu titular (v. Tercio Sampaio Ferraz Jr.)

3.5 Ora, este comando é precisamente a vontade do editor da norma. Ele quer que os comportamentos visados pela norma sejam tais ou quais. Quando tal querer é genérico e abstrato, temos a norma geral; quando específico e concreto, norma individual.

Mas, todas as normas em todos os momentos não obrigam todos os comportamentos. Não somos obrigados sempre (em todos os momentos) a obedecer a todas as normas jurídicas (salvo certas normas proibitivas, que colhem, todos, sempre).

Na verdade, as normas jurídicas só obrigam os comportamentos das pessoas que elas (normas) determinam e nos casos nelas previstos. Quer dizer, só verificada uma hipótese, prevista na norma, ela é obrigatória; e só para os comportamentos das pessoas compreendidas na hipótese.

3.6 Toda norma, pois, contém uma hipótese e um comando. O comando só é obrigatório associado à hipótese. Não existe sem ela, que, por sua vez, nada é sem o respectivo comando.

É a hipótese sempre contém dois aspectos: um subjetivo: determinação do titular do comportamento colhido pelo mandamento e outra (ou outras) pessoa que o pode exigir; e um objetivo: determinação das circunstâncias (de tempo, modo, lugar, qualidade e quantidade, etc.) em que o mandamento incide (incidir quer dizer: colher o comportamento, obrigar o comportamento).

A hipótese da norma descreve os fatos que, *se e quando* acontecidos, tornam o comando atualmente obrigatório; descreve também as qualidades das pessoas que deverão ter o comportamento prescrito no mandamento, bem como as pessoas que o farão exigir.

4. Atributividade do direito e técnica jurídica da tributação

4.1 O direito é, pois, um instrumento para a obtenção de finalidades e objetivos que só podem ser alcançados mediante comportamentos humanos.

A lei (expressão mais eminente e solene do direito) é o instrumento da vontade do estado, que obriga os comportamentos humanos a realizarem os objetivos visados por aquela vontade: tanto comportamentos de agentes seus quanto os de terceiros sujeitos a seu poder.

Destarte, pela lei, o estado ordena que se faça isto (positivamente) ou ordena que não se faça aquilo (negativamente), ou consente certos comportamentos (“modais deônticos” de Lourival Vilanova).

4.2 As formas de expressão dos comandos do estado são as mais variadas: desde o comando direto até a simples permissão legal, desde a proibição genérica até a determinação individual.

Para nosso estudo, interessam dois tipos de normas jurídicas: a) as que impõem um comportamento e b) as que atribuem qualidade ou estado (indiretamente, impõem a todos o respeito a esta qualidade ou estado e às conseqüências normativas decorrentes desta definição).

4.3 Enunciados legais há que, por si sós, não constituem norma, mas que completam uma norma, redefinindo, alterando, ou acrescentando uma hipótese legal. Cuidam da parte da norma designada hipótese.

Limitam-se a fixar pressupostos, qualificar um aspecto (subjeto ou objetivo, ou ambos) de uma hipótese, ou a articular duas ou mais normas.

4.4 Em todos os casos, a norma legal é um instrumento dos desígnios do estado, uma manifestação de sua vontade coercitiva, subordinada à vontade mais alta do povo, que se expressa na Constituição.

Tudo que temos é-nos atribuído pelo direito, segundo normas jurídicas.

4.5 É legítimo o recebimento de um bem (dinheiro ou outra coisa), e a sua incorporação ao nosso patrimônio se opera validamente, se em conformidade com o direito e na medida em que este o autoriza ou determina. O que se receba contra o direito não é legítimo, e não se incorpora ao nosso patrimônio. É indevido.

4.6 Pois, a norma jurídica, que diz ser legítimo um recebimento (um aumento patrimonial), e que assim nos atribui a titularidade jurídica de um bem (dinheiro ou outra coisa), pode atribuir ao estado uma parcela deste bem.

Capítulo Único

**ASPECTOS DA HIPÓTESE
DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

17. Norma tributária. 18. Questão terminológica. 19. Hipótese de incidência como conceito legal. 20. Universalidade do conceito de h.i. 21. Unidade lógica da hipótese de incidência. 22. Fato imponible. 23. Fato imponible e sua subsunção à hipótese de incidência. 24. Nascimento da obrigação tributária. 25. Subsunção. 26. Fato imponible como fato jurídico e não ato jurídico. 27. Caráter unitário do fato imponible. 28. Aspectos da hipótese de incidência. 29. Aspecto pessoal. 30. Sujeito ativo. 31. Parafiscalidade. 32. Sujeito passivo. Desdobramentos do tema. 33. Sujeito passivo nos tributos vinculados. 34. Sujeição passiva indireta. 35. Aspecto temporal. 36 Colocação tradicional do tema. 37. Classificação dos impostos baseada no aspecto temporal da h.i. 38. Crítica ao critério de classificação. 39. Classificação científica das h.i quanto ao aspecto temporal. 40. Aspecto espacial. 41. Aspecto material. 42. Base imponible (questão terminológica). 43. Definição de base imponible. 44. Alíquota. 45. Alíquota e taxa. 46. Determinação do “quantum debetur”. 47. Dinâmica da obrigação tributária.

17. Norma tributária

17.1 Direito tributário objetivo é o conjunto de normas jurídicas que regula a tributação, entendendo-se por tributação a ação estatal de tributar (isto é, de exigir tributos). Para que este conceito, provisório, não seja tautológico, mister se faz ter presente o conceito de tributo, examinado anteriormente.

17.2 O conceito jurídico de tributo é eminentemente formal. Como todos os conceitos jurídico-positivos – tal como conceituados por Celso Antônio Bandeira de Mello (v. *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, pp. 77 e ss.) – só pode ser formulado a partir do desenho legal construído discricionariamente pelo legislador constituinte (já que, no Brasil, a Constituição adotou implicitamente um conceito de tributo, que o legislador infraconstitucional não pode alterar).

17.3 Dizendo-se que se trata de obrigação pecuniária, já se deixa claro seu objeto: a transferência de (comportamento do sujeito passivo consistente em “transferir”) dinheiros. O cunho obrigacional já é salientado no enunciado, que mais se circunscreve e melhor se define quando se sublinha tratar-se de vínculo *ex lege*, isto é, resultante da vontade da lei, com abstração ou prescindência da vontade dos sujeitos afinal ligados pelo laço jurídico. Por derradeiro, completam o conceito de tributo tanto a noção do sujeito passivo, como sendo alguém submetido à lei, como a noção de sujeito ativo como pessoa pública, em regra (porque excepcionalmente o sujeito ativo pode ser pessoa privada, desde que delegada pela lei).

17.4 É norma tributária – compondo o conjunto que se convencionou designar direito tributário material – a que trata do tributo, na sua configuração e dinâmica, e rege o relacionamento que o instituto enseja estabelecer entre os sujeitos da obrigação tributária e dos deveres de contorno (assim designados por Renato Alessi).

17.5 Como afirmado, a estrutura de todas as normas do direito tributário é idêntica à das demais normas jurídicas, sendo passíveis de igual tratamento técnico.

Há um tipo de norma que forma o centro do direito tributário, em torno da qual todo ele se estrutura: é a que contém a descrição do fato a que se imputa o comando “entregue a importância x de dinheiro ao estado”.

17.6 É evidente que não identifica a norma tributária o seu comando, porque outros casos há, de situações não tributárias, em que o comando é também esse, como em todas as situações em que alguém lhe cause (ao estado) dano e seja obrigado a indenização; ou de quem lhe adquira um bem ou serviço contratualmente e deva proceder ao respectivo pagamento; de quem, por infringir uma disposição legal, se torne devedor de multa.

17.7 Para ser possível isolar a norma tributária, mister se faz excluir, de um lado, as situações contratuais, cuja hipótese se perfaz pelo decisivo concurso da vontade livre das partes e, de outro lado, a sanção por ato ilícito, configuradora da multa, ou da obrigação de indenizar.

17.8 Em outras palavras, a norma cuja hipótese se refira à criação de obrigação por virtude de livre manifestação de vontade dos sujeitos, voltada precipuamente para a constituição de vínculo, não é tributária, e a obrigação nela baseada não é tributo. Nem é tributo a obrigação que, não obstante *ex lege*, configura sanção de ato ilícito.

17.9 Para que de tributo se trate, é mister que o comando “pague dinheiro ao estado” seja preso à hipótese “se acontecer um fato X, que não seja ilícito”.

Ao legislador incumbe descrever esses fatos, com a discricionariedade que o sistema constitucional lhe concede (arts. 145, 153 a 156 da Constituição de 1988).

17.10 Em suma: se a norma jurídica tem a seguinte estrutura: 1) hipótese, 2) mandamento, 3) sanção, só é obrigação tributária a que nasce por força do (2) mandamento. Aquelas obrigações pecuniárias que decorrem da (3) sanção, não são tributárias.

Pois este comando só é obrigatório para a pessoa contemplada na hipótese legal; e só quando se configure, concreta e atualmente, o fato ou estado de fato previsto na respectiva hipótese.

O estudo desta hipótese, em nível conceptual, tal como se configura no direito tributário, é o objeto deste trabalho: examinar-lhe a estrutura, principais características e função, nos seus aspectos dinâmicos e estáticos.

18. Questão terminológica

18.1 Tributo é a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. É o nome que indica a relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado.

Esta relação jurídica – que reveste todas as características estruturais da obrigação – por corresponder à categoria das obrigações *ex lege*, surge com a realização *in concreto*, num determinado momento, de um fato, previsto em lei anterior e que dela (lei) recebeu a força jurídica para determinar o surgimento desta obrigação.

18.2 Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo.

Portanto, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; ulteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente.

18.3 A obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo

e no espaço, se realiza (*pressuposto, fattispecie, hecho imponible, hecho generador, Tatbestand, presupuesto de hecho, fait générateur*) (Misabel Derzi aprofunda, com rigor, o significado conceitual de *Tatbestand*, ao cuidar do “modo da pessoa tipificante”, no seu excelente *Direito tributário, direito penal e tipo*, Ed. RT, 1988, pp. 45 e ss.).

18.4 A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico.

Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome.

Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador).

18.4.1 Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.

18.4.2 Hugo de Brito Machado também assim pensa: “a expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto” (in *Curso de Direito Tributário*, Malheiros Editores, 16ª ed., 1999, p. 102).

18.5 A questão terminológica, aqui posta, tem atormentado, como visto, os nossos cientistas mais preocupados com o rigor conceitual que nossos estudos impõem. Por isso, o ínclito Rubens Gomes de Sousa, ao se referir a fato gerador, viu-se compelido a esclarecer, entre parêntesis: “concretização da definição legal da hipótese abstrata de incidência” (“Sujeito passivo das taxas”, in *RDP* 16/350), ou a ele se refere como “fato gerador abstrato” (h.i.), em oposição a “fato gerador concreto”.

18.6 A expressão fato gerador, predominantemente adotada por nossa doutrina, jurisprudência e legislação é merecedora das mais acerbas críticas. A. Becker, Souto Maior Borges, Amílcar Falcão e Paulo Barros Carvalho

também censuram a expressão e reprovam sua adoção. A. Becker levou sua coerência até o ponto de rejeitá-la.

18.7 Deve-se esta terminologia, entre nós consagrada, de fato gerador, ao extraordinário prestígio de um dos maiores publicistas franceses, Gaston Jèze, cujas lições tiveram notável divulgação entre nós, tendo, aliás, contribuído para o incremento dos estudos científicos de direito tributário, no Brasil. Um seu artigo, publicado na *RDA* denominado “O fato gerador do imposto”, marcou época e determinou imediata e total adesão a esta terminologia (*RDA* 2/50).

18.8 Este vício terminológico tem uma explicação psicológica, que deve ser a mesma que determinou, no direito penal, com relação à expressão “crime”, uma equivocidade nominal, já que crime designa a descrição hipotética legal de um fato, da mesma forma que designa a própria prática daquele fato.

Quanto a nós, preferimos repudiar a expressão, levando as razões de rejeição até as últimas consequências: substituímo-la por hipótese de incidência, a exemplo de Becker, mas distinguimo-la do fato concreto que a ela se subsume.

18.9 Duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – não devem ser designadas pelo mesmo termo. Esta terminologia equívoca é generalizada. Para efeitos didáticos, entretanto, e para bem discernir as duas hipóteses, tão distintas, julgamos conveniente designar a descrição legal, portanto hipotética, dos fatos idôneos para gerar a obrigação tributária, por hipótese de incidência. (Barros Carvalho optou por hipótese tributária, v. *Curso*, p. 134).

18.10 Há, portanto, dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois, ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se.

Se ele revestir as características antes hipoteticamente descritas (previstas) na lei, então determina o nascimento de uma obrigação tributária colocando a pessoa (que a lei indicou) como sujeito passivo, ligado ao estado até obter a sua liberação, pela prestação do objeto da obrigação (tendo o comportamento de levar aos cofres públicos a quantia de dinheiro fixada pela lei).

Preferimos designar o fato gerador *in abstracto* por “hipótese de incidência” e *in concreto* por “fato imponível”, pelas razões já expostas.

18.11 Perez de Ayala formula idêntica observação, embora não ofereça sugestão para solução da questão: “Sói empregar-se o termo “fato imponí-

vel” para designar tanto o conceito legal (fato imponible em abstrato) como a realização desse conceito legal (fato imponible real ou concreto). Já vimos como nos arts. 23 e 25 da lei geral tributária (espanhola) emprega-se a expressão “fato imponible” para designar ambas as noções” (*Derecho Tributario*, 1968, Madri, Ed. de Derecho Financiero, p. 150).

A adoção de uma só expressão – seja fato gerador ou outra qualquer – leva o escritor a situações difíceis. Até mesmo um jurista do porte de A. Becker se vê na contingência de ter que referir-se a “hipótese realizada” o que é um contra-senso, pois, se se trata de fato já acontecido, não é mais hipótese, e vice-versa.

18.12 Ao conceituar fato gerador, Hensel (ob. cit., p. 72) se vê forçado a frisar a dúplici perspectiva a que o termo se refere. Por isso, se vê obrigado a explicar “é o complexo de pressupostos abstratos, contidos nas normas tributárias materiais” (para nós, isso é hipótese de incidência) “de cuja concreta existência – realização do fato gerador – derivam determinadas consequências jurídicas”.

18.13 E sublinha “o fato gerador é, por assim dizer, a imagem abstrata do concreto estado de coisas”. Isto decorre da dificuldade terminológica resultante da equivocidade da expressão fato gerador, que nós pensamos ter superado. Efetivamente, Hensel viu-se obrigado a assinalar a diferença essencial entre a “imagem abstrata e hipotética contida na lei” e o “estado de coisas” (fato imponible) *realizado*, ocorrido efetivamente.

18.14 Tudo isto foi intuído com nitidez por Souto Maior Borges, com sua proverbial acuidade, quando escreveu, no seu clássico e primoroso *Isenções Tributárias*: – “A incidência supõe a regra jurídica e o fato, ou fatos sobre os quais ela incide, tornando-os fatos jurídicos... – “A norma jurídica enuncia abstratamente os fatos a cujo acontecimento condiciona a produção de efeitos jurídicos... “Suporte fático ou fato-contido é o acontecimento legalmente previsto para que a regra jurídica incida” (p. 175).

18.15 Esse notável jurista – desejando fazer trabalho científico profundo e rigoroso, para poder examinar com objetividade um instituto jurídico-tributário – notou e denunciou a insuficiência e superficialidade da doutrina existente e desvendou as distinções objetivas, que sua argúcia foi surpreendendo. E se faz arauto das conclusões de Berliri e Trabucchi, quando bem discernem a norma do fato que a ela se pode subsumir, reproduzindo um notável trecho deste último: “O complexo dos elementos juridicamente relevantes para a especificação do “fato gerador” constitui a hipótese de incidência legal (*fattispecie* típica) isto é, aquele evento previsto pela norma em caráter hipotético que, concretizando-se no *fatto generatore* singular, dá lugar ao nascimento da relação jurídica tributária: hipótese de incidência típica (*fattispecie* típica) e fato imponible (*fatto generatore*) não são senão, portanto, espécies de dois gêneros mais vastos: a hipótese legal (*fattispecie*) e o “fato jurídico” (*Isenções Tributárias*, nota de rodapé à p. 179).

18.16 Souto Maior Borges sublinha a distinção expressa que Trabucchi formula entre *fattispecie* abstrata e concreta. Em seguida, assinala o

que, sobre a matéria, escreveu Hensel: “Na doutrina alemã, Hensel define a “*fattispecie* do imposto” (*Steuetatbestand*) como o complexo dos pressupostos abstratos contidos em normas de direito tributário material, a cuja realização concreta (*realizzazione della fattispecie: Tatbestand Venwirklichung*) devem seguir-se determinadas conseqüências jurídicas” (ob. cit., p. 180).

E emprega, subseqüentemente, as expressões *hipótese de incidência* e *suporte fático*, no que revela seu inconformismo com a terminologia dominante que – mais do que imprecisão vocabular – trai certa confusão conceitual, comprometedora do rigor científico.

18.17 Dino Jarach se atribui a paternidade da locução *fato imponível* – não no sentido por nós adotado, mas como sinônima de “fato gerador” – designação assim de seu desenho legal como de sua concretização fática (v. RDP 16/338).

18.18 Tal expressão mereceu de A. Becker estas palavras: “Fato gerador: Esta é uma expressão que os cientistas das finanças públicas construíram, aglutinando vocábulos por eles mal compreendidos e catados na Teoria Geral do Direito ...” (*Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 75).

18.19 É radical e candente esse notável cientista: “Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de direito tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual” (ob. cit., p. 288).

18.20 Após longa dissertação sobre a importância da eleição adequada de *nomina iuris*, escreve Becker: “No campo da doutrina do direito tributário, a expressão “fato gerador” é a que mais extensos prejuízos lhe tem causado, a tal ponto que é freqüente encontrarem-se autores que, embora dotados de vigorosa inteligência e brilhante erudição, escrevem – imersos numa atitude mental pseudojurídica – capítulos e livros destituídos de valor jurídico, os quais, todavia, são excelentes no plano pré-jurídico da ciência das finanças públicas e da política-fiscal” (ob. cit., p. 289).

18.21 Não há quem possa discordar dessas contundentes palavras. O equívoco mais grave, porém, não está nesse ou naquele nome. O que é mais gritante, mais chocante e anticientífico não é a designação adotada, mas a confusão conceitual de que a terminologia é sintoma: agem acriteriosamente os escritores, comportam-se de modo anticientífico quando empregam uma só designação para duas entidades cientificamente tão distintas, como a descrição legal de um fato e o próprio fato, concretamente considerado.

18.22 A norma tributária assume a seguinte configuração:

Hipótese – “se acontecer o fato Y”.

Mandamento – “pague X, em dinheiro, ao estado” (ou pessoa designada pela lei).

Sanção – “se não pagar, incidirão as seguintes normas...”

Posta a norma, *se e quando* acontecerem os fatos descritos, incide o mandamento.

18.23 À descrição hipotética, contida na lei, do fato apto a dar nascimento à obrigação – fato jurígeno condicionante (Kelsen, *Teoría General del Estado*, trad. Luiz Legaz y Lacambra, México, 1959, p. 63) – chamamos de hipótese de incidência tributária.

Ao fato concreto, efetivamente ocorrido, na conformidade da previsão legal, designamos por fato imponível.

O fato imponível acarreta a incidência do mandamento que, ao determinar que alguém “pague X ao estado”, cria um laço obrigacional ligando esse alguém ao estado.

18.24 No direito penal encontramos idêntica situação. Designa-se “crime” assim à descrição legal do fato, como ao próprio fato, a despeito da consciência que têm os penalistas, em maior ou menor grau, do discernimento entre uma e outra coisa.

18.25 Carnelutti, a propósito do direito penal, escreveu: “... como resultado del estudio de la ley y del hecho, los penalistas más recientes formulan la distinción entre el delito instituto-jurídico y el delito-hecho, ...” (Francesco Carnelutti, *El Arte del Derecho*, Ed. Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1956, p. 64).

19. Hipótese de incidência como conceito legal

19.1 A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

19.2 O paralelismo feito por muitos autores com o conceito de crime, formulado pela lei penal, é rigorosamente apropriado. Na “figura típica”, temos a descrição hipotética de um comportamento humano (fato), que, se

Capítulo I

CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO

48. Considerações gerais. 49. Importância da classificação. 50. Critérios correntes de classificação. 51. Proposições metodológicas. 52. O critério jurídico de classificação dos tributos está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência.

48. Considerações gerais

48.1 Quanto à natureza, os tributos podem ser classificados em duas grandes espécies, que se distinguem pela radical diversidade de regimes jurídicos a que se submetem. O critério jurídico para esta classificação está na consistência da h.i., ou seja, no seu aspecto material.

A classificação jurídica dos tributos tem como único fundamento o dado legislativo, em que se constitui a h.i., descrita pelo legislador.

48.2 O ponto de partida de qualquer especulação jurídica é a lei. Assim, as considerações políticas, econômicas, financeiras, administrativas etc. que motivaram o legislador e lhe determinaram o comportamento se esgotam na fase pré-legislativa e nenhuma influência exercem sobre os processos exegeticos, de cunho dogmático, que informam o trabalho científico-jurídico que tem lugar depois de posto o direito (*ius positum*).

48.3 Como, entretanto – conforme a espécie de tributo – diversos são os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia ou adota.

Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (“natureza específica

do tributo”, conforme o diz o art. 4º do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

49. Importância da classificação

49.1 E estes regimes erigem-se sobre princípios constitucionais impostergáveis pela administração e pelo próprio legislador. Daí a absoluta necessidade de sua estrita observância. De outro lado, esses regimes próprios, específicos e exclusivos constituem um esquema balizador da tributação, que engendra direitos públicos subjetivos dos contribuintes, que não podem ser, pelo legislador e pelo administrador, ignorados, diminuídos, modificados, alterados, comprimidos ou deformados.

49.1.1 Aí está a magnitude da importância da classificação dos tributos, principalmente quando tão extensa e minuciosamente prestigiada pelo próprio texto constitucional, como ocorre no Brasil (ao contrário de outros sistemas, onde a escassez de regras constitucionais resulta em ampla liberdade legislativa).

49.2 O próprio sistema constitucional adota uma classificação dos tributos e faz derivarem conseqüências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiares, aplicáveis com exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies de tributos.

49.3 Conforme um tributo se configure como inserto numa ou noutra categoria, as conseqüências serão diferentes. No Brasil, é de fundamental importância proceder com rigor na tarefa de identificar as peculiaridades de cada espécie, porque a rigidez do sistema constitucional tributário (v. nosso *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Ed. RT, 1990, Capítulo 1) fulmina de nulidade qualquer exação não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais estritos.

49.4 É imperioso distinguir os impostos das taxas e das contribuições e reciprocamente: “Se o conceito de taxa, expressamente previsto na ... Constituição, não for fielmente acatado pelos legisladores e tribunais, arruinar-se-á o sistema de separação de receitas que o constituinte delineou, no propósito de assegurar a autonomia dos Estados e Municípios e também garantir os indivíduos contra as bitributações que infernam a vida dos contribuintes

norte-americanos” (Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed., p. 293).

49.5 Qualquer classificação que se pretenda fazer, no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante. Qualquer equívoco, nesta matéria, leva à inconstitucionalidade.

A classificação que propomos é rigorosamente aquela adotada pela Carta Magna. Colhe sua inspiração e desdobra-lhe as conseqüências. Torna mais fácil, segura e expedita a aplicação dos critérios constitucionais e a exegese do sistema, como um todo, e de cada norma ou princípio que o compõe.

49.6 A Constituição de 1988 refere-se a impostos, taxas e contribuições, adotando o critério tricotômico. Na verdade, com notável coerência, ao estabelecer os princípios (explícitos e implícitos) e regras informadoras do regime de cada espécie, desdobra-os harmonicamente.

50. Critérios correntes de classificação

50.1 Se o desconhecimento das conseqüências da classificação dos tributos pode levar aos mais graves erros, é decisivamente importante estudar solidamente a questão.

Como se trata, neste plano, de um problema exegetico (problema de tratamento jurídico de categorias jurídicas constitucionais), de pouco valem os critérios financeiros – pré-legislativos, – que informaram o legislador constituinte na elaboração legislativa e que esgotaram sua função quando da edição da Constituição.

50.2 Oportuna é a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello: “Em direito, a operação lógica de classificar, por força há de se ater às características de ‘direito’, isto é, dos institutos e categorias, cujos ingredientes componentes são sistemas de normas, processos que definem um conjunto de efeitos, imputáveis a determinadas situações e relações” (*Natureza...*, cit., p. 361).

50.3 Muitas definições de imposto, de taxa e de contribuição, encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário, são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros (pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que resulta em insegurança para os aplicadores do direito positivo.

50.3.1 As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu concei-

to; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados. Por isso procuramos evitar postura não dogmática, informada por critérios pré-jurídicos, de grande valia para o legislador, mas secundários para o jurista, que tem como ponto de partida de sua tarefa exegética o texto normativo.

50.4 Só depois de vigente a Constituição – como fundamento da ordenação jurídica global – é possível elaborar uma classificação dos tributos. Esta toma, portanto, como ponto de partida, como ponto inicial, o supremo dado jurídico: a Constituição.

Começa, portanto, onde termina a tarefa da ciência das finanças (essencialmente informativa do legislador), ciência eminentemente pré-legislativa.

50.4.1 Compartilhamos, pois, a opinião de A.D. Giannini que – ao estabelecer a classificação dos tributos, no seu clássico *Istituzioni di Diritto Tributario* – sublinha que o seu fundamento é exclusivamente jurídico. Que coincide com a classificação financeira, porém, com ela não se identifica. É que “uma é qualificada por elementos (econômicos) diversos dos (formais) que caracterizam a outra: assim como a análise dos atos da vida econômica não se compenetra com a dos correspondentes negócios jurídicos” (nota de rodapé, à p. 35, 8ª ed., 1960).

50.5 A classificação dos tributos, segundo critérios jurídicos, é uma sombra da classificação financeira. Assim como a ciência do direito elaborou um conceito próprio de tributo, assim, também, com critérios próprios, elaborou uma classificação, com validade absoluta, no seu campo. As considerações metajurídicas (de ciência das finanças) podem, quando muito, coadjuvar em certos pontos em que as decisões constituintes foram menos explícitas, o que, no Brasil, deu-se em raras passagens (como é o caso das contribuições).

51. Proposições metodológicas

51.1 O conceito jurídico de tributo assim como sua classificação jurídica são resultado de interpretação jurídica da Constituição e não reprodução de conceitos formulados em instância econômica ou financeira.

Celso Antônio Bandeira de Mello apóia-se em Santi Romano para formular a advertência: “Convém distinguir os aspectos jurídicos, que interessam ao estudioso do direito, daqueles históricos, sociológicos ou de outra ordem. Santi Romano pontifica com exemplar clareza: “Non si confonda l’origine giuridica di un istituto con gli elementi su cui esso poggia e che possono essere anche spontanei e naturali. Il legislatore può formare una cir-