

GERALDO ATALIBA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

6^a edição,
21^a tiragem

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

 MALHEIROS
EDITORES

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 imponível. 23. Fato imponível e sua subsunção à hipótese de incidência. 24. Nascimento da obrigação tributária. 25. Subsunção. 26. Fato imponível como fato jurídico e não ato jurídico. 27. Caráter unitário do fato imponível. 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 imponível (questão terminológica). 43. Definição de base imponível. 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; posteriormente, 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 imponível” 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 equívocidade 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-conteúdo 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” (*Steuertatbestand*) 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 impositivo* – 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

concretizado, acarreta a incidência das conseqüências previstas pela própria lei.

19.3 A figura típica penal constitui-se num conceito legal, da mesma forma que a hipótese de incidência. A figura legal do crime é mera descrição legal, simples conceito legal hipotético. Há crime *in concreto*, *se e quando* alguém pratica o fato descrito abstratamente na lei.

19.4 A h.i. tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo.

19.5 Perez de Ayala discorre sobre os “momentos” necessários para que haja uma obrigação tributária: “a definição por uma lei de certos supostos de fato a cuja hipotética e possível realização a lei atribua determinados efeitos jurídicos (obrigação de pagar o tributo), convertendo-os assim, numa classe de fatos jurídicos (fato imponível). A realização desse fato jurídico, o fato imponível, que origina a obrigação de pagar o tributo” (*Derecho Tributario*, 1968, Madri, Ed. de Derecho Financiero, p. 45).

19.6 Esse autor distingue bem a criação do tributo, abstratamente, pela lei, e o surgimento de cada obrigação tributária: “Fase de criação do tributo (função tributária abstrata). Promulgação de uma lei e criação do imposto como instituto jurídico (definição legal do fato imponível).

19.7 “Essa fase se decompõe, conceptualmente, em dois elementos:

“a) promulgação de uma lei tributária e definição, nela, de uma hipótese legal;

“b) a lei vincula a produção de certos efeitos jurídicos (a obrigação de pagar um tributo) à realização da hipótese legal que nela se contém, vale dizer, ao fato imponível.

“A hipótese legal é só uma definição contida numa lei. Pertence ao mundo dos valores jurídicos. Pelo contrário, o fato imponível real é a realização dessa hipótese legal. Pertence ao mundo da realidade fática” (ob. loc. cit.).

20. Universalidade do conceito de h.i.

20.1 O conceito de h.i. – como o de relação, sanção, preceito e pessoa – é universal, no sentido de que não decorre da observação de um sistema particular, nem se compromete com nenhum instituto jurídico localizado no tempo e no espaço (cf. Juan Manuel Teran, *Filosofía del derecho*, Ed. Porrúa, México, 1952, pp. 79 e ss.).

É aplicável assim ao direito vigente como ao revogado ou constituído. É válido aqui, como alhures, onde haja direito, porque conceito lógico-jurídico.

20.2 É, enfim, categoria, arquétipo, protótipo, fórmula que fixa conceito operacional de ampla validade, com alcance lato e abrangente de parte essencial da realidade jurídica. É conceito formulado pela ciência do direito, como o expõe Celso Antônio, com alcance limitado ao universo jurídico (Teran, pp. 81 e ss.)

20.3 Não se podem confundir as qualidades de um fato material, com as qualidades de uma abstração, como o é o conceito em que a h.i. consiste.

Conceito é sinônimo de idéia, “forma abstrata e universal com que a inteligência pensa as coisas” (*Diccionario Manual de Filosofía*, de Arnáiz y Alcaide, Ed. Voluntad, Madri, 1927, p. 155). Estas coisas são o objeto do conceito.

20.4 “O objeto é o contraposto delineado pelo conceito. É o aspecto do real já trabalhado pelo pensamento. Precisamente porque o objeto é a matéria-prima elaborada por uma forma conceptual, a relação entre conceito e objeto é uma correlação” (Lourival Vilanova, *Sobre o Conceito do Direito*, p. 13).

20.5 A h.i. é conceito, no sentido de que é uma representação mental de um fato ou circunstância de fato. Mas, a h.i. não é mero e simples conceito – na acepção filosófica do termo – já que, por definição, é uma manifestação legislativa, é contida num enunciado legal. Não é mero conceito, mas um “conceito legal”, isto é, constante de lei, contido numa proposição legislativa.

20.6 É, pois, uma categoria jurídica, um ente do mundo do direito. Como descrição hipotética, formulada pela lei, de um fato, é um conceito jurídico-legal, e não um conceito puro e simples.

20.7 Seus aspectos, portanto, não têm natureza ou qualidade diversa. São também conceituais, participam da natureza de conceitos legais e como entes jurídicos devem ser entendidos.

20.8 Deve-se distinguir o conceito, como ato de pensamento (como conteúdo de pensamento), do objeto do conceito.

“Por isso, o conceito funciona como um princípio de simplificação, constatando-se, aqui, como o conhecimento não é, nem poderia ser, uma duplicação do real” (Lourival Vilanova, *Sobre o Conceito do Direito*, p. 15).

Daí a inclinação dos filósofos a comparar o conceito ao *speculum* que não duplica, nem reproduz o objeto, apenas o espelhando.

20.9 “O conceito representa o objeto, não por suas propriedades ontológicas, mas enquanto o ato de pensamento leva em si, com existência ideal

(só representada) um determinado conteúdo; o conceito significa o objeto, está intencionalmente dirigido a ele” (Walter Brugger, *Diccionario de Filosofía*, Ed. Herder, Barcelona, 1953, p. 60).

20.10 O conceito legal – como parece claro – designa (espelha) uma coisa, designação esta que é seu conteúdo. Por isso, o conteúdo da h.i. não é o estado de fato, mas sua designação ou descrição; a h.i., portanto, significa o estado de fato, dirige-se a ele, mas com ele se não confunde. A h.i. é conceito (legal).

20.11 É que o estado de fato, descrito pela h.i., é objeto do conceito legal em que ela se constitui. A h.i. é a descrição de um estado de fato. Este é objeto da descrição e não ela mesma. A descrição (h.i.) é uma coisa exterior, distinta e externa ao seu objeto (o estado de fato).

É muito importante entender isto, porque a categoria jurídica “hipótese de incidência” deve receber um tratamento científico inteiramente adequado, pena de prejudicar-se na sua função instrumental serviente do direito tributário.

20.12 Nesta seqüência de idéias é importante assinalar que “como representação abstrata, o conceito apresenta as coisas não em sua concreta e intuitiva plenitude, senão só mediante caracteres isolados dela extraídos” (Brugger, ob. loc. cit.), verificação lógica de inteira aplicação aos conceitos jurídicos.

20.13 Na verdade, como a h.i. é um conceito (legal), não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa.

20.14 Assim, a lei – ao descrever um estado de fato – limita-se a arrecadar certos caracteres que bem o definam, para os efeitos de criar uma h.i. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputados essenciais à configuração de uma h.i. Pode, portanto, o legislador arrolar muitos ou só alguns dos caracteres do estado de fato, ao erigir uma h.i. Esta, como conceito legal, é ente jurídico bastante em si.

20.15 Só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.). Os demais são desprezíveis, por irrelevantes.

20.16 A multiplicidade de fatos concretos não é abrangida pelos conceitos legais (h.i.). Pelo contrário, só alguns fatos são objeto de conceitos legais, do que resulta que só um número muito reduzido constitui fato jurídico ou fato jurídico relevante.

20.17 Vale, a propósito, recordar a advertência autorizada de Lourival Vilanova: “Mas, é preciso distinguir claramente o conceito e o seu objeto. As propriedades análogas, os caracteres comuns a um grupo de coisas ou fenômenos não entram na constituição do conceito. São elementos que pertencem ao objeto, que participam do tipo de cada esfera de objetividade, enquanto o conceito é, em todos os casos, um ente ideal” (Lourival Vilanova, *Sobre o Conceito...*, p. 16).

20.18 Souto Maior Borges, apoiado em Pontes de Miranda, ressalta esta circunstância: “A composição do suporte fático pode ser da mais variada natureza porque é incalculável o número de fatos do mundo que a regra jurídica, incidindo, faz entrar no mundo jurídico, tornando-os assim, fatos jurídicos. Esta é uma função classificadora da regra jurídica: dividir os fatos do mundo em fatos relevantes (fatos jurídicos) e fatos irrelevantes (fatos jurídicos) para o direito” (ob. cit., p. 180).

20.19 Produziu-se, no Brasil, recentemente (1988) notável trabalho técnico – digno dos melhores centros acadêmicos europeus – sobre o conceito legal fechado em contraste com o tipo. Essa especulação da professora Misabel Derzi está publicada sob o título *Direito Tributário, direito penal e tipo*. Sobre o tema escreveu: “Grande parte daquilo que se chama tipo jurídico é convertido na realidade, em conceito fechado, pela lei ou pela Ciência do Direito. Assim acontece, por exemplo, no Direito Penal ou Tributário.

“ É útil, desde logo, desfazer o equívoco.

“O pensar tipologicamente, o tipificar, em sentido técnico, ao contrário do que se supõe, não é estabelecer rígidos conceitos de espécies jurídicas, baluartes da segurança do Direito. Essa função compete aos conceitos fechados, determinados e classificatórios.

“Sendo assim, podemos encontrar, no Direito, o uso de tipo em sentido lato, não técnico, com o significado de *abstração generalizadora* (desprezo das diferenças individuais) ou *padrão* (modelo ou esquema que reproduz ou pode se reproduzir em série). O conceito de tipo *lato sensu* é, ao mesmo tempo, um conceito derivado, vale dizer, o que se extrai de comum dos três usos distintos de tipo no Direito.

“Os tipos propriamente ditos (ou apenas tipos), *stricto sensu*, além de serem uma abstração generalizadora, são ordens fluidas, que colhem, através da comparação, características comuns, nem rígidas, nem limitadas, onde a totalidade é critério decisivo para ordenação dos fenômenos aos quais se estende. São notas fundamentadas em leis do tipo, a abertura, a gradualidade, a aproximação da realidade e a plenitude de sentido na totalidade.

“Tipos”, em sentido impróprio, são conceitos classificatórios, cujas notas se cristalizem em número rígido e limitado.

“Observe-se, mais uma vez, que o tipo, quer usado em sentido próprio, quer impróprio, tem sempre o significado nuclear de abstração generalizadora ou padrão, e oferece rica descrição do objeto. Nos tipos propriamente ditos, essas abstrações ou padrões apresentam-se em ordens, e nos impróprios, em conceitos fechados” (Misabel Derzi, *Direito Tributário ... e tipo*, cit., p. 48).

20.20 A h.i. é conceito determinado e fechado, por exigência constitucional, no Brasil. Não cabe, na matéria, falar-se em tipo; é errado invocar-se o princípio da tipicidade, que não satisfaz às exigências da segurança jurídica. Demonstra-o Misabel Derzi:

“A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevalente no Direito Tributário.

“Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos.

“Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva de modo que aquilo que não está na lei, inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas e irrenunciáveis.

“Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do Tesouro, o que se chocaria com os princípios vigorantes no sistema tributário.

“Com essas afirmações, novamente insistimos, não se está a negar a existência de uma zona cinzenta ou da chamada zona de penumbra de Carrió, no Direito Tributário, tampouco asseverando a ausência de conceitos indeterminados ou carentes de especial valoração.

“Estas normas, quando presentes, são um ponto de difícil caracterização e uma transição entre o conceito determinado fechado e o tipo propriamente dito.

“Por essa razão, constata-se ser, como quer Leenen, meramente gradual e tipológica a distinção entre tipo e conceito, no campo jurídico.

“O importante é realçar que, no Direito Tributário, mesmo quando em presença de indeterminação e de uma ‘zona de penumbra’ os casos limites são submetidos, assim como aqueles claramente identificáveis, a uma subsunção alternativa. Ou se está em presença de uma taxa, ou de um preço; ou imposto sobre serviços ou sobre operação de circulação de mercadorias ...

“Há todo um esforço da Ciência do Direito nessa linha de raciocínio, que busca uma definição à qual não se conciliam um “mais ou menos” e um “tanto mais ... quanto mais”, próprios do modo de pensar tipológico. Esse esforço não advém apenas de uma preocupação com a precisão conceitual e o rigor lógico, mas é inafastável diante dos princípios-valores consagrados nesse ramo jurídico.

“Resta indagar, como fizemos a propósito do Direito Penal, se haveria espaço para os tipos, aqui também no Direito Tributário.

“Pensamos que não se deve falar em tipo de imunidade ou de isenção, nem de outras formas de exoneração tributária (remissão, devolução de tributo pago, etc).

“Não é que o emprego do método tipológico de interpretação da imunidade ou da isenção prejudicasse a segurança jurídica. É que outro princípio jurídico aplicável coíbe a compreensão tipológica das diversas formas de exoneração tributária. Esse princípio é o da igualdade jurídica.

“O tributo representa um dever de caráter patrimonial e, por isso, um sacrifício pecuniário, legalmente imposto. As exonerações liberam alguns que, na maioria das vezes, poderiam suportar, economicamente, o encargo, em situações de interesse pesadas pelo legislador.

“Compreender tipologicamente essas situações é, de certa forma, admitir uma certa fluidez e, sobretudo, as formas mistas ou novas, deduzidas por analogia. Transferir-se-ia para o intérprete do Direito Tributário e para os Poderes aplicadores da norma, o papel criativo e seletivo da lei que põe as diversas formas de exoneração tributária.

“Sem dúvida, do ponto de vista da igualdade, uma exoneração só se justifica por razões e interesses superiores legislativamente valorados, porque representam a atenuação do sacrifício econômico que o tributo significa.

“Portanto, não é de se aceitar que os tributos e as formas de exoneração sejam tipos ou devam ser pensados por meio de tipos. Ao

contrário, os tributos se especificam em conceitos determinados classificatórios, assim como as formas de exoneração tributária” (ob. cit., pp. 248 e ss.).

21. Unidade lógica da hipótese de incidência

21.1 Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é uma e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e incindível.

O legislador ao erigi-la, pode arrecadar inúmeros fatos e elementos de fato tirados do mundo pré-jurídico. Da perspectiva pré-jurídica, estes fatos compõem um todo complexo, integrado por diversos e variados elementos. Juridicamente considerados, entretanto, são uma unidade, uma coisa só, uma categoria só, não alterando esta sua feição, necessariamente unitária, a eventual multiplicidade de elementos do fato que por ela é descrito.

21.2 Como ente jurídico – entidade do mundo do direito – trata-se de uma só coisa: a “hipótese de incidência”. Esta é que, no seu todo unitário, dá configuração ao tributo, e permite determinar, por suas características, a espécie tributária.

21.3 A consequência imediata e necessária do caráter unitário da hipótese de incidência está, em cada caso, na identificação de cada hipótese de incidência só consigo mesma no plano epistemológico-jurídico.

Como decorrência necessária, cada hipótese de incidência só é igual a si mesma e, portanto, inconfundível com todas as demais. Vale dizer – como a hipótese de incidência é o núcleo do tributo – cada tributo só é igual a si mesmo (Isto é, aliás, que permite classificar os tributos em espécies e subespécies).

21.4 Assim, uma e única é a h.i. “vender mercadorias”, ou “receber rendimentos” ou “introduzir mercadorias no território do país”, embora se refira a atos complexos ou fatos constituídos de elementos heterogêneos e múltiplos. Una e incindível é a h.i., ainda quando a realidade que conceitua seja integrada por elementos vários, como, por exemplo “transmitir um imóvel”. Não constitui h.i. só o ato de transmitir, nem só o imóvel, mas a conjugação dos dois termos, conceptualmente, que se reporta ao “ato de transmitir que tem por objeto um imóvel”. Este complexo é que, pela lei, é qualificado como hábil a determinar o nascimento de obrigações tributárias, erigindo-se, pois, em hipótese de incidência tributária.

22. *Fato imponible*

22.1 A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento “pague”.

22.2 A competência para criar tributos é privativa do legislador, onde, como no Brasil, vige o princípio da legalidade (art. 150, I).

22.3 A criação de tributos – que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas – é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Esta manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar. É primária, no sentido de que, sem ela, não pode haver ação tributária (tributação). É o próprio início da ação tributária.

22.4 Renato Alessi, dos mais conceituados juristas italianos, expoente da literatura administrativista mundial, escreveu: “O poder tributário pode ser considerado em dois distintos planos jurídicos, em cada um dos quais dá origem a institutos e situações diversas:

22.5 “a) acima de tudo, pode ser considerado de um plano abstrato em relação a uma coletividade de sujeitos indeterminados, a respeito dos quais ele se desenvolve. Neste plano abstrato “exação coativa” significa simplesmente “instituição abstrata de uma contribuição coativa”; a atuação do poder tributário, aqui, significa somente emanção de normas jurídicas com base nas quais são instituídas as várias contribuições coativas. Aqui, o poder tributário, portanto, se manifesta mediante atos com valor e função normativa, dirigidos à ereção do ordenamento jurídico tributário. Neste plano abstrato, temos, portanto, o que podemos denominar poder tributário primário, em oposição àquele complementar do primeiro, que a seguir examinaremos;

22.6 “b) o poder tributário pode, por outro lado, ser considerado de um plano concreto, em relação a determinados membros singulares da coletividade. Aqui “exação coativa” significa “contribuição concreta”, em aplicação concreta da norma que institui o tributo em abstrato; aqui portanto, o poder tributário se desenvolve em atividade de caráter administrativo, dirigida a obter – com a atuação concreta do comando abstrato da norma – a passagem material da quota de riqueza privada, a que o comando legislativo se refere.

22.7 “Nesta perspectiva e neste plano concreto, pode-se falar de um poder tributário complementar, meio de atuação do poder tributário primário acima exposto” (Alessi-Stammati, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, pp. 29-30).