

Conselho Editorial

Vinicius Vieira
Alexandre Jean Daoun
Marcelo Magalhães Peixoto
Priscila Tanaca

Atendimento ao consumidor:
Informações, dúvidas e sugestões
consumidor@quartierlatin.art.br

Editora Quartier Latin do Brasil
Rua Santo Amaro, 349 - CEP 01315-001
Vendas: Fone (11) 3101-5780
Email: vendas@quartierlatin.art.br

Coordenação
LUÍS EDUARDO SCHOUEI

Direito Tributário

Volume I

Homenagem a Alcides Jorge Costa



Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, inverno de 2003
quartierlatin@quartierlatin.art.br

5. Irrelevância da terminologia

Realmente, a terminologia utilizada pela lei é inteiramente irrelevante para apoiar ou para negar a tese que sustentamos, da impossibilidade de tributo sem lançamento. A fórmula adotada pela lei brasileira aplica-se bem ao Direito português, como acertadamente observou Martínez, e se aplica ao Direito de qualquer país, bastando que nele exista: a) o tributo como prestação pecuniária compulsória a depender de um acerto; b) a atribuição legal de competência à Fazenda Pública credora para fazer, unilateralmente, esse acerto; e c) um prazo para que a Fazenda Pública o realize, sob pena de extinção de seu direito de fazê-lo.

Existiria, sim, tributo sem lançamento, se o tributo fosse uma contribuição voluntária; ou então, sendo compulsória, tivesse a Fazenda Pública de pedir ao juiz o acerto da prestação sempre que discordasse do contribuinte quanto a ela.

6. Conclusões

Diante de tudo o que foi aqui exposto podemos afirmar as seguintes conclusões:

- 1ª) Nas relações jurídicas obrigacionais cuja prestação dependa de acerto, este pode ser feito por consenso entre as partes quando se trate de obrigações decorrentes de atos de vontade ou, em se tratando de obrigações decorrentes da lei quando o acerto diga respeito a direitos disponíveis.
- 2ª) Nas relações jurídicas obrigacionais decorrentes da lei, cuja prestação constitua direito indisponível, a prestação há de ser sempre aquela prevista pela lei, segundo o entendimento harmônico das partes. Havendo divergência sobre a aplicação da lei definidora da prestação, e sobre o valor desta, portanto, o acerto em princípio deve ser feito por terceiro imparcial, árbitro ou juiz.
- 3ª) Quando a lei atribui à parte credora competência para fazer o acerto da prestação, independentemente da vontade da parte devedora, como acontece nas relações tributárias, tem-se o que neste estudo denominamos lançamento.
- 4ª) Finalmente, se por tributo entendemos uma prestação pecuniária compulsória que depende de acerto, e se a lei atribui ao fisco competência para fazê-lo independentemente da vontade do contribuinte, tem-se de concluir pela impossibilidade jurídica de tributo sem lançamento.

Fato Gerador da Obrigação Tributária

Luís Eduardo Schoueri

Doutor e Livre-Docente
em Direito Tributário
pela Universidade de São Paulo
Professor dos cursos de pós-graduação
da Universidade Presbiteriana
Mackenzie
Professor da Escola
de Administração de Empresas
de São Paulo da Fundação
Getúlio Vargas

1. Introdução

Durante a evolução dos estudos de Direito Tributário no século XX, o tema do presente estudo chegou a ser apontado como o *centro da teoria jurídica do tributo como o estudo do delito no direito penal; sobre ele se constrói a dogmática do Direito Tributário material*¹. Há, é verdade, um certo grau de exagero na afirmação, tendo em vista que outras noções também se revelam importantes para o estudo da disciplina (ALCIDES JORGE COSTA, por exemplo, conquanto dizendo ser uma questão antes acadêmica do que de relevância prática, sugere que caberia dar preeminência à noção de obrigação tributária²). Entretanto, não se pode deixar de lado tal estudo, tendo em vista que diversas noções fundamentais do Direito Tributário surgem a partir de tal noção³. É essa relevância que justifica a importância do tema.

Ressalte-se, já neste momento, que o presente estudo não tem a pretensão de analisar a relação tributária, como um todo, ou a obrigação tributária. Pretende-se, apenas, trazer algumas reflexões sobre o fato gerador, i.e., na terminologia do Código Tributário Nacional (art. 114), *a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da "obrigação tributária principal"*. Considerando que, ainda assim, o tema revela extrema amplitude, este estudo discorrerá sobre a idéia, mesma, do fato gerador, em que se mostrarão as críticas à expressão e as alternativas apresentadas na doutrina nacional e estrangeira, bem como algumas virtudes de seu uso, a começar por se realçar que, para o Direito Tributário, o pressuposto para o nascimento da obrigação tributária está num fato que, como tal, independe de manifestação de vontade. Examinar-se-á, ainda, a hipótese de o fato gerador descrito pelo legislador contemplar uma série de fatos, i.e., não apenas uma única circunstância, mas um somatório delas. A seguir, discorrer-se-á sobre os aspectos do fato gerador. Por último, será enfrentado o tema da necessidade de determinação conceitual, diante das exigências do processo econômico.

1 Cf. DWO JARACH. *O Fato Imponível*. Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. S. Paulo: Revista dos Tribunais. 1989. p. 83. No mesmo sentido, cf. Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. II. Madrid: Derecho Financiero. 1971. P. 313.

2 Cf. ALCIDES JORGE COSTA. Da Teoria do Fato Gerador. *Curso sobre Teoria do Direito Tributário*. vv.aa. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Coordenação da Administração Tributária. S. Paulo: Assistência de Promoção Tributária da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária. 1975. p. 117-132 (118).

3 AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO enumera as seguintes noções nascidas a partir do estudo do fato gerador: (a) identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal; (b) determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária; (c) fixação dos conceitos de incidência, não incidência e isenção; (d) determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções etc.; (e) distinção dos tributos in genere; (f) distinção dos impostos in specie; (g) classificação dos impostos em diretos e indiretos; (h) eleição do critério para a interpretação da lei tributária; (i) determinação dos casos concretos de evasão em sentido estrito (*Steuerumgehung*); (j) estabelecimento dos princípios de atuação da discriminação constitucional de rendas no Brasil: definição da competência impositiva e determinação dos casos de invasão de competência e de bitributação. Cf. Amílcar de Araújo Falcão. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4ª ed. S. Paulo: Revista dos Tribunais. 1976. p. 32-33.

2. Sobre o fato gerador

Uma Questão Terminológica

Parece ter sido por meio de estudo publicado em 1945, da lavra de GASTON JÈZE⁴, que se deu a divulgação, no País, da expressão "fato gerador", título daquele estudo e que logo foi acolhida pela doutrina, como se vê em trabalhos de RUBENS GOMES DE SOUSA⁵, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO⁶, GILBERTO DE ULHÔA CANTO⁷ e BILAC PINTO⁸. Foi, também, a expressão preferencialmente adotada pelo Código Tributário Nacional. É curioso que, não obstante a expressão sirva para denotar o momento em que nasce (gera-se) a obrigação tributária, GASTON JÈZE dava ao lançamento uma natureza constitutiva, já que, para ele, o fato gerador do imposto era apontado como *a condição para que a Administração possa exercer sua competência de fazer nascer o crédito fiscal*; daí que este apenas surgiria com o lançamento⁹. Na origem, pois, o "fato gerador" era "do imposto", não da obrigação tributária.

GERALDO ATALIBA repudia a expressão que, a seu ver, é equívoca, ao designar, pelo mesmo termo, duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação¹⁰.

Não obstante o alerta doutrinário, a expressão continuou empregada, até mesmo no texto constitucional de 1988, no qual mais uma vez se revela a bivalência. De um lado, a expressão é empregada no sentido da previsão abstrata na norma, como é o caso do artigo 154, I, que, tratando da competência residual, impede que por ela se instituem impostos cujo fato gerador seja próprio de impostos já previstos no texto constitucional. Ainda no sentido abstrato, encontra-se o comando do artigo 146, III, que, versando sobre a lei complementar, determina ser ela o instrumento para a definição do fato gerador dos impostos previstos constitucionalmente.

4 Cf. GASTON JÈZE. O Fato Gerador do Imposto. Contribuição à Teoria do Crédito de Imposto. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. II. Fasc. I. 1945. p. 50.

5 Cf. RUBENS GOMES DE SOUSA. O Fato Gerador no Imposto de Renda. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 12. 1948. p. 32.

6 Cf. AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, op. cit. (nota 3).

7 Cf. O comentário in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14 (1948, p. 170-173).

8 Cf. BILAC PINTO. Isenção Fiscal-Fato Imponível ou Gerador do Imposto. Isenções Pessoais e Reais. Realidade Econômica contra Forma Jurídica. Evasão Fiscal. *Revista Forense*. Vol. CXXXII. Ano XLVII. Fasc. 569. 1950. p. 51-64. Também publicado in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 21, p. 357 a 373.

9 Cf. GASTON JÈZE. Natureza e Regime Jurídico do Crédito Fiscal. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. III. 1946 p. 59-68 (62). O próprio tradutor do texto, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, afirma que o raciocínio não se estende ao Brasil, já que "o crédito da Fazenda preexiste ao lançamento. Este somente o declara, de forma positiva, inclusive procedendo à sua liquidação, isto é, à determinação do líquido exigível.

10 Cf. GERALDO ATALIBA. *Hipótese de Incidência Tributária*. S. Paulo: Revista dos Tribunais. 1973. p. 50.

É ao suporte fático, por outro lado, que se refere o constituinte quando, ao tratar da irretroatividade da lei tributária, dispõe, no artigo 150, III, “a”, ser vedada a cobrança de tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*.

Um breve exame do direito comparado mostra que o problema também pode ser apontado em outros sistemas jurídicos.

Assim, na língua alemã, existem as expressões *Tatbestand*, para referir-se à descrição hipotética, em lei, daquilo que, uma vez concretizado, dará origem à obrigação tributária, e *Sachverhalt*, termo que se deve reservar para o observado no mundo fenomênico.

A expressão *Tatbestand*, vale ressaltar, não tem emprego exclusivo no Direito Tributário. Sua origem pode ser buscada no Direito Penal, no qual se desenvolveu a partir da doutrina do *corpus delicti*. Esta, por sua vez, foi adotada pela primeira vez em um edito de 1525, da Gran Corte della Vicaria di Napoli¹¹. Nesta acepção, que se aproxima de “corpo do crime”, a expressão adota-se num sentido de prova, exigindo que se verifique que tenha efetivamente ocorrido o fato criminoso e que se consiga a prova do corpo do crime, antes de se poder processar (*inquisire*) determinada pessoa, suspeita de ter cometido o delito¹². Esta doutrina, por sua vez, se fez refletir na constituição criminal do Imperador Carlos V (a chama da “Constituição Carolina”), de 1532, difundindo-se, então, na Alemanha, a noção de “corpus delicti”, o que se explica pelo fato de os doutrinadores germânicos basearem-se na doutrina italiana¹³. Em 1635, surge o trabalho de BENEDICT CARPZOV, intitulado “Practica Nova Imperialis Saxonica Rerum Criminalium”, o qual dá novas cores ao *corpus delicti*, ao que se passa a atribuir um triplo significado, conforme sua função: pressupostos processuais necessários *ad inquirendum*, *ad torquendum* (*ad torturandum*) e *ad condemnandum*. Na primeira função, a expressão é empregada para identificar os pressupostos necessários para processar alguém, quando, para CARPZOV, basta a presença de indícios, a “cor” da verdade. Tais requisitos são menos rigorosos que aqueles que se exigem para poder passar à tortura do suspeito (vale lembrar que o objetivo do processo inquisitório é a confissão, que pode ser voluntária ou pode decorrer da tortura) e, naturalmente, para a sua condenação (que

11 Cf. ALBERTO GARGANI, *Del Corpus Delicti al Tatbestand*. Le Origini della Tipicità Penale. Milão: Dott. A Giuffrè. 1997. p. 158.

12 Cf. ALBERTO GARGANI, *op. loc. cit.* (nota 11).

13 Cf. ALBERTO GARGANI, *op. cit.* (nota 11), p. 232.

depende da determinação rigorosa e pontual da verdade do delito)¹⁴. Posteriormente, em trabalhos publicados entre 1732 e 1770, encontra-se nova evolução do conceito de “*corpus delicti*”, por meio da obra de BÖHMER, o qual propõe o abandono do mero caráter processual do conceito (que nada mais seria do que a própria prova), para um conceito substantivo: seria a “verdade em abstrato” do delito, exprimindo a necessidade de que o juiz determine os requisitos para que exista um delito antes de processar o acusado; a questão prejudicial seria, portanto, a existência de um crime, para apenas depois indagar sobre sua autoria, implicando, daí, a necessidade de individualizarem-se os componentes essenciais do *corpus delicti* (ato ou omissão ilícita, com dolo ou culpa). Em síntese, o *corpus delicti* adotava duas acepções: a dimensão da existência (e correspectiva prova) do fato singular (perspectiva processual) e a definição abstrata do delito (perspectiva substantiva)¹⁵.

A expressão *Thatbestand* foi empregada pela primeira vez por E.F. KLEIN, em 1791, na obra *Grundsätze des gemeinen deutschen Rechts*, como sinônimo de *corpus delicti* (as duas expressões aparecem lado a lado, indicando sua plena coincidência)¹⁶. Traduzia-se, literalmente, a expressão latina *existentia facti seu delicti*, ou seja, o significado do termo *corpus delicti*. Ocorre que a última expressão já apresentava então o sentido bivalente, acima referido, aplicando-se tanto ao plano processual como substancial. Foi no trabalho de FEUERBACH, de 1801¹⁷, que se revelou a consciência da autonomia das duas esferas do direito penal, dispensando-se a atenção à consideração substancial do delito em abstrato (*Verbrechensthatbestand*). Feuerbach aperfeiçoa a passagem da representação sensível e corpórea do delito ao enquadramento do último em um conceito abstrato: da prova do fato singular com base em seus elementos materiais à individualização das condições necessárias à existência de um delito qualquer. Na doutrina de delito de FEUERBACH, o *Thatbestand* desenvolve, com efeito, um papel central: este se fundamenta na concepção liberal do Estado de Direito e em particular na afirmação do princípio segundo o qual somente podem ser incriminadas e punidas as condutas que ameaçam a segurança dos concidadãos, cabendo ao Estado a função de proteger os direitos de seus cidadãos, direitos estes que podem ser exercidos

14 Cf. ALBERTO GARGANI, *op. cit.* (nota 11), p. 241-243.

15 Cf. ALBERTO GARGANI, *op. cit.* (nota 11), p. 286-296.

16 Cf. E. F. KLEIN, *Grundsätze des gemeinen Deutschen peinlichen Rechts*, Halle, 1799 (1ª ed. 1796), § 68, *apud* Alberto Gargani, *op. cit.* (nota 11), p.303.

17 Cf. V. FEUERBACH, *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland geltenden Peinlichen Rechts*, 1ª ed., Giessen, 1801, §§ 90, 69, *apud* Alberto Gargani, *op. cit.* (nota 11), p.309.

por qualquer um, desde que não se violem os dos outros. O corolário de tal princípio é a renúncia a qualquer fundamento transcendental para a pena. Deve-se e pode-se punir apenas quando a segurança exterior o exigir. O *Tatbestand* desempenha, assim, a função de designar o delito individual em abstrato, consistindo no “conjunto dos elementos de uma conduta particular ou de um fato, contidos no conceito legal de uma determinada conduta antijurídica”. Concretiza, assim, o princípio *nullum crimen, nulla poena sine lege*¹⁸.

Novo passo na teoria do *Tatbestand* deve ser apontado na obra de BELING, datada de 1930: a partir de um quadro formal do delito, o autor considerava que somente o legislador poderia exercer uma função “constitutiva”, colocando-se, pois, no centro do sistema, a conformidade ao *Tatbestand*, que compreenderia apenas os elementos objetivos e descritivos do delito. Ao processo, cabia apenas uma função declaratória. O *Tatbestand* era, em sua visão, um conceito funcional, já que se negava que existisse um fato que fosse crime “em si”, apenas se podendo falar em delito depois de conhecido o *Tatbestand*¹⁹. Na obra de BELING já se encontra a expressão *Tatbestandsmäßigkeit*²⁰, aqui em oposição a *Rechtswidrigkeit*: a primeira, correspondendo à ocorrência do *Tatbestand* descrito na lei; a segunda, para significar o caráter antijurídico da conduta²¹.

O conceito assim desenvolvido de *Tatbestand*, originário do Direito Penal, foi transportado para o Direito Tributário, encontrando-se referência à expressão em trabalho publicado pelo austríaco ROBERT MEYER, em 1895²². Em 1912, também na Áustria, surgia o trabalho de EMANUEL HUGO VOGEL, o qual, ao definir tributo, utilizava a expressão *Tatbestand*: “Tributos no sentido do Direito Público são prestações pecuniárias, exigidas dos sujeitos de direito submetidos à soberania do Estado, em cumprimento de uma relação obrigacional surgida em virtude de um fato (*Tatbestand*) previsto pelo último, como contribuição para cobrir o orçamento financeiro público”²³.

18 Cf. ALBERTO GARGANI, op. cit. (nota 11), p. 310.

19 Cf. ERNST BELING, *Die Lehre vom Tatbestand*. Tübinga: J.C.B. Mohr. 1930. P. 8.

20 Cf. ERNST BELING, op. cit. (nota 19), p. 9. Vê-se que é equivocada atribuir a Hensel a expressão, que já aparecia na obra de Berling.

21 Assim, por exemplo, embora um médico possa incorrer na conduta descrita no *Tatbestand* da lesão corporal, ao efetuar um corte no paciente, num processo jurídico, faltará o elemento antijurídico na conduta.

22 Cf. ROBERT MEYER, *Abgaben* (verbete). *Oesterreichisches Staatswörterbuch*. Handbuch des gesammten österreichischen öffentlichen Rechtes. ERNST MISCHLER E JOSEF ULRICH (orgs.). ERSTER BAND. A-G. Viena: ALFRED HÖLDER, 1895. p. 5-9 (7).

23 Cf. EMANUEL HUGO VOGEL, *Die rechtliche Natur der Finanzobligation im österreichischen Abgabenrecht*. *Finanzarchiv*, vol. XXIX (1912), p. 471-566 (478-479). No original: *Abgaben im öffentlichrechtlichen Sinne sind Geldleistungen, welche von den der staatlichen Steuerhoheit unterworfenen Rechtssubjekten in Erfüllung eines auf Grund der bestehenden Rechtsordnung bei Eintritt des von der letzteren vorausgesetzten Tatbestandes entstandenen subjektiven Pflichtverhältnisses als Beitrag zur Deckung des öffentlichen Finanzhaushaltes zu entrichten sind*.

O uso da expressão em matéria tributária tornou-se tão corrente, na Alemanha, que, em 1919, ENNO BECKER dela se valeu na definição de tributo, encontrada no § 1º da Ordenação Tributária (*Abgabenordnung*), que definia impostos como “prestações pecuniárias únicas ou correntes, que não representam uma contraprestação por uma prestação em especial, e que são exigidas, por uma pessoa jurídica de direito público, para obter receitas, de todos sobre os quais se confirmar o *Tatbestand*, ao qual a lei liga o dever de contribuir”²⁴.

Diante da referida definição legal, passou a doutrina a voltar-se ao conceito de *Tatbestand*, que encontrou em ALBERT HENSEL sua mais conhecida conceituação, como aquele que “inclui, no âmbito normativo, os pressupostos abstratos e hipotéticos em cuja concreta existência (realização do *Tatbestand*) devem surgir determinadas conseqüências jurídicas”²⁵. Na mesma obra, HENSEL utilizava a expressão *Tatbestandsmäßigkeit*, para se referir à exigência da conformidade com o *Tatbestand*; esta expressão, também, originária do direito penal, como se viu no estudo de Beling, acima referido.

Nota-se, assim, o claro emprego da expressão para se referir ao aspecto normativo, já não tendo, pois, qualquer referência com sua origem processual. Confirmava-se, outrossim, o pensamento liberal vigente, pelo qual a existência de uma relação obrigacional tributária somente poderia ser reconhecida se todos os elementos para a sua configuração estivessem presentes. Reconhecia-se, então, a impotência do Estado diante de condutas elusivas, tendo em vista a necessidade deste se manter preso às características do *Tatbestand* que ele escolheu, enquanto o particular tinha toda a facilidade para escolher um caminho que ainda não fora coberto por um *Tatbestand*²⁶. Embora a Ordenação Tributária de 1919 já contivesse, em seu § 9º, dispositivo acerca da consideração econômica para a interpretação da lei tributária²⁷ e o § 10 versasse sobre o abuso de formas jurídicas, acusava-se o ordena-

24 No original: *einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besonder Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften alle aufgelegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft*.

25 Cf. ALBERT HENSEL, *Steuerrecht*. Reprintausg. D. Ausg. Berlin, Springer, 1933. Herne; Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe. 1986. p. 3. No original: *Der Steueratbestand enthält normativ die abstrakten und hypothetischen Voraussetzungen, bei deren konkreten Vorliegen ('Tatbestandsverwirklichung') bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen*.

26 Cf. KARL HAASER, *Die wirtschaftliche und juristische Bedeutung der Lehre vom Steueratbestand*. Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde einer Hohen rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität Friburgo na Brisgóvia. Dachau: Bayerland. 1937.

27 “Na interpretação das leis tributárias devem ser observadas sua finalidade, seu significado econômico e o desenvolvimento das relações”. No original: *Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und ide Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen*.

mento então vigente como insuficiente para combater as técnicas do planejamento tributário.

Surgia, assim, a idéia de que não bastava autorizar que a interpretação levasse em conta os aspectos econômicos ou a finalidade da lei. Acreditava-se ser necessário que o próprio legislador tornasse positivada aquela finalidade. Ora, na década de 30, firmava-se a ideologia nacional socialista, cujo postulado, “utilidade pública prevalece sobre utilidade individual”²⁸ refletia a ideologia então reinante, segundo a qual o indivíduo apenas se compreendia enquanto parte da coletividade, devendo, pois, a esta tudo o que obtivera²⁹. Daí a edição da Lei de Adaptação Tributária, de 1934, cujo § 1º, sob o título “interpretação”, veio dispor o seguinte:

- (1) As leis tributárias devem ser interpretadas de acordo com a perspectiva mundial do nacional-socialismo.
- (2) Para tanto devem ser consideradas a perspectiva popular, a finalidade e o significado econômico das leis e o desenvolvimento das relações.
- (3) *O mesmo vale para o julgamento do Tatbestand*³⁰.

A expressão “de acordo com a perspectiva mundial do nacional-socialismo” foi retirada do texto legal logo após o término da Segunda Guerra³¹, mantendo-se, no demais, o texto, até a entrada em vigor da Ordenação Tributária de 1977.

Surgia, então, a necessidade de compreender-se qual o sentido para a terceira parte do dispositivo acima. O que seria o “julgamento do *Tatbestand*”, tendo em vista que a matéria da interpretação da lei tributária já fora tratada na parte anterior? Embora houvesse quem, como GOTTFRIED EPS³², afirmasse que o referido dispositivo simplesmente carecia de sentido, o entendimento que prevaleceu foi diverso. Afastando a suspeita de que se tratasse de dispositivo ligado à influência nacional-socialista, HANS-JÜRGEN BRANDT³³ lembra que, embora aquele enunciado não tivesse a seu favor a previsão legal anterior ao nazismo (diversamente da parte segunda,

28 *Gemeinnutz geht vor Eigennutz*.

29 Cf. KARL HAASER, op. cit. (nota 26), pp. 34-35.

30 No original: (1) *Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen*. (2) *Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen*. (3) *Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen*.

31 KRG Nr. 12, de 11.2.1946 (KR Abl. S. 60).

32 Cf. GOTTFRIED EPS. *Die Beurteilung von Tatbeständen im Steuerrecht*. Zur Bedeutung des § 1 Abs. 3 StAnpG. Essen: W. Girardet. 1939.

33 Cf. HANS-JÜRGEN BRANDT. *Die Beurteilung von Tatbeständen im Steuerrecht nach § 1 Abs. 3 des Steueranpassungsgesetzes*. Dissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Hamburg. Hamburg. 1967. p. 106.

que, como visto, já existia na Ordenação de 1919), sua introdução não se deu por caráter político. Isso se evidencia pelo fato de que tal dispositivo não mereceu qualquer menção na literatura de então – diferentemente da primeira parte do referido § 1º, esta sim de caráter político, nem foi comentado pelas autoridades tributárias da época. Outro argumento favorável ao caráter técnico – e não político – do dispositivo, é que no projeto que viria a tornar-se a Ordenação de 1919 (anterior, insista-se, ao nazismo), já havia um dispositivo semelhante, o que fez ENNO BECKER reconhecer, no dispositivo do “julgamento do *Tatbestand*”, a mera introdução, tardia, de dispositivo já reclamado desde outrora³⁴. Igual o entendimento de H. v. WALLIS, o qual, baseando-se em ZITZLAFF, sustenta que a norma introduzida em 1934 apenas confirmou o que já se entendia contido no texto de 1919³⁵. Prevalecia, assim, a idéia de que se tratava de dispositivo que já não mais se referia à interpretação da lei, mas da própria situação fática³⁶.

Revela-se, assim, que também na Alemanha a mesma expressão *Tatbestand* não teve sempre um resultado unívoco (*Doppelsinnigkeit*), já que, na Lei de Adaptação, acima referida, aparecia, na segunda parte, em referência ao próprio texto legal (e neste sentido, a expressão assumia o caráter substancial, decorrente de sua evolução doutrinária); na terceira parte, por sua vez, a expressão já se referia ao julgamento da própria situação fática, para a qual seria mais adequado o emprego da expressão *Sachverhalt*³⁷.

Na literatura italiana, que acompanha de perto a evolução dos estudos feitos em língua alemã, logo surgiu a expressão *presupposto*, ou *presupposto dell'imposizione*, como se verifica, por exemplo, no trabalho de A. D. GIANNINI³⁸.

34 Cf. HANS JÜRGEN BRANDT, op. cit. (nota 33), p.108.

35 Cf. H. v. WALLIS. Die 'Beurteilung von Tatbeständen' iS des § 1 Abs. 3 StAnpG. *Finanz-Rundschau*. Ano 20 (47), 1965, p. 268-270 (268).

36 Cf. HEINZ LOHMEYER. Die steuerrechtliche Behandlung rückwirkender Rechtsgeschäfte. *Deutsche Steuer-Zeitung*. Nr. 23. Dezembro de 1970. p. 361-365 (362). Num sentido um pouco diverso, Wacke limitava a aplicação do dispositivo aos casos em que a situação fática dependesse de interpretação, i.e., quando o *Tatbestand* incluísse declarações de vontade ou negócios jurídicos. Cf. Gerhard Wacke. Die Beurteilung von Tatbeständen. *Steuer und Wirtschaft*. ano XIV, 1935, p. 834-872. A idéia de um julgamento da situação fática foi criticada por Klaus Tipke, para quem existem apenas dois processos na metodologia jurídica: a interpretação da lei e a subsunção, não um julgamento autônomo da situação fática. Cf. Klaus Tipke. Reformbedürftiges allgemeines Abgabenrecht. Kritik der Reichsabgabenordnung, Reformvorschläge. *Steuerberater-Jahrbuch* 1968/69. Colônia: Otto Schmidt. 1969. p. 69-103 (79).

37 Cf. WERNER APRATH. Zur Lehre vom Steuerlichen Tatbestand. *Gegenwartsfragen des Steuerrechts*. Festschrift für Armin Spitaler. Gerhard Thoma (Herausg.) Colônia: Otto Schmidt. 1958. p. 125-134 (128).

38 Cf. A. D. GIANNINI. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 5ª ed., atualizada. Milão: Dott. A. Giuffrè. 1951. P. 119: *Il debito d'imposta sorge, come sappiamo, quando si verifica la situazione di fatto stabilita dalla legge come presupposto dell'imposizione*. (o débito do imposto surge, como sabemos, quando se verifica a situação de fato estabelecida pela lei como pressuposto da imposição).

Mais freqüente, entretanto, é o emprego da expressão *fattispecie*. Esta expressão deriva do latim medieval *facti species*, locução que, literalmente, indica a “figura” ou a “aparência” do fato e designava um fato imaginado para servir de paradigma. Conforme a pesquisa de CATAUDELLA³⁹, a introdução, na literatura italiana, com o significado que na Alemanha se dá ao *Tatbestand* é recente, datando da obra de Betti, *Istituzioni di diritto romano*, cuja primeira edição data de 1929. É, neste sentido, empregada em todos os ramos do direito, sempre como a causa dos efeitos jurídicos, seja referindo-se à realidade concreta, seja à formulação normativa abstrata, falando-se, então, em *fattispecie concreta* e *fattispecie astratta*⁴⁰. Menos usual, encontra-se o emprego da expressão *atto generatore*⁴¹, podendo ser apontada, ainda, a expressão *fatto generatore*⁴².

Na língua espanhola, encontra-se a expressão *hecho imponible*, cuja difusão deve-se ao professor italiano, radicado na Argentina, DINO JARACH, que assim intitulou sua obra clássica, em 1942⁴³. A mesma expressão foi adotada na *Ley General Tributaria* da Espanha e na doutrina deste país. Cita-se, na doutrina espanhola, monografia de FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, que também adota aquela expressão, por ele reconhecida como de uso comum na Espanha, como sinônima de *presupuesto de hecho*⁴⁴.

Diante da bivalência da expressão “fato gerador”, GERALDO ATALIBA entende impor-se a distinção entre *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”, optando por “designar o fato gerador in abstrato por ‘hipótese de incidência’ e in concreto por ‘fato imponível’*⁴⁵.

39 Cf. ANTONINO CATAUDELLA. *Fattispecie e Fatto* (verbe). *Enciclopedia del Diritto*. Vol. XVI. Milão: Dott. A. Giuffrè. 1967. p. 926-941 (926).

40 Cf. ANTONINO CATAUDELLA, op. cit. (nota 39), p. 927.

41 Cf. EUGENIO RIGHI. *Le imposte di consumo (1951-1960)*. *Diritto e Pratica Tributaria*. Vol. XXXIII, - Parte II, 1962. Padova: CEDAM. p. 60-85 (69).

42 Cf. o acórdão da Corte de Apelação de Genova, de 21 de março de 1968, publicado na revista *Diritto e Pratica Tributaria*. Vol. XXXIX, Parte II, 1968. Padova: CEDAM. p. 1105-1109 (1106), onde a expressão *fatto generatore* é empregada no sentido de hipótese estabelecida pela lei. A mesma expressão foi empregada pela Corte de Apelação de Florença, em acórdão de 25 de janeiro de 1967, publicado na revista *Diritto e Pratica Tributaria*. Vol. XXXVIII, Parte II, 1967. Padova: CEDAM. p. 993-995 (993), mas desta feita enquanto referência ao fenômeno concretizado, já que, tratando do termo de início do prazo prescricional, declara que este *incorincia a decorrere dal sorgere del fatto generatore del tributo (...)* e não no momento do lançamento.

43 A obra foi traduzida para a língua portuguesa por Dejalma de Campos. Cf. op. cit. (nota 1).

44 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA. *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. n. 60, p. 769-922; n. 61, p. 35-166; n. 62, p. 343-385. Madrid: Derecho Financiero. 1965-66.

45 Cf. GERALDO ATALIBA, op. cit. (nota 10), p. 51.

Não obstante o mérito da distinção, as expressões adotadas também merecem críticas.

Com efeito, “hipótese de incidência” é expressão que já fora empregada, na seara tributária, por ALFREDO AUGUSTO BECKER, que se valia da seguinte metáfora:

Um instrumento (regra jurídica válida) carregado de energia eletromagnética (juridicidade). Este instrumento permanece suspenso sobre o mundo dos fatos físicos, biológicos e psíquicos. No mundo existiram fatos pretéritos, existem os fatos presentes e existirão os fatos futuros. E no mundo, sob o referido instrumento, os fatos presentes vão se tornando pretéritos e os fatos futuros vão se tornando presentes, isto é, vão acontecendo, vão se realizando. Entretanto, aquele instrumento aguarda e continua em estática.

Ora, com o acontecer dos fatos, vão se realizando (existindo no presente e no pretérito), um a um, os elementos previstos na composição da hipótese de incidência, quando todos os elementos se realizaram (existem no presente e no pretérito), a hipótese de incidência realizou-se e, então, automaticamente (imediate, instantânea e infalivelmente) aquele instrumento entra em dinâmica e projeta uma descarga (incidência) de energia eletromagnética (juridicidade) sobre a hipótese de incidência realizada.

*Recebendo esta carga de energia (de juridicidade), a hipótese de incidência fica carregada de energia eletromagnética (juridiciza-se) em estado dinâmico, cujo efeito é a irradiação (pela hipótese de incidência já juridicizada) da eficácia jurídica: a relação jurídica e seu conteúdo jurídico de direito e correlativo dever, de pretensão e correlativa obrigação, de coação e correlativa sujeição*⁴⁶.

O raciocínio de BECKER parece inspirado em PONTES DE MIRANDA, o qual pretendeu explicar, por meio da incidência, o momento em que o fato passa a produzir efeitos jurídicos (tornando-se fato jurídico). Ensina o tratadista: *Para que os fatos sejam jurídicos é preciso que regras jurídicas incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os jurídicos. Algo como a prancha de uma máquina de impressão, incidindo sobre fatos que se passam no mundo...*⁴⁷.

É diante de tal teoria que parece pertinente a crítica de JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO, que aponta:

*Ora, se a norma jurídica pode cair sobre os fatos, como querem os defensores da teoria da incidência, de modo inexorável e infalível, então o homem será mero expectador do fenômeno. Materializa-se, portanto, uma situação absurda: o direito é um objeto humano; é um produto da vontade do homem que estranhamente exclui o homem de sua formação na medida em que o jurídico nasce com a incidência da norma jurídica e essa incidência é inexorável.*⁴⁸

46 Cf. ALFREDO AUGUSTO BECKER. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus. 1998. p. 308.

47 Cf. PONTES DE MIRANDA. *Tratado de Direito Privado*. Tomo I. Rio de Janeiro. 1954. p. 6.

48 Cf. JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris. 1996. p. 50.

Em igual sentido, a crítica de BRANDÃO MACHADO, o qual lembra que na ciência das finanças a palavra “incidência” toma o sentido de fenômeno da repercussão do imposto sobre o contribuinte de direito ou de fato, conforme o ônus do imposto seja por ele suportado definitivamente ou trasladado a um terceiro (quando incidência implica o fato de incidir, de cair sobre, cair em cima, referindo-se à carga do imposto que toca ao contribuinte final). No sentido jurídico, também se busca aplicar o vocábulo como ato de cair em cima, cair sobre (vem do latim *incidere*, formado de *in* + *cadere*), empregando-se como se a regra jurídica caísse sobre um fato. Na crítica deste doutrinador, a abstração que a teoria da incidência faz da participação do homem, na interpretação e aplicação do direito, pode gerar caso em que nunca se poderá saber se ocorreu ou não a incidência da norma. Para tanto, basta figurar o exemplo em que um tribunal de instância máxima, em dois julgamentos de casos semelhantes, decida ora pela incidência, ora pela não incidência. Fica notório, assim, que a incidência não foi infalível, já que sua confirmação dependeu da manifestação humana. Assim, *a grande verdade é que o homem, e somente o homem é quem decide se determinado fato produz, ou não, conseqüências jurídicas*⁴⁹.

Não é outro o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO, que apresenta visão antropocêntrica, como segue: *é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentar mexer na direção axiológica do comportamento subjetivo (...) Já com base nessas meditações podemos notar, com hialina clareza, que a incidência não se dá, 'automática e infalivelmente', com o acontecimento do fato jurídico tributário...*⁵⁰

Também a esta conclusão chegou MARCOS BERNARDES DE MELLO, em trabalho coordenado por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: *não é a simples atuação física da ocorrência do fato que determinará a incidência, mas, com o*

49 Cf. o Prefácio de BRANDÃO MACHADO à obra de JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO (op. cit. [nota 48], p. 11-18 [12-14]).

50 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO. *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. Tese apresentada ao concurso para professor-titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Direito Tributário, da Faculdade de Direito, da Universidade de São Paulo. S.Paulo:USP. 1996. p. 12-13.

*seu conhecimento pelas pessoas, a sua integração ao mundo dos pensamentos. Depois de conhecido o fato, sim, a incidência é incondicional*⁵¹.

Tampouco a expressão “fato imponible”, para designar a concretização da hipótese no mundo fenomênico está ilesa à repreensão, desta feita pela circunstância de que a expressão “imponible” indicaria algo que está sujeito à imposição; pressupõe uma imposição possível, mas ainda não ocorrida. Ora, somente caberá cogitar do referido fato quando todos os elementos necessários à tributação já ocorreram e o aplicador da lei assim reconheceu; neste caso, não mais se trata de fato “imponible”, já que a tributação já ocorreu⁵². Segundo Jarach, a expressão guarda analogia com o Direito Penal, no qual se fala em fato punível, embora nesta matéria o final “vel” seja mais adequado, já que a ocorrência do fato não implicará inexoravelmente a punição, que dependerá da apreciação do juiz, a quem caberá decidir sobre a pena, enquanto no Direito Tributário o papel do juiz fica mais reduzido⁵³.

A mesma questão é feita por PAULO DE BARROS CARVALHO: *Em princípio, 'fato imponible' seria aquele fato que 'estaria sujeito à imposição tributária', por isso 'imponible', isto é, passível de sofrer imposição. Não é propriamente o que ocorre. Apenas surge o fato e a incidência acontece, automática e infalível, fazendo desabrochar relação jurídica caracterizada por uma prestação de dar. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible não é ainda fato e após a incidência, em concomitância com seu nascimento, já assumiu na plenitude as virtudes de sua juridicidade*⁵⁴.

Outra crítica que se pode fazer é que, na língua portuguesa, o termo “imponible” liga-se à imposição, fenômeno que compreende apenas os impostos, não se estendendo, pois, de modo próprio, às demais espécies tributárias. Daí a sábia sugestão de PAULO DE BARROS CARVALHO para chamar-se o fato acontecido no campo da realidade física de “fato jurídico tributário”⁵⁵.

51 Cf. MARCOS BERNARDES DE MELLO. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. *Direito Tributário Moderno*. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (coord.). São Paulo: Bushatsky. 1977. P. 1-49 (20).

52 A crítica foi feita pelo próprio Jarach: *Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; porque habla de 'imponible', y el adjetivo con la terminación 'ble' indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hace nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es 'imponible', sino 'impuesto'. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no a gravamen. Está gravado*. Cf. DINO JARACH. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, 1957, vol. I., p. 175 e ss. *apud* Fernando Sáinz de Bujanda, op. cit. (nota 44), vol. 60, p. 786-787.

53 Cf. op. loc. cit. (nota 52).

54 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO. *Teoria da Norma Tributária*. 2ª edição. São Paulo:Revista dos Tribunais. 1981. p. 74.

55 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. loc. cit. (nota 54).

A idéia de “fato jurídico” revela que se trata de um fato com o condão de irradiar efeitos de direito. É, assim, instituto que neste sentido em nada difere de outros ramos do direito. A mesma idéia poder-se-ia extrair da expressão italiana *fattispecie*, que tem a virtude, comum à sua congênera alemã, de não ser específica para o Direito Tributário, antes podendo ser empregada como sinônimo de *fatto giuridico*⁵⁶. Aliás, cabe ressaltar, neste ponto, que vários doutrinadores confirmam ser o fato gerador um fato jurídico. DINO JARACH refere-se ao *fato jurídico tributário*⁵⁷; PUGLIESE fala em *fato jurídico, isto é, um fato não indiferente ao direito*⁵⁸ e para Berliri, o fato gerador não passa de uma espécie do gênero fato jurídico⁵⁹. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES também diz resultar fato jurídico quando o suporte fático previsto hipoteticamente na norma ocorre concretamente no mundo dos fatos (suporte fático concreto)⁶⁰. Note-se, entretanto, que o rigor de PAULO DE BARROS CARVALHO exigiu que a expressão somente fosse empregada como referência ao plano concreto (suporte fático), não à hipótese abstrata.

Finalmente, não se pode deixar de lembrar que a mesma expressão (*hecho imponible*) fora utilizada por JARACH e, depois dele, pela doutrina de língua espanhola, para referir-se ao aspecto abstrato. Daí a arguta observação de RICARDO LOBO TORRES: *sem a prévia convenção, o “fato imponible” pode ser tomado na acepção abstrata, o que não resolve o problema lingüístico*⁶¹. O professor carioca, depois de alertar sobre o problema terminológico e mostrar que igual problema ocorre em outros idiomas, acaba por adotar a expressão “fato gerador”.

Apresentadas tais questões, fica também esclarecido que o objeto do presente estudo não será o fato acontecido no campo da realidade física, o “fato imponible”, ou o “fato jurídico tributário”. A menos que de outro modo se esclareça, o “fato gerador” compreenderá apenas o seu aspecto abstrato, enquanto plexo de circunstâncias previstas pelo legislador tributário para o nascimento da obrigação tributária abstrata. Utilizar-se-á aquela expressão, feitas as ressalvas acima, tendo em vista ter sido ela prestigiada pelo legislador pátrio.

56 Cf. ANTONINO CATAUDELLA, op.cit. (nota 39), p. 926.

57 Cf. DINO JARACH, op. cit. (nota 1), p. 83.

58 Cf. MARIO PUGLIESE, *Instituzioni di Diritto Finanziario*. Padova: CEDAM. 1937. p. 126.

59 Cf. ANTONIO BERLIRI, op. cit. (nota 1), p. 315.

60 Cf. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª edição. S.Paulo: Malheiros. 2001.p. 176.

61 Cf. RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª edição. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar. 2002. p. 217.

O Fato como Base para a Tributação

Levantados os óbices ao emprego da expressão “fato gerador”, é chegada a hora de apontar-lhe uma virtude: a expressão indica que, para o Direito Tributário, a hipótese descrita legalmente terá, sempre, o significado de mero fato, não de um ato ou negócio jurídico⁶². Iria além do escopo deste estudo apresentar as diversas classificações do fato jurídico. Adota-se, aqui, a explicação de ALCIDES JORGE COSTA: *Os fatos jurídicos ‘lato sensu’ podem ser classificados em fatos jurídicos ‘stricto sensu’, isto é, fatos que produzem efeitos jurídicos independentes da vontade, e atos jurídicos, atos de vontade aptos a produzir os efeitos jurídicos desejados pelas partes. (...) Os fatos geradores são fatos jurídicos ‘stricto sensu’. Os efeitos tributários independem da vontade das partes. Neste sentido, ainda que determinados atos sejam atos jurídicos para outros ramos do Direito serão sempre um fato jurídico ‘stricto sensu’ para o Direito Tributário*⁶³.

O mesmo mestre, com base em M.S. GIANNINI, explica, em outra passagem, como um ato jurídico, apto a produzir efeitos jurídicos nos termos da vontade expressa pelas partes, vem a tornar-se, para a lei tributária, um fato jurídico *stricto sensu*, cujos efeitos independem da vontade das partes. Para ALCIDES JORGE COSTA, trata-se do fenômeno que M.S. GIANNINI denominou “digressão de atos jurídicos em fatos jurídicos”. *O ato jurídico destina-se a realizar a vontade do sujeito; essa vontade é que se manifesta para produzir este ou aquele efeito, observadas, é claro, as normas legais. O fato jurídico stricto sensu e, portanto, o fato gerador, produz efeitos previstos e determinados pela norma legal e não pela vontade das partes. Quando um ato é transformado em fato por outra lei, a transformação atinge os efeitos mas não a essência desse ato que continua, pois, a reproduzir os efeitos desejados pelas partes mas que, ao mesmo tempo, sofre a incidência de outra regra legal, que o atinge como um todo, inclusive a manifestação de vontade, mas dele faz decorrer efeitos independentes dessa mesma vontade*⁶⁴.

É este aspecto relevante, porque indica que o elemento volitivo é desprezado na seara tributária. Pouco interessa se o contribuinte procurou, ou não, incorrer no fato gerador. A obrigação tributária é *ex lege*.

62 SAINZ DE BUJANDA alude ao carácter fático del hecho imponible. Cf. op. cit. (nota 44), vol. 60, p. 802.

63 Cf. ALCIDES JORGE COSTA, op. cit. (nota 2), p. 120. V. tb. ANTONIO BERLIRI, op. cit. (nota 1), p. 315: los hechos imponibles son normalmente menos complejos que los civiles o administrativos, pues consisten en eimplechos hechos jurídicos o en actos jurídicos, considerados, sin embargo, a estos efectos como verdaderos hechos jurídicos.

64 Cf. ALCIDES JORGE COSTA, *Noção de Tributo. Imposto. Taxa. Contribuição. Preços Públicos. Noção de Direito Tributário. Curso de Direito Tributário*. Vv.Aa. S.Paulo: FIESP s.d.(mimeo). p. 1-69 (37-38).

Também esta afirmação merece alguma ponderação, principalmente quando se tem em vista que o próprio Código Tributário Nacional, no artigo 116, parece considerar duas espécies de fatos geradores, uma “situação de fato” e outra “situação jurídica”. O paradoxo desfaz-se quando se nota que, ainda que o fato gerador se aplique a uma “situação jurídica”, esta será um mero “fato” para o Direito Tributário.

Explica-se: quando o legislador municipal prevê a exigência de imposto sobre a transmissão de bem imóvel, estará ele contemplando uma “situação jurídica”. Apenas após confirmada a existência do negócio exigido pelo legislador, é que se dará por nascida a obrigação tributária. Neste sentido, o artigo 116, II, do Código Tributário Nacional. Não significa isso, outrossim, que a vontade das partes contribuiu para o nascimento da obrigação tributária: este se deu pela mera concretização do negócio, embora as partes, naquele momento, não estivessem buscando o reflexo tributário. É neste sentido que se fala em “fato”.

Não obstante, deve-se, neste momento, levantar a objeção de ANTONIO BERLIRI, para quem no nascimento da obrigação tributária poderia ter influência a vontade do contribuinte. Sustenta o tratadista italiano seu entendimento ao lembrar que⁶⁵:

- (1) em alguns casos, ainda que excepcionais, a obrigação do sujeito passivo de satisfazer o tributo nasce de um contrato, como o “convênio de abono facultativo”;
- (2) noutros casos, a vontade pode ter uma relevância, ainda que indireta, quando:
 - (2.a) a lei concede um favor, condicionado, por exemplo, a que se dê um determinado destino aos bens isentos, quando a vontade do sujeito passivo de destinar os bens será relevante para a obrigação;
 - (2.b) a lei pode condicionar a aplicação de um benefício fiscal ao requerimento do contribuinte, de forma que, sem tal requerimento, inexistirá o benefício;
- (3) há impostos (imposto de registro ou de selo, por exemplo), nos quais a obrigação tributária surge após o requerimento do contribuinte, i.e., se o selo ou registro são requeridos pelo contribuinte;
- (4) a vontade do contribuinte pode ser relevante para qualificar o fato gerador. Tal o caso, por exemplo, de decidir se um acréscimo patrimo-

65 Cf. ANTONIO BERLIRI, op. cit. (nota 1), p. 317-320.

nial será um ganho corrente (operacional) ou um ganho de capital (não operacional); e

- (5) o imposto de importação depende da declaração do contribuinte.

O raciocínio de BERLIRI foi acertadamente discutido por SÁINZ DE BUJANDA⁶⁶.

Tomando o primeiro argumento, rebate-o o professor espanhol afirmando que os convênios particulares não podem ser opostos ao fisco; são uma fórmula liquidatória contratual, mas não uma fonte de obrigação contratual, sob pena de pecha de inconstitucionalidade de tais convênios.

Quanto aos casos do segundo grupo acima, servem eles para mostrar a relevância indireta da vontade do contribuinte, com relação ao nascimento da obrigação. O primeiro contempla a possibilidade de que o contribuinte destine, ou não, certos bens a um uso incentivado pela lei. Ora, como lembra o professor espanhol, a vontade não influi no nascimento da obrigação tributária, que nasce ou deixa de surgir apenas pela vontade da lei. Embora não se discuta se um sujeito pode adotar um ou outro comportamento – i.e., adotar ou não o comportamento coberto pela isenção – a vontade *de actuar de una o otra manera es anterior a la realización del hecho imponible gravado o del hecho exento y, consiguientemente, carece de relevancia en la esfera tributaria: no tiene, como tal voluntad, efectos tributarios*, os quais dependerão de uma circunstância objetiva, que considera apenas a situação fática (o uso dos bens), pouco importando se o contribuinte desejava, ou não, valer-se da isenção. Ou seja: *indirectamente*, pode a vontade do contribuinte ter influído em sua decisão de incorrer, ou não, na isenção; diretamente, esta ocorre independentemente do elemento volitivo. Quanto ao segundo exemplo (isenção condicionada a requerimento), tem-se que este não é a fonte da isenção, nem sua inatividade, a fonte da tributação. O requerimento é condição legal para o desfrute da isenção, mas não fonte desta, que se encontra na lei. A manifestação de vontade não gera o direito à isenção. Ela é *un presupuesto para el disfrute del derecho, más no para su nacimiento*⁶⁷.

66 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, op. cit. (nota 44), vol. 60, p. 820-827.

67 Este tema também é enfrentado por Schick, que vai além: tendo em vista o princípio da oficialidade, entende que a exigência de que o contribuinte faça um requerimento, para só então fruir de uma vantagem, deve ser excepcional. Deve o legislador ter fundadas suspeitas de que o contribuinte poderia decidir por abrir mão do benefício, ou deve haver razões técnicas que exijam a participação do contribuinte. Cf. WALTER SCHICK, *Antragstatbestände, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Amtsermittlungsgrundsatz im Besteuerungsverfahren. Steuer und Wirtschaft*. 46º ano. 1969. p. 361-378 (364).

A terceira objeção do professor de Bolonha, rebatida por SÁINZ DE BUJANDA diz respeito aos impostos que só dariam origem à obrigação por requerimento do contribuinte. Mais uma vez, a rejeição se fundamenta na idéia de que o requerimento de nada adianta, se não for concretizado o fato gerador. Ninguém está obrigado porque solicitou o registro ou o selo; ao contrário, ao incorrer no fato gerador, o contribuinte viu-se obrigado a requerer o registro ou o selo.

No quarto grupo, em que a vontade do contribuinte determinará se um ganho é operacional ou não, com tributações diferentes, mais uma vez verificar-se-á que o elemento volitivo está na própria configuração do fato gerador: o contribuinte não paga o imposto de uma ou de outra forma porque assim o deseja; sua vontade é relevante para qualificar o negócio que será a base para a tributação.

Finalmente, com relação ao imposto aduaneiro, vê-se que não é a declaração que dá nascimento à obrigação tributária; serve ela apenas para o lançamento do tributo.

Situação intrigante, que merece ponderação, é o exemplo trazido por ALBERT HENSEL⁶⁸: cogita ele do caso em que a Administração, por meio de uma estimativa, determina o montante a ser recolhido a título de tributo; segundo o tributarista, se o contribuinte concorda com a estimativa assim efetuada, haveria, na prática, algo semelhante a um acordo entre o contribuinte e o fisco, o que implicaria a obrigação tributária ter nascido do acordo de vontades, não da lei. O mesmo autor resolve, entretanto, sua questão, reconhecendo que se trata de matéria processual, não de alteração do fato gerador. Com efeito, ainda que o contribuinte venha a concordar com a Administração, a manifestação de vontade assim efetuada não será suficiente para dar nascimento à obrigação tributária. Comprovado, posteriormente, por meio admitido em direito, o erro na estimativa efetuada, então prevalecerá a obrigação decorrente da lei.

A conclusão sobre a natureza meramente fática do fato gerador poderia, em tempos atuais, ser contestada, tendo em vista a tendência de se introduzir no País o conceito de "propósito negocial", cuja ausência pode permitir ao Fisco desconsiderar os negócios praticados pelo contribuinte. Trata-se de instituto surgido na jurisprudência norte-americana. Em 1935, a Corte Suprema examinou o caso *GREGORY V. HELVERING*⁶⁹, que versava

sobre reestruturação societária, com a criação de nova empresa, visando a obter uma vantagem fiscal. Para a Corte, a nova empresa não tinha qualquer *business or corporate task*, tendo sido criada apenas para cumprir um objetivo limitado do contribuinte, destinando-se a ser abandonada, assim que este fim fosse atingido. Deste modo, o reconhecimento de uma sociedade dependeria, para fins fiscais, do que se passou a chamar *business purpose test*, i.e., a empresa criada deveria ter algum propósito negocial, não podendo ser utilizada, meramente, como instrumento de evasão de divisas. Seria estender por demais o escopo deste estudo, limitado ao fato gerador abstrato, investigar se tal entendimento jurisprudencial pode ser validamente aplicado no Brasil, principalmente à luz do que dispõe o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, no qual se pretende fundamentar medida legal com idêntico teor⁷⁰. Ora, independentemente da posição que se adote sobre a constitucionalidade de tal corrente, mais uma vez se nota que o "propósito negocial" será um requisito para que se dê por ocorrido, ou não, o fato gerador; uma vez confirmada sua ocorrência, a obrigação tributária nascerá. Ou seja: propósito negocial não significa a intenção das partes de pagar tributos; é, apenas, a conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico⁷¹.

Por último, deve-se ressaltar mais uma consequência da natureza "fática" do fato gerador, apontada por WERNER FLUME⁷²: diversamente dos fatos jurídicos privados, o consequente legal apenas se liga ao antecedente, sem regulá-lo. Assim, quando a lei civil dispõe sobre um consequente

70 O referido dispositivo, introduzido por meio da Lei Complementar 104/2001, trata dos casos em que atos ou negócios são praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência concreta do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Como o presente estudo versa sobre o fato gerador abstrato, o estudo sobre a prática elusiva concreta, por parte do contribuinte, deverá ser efetuado em outra oportunidade.

71 O Código Civil brasileiro de 1917 apenas tratava da causa no artigo 90, ao tratar da anulação da obrigação quando for ela determinante. No Novo Código Civil, o termo "causa" aparece, em várias acepções, nos artigos 3º, 57, 145, 206, 335, 373, 395, 414, 598, 602 a 604, 624, 625, 669, 685, 689, 705, 715, 717, 791, 834, 869, 884, 885, 1019, 1035, 1038, 1044, 1051, 1085, 1087, 1148, 1217, 1244, 1275, 1360, 1481, 1523, 1524, 1529, 1538, 1577, 1580, 1641, 1661, 1723, 1767, 1818, 1848, 1962 a 1965, 2020 e 2042. No sentido do presente estudo, i.e., causa objetiva, merecem atenção artigos como o 145 (são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa), 373 (a diferença de causa nas dívidas não impede a compensação...), 598 (A prestação de serviço não se poderá convencionar por mais de quatro anos, embora o contrato tenha por causa o pagamento de dívida de quem o presta, ou se destine à execução de certa e determinada obra...), 791 (se o segurado não renunciar à faculdade, ou se o seguro não tiver como causa declarada a garantia de alguma obrigação, é lícita a substituição do beneficiário, por ato entre vivos ou de última vontade), 885 (a restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir) e 1661 (são incommunicáveis os bens cuja aquisição tiver por título uma causa anterior ao casamento). Assim, parece lícito afirmar que o sistema brasileiro adota a teoria das causas em matéria privada.

72 Cf. WERNER FLUME, *Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenzfallbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis. Steuerberater-Jahrbuch 1967/68*. Colônia: Otto Schmidt. p. 63-94.

68 Cf. ALBERT HENSEL, *Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*. I. Jahrgang. Berlin: Carl Heymann. 1927. P. 39-131 (95).

69 Cf. *U. S. Tax Cases*. Vol. 35-1, 9043. Chicago: Commerce Clearing House.

para determinado fato jurídico, então estará o legislador decidindo qual a conseqüência “correta” (legal) daquele fato, já que este exige uma decisão. Por exemplo, se um vendedor entrega uma mercadoria defeituosa, caberá ao legislador dispor sobre as conseqüências desta falta, já que é necessário, de algum modo, disciplinar os limites entre os interesses do vendedor e os do comprador. Já a tributação (conseqüente normativo da concretização do fato gerador) nada tem a ver com o fato gerador. Sua ocorrência não exige, por si, uma decisão do legislador. Este apenas se vale daquela para dar azo à tributação.

Tal raciocínio tem relevância, quando se cogita da aplicação de analogia gravosa em matéria tributária. Trata-se dos casos dos fatos limites (*Grenzta-tbestände*), isto é, aqueles que não se compreendem no fato jurídico descrito pela norma, mas a ele muito se assemelham. Ora, se em matéria de direito privado, o conseqüente normativo é a solução “correta” para o fato jurídico, então nada mais lógico do que admitir que para uma situação análoga, se deva aplicar idêntica solução “correta”. Ora, em matéria tributária não seria possível sustentar igual posição, já que a tributação não é a solução “correta”, mas a mera conseqüência legal, que, em si, é estranha ao seu antecedente. A ocorrência concreta do fato gerador não exige, por sua natureza, a tributação⁷³. Esta só surge porque assim determinou o legislador. Daí, pois, ser correta a solução do Código Tributário Nacional, cujo artigo 108, I, veda a aplicação da analogia gravosa em matéria tributária.

Fato ou Conjunto de Fatos

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, define o fato gerador da “obrigação principal” como *a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. Segundo ALCIDES JORGE COSTA⁷⁴, tal definição poderia estar inspirada na definição de Rubino, referida por GIANNINI (*complexo dos elementos necessários para a produção de um efeito ou de um complexo de efeitos*), não obstante a definição do legislador pátrio seja mais completa, por não falar apenas em elementos “necessários”, mas também “suficientes”.

73 Mesmo para os tributos vinculados, a afirmação é válida, já que o legislador não está obrigado a cobrar os referidos tributos; cabe-lhe decidir sobre sua instituição, ou não. Do mesmo modo, embora a tributação deve seguir o princípio da capacidade contributiva, a mera existência desta não implica obrigatoriedade da tributação. Noutras palavras: o princípio da capacidade contributiva não produz conseqüências positivas. A este respeito, v. Flume, op. cit. (nota 72), p. 72.

74 Cf. ALCIDES JORGE COSTA, op. cit. (nota 2), p. 119.

Deve-se examinar, neste momento, se o fato gerador abstrato se refere realmente a um “conjunto de fatos” (o que o doutrinador alemão VON TUHR denomina *fato gerador (Tatbestand)*, para distinguir dos fatos (*Tatsachen*) que o compõem⁷⁵), ou se, do ponto de vista jurídico, apenas se deve cogitar de um “fato”. Este “conjunto de fatos” poderá denotar o “fato gerador complexo”, quando haverá “algum conectivo entrelaçando os enunciados atômicos” que o compõem, de modo que apenas diante da presença de todos os fatos assim ligados, é que se falará na ocorrência do fato gerador⁷⁶. Na lembrança de ALCIDES JORGE COSTA, um *fato gerador dificilmente será um fato único. Geralmente, é um fato complexo. Decompõe-se numa série de fatos que ficam perceptíveis a uma análise mais perfunctória possível. O único exemplo que me ocorre – e teórico ‘de um fato gerador composto de um fato único, e ainda talvez uma análise mais aprofundada leve a uma conclusão diferente, é o de um imposto de capitação’, ou seja, um imposto que recai sobre a pessoa pelo simples fato de existir*⁷⁷.

Pois bem. Faltando algum dos fatos componentes do conjunto de fatos, ainda assim se poderá, com proveito, falar em fato gerador?

A discussão não é de todo irrelevante, tendo em vista que o Código Tributário Nacional, coerente com a idéia da existência de um conjunto de fatos, chega a referir-se, em seu artigo 105, aos fatos geradores “pendentes”, *assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116*. Pressupõe, assim, que seja possível que apenas “parte” da hipótese abstrata se tenha concretizado.

75 ALCIDES JORGE COSTA, op. cit. (nota 2), p. 119. e José Souto Maior Borges, op. cit. (nota 60), p. 180, valendo-se da edição em língua espanhola da obra de von Tuhr (*Derecho Civil. Teoría General del Derecho Civil Aleman*, vol. II – Los Hechos Jurídicos. Buenos Aires: Depalma. 1947, apontam que o autor usaria a expressão *factum*, para se referir ao conjunto de circunstâncias que compõem a hipótese de incidência. Com efeito, na edição argentina, traduzida por Tito Ravà, aparece, com freqüência, a expressão *factum*. Na página 4 daquele volume, o tradutor assim apresenta a norma abstrata: *Con término recibido del derecho penal, el conjunto de hechos suele designarse como factum (“Tatbestand”) de la norma. Cuando existe “in concreto” el factum de cierta norma, el efecto jurídico se produce con necesidad lógica. Dali em diante, o tradutor passa a adotar a expressão *factum* em diversas páginas, como, por exemplo, as páginas 5, 6, 7, 9, 10, 13, 15 etc. Vale notar que, na página 15, o tradutor chega a usar a expressão *factum* (e não *facta*, como seria de se esperar) para o plural: *Por lo general, los factum son complejos; consisten en una pluralidad de hechos*. Consultando a edição alemã da obra de Andreas von Thur (*Der Allgemeine Teil des Deutschen Bürgerlichen Rechts*, 2. Band. Erster Hälfte. Berlin: Duncker & Humblot. S.d.), não se encontra o emprego da expressão *factum*. O trecho acima reproduzido da página 4 da edição argentina assim se encontra em seu original: *Die Gesamtheit dieser Tatsachen pflegt man mit dem aus dem Strafrecht rezipierten Wort Tatbestand des Rechssatzes zu bezeichnen. Liegt der Tatbestand eines Rechtssatzes in concreto vor, so ergibt sich die Rechtsfolge mit logischer Notwendigkeit*. Vê-se, assim, que o doutrinador alemão usava a expressão *Tatbestand*, jamais falando em *factum*. Nos trechos acima enumerados da edição espanhola, onde aparece a expressão *factum*, a edição alemã emprega a expressão *Tatbestand*. Ainda diversamente da edição argentina, que mantém a expressão *factum* para o plural, o autor alemão vale-se do plural *Tatbestände*, quando cabível. Assim, nesse estudo, adotar-se-á a expressão “conjunto de fatos” quando se quiser ressaltar a pluralidade de circunstâncias que formam o fato gerador.*

76 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. cit. (nota 50), p. 127.

77 Cf. ALCIDES JORGE COSTA, op. cit. (nota 2), p. 121.

Enfrentou o tema com acerto PAULO DE BARROS CARVALHO o qual, citando BRANDÃO MACHADO, revela que a polêmica surge a partir do neologismo “fato gerador complexo”, na sua opinião, insensato, já que a nada mais se refere do que à complexidade do fato gerador, revelando-se, daí, que nenhum dos fatos que o compõem poderá, isoladamente, ter a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária. Lembra, mais, que nem mesmo a totalidade dos fatos, menos um, poderá dar nascimento à obrigação. Ensina: *O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatos que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto*⁷⁸.

Irrepreensível a lição do professor paulista. Com efeito, se o fato gerador dará nascimento à obrigação tributária, inexistente fato gerador se algum dos fatos que compõem o conjunto de fatos ainda não se tiver concretizado. Inexistente, neste sentido, “fato gerador pendente”. O fato gerador, ainda que composto por uma série de fatos, será um único fato jurídico (*conjunto de fatos*), deste modo tomado em sua integralidade.

3. Aspectos do fato gerador

Aspectos, Elementos ou Critérios do Fato Gerador

O estudo do fato gerador abstrato faz-se por meio de seus aspectos, critérios ou elementos. Não obstante a última expressão seja mais freqüente na doutrina, merece ela a crítica⁷⁹ de transmitir uma idéia de componentes de um todo, o que pode levar a crer que o fato gerador será composto pelo somatório dos “elementos”. Ao referir-se aos “aspectos”, por outro lado, tem-se que o fato gerador é um todo, indecomponível; a

78 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. cit. (nota 50), p. 128-134.

79 No mesmo sentido, cf. GERALDO ATALIBA, op. cit. (nota 10), p. 79-80. O professor traz imagem figurada de Paulo de Barros Carvalho: “Se, numa aula de física, se propusesse como objeto de estudo uma esfera metálica, salientaria o professor, inicialmente, o caráter unitário e indivisível desse objeto. Ela (a esfera) não tem elementos ou partes. Não pode ser decomposta ou desmontada. Se for cindida, já não mais será uma esfera, mas outro objeto: duas semi-esferas. (...) Isto não obstante, a esfera pode ser examinada quanto a diversas propriedades, ou características ou aspectos, reconhecíveis na sua unidade substancial. (...) Efetivamente, a esfera pode ser estudada nos seus aspectos: forma, brilho, peso, simetria, matéria, mobilidade, tamanho, consistência, densidade etc. São aspectos insitos na sua unitária consistência. A consideração, separadamente, de cada qual, não importa decomposição do indecomponível, nem separação do inseparável!”.

aproximação parcial, por aspectos, tem uma finalidade didática, mas sempre incompleta, já que enquanto “elementos” podem ser independentes, “aspectos” são partes de um único corpo e por isso os aspectos compreendem-se numa relação de interdependência. Ainda, neste sentido de aspectos, foge-se à crítica de que eles por vezes interpenetrem-se, já que, nada mais sendo do que cortes de uma realidade, não há por que os compreender estanques.

Os referidos aspectos são divididos em dois grupos, os objetivos e os subjetivos; o primeiro grupo, por sua vez, permite que se destaquem o aspecto material, temporal, especial e quantitativo. Não é demais ressaltar que a referida divisão tem um caráter didático, tendo em vista que o fenômeno que se estuda é indecomponível. Isso explica a razão de inexistir consenso sobre a divisão. Apenas a título ilustrativo, cite-se que GERALDO ATALIBA⁸⁰ não destaca o aspecto quantitativo do material; A. D. GIANNINI⁸¹ aponta apenas os elementos objetivo e subjetivo; e ALFREDO AUGUSTO BECKER⁸² refere-se ao núcleo e aos elementos adjetivos. A classificação que ora se propõe encontra respaldo em SÁINZ DE BUJANDA⁸³.

Deve-se ressaltar, neste ponto, que não se desconhece que da hipótese normativa surgirá apenas uma relação, ainda abstrata, que somente se concretizará com a ocorrência do fenômeno fático. Tampouco se pretende excluir a afirmação que é deste que tratará a norma individual e concreta que gerará um liame entre sujeito ativo e passivo. Conquanto o rigor normativo imponha a formulação de regra matriz em que a relação jurídica seja colocada no conseqüente da norma, e não no precedente (e neste sentido, a “hipótese” apenas compreenderia os critérios material, temporal e espacial)⁸⁴, o estudo do “fato gerador da obrigação tributária” permite que se reconheçam neste também os demais critérios que se estudarão abaixo. Com efeito, se, do ponto de vista normativo, os critérios pessoal e quantitativo podem ser incluídos no conseqüente, parece acertado, ao mesmo tempo, que o fato gerador, enquanto realidade única e indivisível, apresenta tais aspectos, e outros tantos, que podem ser estudados com rigor.

Ao mesmo tempo, limitando-se o presente estudo ao fato gerador, então serão deixados de lado critérios da regra matriz de incidência relevantes

80 Cf. GERALDO ATALIBA, op. cit. (nota 10), p. 81.

81 Cf. A. D. GIANNINI, op. cit. (nota 38), p. 71.

82 Cf. ALFREDO AUGUSTO BECKER, op. cit. (nota 46), p. 328-332.

83 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, op. cit. (nota 44), vol. 60, p. 837-902.

84 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. cit. (nota 50), *passim*.

para a constituição da relação jurídica tributária mas que não se refletem naquele fato. É neste sentido que, no estudo do aspecto quantitativo, se dará relevo à base de cálculo, já que a alíquota, fixada pelo legislador, raramente se relaciona ao fato gerador (embora se possam contemplar alíquotas diversas, conforme o fato gerador – por exemplo: alíquotas progressivas, conforme o montante da renda). Do mesmo modo, no estudo do aspecto subjetivo, dar-se-á relevo à figura do contribuinte, como aquele que detém *relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador* (art. 121, I do Código Tributário Nacional), embora não se desconheça que a lei pode eleger como sujeito passivo o responsável, que será aquele de quem se exige o tributo, *sem revestir a condição de contribuinte* (art. 121, II do Código Tributário Nacional).

Aspecto Material

O aspecto material do fato gerador abstrato é a *descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte*⁸⁵.

Não se deve confundir este aspecto, tal como ora apresentado, com o objeto da tributação nem com objeto da obrigação tributária; este é a própria prestação (tributo) e aquele é a manifestação da realidade econômica atingida pela tributação⁸⁶. Assim, pode ser objeto de uma tributação a renda consumida, mas o aspecto material estará no ato de promover a circulação de mercadorias. Não é outro o alerta de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, para quem a expressão “objeto do tributo” é criticável, por recordar *errônea concepção antiga, segundo a qual os impostos especialmente e, em geral, os tributos, recaíam sobre coisas, de modo que se falava em impostos incidentes sobre imóveis, ou sobre mercadorias destinadas ao consumo, importadas, fabricadas etc. Em verdade, a relação tributária é uma relação pessoal ou obrigacional; a alusão à coisa, ao imóvel, à mercadoria, nos exemplos mencionados, é feita brevitatis causa, servindo a indicação de tais bens como um prius lógico para identificação do fato gerador, que é sempre uma relação estabelecida com tal coisa, imóvel, mercadoria etc.*⁸⁷. Outrossim, como lembra SÁINZ DE BUJANDA⁸⁸, *el presupuesto de hecho puede permanecer invariable y modificarse, en cambio, sustancialmente la finalidad o objeto que a un tributo se asigne*.

É assim que no aspecto material encontrar-se-á definida a situação legalmente apta para gerar a obrigação tributária. É, nas palavras do Código Tributário Nacional (art. 114), *a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*.

PAULO DE BARROS CARVALHO chama o critério material da hipótese tributária de “núcleo”, já que *é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios, parecendo-lhe incorreta a tentativa de designá-lo como a descrição objetiva do fato, posto que tal descrição pressupõe as circunstâncias de espaço e de tempo que o condicionam*.⁸⁹

Não obstante a multiplicidade de formas de que se pode revestir o aspecto material, SÁINZ DE BUJANDA acredita ser possível recolher, com suficiente rigor, os seguintes cinco casos mais importantes:

- (1) um acontecimento material ou um fenômeno de consistência econômica, descritos pelas normas tributárias e transformados, conseqüentemente, em figuras jurídicas dotadas de um tratamento determinado pelo ordenamento positivo;
- (2) um ato ou negócio jurídico, tipificado pelo Direito privado ou por outro setor do ordenamento positivado e transformado em “fato” imponível por obra da lei tributária;
- (3) o estado, situação ou qualidade de uma pessoa;
- (4) a atividade de uma pessoa não compreendida dentro do marco de uma atividade especificamente jurídica; e
- (5) a mera titularidade de certo tipo de direitos sobre bens ou coisas, sem que a ela se adicione ato jurídico algum do titular⁹⁰.

Na análise de PAULO DE BARROS CARVALHO, é necessária absoluta abstração dos demais critérios examinados, o que lhe exige encontrar *expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado)*. Daí o núcleo ser formado, *invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento*⁹¹. Não é incompatível este entendimento com o expressado pelo doutrinador espanhol: basta considerar que o verbo, a que se refere BARROS CARVALHO, é um dar, fazer ou ser, para entender, na última categoria, os

85 Cf. GERALDO ATALIBA, op. cit. (nota 10), p. 111.

86 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, op. cit. (nota 44), vol. 60, p. 777; 795-801

87 Cf. AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, op. cit. (nota 3), pp. 27-28.

88 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, op. cit. (nota 44), vol. 60, p. 801.

89 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. cit. (nota 54), p. 75-76.

90 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, op. cit. (nota 44), vol. 60, p. 845.

91 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. cit. (nota 54), p. 76.

casos de tributação em virtude de estado, situação ou qualidade de uma pessoa, ou sua titularidade de direitos sobre bens ou coisas.

A relevância do aspecto material está em ser por ele que se identifica um tributo. Com efeito, enquanto o fato gerador, descrito pelo Código Tributário Nacional, é uma “situação”, o que implica, também, contemplar os aspectos temporal (adjunto adverbial de tempo) e espacial (adjunto adverbial de lugar), um tributo será diferente de outro da mesma espécie a partir da comparação de seus aspectos materiais. Afinal, não parece adequado afirmar que se está diante de um novo imposto pelo fato de o imposto de renda ser cobrado anualmente, mensalmente ou trimestralmente. O aspecto material (auferir disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza) não muda e, neste sentido, tratar-se-á, sempre, do imposto de competência federal.

É, pois, a partir do aspecto material que se definirá a intrincada questão da competência tributária. Dele se valeu o constituinte⁹² para efetuar a discriminação de competências dos artigos 153, 155 e 156⁹³.

Aspecto Temporal

A referência a uma situação tributável exige que se determine um momento a partir do qual se considera constituída a obrigação. Tem-se, aí, o aspecto temporal do fato gerador. Cabe à lei definir este momento.

Não obstante se tenha, acima, afastado a possibilidade de cogitar-se de “fatos geradores pendentes”, já que somente se concretiza o fato gerador se o conjunto de fatos estiver aperfeiçoado, não se deve, por isso, crer que o decurso do tempo seja, sempre, irrelevante na caracterização do fato gerador, tendo em vista que alguns fatos geradores exigem, para a sua própria caracterização, o decurso de tempo. Assim, se para o imposto de renda exige-se um acréscimo patrimonial, este somente poderá ser medido mediante a comparação da situação patrimonial em dois momentos diversos. Neste sentido é que ALCIDES JORGE COSTA diz ser possível *classificar os fatos geradores, e esta classificação tem importância prática, em fatos geradores em que o elemento tempo é irrelevante, e fatos geradores em que o elemento tempo é relevante, tem relevância jurídica*⁹⁴.

92 Mais precisamente: o constituinte apresentou enunciados dos quais se extrai o aspecto material (verbo mais complemento) dos impostos). Cf. Paulo de Barros Carvalho, *op.cit.* (nota 50), p. 23 e ss.

93 Sobre o tema, com mais vagar, cf. LUÍS EDUARDO SCHOUERI. *Discriminação de Competências e Competência Residual. Direito Tributário. Estudos em Homenagem a BRANDÃO MACHADO, LUÍS EDUARDO SCHOUERI e FERNANDO AURÉLIO ZILVETTI (COORDS.)*. S.Paulo: Dialética. 1998. P. 82-115 (102).

94 ALCIDES JORGE COSTA, *op. cit.* (nota 2), p. 124.

Clássica é a distinção dos fatos geradores, por seu aspecto temporal, entre os instantâneos e os conjuntivos ou periódicos, sendo os últimos *aquellos cuyo ciclo de formación se completa en determinado período de tiempo y que consisten en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos, globalmente considerados*⁹⁵.

O raciocínio acima não afasta outra pergunta, igualmente pertinente: existe, de fato, uma ação humana instantânea? Não será mais correto afirmar que toda ação humana tem uma duração, ainda que mínima? Diante da resposta afirmativa, cabe o retorno à questão: se toda ação humana é (umas mais outras menos) duradoura, qual a diferença entre os fatos geradores instantâneos e os periódicos? A resposta é oferecida por SÁINZ DE BUJANDA⁹⁶, citando GIANNINI, que sustenta que o vocábulo “instantâneo” tem uma significação jurídica, diversa da usual. Nesta, algo é instantâneo quando se produz num instante, num espaço de tempo brevíssimo. Em Direito Tributário, instantâneo é aquele que se esgota, por sua própria natureza, num certo período de tempo, i.e. aquele que não tende, por sua própria natureza, a reproduzir-se. Daí que um negócio jurídico, por mais duradouras que sejam as tratativas entre as partes, será “instantâneo”, já que se esgotará na sua conclusão.

Reconhecida a distinção entre os fatos geradores instantâneos e periódicos, nota-se que a referida classificação torna-se importante para reconhecer que enquanto para os primeiros não seria necessário que a lei fixasse seu aspecto temporal (a menos que a lei pretenda deslocar adiante sua ocorrência), para os últimos o aspecto temporal torna-se relevante, já que o legislador deverá determinar a partir de que momento considera-se ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária. É assim que cabe ao legislador, por exemplo, determinar que o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ocorre em 1º de janeiro de cada ano; o do imposto de renda, em 31 de dezembro e assim sucessivamente.

Cumprе ressaltar a importância do aspecto temporal, tendo em vista que, não obstante a posição questionável do Código Tributário Nacional quanto ao nascimento da obrigação tributária, ora dando-a por nascida quando da ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º), ora atribuindo ao lançamento natureza constitutiva do crédito (art. 142), não deixa dúvida o mesmo diploma legal que *o lançamento reporta-se à data da ocorrência do*

95 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.* (nota 44), vol. 60, p. 867.

96 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *op. cit.* (nota 44), vol. 60, p. 871-872.

fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144). Daí a pergunta: sendo o conjunto de fatos da norma jurídica composto, de regra, de mais de um fato, qual a lei aplicável se, entre a consituição de cada um dos fatos integrantes do conjunto de fatos, vier a ser modificada a lei, de tal modo que determinados fatos desse conjunto de fatos ocorram sob o império de uma lei e que outros já se produzam sob outro regime legal? Assim responde ALCIDES JORGE COSTA: *Nessa hipótese, os efeitos do factum são regulados pela lei vigente ao tempo em que ele venha a consumir-se, sem embargo da circunstância de algum ou alguns de seus fatos componentes terem ocorrido em época em que vigora outra lei. No entanto, cada um dos fatos componentes do factum é regulado pela lei em vigor no tempo em que haja ocorrido*⁹⁷.

Finalmente, cabe lembrar que não se esgota aí a importância do aspecto temporal: pode ser ele importante, também, para o cálculo do montante do tributo, nos casos em que o tributo for calculado de modo diverso, conforme o intervalo temporal de que se cuida. Assim, por exemplo, o imposto de renda das pessoas jurídicas está sujeito a um adicional de dez por cento sobre a parcela do lucro que ultrapassar a R\$ 240.000,00 por ano, ou R\$ 20.000,00 por mês. Uma pessoa jurídica que inicie suas atividades em 1º de julho, por exemplo, calculará o adicional sobre a parcela do lucro que ultrapassar R\$ 120.000,00; se o início das atividades se deu em 1º de outubro, o adicional se calcula sobre a parcela superior a R\$ 60.000,00. Outro exemplo: uma taxa pelo exercício do poder de polícia poderá ser calculada a partir do prazo pelo qual o alvará de funcionamento vier a ser concedido. Daí notar-se que a duração do período compreendido pelo fato gerador não será juridicamente irrelevante⁹⁸. Surgiria, aqui, outra questão: quando o próprio legislador julga relevante a duração, na composição do fato gerador, ainda assim se sustenta a afirmação de não ser retroativa a lei que entra em vigor quando parte dos fatos que compõem o conjunto de fatos já se realizaram? A resposta a esta questão exigiria ponderação que supera o presente estudo, mas é preciso que fique claro que a duração do conjunto de fatos por vezes não é irrelevante para a matéria tributária.

97 Cf. ALCIDES JORGE COSTA, op. cit. (nota 64), p. 34.

98 Eis aqui um caso em que o aspecto temporal poderá influir no cálculo do tributo (aspecto quantitativo); daí confirmar-se que os "aspectos" do fato gerador não são estanques.

Aspecto Espacial

O exame do aspecto espacial do fato gerador traz ponderação sobre a existência de limites ao exercício da competência tributária, já que, de um lado, a lei poderá definir seu âmbito de aplicação expressamente (quando, então, apenas os fatos geradores ocorridos dentro do território assim definido é que estarão sujeitos à tributação) e, de outro, no silêncio da lei, encontrar-se-á, de todo modo, limite equivalente ao próprio âmbito de aplicação da lei tributária.

O tema da repartição de competências é caro aos autores que tratam da soberania. Assim é que BARACHO, depois de ensinar que a soberania habitualmente se apresenta de maneira dupla, dividindo-se em soberania interna e externa, cita CHARLES CADOUX, afirmando que a soberania do Estado é relativa e divisível, compreendendo a repartição de competências, ou distribuição de poderes. Assim, a soberania interna, cujo significado provém de "soveranus", confunde-se com o conceito dos tratadistas clássicos, como BODIN e LOYSEAU, que afirmam que este termo era empregado para designar uma posição de supremacia irresistível, sentido mantido entre os juristas que procuraram reduzir a soberania a um conceito elaborado pela Ciência do Direito. JELLINEK define a soberania como o poder de o Estado estruturar livremente a sua ordem jurídica, poder este necessariamente submetido ao Direito. A referida natureza jurídica da soberania é também defendida por CARRÉ DE MALBERG, para quem esta seria a qualidade suprema do poder dos Estados soberanos, subordinado ao Direito.⁹⁹

Vê-se, pois, que a repartição de competências, que abrange a competência para tributar, dentre outras, não pode ser tida como uma negação da própria idéia de soberania. Inere-se do exposto que a relação existente entre a competência tributária do Estado e a soberania é uma de conteúdo e continente: a repartição de competências, inclusive a tributária, está contida na soberania.

Neste contexto, cumpre examinar a solução adotada pelo ordenamento jurídico pátrio em relação aos limites postos à atuação do Estado no campo dos tributos. Dentro do território nacional, esta limitação resolve-se pela regra geral, prevista no artigo 102 do Código Tributário Nacional, segundo a qual *a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em*

99 Cf. JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, *Teoria Geral da Soberania*, in *Revista Brasileira de Estudos Políticos* nº 63/64. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 1986, p. 12-15.

que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem... Daí, pois, de regra o âmbito espacial das legislações tributárias daquelas pessoas jurídicas de direito público limitar-se aos respectivos territórios.

Que dizer da União? Não se encontra, no Código Tributário Nacional, limitação equivalente à acima descrita. Ao contrário, com a nova redação do § 2º do artigo 43, trazida pela Lei Complementar nº 104/2001, fica explícita a possibilidade de o imposto de renda vir a atingir receita ou rendimento oriundos do exterior.

Surge, aqui, a importância do outro aspecto da soberania, a que acima se fez referência: a soberania externa.

A soberania, que no passado foi vista como o poder absoluto dos Estados, deve na atualidade ser compatibilizada com as regras de Direito Internacional. Mister a menção à doutrina de IHERING (depois repetida por JELLINEK), citada por BARACHO, que fundamenta na “regra de auto-limitação” a submissão voluntária ao Direito pelo Estado e a sua respectiva limitação. Esta limitação não deve ser vista como uma afronta à soberania do Estado, mas como uma preservação desta, através da submissão à lei, uma vez que aquele, ao autolimitar-se, determina sua vontade por si próprio, preservando-se soberano. Submetendo-se ao Direito, conserva a soberania, que não exclui o reconhecimento deste¹⁰⁰.

A soberania externa, segundo BARACHO, é definida como a independência e a igualdade entre os Estados, o que significa, principalmente, o reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional, no qual a reciprocidade tem papel fundamental para a sua legitimidade. Assim, em lugar de uma anarquia de soberanias, prossegue o autor, baseando-se em HELLER, tem-se na situação internacional contemporânea uma sociedade de Estados independentes, unidos pelo Direito e ligados por intensa solidariedade de interesses.¹⁰¹ Esta situação internacional contemporânea, na qual os Estados se unem pelo Direito, impondo limites ao exercício de suas soberanias, traz tema precioso aos estudiosos do Direito Tributário Internacional: sobre a existência de limites à aplicação da lei nacional, i.e., a territorialidade.

Como anotou ALBERTO XAVIER¹⁰², a “territorialidade” pode ser compreendida em três sentidos. (i) pessoal e real (quando revela os temas da

100 Cf. JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, op. cit. (nota 99), p. 27.

101 Cf. JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, op. cit. (nota 99), p. 57.

102 Cf. ALBERTO XAVIER. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Tributação das Operações Internacionais. 4ª edição, atualizada. Rio de Janeiro: Forense. 1995. p. 22 e ss.

fonte e residência como critérios para a tributação); (ii) positiva e negativa (afirmando que a lei tributária interna aplica-se no território de modo generalizado, inclusive aos não residentes, vedada a aplicação de leis estrangeiras pelo juiz nacional); e (iii) material e formal (a última referindo-se à impossibilidade de a lei tributária ser imposta fora dos limites do território, sob pena de violação, por um Estado, da soberania exercida por outro).

Interessa, neste ponto, a questão da territorialidade material que, caso confirmada, implicaria a impossibilidade de a lei nacional compreender situações ocorridas além-fronteiras. No âmbito do Direito Internacional, a existência de tal limitação material à lei foi rechaçada pela Corte Permanente de Justiça Internacional, que em decisão de 1927, no caso “Lotus”, julgou ser possível a extensão da lei de um país a situações ocorridas no exterior¹⁰³. “Lotus” era uma embarcação francesa que em 1926 colidiu com um barco turco, o “Boz-Kourt”, o qual afundou, matando oito pessoas. Chegando o “Lotus” a Constantinopla, o oficial francês Desmons, convocado pelas autoridades locais a prestar depoimento, acabou sendo condenado a noventa dias de prisão por homicídio culposo, juntamente com o capitão do navio turco. O governo francês protestou contra a decisão, que acabou sendo levada à Corte Permanente. Esta decidiu que a independência dos Estados é a regra em Direito Internacional; limitações a tal independência não se presumem, somente podendo decorrer de acordos internacionais ou de princípios de direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas. No caso, o ato da Turquia não contrariava qualquer princípio de direito nem se limitava por acordos internacionais. Fixava-se, destarte, o princípio de que a liberdade dos Estados somente se limita por acordos internacionais ou por princípios comuns¹⁰⁴. Na doutrina voltada ao Direito Tributário Internacional, também se afasta a existência de um princípio da territorialidade em sentido material¹⁰⁵.

Concluindo-se pela possibilidade de a lei tributária contemplar situações ocorridas no exterior, e verificando-se que, pelo menos no caso do imposto de renda, o legislador complementar quis estendê-lo a rendimento, ou receita, oriundos do exterior, resta outra indagação, a saber: quando um fato gerador reputa-se ocorrido num território?

103 Cf. *Publications de la Cour Permanente de Justice Internationale*, serie A no. 10, p. 19 e ss., apud KLAUS VOGEL. *Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht. Deutsches Steuerrecht*. Ano 6, 1968, p. 427-434 (429-430).

104 Cf. LOUIS LE FUR. *Précis de Droit International Public*. 3ª edição. Paris: Dalloz. 1937. p. 501-503.

105 Cf. SPITALER. *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*. 2ª edição. Colônia: Otto Schmidt. 1967. P. 163-164; Klaus Vogel, op. loc. cit. (nota).

Com efeito, já se mostrou que, no mais das vezes, o fato gerador compreende um conjunto de fatos, não necessariamente localizados no mesmo território. Ainda que se tratasse de um único fato, ou mesmo que se aceitasse o entendimento de SÁINZ DE BUJANDA¹⁰⁶, que entende que o fato gerador reputa-se ocorrido onde se tenha produzido o último elemento indispensável para a composição do *conjunto de fatos*, a questão permaneceria, tendo em vista que cada fato tem, ele mesmo, diversos aspectos, que o podem ligar a diversos territórios. Assim, se um contribuinte norte-americano, residente na Noruega, auferir rendimentos decorrentes de um trabalho exercido na Alemanha e contratado por empresa francesa, cada um dos países mencionados poderá reputar o fato "ocorrido" em seu território, conforme o aspecto a que der relevância: se for a nacionalidade o relevante, o fato será norte-americano; no caso de residência, norueguês; na ênfase na fonte de produção do rendimento, ter-se-á a Alemanha e, finalmente, na fonte de pagamento, será um fato francês¹⁰⁷.

Esta circunstância traz o conceito de elemento de conexão, que se pode definir como o aspecto da situação fática escolhido pelo legislador interno como necessário e suficiente para que a lei tributária alcance a situação.

Daí, pois, a relevância do elemento de conexão na fixação do aspecto espacial do fato gerador, já que será por ele que se determinará a própria possibilidade de o fato vir a ser tributado¹⁰⁸.

Aspecto Quantitativo

Por meio da base de cálculo e da alíquota, apura-se o *quantum debeatur*. Tendo em vista que este estudo limita-se ao fato gerador da obrigação tributária, não se estendendo, pois, ao objeto desta, importa, aqui, apenas, tecer considerações acerca do primeiro elemento, enquanto fator que se relaciona com o fato gerador.

A importância da base de cálculo encontrou seu maior defensor em BECKER, para quem sequer seriam necessários outros elementos para a caracterização do gênero de tributo, já que, em sua opinião, a hipótese de incidência da regra jurídica de tributação teria como núcleo a base de

106 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, op. cit. (nota 44), vol. 60, p. 858.

107 Não se deve olvidar, ainda, que cada um destes aspectos poderia ter desdobramentos. Que dizer, por exemplo, de um contrato verbal, aperfeiçoado mediante uma ligação telefônica internacional, quando surgiriam novas questões sobre o local em que foi produzido o rendimento? Sobre estas questões, cf. Fernando Sainz de Bujanda, op. cit. 44), vol. 60, p. 856, o qual, baseando-se em Berliri, traz interessantes questões de fato (como a ligação interurbana) e de direito (como uma atividade desenvolvida numa embaixada).

108 Mais uma vez, nota-se como os aspectos do fato gerador vão se interrelacionando: a determinação da sujeição ativa fica vinculada, pelo elemento de conexão, ao aspecto espacial.

cálculo e como elementos adjetivos, todos os demais elementos que integram sua composição¹⁰⁹.

Esta afirmação de Becker pode ser menos surpreendente, quando se nota, com VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, que a base de cálculo a que se refere BECKER *não é o que ordinariamente é considerado como base de cálculo, mas coisa diversa, geralmente conhecida como aspecto material do fato gerador*¹¹⁰, revelando o emprego da expressão, assim, mera definição estipulativa, justificada por a obra ter sido escrita antes do Código Tributário Nacional.

Da lição do doutrinador gaúcho, entretanto, fica a idéia da importância da base de cálculo, que se relaciona, nesse sentido, de modo íntimo, com o aspecto material do fato gerador. Foi o que observou AIRES BARRETO, para quem, enquanto o critério material do fato gerador se forma por um verbo, seguido de seu complemento, *o critério quantitativo, a confirmar ou afirmar a consistência material, será sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma fórmula simplificada*. Assim, no exemplo do autor, enquanto "vender mercadorias" representa o aspecto material de um fato gerador, a base de cálculo extrai-se a partir da questão "de que valor?". A partir de tais constatações, afirma BARRETO que *o arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo, conquanto vasto, não é ilimitado. Cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição*¹¹¹.

A lição de BARRETO é lúcida porque, de um lado, revela que o legislador ordinário não está livre para escolher qualquer base de cálculo, devendo ser adequada ao arquétipo constitucional. Ao mesmo tempo, entretanto, Barreto foge da tentação de crer que a base de cálculo já estaria na Constituição, visto que reconhece haver várias possibilidades, cabendo ao legislador ordinário eleger uma delas para o tributo a ser instituído.

No mesmo diapasão, ROQUE ANTONIO CARRAZZA defende que a Constituição já estabeleceu, junto com as competências tributárias, *as bases de cálculo in abstracto possíveis*, dos vários tributos¹¹².

109 Cf. ALFREDO AUGUSTO BECKER, op. cit. (nota 46), p. 329.

110 Cf. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, *Determinação do Montante do Tributo*. Quantificação, fixação e avaliação. 2ª edição. São Paulo: Dialética. 1995. P. 116.

111 Cf. AIRES BARRETO, *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1987. p. 38-39.

112 Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3ª edição, revista, ampliada e atualizada pela Constituição Federal de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1991. p. 253.

No que se refere às taxas, o aspecto quantitativo do fato gerador assume relevância constitucional, tendo em vista o preceito do artigo 145, § 2º, dispor que não se tolera tenham as taxas bases de cálculo “próprias” dos impostos.

O referido preceito foi analisado por RICARDO LOBO TORRES, segundo o qual *como o imposto incide sobre situações que denotam capacidade contributiva, desvinculadas de serviços prestados, conclui-se que a base de cálculo que o expressa não pode ter relação com a das taxas, que é tributo contraprestacional*¹¹³

Em extenso parecer, GERALDO ATALIBA e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, depois de distinguir taxas e impostos, sustentavam:

Diversamente do que ocorre no caso dos impostos (que são, por essência, tributos não vinculados a qualquer atividade estatal), as taxas visam à remuneração de atos relacionados com a atividade estatal divisível dirigida ao contribuinte.

Conclui-se, destarte, que a base de cálculo das taxas – tributos vinculados que são – há de ser sempre uma ordem de grandeza ínsita à atividade pública que lhe dá ensejo.

Daí a base de cálculo das taxas ser o custo da atividade pública (serviço público, ou atividade de polícia) dividido pelos administrados que provocam, usam ou de qualquer forma recebem essa atividade, seus reflexos ou consequências, individualmente.

(...)

A fim de dar cumprimento ao princípio constitucional da capacidade contributiva, o legislador prevê eventos que signifiquem sinais de riqueza, passíveis de serem utilizados para a determinação da base de cálculo de impostos(...)

Trata-se, realmente, de signos presuntivos de riqueza, que devem ser medidos pela base de cálculo dos impostos, porque levam em consideração a capacidade econômica do contribuinte (capacidade contributiva).

*Se tais elementos são utilizados para a determinação da base de cálculo de tributo vinculado, a exação é inconstitucional, em face da já mencionada vedação, constante do § 2º do art. 145 da Constituição Federal (até porque, se a base de cálculo é medida do aspecto material da hipótese de incidência, não poderia o valor de uma coisa de esfera jurídica privada ser a dimensão de uma atuação pública)*¹¹⁴.

Finalmente, vale citar que a jurisprudência já se pacificou no entendimento de que existe uma base de cálculo “própria” de impostos: é própria destes a base de cálculo que reflete a capacidade econômica do contribuinte

113 Cf. RICARDO LOBO TORRES, op. cit. (nota 61) p. 364.

114 Cf. GERALDO ATALIBA e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES. Taxa para Emissão de Guia de Importação. *Revista de Direito Tributário*, nº 61, p.40-51 (44-46).

(o valor de uma coisa de esfera jurídica privada); “própria” das taxas é aquela que mede a atuação estatal¹¹⁵.

Ainda sobre o critério quantitativo do fato gerador, importa lembrar que o constituinte não se limitou a referir, no artigo 145, § 2º, a existência de uma base de cálculo “própria” de impostos. Disse mais, no artigo 154, que haveria bases de cálculo “próprias” para um imposto (discriminado na Constituição) e “impróprias” para outro imposto (na competência residual).

Resta indagar, assim, se existe uma base de cálculo “própria” para cada imposto. Em sentido afirmativo, encontra-se a lição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA. Diz o professor da Pontifícia Universidade Católica: *se o tributo é sobre a renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da renda (v.g., a renda líquida); se o tributo é sobre a propriedade, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da propriedade (v.g., o valor venal da propriedade); se o tributo é sobre serviços, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida dos serviços (v.g., o valor dos serviços prestados). Os exemplos poderiam ser multiplicados, até porque a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária*¹¹⁶. Em estudo mais recente, afirma o doutrinador que o legislador deve imprimir *uma conexão, uma relação de causa e efeito, entre a hipótese de incidência tributária e a base de cálculo in abstracto, que permitirá apurar quanto exatamente o contribuinte deverá*

115 Cf. JOSÉ MAURÍCIO CONTI. *Sistema Constitucional Tributário Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997. P. 28 e ss.; sobre a taxa contra incêndio do Estado do Espírito Santo, cuja base de cálculo (valor unitário do metro quadrado) foi julgada coincidente com a do IPTU, v. RE nº 120954-2 (DJU 13.12.96, p. 50.179, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 17 (fevereiro/97, p. 208); sobre a taxa de emissão de guias de importação, com base de cálculo própria de imposto, v. RE 167992-1-PR (pleno-STF), DJU DJU 10.02.95, p. 1888, in *Repertório IOB de Jurisprudência* 1/8430; idem, RE nº 73.655-ES (DJU 18.12.95, p. 44550, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 6 (março/96), p. 207); idem, RE 73.833-ES (DJU 18.12.95, p. 4522, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 6 (março/96), p. 207); sobre taxa municipal por serviços urbanos cobrada em Salvador, cuja base de cálculo foi julgada inconstitucional, por estar divorciada dos serviços prestados, v. decisão do TRF da 1ª Região, na Apelação Cível nº 89.01.23732-6-BA (DJU 2 de 28.6.96, p. 44659, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 12 (setembro/96), p. 207.

116 Cf. op. loc. cit. (nota 112); sobre a taxa de limpeza urbana e de conservação de vias, cobrada pelo Município de São Paulo, cuja base de cálculo foi julgada não vinculada à atuação estatal, valorizando fatos incapazes de mensurar-lhe o custo, v. RE nº 35.158-SP (DJU 12.8.96, p. 27464, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 13 (outubro/96), pg. 206; por outro lado, no antigo regime constitucional, a taxa de melhoramento dos portos foi fugada constitucional, porque não tinha a mesma base de incidência do imposto de importação - v. RE 157.235-3 (DJU 8.9.95, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 2 (novembro/95), pg. 207); no mesmo sentido, v. comentário de Regina Helena Costa in *Revista de Direito Tributário*, nº 37, pp. 187 a 191.

recolher (quantum debeat) aos cofres públicos, a título de tributo, após a ocorrência do fato imponible¹¹⁷.

Daí, a “relação de inerência” como pedra-de-toque para localizar-se uma ou mais bases de cálculo de cada imposto: é inerente a todo tributo qualquer base que meça a materialidade de sua hipótese de incidência.

A estreita relação entre a base de cálculo e o fato gerador do tributo também foi percebida por RUY BARBOSA NOGUEIRA: *A base de cálculo do tributo representa legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica da situação ou essência do fato gerador e sobre a qual se há de aplicar a alíquota; é, por assim dizer, um dos lados ou modo de ser do fato gerador*¹¹⁸. A lição corrobora-se nos ensinamentos de TIPKE e LANG, para quem a base de cálculo compreende as normas que quantificam totalmente o objeto de tributação: o caráter numérico dos impostos pressupõe que seja possível expressar em um número aquilo que será tributado. Isto ocorre por meio da base de cálculo¹¹⁹.

GERALDO ATALIBA assim se manifestou: *Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação, do quantum debeat. (...) O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição. (...) A base é, pois, uma grandeza apreciável, mensurável, do aspecto material da h.i.*¹²⁰

Em seu Curso de Direito Tributário, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO também mostra que o fato gerador contém, sempre, ínsita uma grandeza econômica. Assim exemplifica o autor: *só é possível calcular o IPTU considerando o valor da propriedade imobiliária, por ser sua materialidade. Se este imposto for calculado tomando-se por base o valor do aluguel do imóvel, estará sendo tributada sua renda, com manifesta inadequação da materialidade com a base de cálculo, patenteando-se a inconstitucionalidade*¹²¹.

117 Cf. ROGUE ANTONIO CARRAZZA. Instituições Financeiras. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSL). Plena Dedutibilidade da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa. Inconstitucionalidades do Art. 43, § 4º, da Lei nº 8.981/95. Questões Conexas. *Direito Tributário*. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética. 1998. p. 228-265.

118 Cf. RUY BARBOSA NOGUEIRA. *Curso de Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva. 1989. p. 13.

119 No original: *Die Steuerbemessungsgrundlage bilden diejenigen Normen, die das Steuerobjekt als Ganzes quantifizieren. Der numerische Charakter der Steuer setzt voraus, dass das, was zu besteuern ist, in einer Zahl ausgedrückt wird. Das geschieht durch die Steuerbemessungsgrundlage (Besteuerungsgrundlage, Steuermaßstab, massgeblicher Wert).* Cf. Klaus Tipke e Joachim Lang. *Steuerrecht*. Ein systematischer Grundriss. 13ª edição, Colônia: Otto Schmidt. 1991. p. 134.

120 Cf. op. cit. (nota 10), p. 108-109.

121 Cf. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO. *Curso de Direito Tributário*. S. Paulo: Dialética. 1997. p. 160.

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA também entende que *a base de cálculo no máximo confirma a espécie tributária (imposto, taxa ou contribuição de melhoria) que o aspecto material do fato gerador afirma*¹²². Sua relação com o aspecto material do fato gerador é confirmada pelo autor quando ele, citando as palavras de CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, diz que *a base de cálculo apropriada é aquela que não entra em conflito com o ser do tributo*¹²³. Noutra passagem, tratando especificamente da competência residual, Valdir confirma tal entendimento: *Mas o que se deve entender como base de cálculo própria de imposto discriminado na Constituição? Bases de cálculo próprias de impostos discriminados na Constituição são aquelas que levam a uma forte aproximação com o aspecto material do fato gerador*¹²⁴.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO a base de cálculo é *aquela grandeza instituída na consequência das endonormas tributárias e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico e, como função paralela, confirmar o critério material da hipótese endonormativa*¹²⁵. Noutra oportunidade, pode o autor confirmar tais funções, além de acrescentar outra: *Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa*¹²⁶. Presente, nas funções “mensuradora” e “comparativa”, encontra-se o inexorável vínculo que liga o “elemento material do antecedente normativo” à “base calculada”.

Dentre os autores estrangeiros, mencione-se que a idéia de medir-se ou avaliar-se o próprio fato gerador está presente em Villegas, que se refere às normas que instituem a base de cálculo, como sendo aquelas *cuya misión específica consiste en establecer los criterios con arreglo a los cuales ha de valorarse o medirse el hecho imponible*¹²⁷.

A.D. GIANNINI via na base de cálculo um critério para avaliarem-se as situações de fato que constituem o fato gerador, alertando, outrossim, que os critérios de valoração não só são necessariamente diversos para os vários objetos dos impostos (o que, desde logo, permite a conclusão de que cada critério de valoração – base de cálculo – será adequado para um único objeto), mas também alerta que pode haver vários critérios adequados para a

122 Cf. op. cit. (nota 110), p. 107.

123 Cf. op. cit. (nota 110), p. 107.

124 Cf. VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA. A competência tributária residual da União e a contribuição ao Finsocial. *Repertório IOB de Jurisprudência*, nº 21/91 (1ª quinzena de novembro de 1991) p. 397 e ss. (396).

125 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. cit. (nota 54), p. 105.

126 Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, op. cit. (nota 50), p. 206.

127 Cf. HÉCTOR B. VILLEGAS. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1972. p. 162.

mesma espécie, de modo que a indicação legislativa do critério de valoração integra a definição do objeto e, portanto, a estrutura do imposto¹²⁸.

Já no trabalho de BLUMENSTEIN, encontra-se uma distinção entre as bases de cálculo diretas e indiretas. Enquanto para as primeiras o autor via uma verdadeira valorização contábil do objeto do imposto, as últimas seriam indícios exteriores que permitiriam que a autoridade fiscal fixasse a alíquota aplicável, no exercício de seu poder discricionário¹²⁹. Vê-se, assim, que as bases indiretas não se aplicavam no cálculo do imposto, propriamente dito, mas na fixação de sua alíquota. Em edição mais recente da obra, atualizada por LOCHER, vê-se que esta fixação indireta somente se considera compatível com o princípio da legalidade se a própria lei der os critérios para a fixação da alíquota¹³⁰. De todo o modo, no que tange à base de cálculo "direta" (i.e., aquela sobre a qual se aplica a alíquota para a apuração do "quantum debeatur"), vê-se a confirmação de BLUMENSTEIN de que se trata de uma valorização matematicamente exata do objeto do imposto¹³¹.

Tratando igualmente da base de cálculo, HENSEL via esta como uma medida do aspecto material do fato gerador. Reconhecendo a possibilidade de uma multiplicidade de bases de cálculo possíveis, HENSEL oferecia, também com base na capacidade contributiva, um critério para a base de cálculo adequada: quanto mais especificada for a base de cálculo, tanto mais se atenderá ao princípio da capacidade contributiva (assim, num dos exemplos do autor, será mais adequada a base de cálculo do imposto de cerveja que diferenciar a base de cálculo conforme a espécie de cerveja)¹³².

Buscando as funções da base de cálculo, JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZALEZ reconhecem que, *en primer lugar, la base imponible es una magnitud cuantificadora del elemento objetivo o material del hecho imponible (...)* Es decir, *la base imponible es ante todo y sobre todo un elemento de medición. Sabemos qué es lo que mide: el elemento objetivo o material del presupuesto de hecho*¹³³.

Os mesmos autores vão além em sua pesquisa, inovando sobre as funções da base de cálculo ao concluírem que esta serve para medir a própria capacidade contributiva. Com efeito, argumentam os professores, *de poco serviría una adecuada contemplación de la capacidad economica gravable por parte del hecho imponible, si al definir la base se acoge de forma parcial o inadecuada el elemento objetivo o material del hecho imponible*¹³⁴, extraíndo deste raciocínio quatro funções para a base de cálculo: (i) constituir elemento de medição ou quantificação do fato gerador; (ii) quantificar a capacidade econômica manifesta no aspecto objetivo do fato gerador; (iii) fixar a quantia da prestação, juntamente com a alíquota; e (iv) fixar a própria alíquota, nos tributos progressivos¹³⁵.

Vê-se, daí, o apoio doutrinário à afirmação de que existe uma relação entre a base de cálculo e o aspecto material do fato gerador. Esta relação implica a base de cálculo avaliar ou medir o fato gerador. Ressaltam-se, ademais, confirmações expressas, por parte de GIANNINI, BARRETO e CARRAZZA, de que *no existe una relación de unicidade, sendo perfectamente possível encontrarem-se várias bases de cálculo apropiadas para medir o fato gerador*.

No que tange especificamente ao tema da existência de uma base de cálculo "própria" para cada imposto (o que, portanto, exclui a possibilidade de uma mesma base de cálculo para dois impostos), não é demais repetir a lição de GIANNINI, acima reproduzida: *I criteri di valutazione (...) sono necessariamente diverse per le varie specie degli oggetti d'imposta*¹³⁶.

Aspecto Pessoal

Concluídas as observações sobre os aspectos do fato gerador que se reúnem em torno de um critério objetivo, resta examinar seu aspecto subjetivo.

Mais uma vez, cumpre ressaltar que embora a relação tributária compreenda, em seu aspecto subjetivo, o estudo dos sujeitos ativo e passivo, o escopo do presente estudo, limitando-se a seu fato gerador, também tem, no estudo do aspecto pessoal, alcance mais modesto, já que apenas se interessará pelo aspecto pessoal enquanto um corte analítico no fato gerador¹³⁷.

128 No original: 49. *La base imponible e il tasso d'imposta - Le situazioni di fatto a cui si collegano le singole imposte devono essere valutate in modo che possa giungersi alla determinazione della base imponible (...)* I criteri di valutazione non solo sono necessariamente diverse per le varie specie degli oggetti d'imposta, ma possono essere anche diversi per la medesima specie, cosicchè l'indicazione legislativa del criterio di valutazione serve ad integrare la definizione dell'oggetto e quindi la struttura dell'imposta. Cf. A.D. Giannini, op. cit. (nota 38), p. 130.

129 Cf. ERNST BLUMENSTEIN, *Sistema di Diritto delle Imposte* (trad. Francesco Forte). Milão: Giuffrè. 1954. p. 162-163.

130 Cf. ERNST BLUMENSTEIN, *System des Steuerrechts*, 4ª edição, atualizada por Peter Locher, Zurique: Schulthess. 1992. p. 182.

131 No original: *Direkte Steuerbemessungsgrundlagen sind solche, die eine rechnerisch genaue Wertung des Steuerobjektes bezwecken*. Cf. op. cit. (nota 130), p. 181.

132 Cf. ALBERT HENSEL, op. cit. (nota 25), p. 58.

133 Cf. JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA e EUSEBIO GONZALEZ. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. 5ª edição, Madrid: Derecho Financiero - Derecho Reunidas. 1989. p. 268.

134 Cf. op. cit. supra (nota 133), p. 269.

135 Cf. op. cit. supra (nota 133), p. 269.

136 Cf. op. cit. supra (nota 38), p. 130.

137 DINO JARACH (op. cit. [nota 1], p. 155 e Fernando Sáinz de Bujanda (op. cit. [nota 44], vol. 60, p. 895-898 defendem a importância do estudo do "elemento" subjetivo juntamente com o fato gerador, tendo em vista ser este o liame que ligará sujeitos ativo e passivo. Neste estudo, entretanto, o referido "elemento" apenas assumirá a importância enquanto critério do próprio fato gerador.

No estudo do aspecto pessoal, devem ser tomados os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

No que se refere ao sujeito ativo, titular de capacidade tributária ativa, embora de regra confunda-se com o titular de competência tributária, nada obsta sejam diversas as pessoas. Assim é que se explica o fenômeno da parafiscalidade, quando o titular da competência tributária confere a outrem, por lei sua, a condição de sujeito ativo.

A posição de sujeito ativo da relação tributária decorre da lei; a competência, por sua vez, da Constituição Federal. Por que razão, então, cogitar do sujeito ativo enquanto aspecto do fato gerador? A resposta imediata está em que, identificando-se um aspecto material do fato gerador, importará confrontá-lo com a discriminação de competências da Constituição Federal, que confirmará, a partir daquele, se a lei emana da pessoa jurídica de direito público competente para tanto. Se essa afirmação é correta para os impostos, tendo em vista o rol dos artigos 153 a 156 do texto constitucional, não é menos verdadeira para as demais espécies tributárias. Especialmente no caso de taxas e contribuições de melhoria, de competência de todas as pessoas jurídicas de direito público (artigo 145 da Constituição Federal), apenas a partir do estudo das competências materiais é que se poderá constatar quem poderá cobrá-las. Trata-se daquilo que, na doutrina alemã, se denomina “competência anexa”: tal competência (para instituir as taxas e contribuições de melhoria) está anexa à competência material; quem tem competência para a prática de determinado ato administrativo tem competência, também, para decidir sua intensidade e, portanto, os gastos necessários. A consequência é que a competência para taxar tem seu limite na própria competência do ato administrativo¹³⁸. Assim, a partir do fato gerador (por exemplo: um serviço público prestado) é que se poderá identificar a competência material e, como anexa, sua competência tributária.

Tomando agora, ainda no aspecto pessoal, o tema da sujeição passiva, surge, com relevância, a figura do contribuinte, enquanto sujeito que, nas palavras de JARACH, está obrigado ao pagamento do tributo por um *título próprio*¹³⁹. A definição, se correta por identificar no contribuinte um vínculo com o fato gerador, exagera ao exigir um vínculo obrigacional, por vezes inexistente entre contribuinte e Estado.

138 Cf. RUDOLF WENDT. *Die Gebühr als Lenkungsmittel*. Hamburgo: Joachim Heitmann. 1975, p. 32-36.

139 Cf. DINO JARACH, op. cit. (nota 1) p. 156.

Deveras, o vínculo obrigacional surge, no âmbito da relação tributária, entre sujeitos ativo e passivo; este, embora possa ser o contribuinte, poderá, também, ser terceira pessoa (art. 121, parágrafo único). Ocorre, então, a necessidade de diferenciar o contribuinte do responsável.

Para ALCIDES JORGE COSTA, a diferenciação exige que se reconheça que a obrigação tributária, seguindo a obrigação romana da época clássica, não era uma relação jurídica simples, e sim composta, resultando da combinação de duas relações diversas e independentes, isto é, da relação de simples débito (*debitum, Schuld*) e da responsabilidade ou garantia (*obligatio, Haftung*)¹⁴⁰. Esta teoria pode ser entendida, do ponto de vista didático, quando se consideram, de um lado, as dívidas de jogo, que, embora existentes enquanto dívida – e daí o eventual pagamento não ser enriquecimento ilícito do credor – não podem ser executadas (existe o *debitum*, mas inexistente a *obligatio*); por outro lado, situações haverá em que alguém estará sujeito a responder patrimonialmente por algo que não contraiu – tal o caso da fiança (existe a *obligatio*, mas o *debitum* foi contraído por terceiro)¹⁴¹.

Vale ressaltar, neste ponto, que a teoria dualista da obrigação jurídica não tem trânsito pacífico na doutrina, já que muitos civilistas entendem que obrigação e responsabilidade estão jungidas, sendo a responsabilidade um pressuposto da obrigação. É assim que LUDWIG ENNECCERUS sustenta que “não há uma responsabilidade sem dívida no caso das chamadas responsabilidades por dívidas de terceiros. Pois aqui existe hoje ainda uma dívida própria concorrente do responsável”¹⁴². Para esta corrente doutrinária, não haveria que falar em obrigação sem responsabilidade, mas apenas em direitos desprovidos de ação.

Não obstante, é a referida distinção entre obrigação e responsabilidade o que de modo mais coerente explica a razão de a sujeição passiva tributária (que representa a possibilidade de o sujeito vir a ser impellido, pelo Estado, a satisfazer a obrigação – *obligatio, Haftung*) não se revestir, necessariamente, na pessoa do contribuinte. Este, na definição já referida do art. 121, par. único, I, do Código Tributário Nacional, encontra-se numa *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato*

140 Cf. ALCIDES JORGE COSTA, op. cit. (nota 64), p. 52-53.

141 Um estudo alentado sobre a teoria dualista foi feito por FÁBIO KONDER COMPARATO na obra *Essai d'analyse dualiste de l'obligation en droit privé*. Paris: Dalloz, 1964.

142 No original: *Keine Haftung ohne Schuld liegt vor bei der sog. Haftung für fremde Schuld. Denn hier besteht heute auch eine konkurrierende eigene Schuld des Haftenden*. Cf. LUDWIG ENNECCERUS. *Recht der Schuldverhältnisse*. Ein Lehrbuch. Tübinga. 1954. p. 12.

gerador, enquanto o responsável não se reveste da condição de contribuinte. É o que defende RICARDO LOBO TORRES: *o contribuinte tem o débito (debitum, Schuld), que é o dever de prestação e a responsabilidade (Haftung), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (obligatio), enquanto o responsável tem a responsabilidade (Haftung) sem ter o débito (Schuld), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte.*¹⁴³

Ora, a situação pessoal e direta a que se refere o Código Tributário Nacional pode ser compreendida como a existência do *debitum, Schuld*, já que, em relação ao contribuinte, *se verifica a causa jurídica do tributo*, conforme JARACH¹⁴⁴.

Tal entendimento mostra que não é irrelevante a figura do contribuinte, mesmo quando a lei o dispense, na constituição da relação obrigacional tributária. Esta versará sobre a responsabilidade, *lato sensu*, a sujeição passiva, ou a *obligatio, Haftung*. A circunstância de não coincidirem na mesma pessoa a responsabilidade (*obligatio, Haftung*) e a dívida (*debitum, Schuld*) não implica inexistir, com relação ao devedor, qualquer consequência de ordem jurídica, ou mesmo de ordem jurídico-tributária.

Com efeito, tomando mais uma vez o exemplo do direito privado, notou-se existirem casos em que há *debitum, Schuld*, mas não *obligatio, Haftung*. O exemplo foi o da dívida de jogo. Ora, esta não perde relevância jurídica pela inexistência do último elemento. Assim é que, se o devedor, voluntariamente, paga a dívida, não terá ele direito à repetição de indébito, já que de indébito não se trata. Tornando ao Direito Tributário, também se deve reconhecer que, identificado contribuinte, não sujeito passivo da obrigação, o fato de ele, ainda que voluntariamente ou por erro, saldar o débito tributário não gera a seu favor o direito de repetir.

Este raciocínio merece, entretanto, maior atenção, quando se tem em conta que o artigo 165 do Código Tributário Nacional, versando sobre a repetição do indébito, assegura-a ao sujeito passivo, não, destarte, ao contribuinte que não se reveste da última condição.

Explica-se o paradoxo, quando se tem em conta que, no caso do contribuinte que paga, voluntariamente, débito seu, inexistente, propriamente, indébito a ser repetido; de repetição de indébito somente se cogitará quando descobrir, sequer, a distinção entre *debitum* e *obligatio*, dada a inexistência da relação obrigacional. Ora, em tal caso, o Código Tributário

Nacional assegura, no referido artigo 165, a quem pagou quantia indevida, ou maior que a devida, o direito de repetir o indébito. Embora o referido dispositivo apenas se refira ao *sujeito passivo*, que é, afinal, quem, normalmente, terá o direito à repetição, o referido dispositivo legal não deve ser lido apartado do que o segue, segundo o qual *a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la*. Embora o artigo 166 verse sobre a complexa questão da repercussão dos tributos, subtrai-se dele que aquele que assumiu o encargo financeiro está legitimado à repetição. Ora, se o contribuinte, não sujeito passivo, recolhe tributo indevido, será o contribuinte, e não o sujeito passivo eleito pela lei, aquele que assumiu o referido encargo, legitimando-se, daí, seu pleito à restituição.

Constatada, daí, a importância da figura do contribuinte, mesmo nos casos em que este não é sujeito passivo da obrigação tributária, justifica-se, ao mesmo tempo, que não se deixe de lado a análise do fato gerador sob o ponto de vista pessoal, já que a partir deste é que se identificará aquele.

Enquanto o sujeito passivo – não contribuinte – necessariamente deverá vir expresso pela lei, muitas vezes o contribuinte poderá ser encontrado de modo implícito, de regra na busca do sujeito que dá origem ao fato gerador. Se o aspecto material se resume a um verbo e seu complemento, contribuinte será buscado no sujeito da mesma oração. Assim, pois, identificado o aspecto material do fato gerador, poder-se-á buscar o contribuinte.

Este raciocínio, embora prático, merece reparos, quando confrontado com a definição de contribuinte proposta pelo referido artigo 121, par. único, I, do Código Tributário Nacional, já que situações haverá em que se encontrará mais de uma pessoa em relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador; apenas uma delas, entretanto, será o contribuinte. Assim, por exemplo, no imposto sobre a transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos*, o Código Tributário Nacional dispõe, em seu artigo 42, que *contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei*. São coerentes ambos os dispositivos do Código, já que tanto transmitente como adquirente têm relação pessoal e direta com aquela relação. Se, por outro lado, o aspecto material do imposto, escolhido pelo legislador ordinário, ficar limitado a *transmitir propriedade imobiliária por ato oneroso inter vivos*, então o sujeito da oração será apenas o alienante, ainda que a lei venha a eleger como sujeito passivo o adquirente, que também tem aquela relação pessoal e direta.

143 Cf. RICARDO LOBO TORRES, op. cit. (nota 61), p.228.

144 Cf. DINO JARACH, op. cit. (nota 1), p. 157.

Nota-se, no exemplo dado, que a definição proposta por JARACH para o contribuinte, acima citada, que o aponta como aquele em relação ao qual se verifica a causa jurídica do tributo, torna-se relevante para mostrar que o contribuinte não será, necessariamente, aquele que se revestir da condição de sujeito da oração.

Com efeito, é o mesmo JARACH que, seguindo as lições da Escola de Pavia, reconhece na obrigação tributária a importância de sua causa que, nos impostos, se encontra na manifestação de capacidade contributiva¹⁴⁵. Ora, o fenômeno da transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos* revela, de um lado, evidente capacidade contributiva da parte do alienante; não se pode negar, entretanto, que a circunstância de alguém adquirir um imóvel, por ato oneroso, revela sua capacidade contributiva. Daí que, no exemplo citado, ambas as partes revelam capacidade contributiva, agindo com acerto o legislador complementar, ao dizer que ambos podem ser contribuintes do imposto.

4. Tipicidade e determinação conceitual

O estudo do fato gerador vem, tradicionalmente, vinculado ao princípio da tipicidade, ou determinação conceitual¹⁴⁶, que exigiria fossem seus elementos *de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não pudesse introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação correta*. Haveria, então, que se utilizar de *conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários*¹⁴⁷.

A par da segurança jurídica, a busca da determinação conceitual traz, ainda, fundamentos no princípio da separação de poderes (afinal, cabe ao Legislativo, não ao Executivo ou ao Judiciário, decidir quais os fenômenos a serem tributados) e na própria igualdade (pela determinação conceitual, espera-se que todos os que se encontrem na mesma situação sejam tributados)¹⁴⁸.

145 Cf. DINO JARACH, op. cit. (nota 1), p. 99 e ss.

146 Acerca da impropriedade da expressão "tipicidade" para o princípio de que ora se trata, v. Misabel de Abreu Machado Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 48 e ss.

147 Cf. ALBERTO XAVIER, *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19.

148 Cf. JOHANNES A. BRINKMANN, *Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*. Colônia: Peter Deubner, 1982. p. 8.

Por outro lado, não se pode deixar de considerar que nem o legislador mais previdente poderia efetuar uma definição tão precisa dos fatos a serem tributados, tendo em vista a complexidade do fenômeno econômico; fosse, em teoria, tal tarefa possível, então a lei, no lugar de sediar normas gerais, passaria a ser um plexo de normas individuais, descaracterizando-se, pois, ao perder uma de suas funções: a de ser de conhecimento e observância gerais¹⁴⁹.

Daí, pois, revelar-se desafio à teoria do fato gerador, a necessidade de adaptar-se às constantes mudanças sociais, permitindo que a tributação acompanhe a evolução do processo econômico, sem, ao mesmo tempo, abrir mão da segurança jurídica representada pelos princípios da legalidade e repartição de poderes e da igualdade.

A mesma questão já foi enfrentada, no passado, em matéria penal, em que se constata a evolução, de um período em que se privilegiava a verdade formal, até o ponto em que se dava liberdade ao julgador. Com efeito, no processo penal, exigia-se, até o início do século XIX, que a prova se fizesse pelos meios previstos em lei; o princípio da liberdade das provas, que hoje não mais se contesta, era inaceitável diante de uma exigência de o juiz, mero aplicador da lei, se houvesse nos estritos termos desta, não lhe sendo dado apreciar provas diversas daquelas previstas pela última. A liberdade conferida ao juiz, em matéria de apreciação dos fatos, passou a estender-se, com o tempo, até mesmo ao conseqüente, quando se reconheceu que o legislador não poderia contemplar a complexidade social, sendo necessário que o juiz levantasse a venda de Themis e enxergasse a situação concreta, a fim de ponderar a sanção, a partir do caso concreto¹⁵⁰. Com efeito, como relata GARRAUD, referindo-se ao sistema francês, segundo o sistema codificado em 1791, exigia o princípio da legalidade, em matéria penal, que: (i) a pena fosse prevista em lei prévia (*nullum delictum, nulla poena sine lege*); (ii) a pena fosse fixada pela lei, seja do ponto de vista de sua natureza, seja do ponto de vista de sua duração; e (iii) o direito de graça fosse abolido e, conseqüentemente, ficasse o Executivo proibido de promover a remissão parcial ou total da pena. Hoje, segundo o autor, das três conseqüências do princípio da legalidade, acima relatadas, apenas a primeira subsiste, já que a pena é o resultado da atuação de três autoridades: a lei, o juiz e o Executivo: (a) o legislador cria os delitos, de modo

149 Cf. ALBERT HENSEL, op. cit. (nota 68), p. 41.

150 Cf. ALBERT HENSEL, op. cit. (nota 68), p. 43.

abstrato, estabelecendo, com relação a cada um deles, a pena que julga apropriada; (b) mas o juiz já não é mais um aplicador automático das ameaças legislativas, já que se lhe reconheceu um poder moderador, na aplicação das penas legais, de modo que embora ele não possa ir além da pena prevista, é facultado que a pena fique aquém, seja quando a lei fixa o mínimo e o máximo da pena, seja quando o juiz reconhece a ocorrência de circunstâncias atenuantes, seja quando ele determina o *sursis*; e (c) a administração pode conceder o direito da graça. Daí o autor, que escrevia no final do século XIX, concluir que, para que um delinqüente se submetesse integralmente à pena, deveria ele somar uma série de azares, já que o que se verificou, na história da penalidade num período de cem anos, foi a abdicação constante e progressiva do legislador, que deixou ao juiz adequar a pena à situação individual do delinqüente e ao Executivo, a possibilidade de ab-rogar uma pena fixada ou dar-lhe a remissão¹⁵¹.

Em matéria tributária, idêntico impasse enfrenta-se quando se *questiona a existência e os limites do princípio* da determinação conceitual, acima referido. Dada a necessidade de o legislador fixar o fato gerador, não podendo, pois, autorizar o aplicador da lei a decidir, por exemplo, sobre o montante do tributo que deve ser recolhido, surge a indagação se pode o fato gerador de um tributo, ao menos, incluir, em sua determinação abstrata, o emprego de conceitos indeterminados¹⁵² e cláusulas gerais.

A existência de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, que já fora defendida por AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO¹⁵³, hoje conta com o apoio de RICARDO LOBO TORRES¹⁵⁴ e JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA¹⁵⁵.

Com efeito, a discussão não mais parece caber no sentido da possibilidade de os conceitos possuírem algum grau de indeterminação, já que difícil será o caso em que se encontrarão conceitos completamente deter-

151 Cf. R. Garraud. *Droit Pénal Français*. Tomo I. 2ª edição. Paris: Librairie de la Société du Recueil Général des Lois et des Arrêts. 1898. P. 606-608.

152 A expressão "conceitos indeterminados" é duramente criticada por EROS ROBERTO GRAU, para quem o conceito jurídico não pode ser indeterminado; a indeterminação não é, assim, do conceito (súmula de idéias) mas dos termos que se empregam. Não obstante, adota-se, neste estudo, aquela expressão, tendo em vista seu uso corrente. Sobre a questão, cf. EROS ROBERTO GRAU. *Conceitos Indeterminados. Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. São Paulo: Max Limonad. 1988. p. 119-124 (122).

153 Cf. AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, op.cit. (nota 3).

154 Cf. RICARDO LOBO TORRES, op. cit. (nota 61), p. 96. São suas palavras: *os positivismos tentaram, através da teoria da lei material, dar conteúdo específico às normas baixadas pelo legislador, mas não o conseguiram, pois o Direito Tributário, utilizando as cláusulas gerais e os princípios indeterminados, não pode ter na lei formal o fechamento total dos seus conceitos*.

155 Cf. JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2ª ed., ampliada. Rio de Janeiro: Renovar. 1999. p. 119.

minados, restando aquela zona de penumbra, a que se referiu Carrió, e com a qual convive o direito¹⁵⁶. Este mínimo de indeterminação é reconhecido até mesmo por autores que sustentam a "tipicidade cerrada", como YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA¹⁵⁷ e ALBERTO XAVIER¹⁵⁸.

Diante de tais circunstâncias, deve-se indagar se, de fato, a segurança jurídica vê-se afetada diante do emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais. A resposta é negativa, desde que se tenha em mente que conceitos indeterminados, na lei, podem ser determinados no momento de sua aplicação. Assim, por exemplo, o valor venal de um imóvel, que constitui base de cálculo de tributos sobre a propriedade, é algo que pode ser determinado, ainda que se faça necessária perícia. É, aliás, condenável a prática de algumas municipalidades, ao fixar a base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de valerem-se de "plantas genéricas", fixadas em lei. Substitui-se, com isso, o valor venal – base de cálculo apontada pelo Código Tributário Nacional, no artigo 33 – pelo valor legal. A consequência é que flutuações normais de mercado implicarão a base de cálculo já não mais refletir o valor de mercado, conforme exigência da referida lei complementar. Como exemplo de cláusula geral que há muito foi incorporada ao Direito Tributário, cite-se o conceito de despesa operacional, no âmbito do Imposto de Renda, ali se incluindo todas aquelas *necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*. O fato de a legislação apontar uma série de despesas indedutíveis não afasta a cláusula geral, de que se socorrem Fisco e contribuinte diante da multiplicidade de situações que não podem ser cobertas pelo legislador tributário.

Em recente decisão envolvendo a cobrança da contribuição para o Seguro Acidente do Trabalho – SAT, o Supremo Tribunal Federal viu-se diante do emprego de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio ou grave", tendo a Corte repellido a arguição de contrariedade ao princípio da legalidade tributária, "uma vez que a Lei fixou padrões e

156 Cf. GENARO R. CARRIÓ. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 4ª ed. corr. e aumentada. Buenos Aires: Abeledo-Perrot. 1990. p. 33-34.

157 Cf. YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva. 1980. p. 25. São suas palavras: *mesmo em áreas de tipificação cerrada, existem conceitos indeterminados insuscetíveis de uma definição exata, em razão de que apenas podem ser entendidos a partir de um tipo social que não pode ser delimitado exatamente*.

158 Cf. ALBERTO XAVIER. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1978. p. 97. Para o autor, *a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; e que, deparando com aquilo que já se tem designado por uma "indeterminação imanente" de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau*.

parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação correta da norma”.¹⁵⁹

O exemplo mostra que o emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, mais que possível, é uma exigência em matéria tributária, tendo em vista que a tributação se baseia em fenômenos econômicos, em constante evolução, cuja descrição se tornaria impossível, ou inútil, sem aqueles. A impossibilidade firma-se diante das inúmeras variáveis que denotam a complexidade do fenômeno econômico; a inutilidade se revela diante do fato de o sistema tributário ainda se basear em cânones como o da anterioridade, o que implica ficar o legislador impotente diante do dinamismo do processo econômico. Não se ingressa, aqui, na complexidade do próprio processo legislativo, que torna ainda mais difícil a adaptação da lei ao fenômeno econômico. A questão, pois, não está na possibilidade de empregarem-se tais cláusulas gerais e conceitos indeterminados, mas em seus limites, quando, mais uma vez, retoma a questão da segurança jurídica.

Há, pois, que se buscar uma conciliação entre os ditames da segurança jurídica, de um lado, e a necessidade de permitir que a lei tributária acompanhe o movimento dinâmico da economia. É o momento em que se passa a falar em “exatidão suficiente” (*hinreichende Genauigkeit*)¹⁶⁰, denotando-se, mais uma vez, um conceito indeterminado – desta vez doutrinário – que busca expressar a necessidade de ponderação, em cada caso, dos valores envolvidos.

A referida ponderação de valores é o que se costuma denominar princípio da razoabilidade e proporcionalidade. Embora se trate de expressões que, em sua origem e aplicação, podem ter diferenças¹⁶¹, aproximam-se ambas sobremaneira, a ponto de hoje poderem ser tidas por confluentes, “rumo ao (super)princípio da *ponderação de valores e bens jurídicos*, fundante do próprio Estado de Direito Democrático contemporâneo (pluralista, cooperativo, publicamente razoável e tenente ao justo)”¹⁶².

159 Cf. RE 343.446-SC, relator: Min. Carlos Velloso. 20.03.2003 (Informativo STF nº 301, 17 a 21 de março de 2003).

160 Cf. JOHANNES A. BRINKMANN, op. cit. (nota 148), p. 9.

161 HELENILSON CUNHA PONTES apresenta as seguintes diferenças entre proporcionalidade e razoabilidade: (i) que a exigência da motivação racional da decisão que aplica a última é maior que a que aplica o princípio da razoabilidade; (ii) no conteúdo, enquanto a proporcionalidade inclui juízo acerca da relação meio-fim, a razoabilidade prescinde daquela relação; (iii) na natureza, a proporcionalidade surge como princípio jurídico de direito, constituindo uma aspiração constitucional, enquanto a razoabilidade se limita a ser um princípio geral de interpretação; e (iv) em sua função, a razoabilidade desempenha função de bloqueio, enquanto a proporcionalidade, além da função de bloqueio (vedação ao arbítrio), desempenha função de resguardo, ao assegurar a concretização dos interesses constitucionais. Cf. Helenilson Cunha Pontes. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2000. p.86 e ss.

162 Cf. RICARDO AZIZ CRETTON. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2001. p. 75.

O princípio da proporcionalidade dá-se, na solução de um caso concreto, pela verificação de três elementos essenciais: a *adequação* dos meios utilizados pelo legislador na consecução dos fins pretendidos; a *necessidade* da utilização daqueles meios; e a efetiva *razoabilidade* da medida (proporcionalidade em sentido estrito), aferida a partir da ponderação entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos¹⁶³.

Aplicando-se o referido princípio, o tema da determinação conceitual resolve-se na medida em que se passa a exigir que a inserção de cláusulas gerais e conceitos indeterminados passe pelos critérios acima propostos. A *adequação* constatar-se-á quando se verificar que a complexidade do fenômeno a ser tributado não se permite descrever em termos mais precisos; a *necessidade*, conforme se trate de fenômeno mais ou menos dinâmico (assim, a definição de conceito de propriedade é mais estável, na legislação do IPTU, que a apuração do valor venal do imóvel, este sim, dinâmico e daí sujeito a conceitos indeterminados) e a *razoabilidade* tomar-se-á tendo em conta o objetivo da medida, que é o de garantir que contribuintes em situação equivalente (no caso de impostos: com igual capacidade contributiva) fiquem sujeitos a igual tributação.

Conclui-se, assim, que não são incompatíveis a teoria do fato gerador e o emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados; a ocorrência destes deve, entretanto, dar-se de modo moderado, ponderando-se sua necessidade, em vista dos valores assegurados pelo texto constitucional.

163 Cf. PAULO ARMINIO TAVARES BUECHELE. *O Princípio da Proporcionalidade e a Interpretação da Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar. 1999. p. 125.