

**EVANDRO ORTEGA
LEONARDO VIEIRA**

**MANUAL DE
DIREITO E
PROCESSO
TRIBUTÁRIO**

4^a revista
atualizada
edição ampliada

2024

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

(Provisório)

Capítulo III

FENÔMENO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

COMO ESTUDAR A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Neste capítulo trataremos da **incidência tributária**, começando com o estudo do **fato gerador**, que é um dos pilares para toda a matéria de Direito Tributário.

Trata-se de um dos temas mais importantes e instigantes do Direito Tributário com grande relevância em provas de concursos. Entender bem esse assunto é fundamental para a compreensão geral da disciplina.

É a realização do fato gerador que dá ensejo ao surgimento da **obrigação tributária**, objetivo da segunda parte deste Capítulo.

Veremos que as **obrigações tributárias** guardam particularidades em relação às obrigações oriundas de uma relação civil, o que é bastante explorado pelas bancas de concurso. Trata-se de uma interessante correlação entre Direito Tributário e Direito Civil.

E é assim que esse estudo deve ser feito, com correlações, sequência lógica e sempre com os ganchos entre aquilo que pode estar de algum modo interligado. Assim serão fixados novos conhecimentos com precisão, sem precisar decorar.

Destrinchando o estudo da **obrigação tributária**, abordaremos seus **tipos** e os **sujeitos** envolvidos na relação tributária, com ênfase nas hipóteses de **solidariedade**, na **capacidade tributária** e no **domicílio tributário**.

Quanto à topografia, os dispositivos legais referentes à **obrigação tributária** situam-se no Título II da Parte Geral do CTN. O **fato gerador** é disciplinado no Capítulo II deste Título. Para o estudo, precisaremos conhecer os artigos elencados no mapa abaixo:

MAPA DE ESTUDO - INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

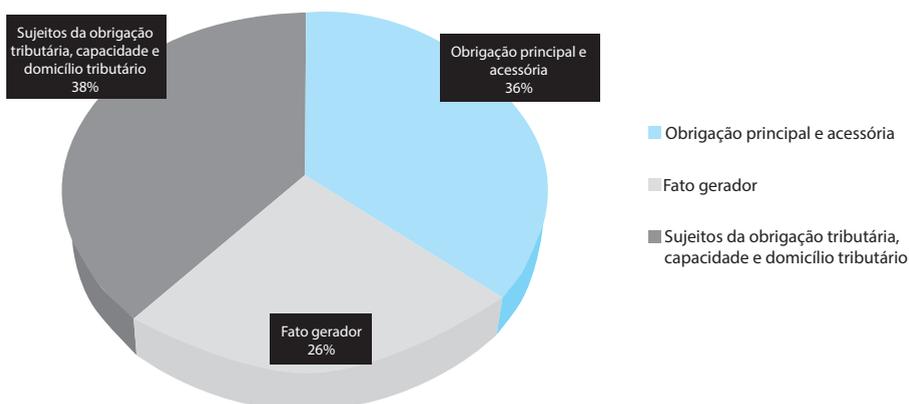


Para este Capítulo, portanto, a base se concentra no próprio CTN, com pouca jurisprudência correlata, consubstanciando-se em matéria marcadamente legal.

Quanto à cobrança em concursos, o tema se distribui de maneira relativamente uniforme, o que dificulta um pouco “focar” em apenas alguns aspectos. A compreensão desse capítulo, por outro lado, é o ponto de base mais importante para estudo de todo o fenômeno tributário.

O mapa abaixo demonstra a mencionada homogeneidade nas questões de concursos públicos sobre os temas deste Capítulo:

Mapa da distribuição das questões por assunto - Incidência tributária



Neste cenário de homogeneidade, recomendamos que uma maior atenção seja voltada ao estudo do **fato gerador**, em razão do papel fundamental que exerce em relação a todo o Direito Tributário, servindo de base para outros temas tratados nos Capítulos seguintes.

3. FENÔMENO DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. Fato Gerador

3.1.1. Fato Gerador e Hipótese de Incidência

A tributação ocorre pela **subsunção** de uma **situação fática** relacionada a uma determinada atuação de um sujeito passivo que é eleita pela legislação como um **fato gerador** do dever de pagar um tributo.

Dizendo de outra forma, quando, no mundo concreto, acontece um **fato** anteriormente previsto numa norma como passível de ser tributado, dá-se a **incidência tributária**.

Explique-se com um exemplo: a lei institui o imposto de renda prevendo que deverá incidir imposto de renda sobre os rendimentos auferidos. Trata-se de uma previsão **abstrata** da lei, dispondo sobre uma situação futura, que ainda não ocorreu. Agora, imagine determinada pessoa que, no mundo **concreto**, efetivamente receba seus rendimentos. Esse “fato” (auferir rendimentos), que se amolda àquela previsão abstrata da lei, faz surgir a obrigação tributária de pagar o imposto de renda.

Ocorre que o CTN denomina essas duas realidades distintas da mesma maneira: “**fato gerador**”. Ou seja, há uma ambiguidade do termo **fato gerador** na forma como utilizada no CTN, ora empregando a expressão “fato gerador” no sentido de “situação abstrata prevista em lei”, ora utilizando-a no sentido de “fato concretamente ocorrido no mundo”.

A despeito de utilizações equívocas existentes no próprio CTN, os melhores termos para entendimento do assunto são:

- a) **hipótese de incidência tributária**: situação definida em lei como passível de se submeter a uma exação tributária, ou seja, **definição legal do fato** que, acaso realizado, determinará a incidência de um tributo, o que se efetivará basicamente pela aplicação de determinada alíquota (normalmente percentual) sobre certa base de cálculo (uma grandeza relacionada à situação tributada);
- b) **fato gerador**: evento **fenomênico** efetivamente ocorrido e que se enquadra perfeitamente à hipótese (mundo das ideias) legal de tributação.

Quando se fala em “**fato**”, trata-se de algo **concretamente ocorrido**. É assim que o Direito Penal faz: a previsão abstrata de um crime é um tipo penal; quando alguém realiza a hipótese legal, ocorre um fato típico.

Em Direito Tributário, a ideia deve ser a mesma: a previsão legal do tributo é o tipo tributário (ou hipótese de incidência tributária); quando há subsunção de uma situação fática à previsão legal tributária, há um fato gerador da obrigação tributária.

Veja, então, que há imprecisão no texto do CTN ao utilizar a expressão “**fato gerador**” para se referir à previsão legal abstrata de incidência tributária:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Essa previsão abstrata definida em lei deve ser denominada de **hipótese**. Essa é a famosa “**hipótese de incidência**”, nomenclatura consagrada na doutrina e na jurisprudência. Assim, sempre que se falar em **hipótese** (ou **hipótese de incidência**), estar-se-á fazendo referência à previsão normativa abstrata, jamais à efetiva ocorrência de um fato no mundo real.

Agora, observe o art. 113, § 1º, do CTN:

Art. 113. (...)

§ 1º A obrigação principal surge com a **ocorrência do fato gerador**, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ao dispor que a obrigação tributária surge com a **ocorrência** do fato gerador, o CTN está empregando essa expressão no sentido de **situação concreta**, de fato da vida. No nosso exemplo, quando determinada pessoa recebe seus rendimentos (fato gerador), nasce a **obrigação tributária** de pagar o imposto de renda.

Para evitar as ambiguidades, alguns doutrinadores utilizam as denominações “**fato imponível**”, “**fato jurídico tributário**”, “**fato jurígeno tributário**”, mas o importante é saber que sempre se referem à ocorrência concreta dos fatos, jamais à previsão legal (abstrata). Podemos assim sistematizar:

| FATO GERADOR | | | |
|-----------------------|---|---|--|
| FATO GERADOR (CTN) | Hipótese de incidência (Em abstrato) | Situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência | Ex.: Lei dispendo que serão tributáveis os rendimentos auferidos |
| | Fato imponível (Em concreto) | Ocorrência da situação prevista na lei, que dá origem ao surgimento da obrigação tributária | Ex.: João da Silva recebendo rendimentos |

O CTN é atécnico e iguala os dois sentidos, da descrição legal e da sua efetiva realização no mundo dos fatos, na expressão “**fato gerador**”.

Apesar da atecnia do CTN, é importante saber quando o vocábulo “fato gerador” é utilizado em um ou outro sentido. Isso ajudará a diferenciar as situações mesmo quando o CTN erre ao denominá-las de forma indistinta.

Algumas dicas auxiliam a compreender o problema proposto: sempre que se falar em **hipótese** (ou **hipótese de incidência**), o examinador estará se referindo à **previsão abstrata da lei**, nunca ao fato concreto; sempre que o examinador se referir a **fato imponível**, **fato jurídico tributário**, etc., estará se referindo ao **fato ocorrido em concreto**, jamais à previsão legal. Se se falar em **fato gerador**, aí será necessário analisar o contexto e inferir em qual sentido está sendo empregado, se como previsão abstrata da lei ou se como fato concreto.

COMO O ASSUNTO FOI COBRADO EM CONCURSO?

O fenômeno da incidência tributária já foi objeto de questionamento em concurso da banca CESPE, para o cargo de Juiz Federal da 2ª Região, em prova aplicada em 2009, tendo sido considerada correta a seguinte afirmativa: “A obrigação do pagamento tributário decorre da adequação da situação fática (fato gerador) à previsão normativa abstrata instituidora do tributo, fenômeno denominado incidência tributária. As situações não previstas na norma abstrata correspondem à não incidência.”

COMO O ASSUNTO FOI COBRADO EM CONCURSO?

Com efeito, como dito no início deste tópico, a incidência consiste, justamente, no fenômeno de subsunção de um fato ocorrido na realidade à previsão normativa abstrata.

Ainda sobre esse tema, em 2013, o concurso para Juiz Federal da 3ª Região (Banca Própria), considerou correto afirmar que fato gerador “*é expressão criticada por parte da doutrina especializada, por ser utilizada pelo legislador quer para se referir à norma tributária, quer para se referir aos fatos ocorridos no mundo fenomênico, o que pode dificultar sua compreensão. Nesses termos, pode ser substituída por hipótese de incidência tributária e fato imponível*”.

Novamente, a questão confirma o conteúdo já apresentado no capítulo quanto à distinção que deve ser feita no uso da expressão “fato gerador” que o CTN, em verdadeira atecnia, ora emprega para referir-se à previsão abstrata da norma tributária (hipótese de incidência), ora ao evento verificável no mundo dos fatos que se amolda ao preceito legal (fato imponível).

3.1.1.1. Características e critérios da hipótese de incidência

A hipótese de incidência, como visto, possui caráter abstrato e descreve não um fato que já ocorreu, mas uma situação dotada de **hipoteticidade**.

A hipótese virá prevista em um verbo no infinitivo (circular mercadorias, doar imóvel, transmitir bens em decorrência da morte), além de demonstrar abstratamente situações que se abrem à incidência tributária, uma vez indicadoras de signos presuntivos de riqueza do contribuinte.

A **tributabilidade** é a aptidão constante no enunciado descritivo para a tributação, ou seja, o signo presuntivo de riqueza alcançável pela tributação. Quando o legislador lapida a hipótese de incidência do tributo, imagina uma situação (no mundo hipotético, no mundo dos valores), mas uma situação que se abra à tributação, sendo necessário que essa situação exteriorize signo presuntivo de riqueza, pois apenas aí haverá tributabilidade.

Exemplo: “correr” é uma situação materializada em verbo no infinitivo, mas sem um teor tributário (tributabilidade), já que não denota uma manifestação de riqueza. Caso diferente são as expressões “circular mercadoria” ou “auferir renda”.

A **hipótese de incidência** é uma situação abstrata e prevista em lei com aptidão para deflagrar o tributo. A relação jurídico-tributária, assim, começa com a hipótese de incidência, a qual é dotada de **hipoteticidade** e de **tributabilidade**.

É importante destacar que a **hipótese de incidência** é demarcada normativamente pelo legislador, constando da lei tributária ao lado de outros elementos configuradores da reserva legal ou tipicidade fechada, a saber: a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo e a multa (art. 97 do CTN).

Para correta definição do **fato gerador** (mais precisamente da **hipótese de incidência**), o legislador deve determinar com precisão seus **critérios** (ou **elementos** ou **aspectos**) **objetivos** e **subjetivos**. São os critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal.

Critério material: é o caráter substancial do fato gerador. Define sobre qual grandeza incidirá o tributo, determinando sobre qual situação de relevância econômica haverá a incidência tributária. Como exemplo, no IPVA, o aspecto material é “ser proprietário de veículo automotor”. Sobre essa manifestação de riqueza deverá incidir a tributação.

Critério espacial: determina o **local** em que se considera ocorrido o fato gerador. A lei define os limites territoriais que dão ensejo à incidência tributária. Assim, no caso do IPTU, por exemplo, a lei definirá a qual município cabe o imposto sobre os imóveis situados em determinada localização, ou mesmo se o imóvel estará sujeito ao IPTU ou ITR.

Critério temporal: determina o **momento** em que se considera ocorrido o fato gerador. Da fixação desse momento decorrem inúmeras consequências jurídicas, a exemplo da definição da legislação aplicável ao fato. Detalharemos este aspecto a seguir.

Critério pessoal: define quem são os **sujeitos** envolvidos na relação jurídico-tributária, ou seja, quem é o sujeito **ativo** (credor) e quem é o sujeito **passivo** (contribuinte ou responsável).

Critério quantitativo: determina quanto de tributo deverá ser pago. Para calcular corretamente esse montante a lei define a **base de cálculo** e a **alíquota** a serem aplicadas. Aplicando-se a alíquota prevista sobre a base de cálculo, encontraremos o valor devido.

Esses elementos, em conjunto, são o que se denomina **regra-matriz de incidência tributária**. Os três primeiros elementos ou critérios (material, espacial e temporal) estão contidos no que se chama de **antecedente normativo**, e correspondem à **hipótese de incidência**.

Os demais elementos ou critérios (pessoal e quantitativo) situam-se no consequente normativo, e correspondem aos elementos da obrigação tributária, ou seja, à consequência jurídica que se estabelece caso se verifiquem os elementos da hipótese.

A relação entre **hipótese** e **consequente** se dá mediante uma relação de causa e consequência normativas, ou seja, a presença de todos os critérios estabelecidos na hipótese dá ensejo à consequência jurídica, ou seja, ao surgimento da obrigação do sujeito passivo cumprir a obrigação tributária, no montante obtido pelo critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

As lições podem ser assim esquematizadas:

| REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA | |
|---|---|
| HIPÓTESE | CONSEQUENTE |
| Critério material Critério espacial Critério temporal | Critério pessoal Critério quantitativo |

| COMO O ASSUNTO FOI COBRADO EM CONCURSO? |
|---|
| <p>No concurso para Juiz Substituto do Paraná, realizado em 2019, a Banca CESPE formulou questão com o seguinte enunciado:</p> <p>“Doutrinariamente, a regra-matriz de incidência tributária pode ser dividida nos seus aspectos antecedentes — que definem a hipótese de incidência — e na obrigação decorrente — que são os aspectos ligados às consequências da norma. Segundo a doutrina majoritária, os critérios que integram a parte da hipótese da regra-matriz de incidência tributária incluem os aspectos...”.</p> <p>Foi considerada correta a alternativa que continha o seguinte teor: “material, espacial e temporal”. Trata-se de uma questão eminentemente doutrinária. Portanto, embora o CTN não traga qualquer dispositivo sobre a “regra-matriz de incidência”, isso não impede de as bancas formularem questões exigindo-a.</p> |

3.1.1.2. Subsunção tributária

Subsunção tributária é o perfeito acoplamento do fato à hipótese de incidência. A subsunção tributária é um pressuposto para que ocorra o fenômeno da incidência tributária.

Fazendo um paralelo com o Direito Penal, é aqui que se verifica a tipicidade da conduta. Verifica-se, em Direito Tributário, a conformação da conduta fenomênica à hipótese legal de incidência do tributo.

Verificada a subsunção, está ocorrido o fato gerador e surge o dever de pagar tributo (obrigação tributária).

3.1.2. A Interpretação Objetiva do Fato Gerador

Apesar de o tributo não poder constituir-se em sanção por ato ilícito, é possível que o fato que dê ensejo à obrigação tributária decorra de um comportamento ilícito.

Como exemplo, podemos citar o caso de um traficante de drogas que auferir rendimentos com sua atividade ilícita. Nesse caso, muito embora o fato que originou a renda seja ilícito, a hipótese de incidência (previsão normativa) não o é: auferir renda. O tributo continua tendo “nascimento” em uma atividade lícita (auferir rendimentos), apesar do rendimento obtido ter uma procedência ilícita (que “cheira mal”).

Incide, na situação, o famoso princípio *pecunia non olet* (dinheiro não cheira), pois, apesar de ter origem em uma situação ilícita, que *não cheira bem*, o tributo será devido, pois o dinheiro não tem cheiro.

Assim, **o fato gerador deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados ou os seus efeitos**. O fato gerador deve ser interpretado sem levar em consideração se os atos e seus efeitos foram juridicamente válidos ou não. Observa-se apenas se eles deram ensejo à tributação. Nessa linha, o CTN assim dispõe:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da **validade jurídica dos atos efetivamente praticados** pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos **efeitos** dos fatos efetivamente ocorridos.

Isso significa que o fato gerador deve ser interpretado de forma **objetiva**. Como dito, o art. 118 do CTN prevê normativamente a máxima *pecunia non olet*, segundo a qual prevalecerá, no fenômeno da incidência, a **interpretação economicamente objetiva do fato gerador**.

COMO O ASSUNTO FOI COBRADO EM CONCURSO?

Na prova da banca **CESPE** para o concurso da **PFN**, realizada em **2023**, foi proposta a seguinte questão (ADAPTADA):

O STF e o STJ reconhecem a validade da tributação de rendimentos provenientes de atos ilícitos, pois a interpretação legal do fato gerador é feita abstraindo-se a validade jurídica dos atos praticados, a natureza do objeto ou os efeitos desses atos. Trata-se da aplicação do princípio tributário do non olet.

A banca considerou **correto** que se trata do princípio do *pecunia non olet* (o dinheiro não tem cheiro). Para este princípio não importa a procedência do dinheiro, mas apenas que o tributo deve ser pago.

Assim, o fato gerador deverá ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados pelos particulares, bem como da natureza do seu objeto, ou mesmo dos efeitos ocorridos.

Não importa, por exemplo, se os requisitos de validade previstos na lei civil foram observados no momento da celebração de um negócio jurídico, sendo irrelevante para fins tributários, pois, se ocorrer no mundo dos fatos uma situação prevista em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária (fato gerador), o tributo será cobrado.

Verificada a incidência tributária, portanto, tem-se a tributação, não tendo relevância nenhum fator externo (a idade do sujeito passivo, a origem da renda etc.). Note-se que isso é a pura realização do princípio da isonomia, pois trata igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas dessemelhanças. Isso porque, deixar de tributar aqueles que tenham agido em desconformidade com o ordenamento – por exemplo, celebrando negócio que deixa de atender aos requisitos do art. 104 do Código Civil ou praticando um ilícito penal – seria forma de beneficiar, com a dispensa do pagamento do tributo, quem descumpriu a lei.

CUIDADO! Não se trata de tributar o ilícito. O que existe é uma hipótese de incidência, que é sempre lícita, e a realidade. Subsumindo-se a realidade à hipótese de incidência e vice-versa, nasce o dever de pagar; e, se há ilicitude, isso está fora, é um elemento extrínseco, conforme a máxima *pecunia non olet*.

A grandeza tributável (aspecto material) **sempre é lícita**, pois, como já vimos à exaustão, tributo não pode constituir-se em sanção por ato ilícito. Um exemplo (exagerado, apenas para compreensão), seria uma hipótese de incidência que previsse um imposto a ser pago por uma pessoa por “matar alguém”.

Matar é ilícito, e, por sua vez, não pode ensejar uma cobrança tributária. No entanto, caso alguém receba determinada quantia em dinheiro para matar outrem, esse rendimento estará sujeito ao imposto de renda. Perceba que o aspecto material da hipótese de incidência não é “matar alguém” (fato ilícito), mas sim “auferir rendimentos” (fato lícito), pouco importando, aí sim, se a origem desses rendimentos é ilícita (cheira mal).

Assim, **não se tributa ilícito, mas a renda ou outra riqueza oriunda do ilícito** (é por força dessa máxima que é possível tributar, por exemplo, a renda auferida pelo camelô, aquela oriunda da prostituição, do lenocínio, do tráfico de drogas, etc. Isso porque não se tributa a prostituição ou o tráfico de drogas em si mesmos, mas sim a renda deles oriunda).

COMO O ASSUNTO JÁ FOI COBRADO EM CONCURSO?

Por este motivo, a Banca FCC considerou **incorreta** alternativa de questão para o concurso de **Procurador do Estado do Rio Grande do Norte**, realizada em 2014, com o seguinte teor: “a circulação de mercadoria objeto de contrabando não pode ser fato gerador do ICMS, tendo em vista que o objeto do negócio, qual seja, a mercadoria, é ilícita”.

A alternativa traz um exemplo prático (circulação de mercadoria objeto de contrabando) e questiona se tal situação poderia dar ensejo à cobrança do ICMS.

Conforme visto, a **hipótese de incidência** jamais poderia ser “contrabandar mercadoria” (fato ilícito), mas pode ser “circular mercadorias” (fato lícito); aí pouco importa se a mercadoria objeto de circulação tem origem ilícita (contrabando), pois o fato gerador deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados.

É nessa mesma direção que caminha o art. 126 do CTN:

Art. 126. 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.

A **capacidade tributária** passiva é **plena** (art. 126, *caput*, do CTN). Desconsideram-se quaisquer aspectos externos à hipótese de incidência e, verdadeiramente, típicos do mundo dos fatos: ilicitude do ato, incapacidade civil, irregularidade na constituição formal da pessoa jurídica...

É preciso utilizar uma **interpretação economicamente objetiva** para se verificar o fenômeno da incidência tributária. Isso significa que, nessa interpretação, simplesmente se analisa se houve um acoplamento do fato à hipótese, e nada mais. Não se traz para a discussão elementos externos, os quais até podem fazer parte da realidade e ter relação com o fato gerador, mas não tem aptidão de contaminar o processo exegético, que tem de ser objetivo.

Vejamos um exemplo. A hipótese de incidência é auferir renda. Se João auferir renda, há acoplamento entre o fato e a hipótese, ocorrendo o fato gerador. Mas não é preciso saber a idade de João, nem de sua capacidade civil ou da origem dessa renda (se lícita ou ilícita), pois, repita-se, a interpretação do fato gerador é **objetiva**.

Nesta esteira, a criança recém-nascida tem capacidade tributária (art. 126, I, do CTN). Se uma criança recebe um apartamento por doação, ela será devedora do IPTU que vier a incidir sobre esse imóvel.

Se há comercialização de mercadorias sem a devida regularização da atividade perante à Administração, isso não importa, devendo o sujeito passivo pagar o tributo (Art. 126, III, do CTN).

Quando se define legalmente a hipótese de incidência, quando o legislador lapida a hipótese de incidência, ele se afasta, se abstrai, de uma série de elementos, a exemplo da validade jurídica do ato (Art. 118, I, do CTN). Isso é irrelevante para o Direito Tributário, pois atos como “auferir renda” e “circular mercadorias” serão sempre lícitos; o que pode haver de ilicitude quanto à atividade praticada no mundo dos fatos, não contamina a hipótese de incidência.

Não importa se os requisitos de validade previstos na lei civil foram observados no momento da celebração de um negócio jurídico. Isso é irrelevante para fins tributários.

Finalizando essa sequência de exemplos ilustrativos, cite-se a venda de mercadoria a prazo (com calote): imagine-se que quem vendeu não recebeu o pagamento do comprador. O vendedor não pode alegar que não tem dever de pagar tributo pelo fato de não ter recebido o pagamento, pois o calote é um mero efeito que decorreu da subsunção; e, uma vez ocorrido o fenômeno da subsunção, nasce o dever de pagar, sendo irrelevante, para o Fisco, se o vendedor levou calote ou não. Esse efeito inesperado não “contamina” a hipótese de incidência e o correspondente dever de pagar o tributo (Art. 118, II, do CTN).

3.1.3. Fato Gerador das Obrigações Principal e Acessória

O fato gerador da obrigação **principal** é a situação definida em **lei** como **necessária e suficiente** à sua ocorrência (art. 114 do CTN):

Art. 114. Fato gerador da obrigação **principal** é a **situação definida em lei** como **necessária e suficiente** à sua ocorrência.

Situações necessárias e suficientes compreendem todos aqueles requisitos que precisam estar presentes para a configuração do fato. Estando presentes todos os requisitos necessários, e tais requisitos sendo suficientes, considera-se realizado o fato gerador da obrigação principal.

O fato gerador da obrigação **acessória**, por sua vez, é trazido pelo art. 115 do CTN:

Art. 115. Fato gerador da obrigação **acessória** é qualquer situação que, na forma da **legislação** aplicável, impõe a **prática** ou a **abstenção de ato** que não configure obrigação principal.

O fato gerador de uma obrigação **acessória** é uma situação que imponha a prática (prestação positiva, de fazer) ou a abstenção de ato (prestação negativa, de não fazer), que não configure obrigação principal (prestação de dar dinheiro).

Chama-se atenção ao fato de que, no art. 114, o fato gerador da obrigação **principal** deve ser previsto **em lei**. Já, conforme o art. 115, o fato gerador da obrigação **acessória** pode ser previsto na **legislação**.

No primeiro caso, a exigência deriva diretamente do **princípio da legalidade**. Assim, **instituir** um tributo (obrigação principal) é definir o seu **fato gerador**, base de cálculo, alíquotas e contribuintes; tal mister deve ser exercido por meio de **lei**. Assim, as **obrigações principais** são criadas por **lei**.

Já as **obrigações acessórias** são criadas para facilitar, instrumentalizar o cumprimento da obrigação principal e, dessa forma, podem ser criadas por meio de **atos infralegais**. Afinal, os regulamentos servem justamente para possibilitar o fiel cumprimento das leis, detalhando a maneira que deverão ser cumpridas.

O regulamento, por óbvio, não irá se limitar a reproduzir as previsões legais, pois, nesse caso, será inútil. Nesse contexto, apesar de aparentemente estar criando novas obrigações, está, na verdade, apenas possibilitando o cumprimento das obrigações previstas na lei.

Assim, deve ser entendida como constitucional a possibilidade de criação de obrigações acessórias por meio da “**legislação tributária**”, pois elas destinam-se a facilitar ou instrumentalizar o cumprimento das obrigações principais.

| FATO GERADOR DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIAS | | |
|--|---|---|
| OBRIGAÇÃO PRINCIPAL | Situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência | Deve ser prevista em lei ou ato de igual hierarquia |
| OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA | Qualquer situação que impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal | Pode ser definida pela legislação tributária |

Capítulo V

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

COMO ESTUDAR OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Neste capítulo estudaremos os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional (simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente) e os princípios específicos do Direito Tributário (legalidade, isonomia, capacidade contributiva, anterioridade anual, anterioridade nonagesimal, irretroatividade, não confisco ou razoabilidade na tributação, liberdade de tráfego, uniformidade geográfica da tributação, uniformidade da tributação da renda, vedação às isenções heterônomas e não discriminação baseada na procedência ou destino).

MAPA DE ESTUDO - PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

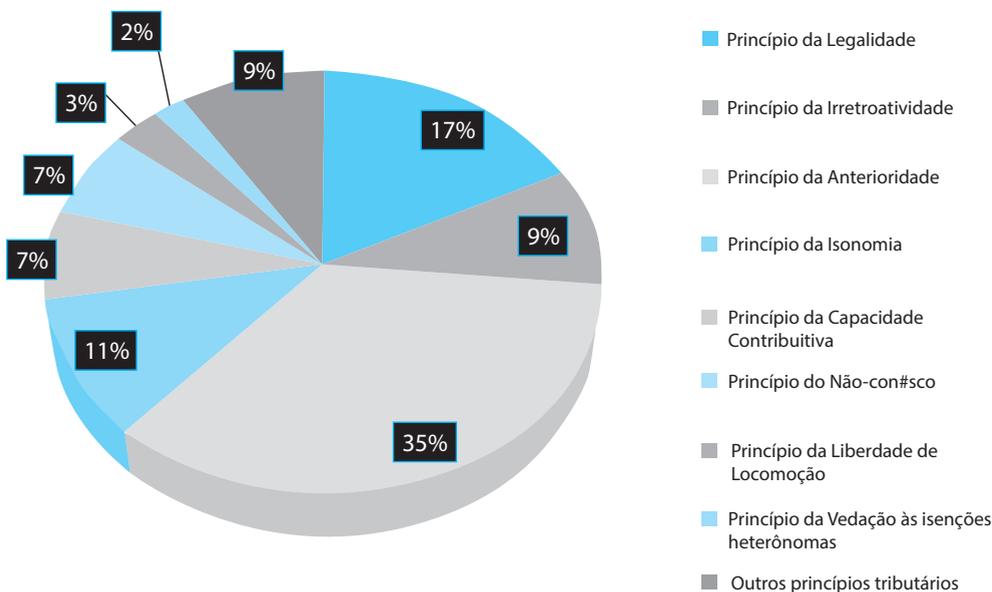
| | | | |
|--|--|-----------------------|-------------------------|
| Legalidade | CF: arts. 150, I e § 6º; 153, § 1º; 177, § 4º I, b; 155, § 4º, IV, c; 62, § 2º | CTN: art. 97 | SV: 50 Súm. STJ: 160 |
| Isonomia | CF: art. 150, II | | |
| Capacidade contributiva | CF: art. 145, § 1º | Súm. STF: 656 e 668 | |
| Anterioridade anual | CF: arts. 150, III, b e § 1º; 177, § 4º I, b; 155, § 4º, IV, c; 62, § 2º | CTN: art. 104 | SV: 50 |
| Anterioridade nonagesimal | CF: arts. 150, III, c; 195, § 6º | | |
| Irretroatividade | CF: art. 150, III, a | CTN: art. 105 | |
| Não confisco ou razoabilidade | CF: art. 150, IV | Súm. STF: 70.323, 547 | |
| Não limitação ao tráfico | CF: art. 150, V | | |
| Uniformidade da tributação de território | CF: art. 151, I | | |
| Uniformidade da trib. da renda | CF: art. 151, II | | |
| Vedação às isenções heterônomas | CF: arts. 151, III; 155, § 2º, XII, e; 156, § 3º, II | | |
| Não discriminação proc. ou destino | CF: art. 152 | | |
| Transparência tributária | CF: art. 150, § 5º | | |

Para estudar cada um dos princípios, precisaremos conhecer os artigos e as súmulas elencados no mapa acima, atinentes especialmente aos princípios específicos, posto que os princípios gerais, como se demonstrará, foram inseridos expressamente na constituição em 2023, com a reforma tributária (EC nº 132/2023). No que concerne aos princípios específicos, há farta jurisprudência sobre o tema, dada sua centralidade e importância no balizamento de todo o Direito Tributário.

No entanto, é possível estabelecer uma boa estratégia de estudo do tema, pois os princípios mais recorrentes em provas de concursos são os da **anterioridade** (anual e nonagesimal) e da **legalidade** que, somados, representam mais de 50% das questões.

Assim, sem deixar de lado os demais princípios, o foco deve recair sobre os mais recorrentes. O mapa abaixo demonstra essa maior incidência nas questões de concursos públicos:

Mapa de distribuição das questões por assunto - Princípios tributários



5. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Para Celso Antônio Bandeira de Melo, princípio é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce deste, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas comparando-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico¹.

1. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 68.

Ao lado das regras, os princípios são **normas jurídicas**. Para Robert Alexy, enquanto aquelas são mandamentos de definição, os princípios são mandamentos de otimização. Os princípios, portanto, servem para orientar todo o sistema jurídico ao qual estão atrelados, servindo às técnicas de ponderação e de aplicação das demais normas jurídicas, sem prejuízo de serem aplicadas autonomamente – cada vez mais – por conta de sua já declarada normatividade.

No Direito Tributário não é diferente. Os princípios representam o alicerce do sistema tributário, definem o norte da aplicação da legislação tributária e guiam o intérprete e o aplicador do Direito para as melhores decisões do ponto de vista jurídico e finalístico.

O poder de tributar do Estado decorre do poder de império, da supremacia do interesse público em relação ao privado. Para realizar essa atividade, o Poder Público reveste-se das prerrogativas que lhe conferem posição de preponderância em relação aos particulares. Munido deste poder, o Estado pode, unilateralmente, instituir e cobrar tributos mediante lei, interferindo na propriedade e no patrimônio privados.

O Direito Tributário é marcadamente invasivo em face do particular e, nesse ponto, se assemelha ao Direito Penal, com as devidas adaptações, uma vez que a esfera aqui atingida é essencialmente patrimonial. Os princípios, de todo modo, funcionam – tanto aqui como no Direito Penal – como vetores para contenção das atividades estatais, para proteção dos direitos individuais dos particulares.

É por isso que os **princípios tributários** são tradicionalmente, formas de **limitações constitucionais ao poder de tributar**. É razoável supor que, desse imenso poder, poderiam advir abusos na criação de obrigações tributárias, por isso, esse poder é **limitado** pela própria Constituição Federal.

Assim, a competência tributária e o poder de tributar somente podem ser exercidos respeitando as diretrizes e as limitações constitucionalmente estabelecidas. Não se trata de mera relação de poder, mas sim de **relação jurídica**, balizada pelos princípios constitucionais tributários e pelas imunidades.

Com a reforma tributária (EC nº 132/2023), ao lado dos princípios tributários que figuram tradicionalmente na constituição como típicas formas de limitações ao poder de tributar, foram também inseridos **princípios do Sistema Tributário Nacional**. Esses têm um caráter que se aproxima mais da noção ordinária acerca desse tipo de norma, pois se traduzem como efetivos mandamentos de otimização, diretrizes gerais do sistema.

Apesar de não se negar sua normatividade nem seu caráter de limitação ao poder estatal, esses “novos” princípios apresentam características mais próximas dos ordinários princípios gerais de direito, pois traduzem ideais e vetores axiológicos protegidos de maneira difusa pelo sistema constitucional brasileiro.

Atualmente, portanto, com a reforma tributária, é possível asseverar que há **duas espécies de princípios no Direito Tributário: os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional e os princípios específicos do direito tributário**.

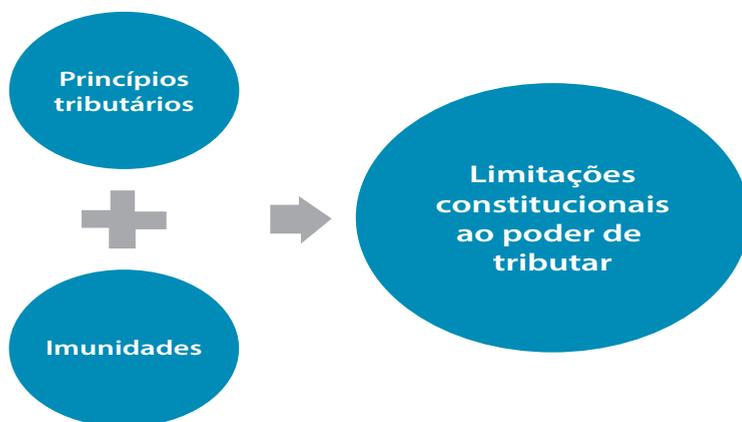
Os princípios gerais constam no art. 145, § 3º, da CF, que prescreve que “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da **simplicidade**, da **transparência**, da **justiça tributária**, da **cooperação** e da **defesa do meio ambiente**”.

Já os princípios específicos, que se traduzem mais fortemente como **limitações constitucionais ao poder de tributar** podem ser encontradas no art. 150 da CF/88. Todavia,

esse rol não é exaustivo, como o próprio *caput* do art. 150 deixa claro, com a ressalva de que as vedações ali previstas são protegidas “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”.

Dessa forma, é possível encontrar limitações ao poder de tributar ao longo de toda a Constituição Federal, a exemplo do art. 5º, XXXIV², além daqueles decorrentes do regime e dos princípios adotados pela própria Carta Magna, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5º, § 2º, da CF/88)³.

As **limitações constitucionais ao poder de tributar** compreendem os **princípios tributários** e as **imunidades**. Por opção didático-metodológica, trataremos separadamente, neste capítulo, dos mais importantes princípios, mas sem nos esquecermos **de** que os princípios, notadamente aqueles de matriz constitucional, representam, sim, formas de limitações ao poder de tributar, ao lado das imunidades, que serão estudadas no capítulo seguinte.



Essas limitações ao poder de tributar devem ser reguladas por meio de **lei complementar** (art. 146, II, da CF/88⁴). No entanto, esta lei complementar não poderá instituir **novas limitações**, apenas regular aquelas já estabelecidas na Constituição.

Ademais, vale lembrar que, de acordo com o art. 60, § 4º, da Constituição⁵, os **direitos e garantias individuais** são **cláusulas pétreas** (não poderão ser abolidas por meio de emendas constitucionais).

2. Art. 5º (...) XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:
 - a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
 - b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.
3. Art. 5º (...) § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.
4. Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)
 - II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
5. Art. 60. (...) § 4º Não será objeto de **deliberação** a proposta de emenda **tendente a abolir**:
 - I – a forma federativa de Estado;
 - II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
 - III – a separação dos Poderes;
 - IV – **os direitos e garantias individuais**.

Nesse contexto, muitas das limitações constitucionais ao poder de tributar que estudaremos podem ser consideradas como verdadeiros **direitos individuais dos contribuintes**, o que as torna, por conseguinte, **cláusulas pétreas**. Assim, dada sua imutabilidade, **não é possível ao legislador constituinte derivado alterar a constituição suprimindo uma limitação ao poder de tributar**.

JURISPRUDÊNCIA EM EVIDÊNCIA

Nessa seara, o STF já reconheceu com **cláusulas pétreas diversas limitações ao poder de tributar**, dentre as quais podemos destacar:

- I) Princípio da Anterioridade (art. 150, III, b);
- II) Princípio da Anterioridade Nonagesimal (art. 150, III, c);
- III) Imunidade das entidades religiosas e dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b);
- IV) Imunidade do patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, c);
- V) Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, d);
- VI) Princípio da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, c).

Uma observação quanto a esta última limitação (Princípio da imunidade tributária recíproca): o fundamento para considerá-la como cláusula pétrea é retirado do inciso I do § 4º do art. 60, que veda a inclusão de emendas tendentes a abolir a **forma federativa de Estado** (pacto federativo), e não do inciso IV (que trata dos direitos e garantias individuais).

Dessa forma, **não é somente uma limitação ao poder de tributar referente aos direitos dos contribuintes que pode ser considerada como cláusula pétrea, mas qualquer limitação que se amolde a alguma das hipóteses previstas no art. 60, § 4º**.

Destaque-se que o *status* de cláusula pétrea conferido às limitações ao poder de tributar **não proíbe quaisquer emendas sobre essas matérias**. Vedam-se, apenas, as mudanças (ou mesmo as deliberações) tendentes a **abolir** os pontos ali enumerados.

Assim, é até possível que haja modificação constitucional quanto a algum ponto protegido como cláusula pétrea. No entanto, essa alteração não poderá ter por efeito abolir algum direito ou suprimi-lo de modo tendencioso à sua abolição.

Como exemplo de ampliação do rol de garantias, podemos citar a EC 42/2003, que estendeu a anterioridade nonagesimal, prevista inicialmente apenas para as contribuições previdenciárias (art. 195, § 6º), a todas as demais espécies tributárias (art. 150, III, c).

Antes de seguirmos com o estudo dos princípios em espécie, é importante registrar que não é unânime a ideia de que estamos, aqui, falando realmente de princípios.

Por serem normas jurídicas que não admitem **ponderação** no momento de sua aplicação, pode-se dizer que as limitações constitucionais ao poder de tributar, comumente chamadas de princípios, seriam verdadeiras **regras**, pois, ao serem aplicadas, seguem o preceito do “tudo ou nada”, ou seja, ou se aplicam (integralmente) a determinado caso, ou não se aplicam (também integralmente), não permitindo qualquer possibilidade de ponderação.

Pactuamos da ideia de que não estamos a tratar de princípios do ponto de vista técnico-jurídico. A impossibilidade de cobrar tributo sem previsão legal ou de cobrar tributo com base em lei editada depois do fato representa uma regra constitucional. Ou a anterioridade