

Estudo da aplicação simétrica dos institutos da Hipótese de Incidência e do Fato Gerador no ordenamento jurídico brasileiro

Study of symmetrical application of institutes Incidence Hypothesis and Fact Generator in Brazilian law

Igor Dias da Silva ¹Valber Elias Silva ²

Resumo:

O presente estudo, de natureza qualitativa e abordagem descritiva, se dirige à aplicação da hipótese de incidência tributária e do fato gerador *in concreto* no ordenamento jurídico brasileiro. A tensão existente entre esses dois institutos jurídicos torna-se objeto de divergências doutrinárias acerca de sua aplicação simétrica no caso concreto. Foram utilizados, a título de coleta de dados, livros de autores renomados na seara tributária, além de jurisprudências que retratam a fenomenologia da diferenciação da hipótese de incidência com o fato gerador da obrigação tributária. Assim, a implementação simétrica dos dois institutos (fato gerador e hipótese de incidência) na órbita prática-jurídica, em termos de justiça tributária, pode acarretar em desigualdades pelo fato de considerar elementos que se estendem para além da presunção legal e, portanto, tendem a abalar a segurança jurídica. No entanto, a adoção de atos emanados pelo sujeito ativo da obrigação (Fisco), por meio do Princípio da Praticabilidade Tributária, vem a promover uma adequação desproporcional do fato gerador *in concreto*, implicando transfiguração da incidência do tributo prevista no dispositivo legal.

Palavras-chave: Hipótese de Incidência Tributária. Fato Gerador do tributo. Obrigação Tributária. Praticabilidade Tributária. Desigualdades.

Abstract:

This study, qualitative and descriptive approach, addresses the application of the tax incidence of the event and the taxable event *in concrete* in the Brazilian legal system. The tension between these two legal institutions becomes the object of doctrinal disagreements about its symmetrical application in this case. They were used, in the form of data collection, renowned author of books on tax harvest, and jurisprudence that depict the phenomenology of differentiation incidence hypothesis with the taxable event of the tax liability. Thus, the symmetrical implementation of the two institutes (taxable event and the event of incidence) in practice and legal orbit in terms of tax justice, may result in inequalities because consider elements that extend beyond the legal presumption and therefore tend to undermine legal certainty. However, the adoption of acts originating from the active subject of the obligation (IRS), through the Principle of Tax Practicality comes to promoting a disproportionate adequacy of the triggering event *in concrete*, implying transfiguration of the incidence of the tax provided for in the legal provision.

Keywords: Tax Effect Hypothesis. Fact tribute generator. Tax obligation. Tax practicability. Inequalities



¹ Aluno de graduação em Direito pela Universidade Federal de Lavras – UFLA.

² Aluno de graduação em Direito pela Universidade Federal de Lavras – UFLA.

1. Introdução

O Direito Alemão possui grande relevância nos ordenamentos jurídicos contemporâneos. Naquilo que tange à aplicação do instituto da hipótese de incidência e do fato gerador da obrigação tributária, a Suprema Corte Alemã defende uma separação na aplicação dos institutos mencionados, na medida em que se torna desproporcional um tratamento simétrico dos institutos no caso concreto.

Por sua vez, o ordenamento jurídico brasileiro não dá primazia a essa diferenciação, por tratar a hipótese abstrata prevista na lei como uma situação em concreto a ser alcançada pelo fato gerador. O presente estudo tem por objetivo identificar as ambiguidades existentes no ordenamento jurídico brasileiro e como a aplicação simétrica dos institutos da hipótese de incidência tributária e do fato gerador da obrigação tributária podem alcançar resultados, podendo até mesmo, no caso concreto, desestabilizar a segurança jurídica.

Na aplicação fática desses institutos, a Administração Tributária tem a legitimidade de instaurar obrigações tributárias por meio do fato gerador *in concreto* sem observar os critérios subjetivos da igualdade? A desobediência da norma *in abstracto* pode gerar desigualdades na medida em que o Fisco se utiliza da praticabilidade tributária para tributar atos ilícitos? Mesmo sustentados os atos pelo Princípio da Legalidade, pode a Administração Tributária estabelecer critérios complexivos, tendo em vista a especificidade da hipótese de incidência?

A construção doutrinária torna-se uma das formas mais abrangentes para a definição e construção semântica dos institutos objetos deste estudo, na qual permite-se a formação de novos posicionamentos em decorrência das consequências advindas do plano material de incidência.

O estudo estrutura-se em oito seções:

Esta primeira seção é destinada à introdução, em que são discutidos alguns aspectos fundamentais sobre a aplicação simétrica dos dois institutos, isto é, da Hipótese de Incidência e do Fato Gerador.

A segunda seção retrata a definição jurídica do gênero tributo, em que os elementos estruturantes na definição presente no Código Tributário Nacional (CTN) são explorados.

A terceira seção aborda a existência da relação obrigacional tributária no ordenamento jurídico brasileiro, em alusão à definição existente no Direito Privado.

A quarta seção, por sua vez, contempla a conceituação legal da hipótese de incidência tributária.

Como forma de interpretação analítica, a quinta seção destina-se à compreensão jurídica do Fato Gerador, em que a aplicação no mundo concreto é permeada de complexidades.

A sexta seção apresenta as consequências da diferenciação entre Hipótese de Incidência e Fato Gerador.

A sétima seção é reservada às considerações finais.

A oitava seção – e última – é destinada às referências bibliográficas.

2. Definição jurídica do gênero tributo

O processo de formação histórica das nações, numa perspectiva de crescimento populacional, perpassou por várias etapas, fomentando um desenvolvimento econômico e social mais adequado à consolidação do Estado Moderno. A prestação de serviços por parte dos entes públicos fundamenta-se numa necessidade financeira cada vez mais ampla, tendo em vista a tutela dos direitos humanos, efetivados por políticas públicas emanadas do Poder Executivo.

Nesse cenário, a mudança nos mecanismos de trocas entre indivíduos ganhou uma formatação cambial, em que o fator monetário surge para uniformizar e quantificar tanto as despesas particulares dos indivíduos quanto a parcela do patrimônio transferido dos contribuintes para o Estado, na busca por promover a subsistência da oferta de serviços públicos aos contribuintes.

A divergência jurídica e doutrinária acerca do conceito de tributo se mostra presente como forma de crítica ao legislador, em que o tributo é definido, segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional, em que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O processo interpretativo do dispositivo supracitado, numa vertente positiva, tende o legislador a enquadrar em um encadeamento de características aquilo que efetivamente corresponde ao termo tributo, todavia, uma análise mais detalhada permite uma compreensão semântica mais racional, na qual a fragmentação de seu conceito possibilita uma valoração do gênero tributo, sendo os elementos: prestação pecuniária, compulsoriedade, instituição em lei, cobrada mediante moeda ou em cujo valor nela possa se exprimir, sanção por ilicitude e vinculação do lançamento, essenciais para o seu entendimento.

- a) **Prestação pecuniária:** A prestação, como instituto jurídico pertencente ao Direito das Obrigações, pressupõe o ato de prestar algo. A pecúnia se dá pelo valor monetário que representa determinado objeto, seja este material ou imaterial, mas que indexa o valor financeiro em sua estrutura.
- b) **Compulsoriedade:** O instituto da compulsoriedade, pela relevância do termo, mostra-se como um critério central de distinção do tributo para com outras exações, como o preço público, o qual, segundo Ribeiro (2013, p. 4), independe da manifestação de vontade do contribuinte, sendo este ato irrelevante para o nascimento da obrigação tributária e obrigatório por parte da cobrança por parte do Erário.
- c) **Instituição em lei:** A presunção legal é um requisito de validade dos dispositivos no ordenamento jurídico. O princípio da legalidade, que tange a diferenciação entre costumes e normas - sendo estas últimas regidas pelo Direito e vinculadoras de determinado ato a ser obedecido pelos sujeitos destinatários de tal condicionamento -, está previsto no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece que “II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.
- d) **Em moeda ou em cujo valor nela possa se exprimir:** A contrapartida do alcance da obrigação tributária corresponde à prestação em pecúnia a ser paga, de forma a extinguir o crédito tributário; segundo o doutrinador Hugo de Brito Machado (2015, p. 58), a instituição da prestação não pode se dar de modo *in natura* (em natureza) ou *in labore* (de forma laborativa), sendo a dívida do tributo satisfeita em moeda. Salvo circunstâncias especiais, o artigo 156, inciso XI do Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar 104/2001, introduz a dação em pagamento de bens imóveis, que, mediante processo legislativo ordinário, poderá ser extinto o crédito tributário.
- e) **Sanção por ilicitude:** Em uma análise superficial, a instituição de penalidades pecuniárias compulsórias pode ser feita pelo Poder Público, mediante descumprimento de atos normativos, todavia, o tributo não deve ser confundido com multa, na medida em que não é possível por meio da tributação atingir tal fim. A tributação decorre de atos lícitos e, portanto, enquadra a sua aplicabilidade no Princípio da Legalidade.
- f) **Vinculação do lançamento:** O lançamento realizado pela autoridade competente, segundo Vieira (2014, p. 34), não pode ocorrer por conveniência ou oportunidade, sendo esses atos de natureza discricionária lançados por meio de atos subjetivos. O lançamento vinculado, por sua vez, possui caráter objetivo, cujo alcance se dá pela

subsunção do caso concreto à hipótese legal de incidência.

A descrição legalista presente no CTN não permite, *a priori*, uma interpretação adequada da complexidade de conceituação do gênero tributo. Dessa forma, torna-se necessário evidenciar como os elementos supracitados podem contribuir para uma subsunção adequada à configuração do lançamento tributário por parte da Administração Pública, na qual a conceituação doutrinária pode auxiliar de forma significativa no contraste entre o plano material e o abstrato presentes no ordenamento jurídico.

Outro apontamento relevante, na composição da estruturação da definição de tributo, “refere-se à condição de receita pública que é inerente ao mesmo, na qual a receita pode ser destinada ao próprio ente tributante ou a terceiros [...]” (PAULSEN, 2015, p. 41).

Dentro da composição do ordenamento jurídico brasileiro, a definição de tributo também está presente na Lei Ordinária nº 4.320/64, a qual define as normas gerais de Direito Financeiro, para elaboração e controle dos orçamentos e dos balanços da União e de demais entes federados. O artigo 9º da respectiva lei define tributo como:

[...]

Art. 9.º Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

[...]

O Direito Financeiro reconhece a receita pública derivada obtida pela arrecadação tributária, como base econômica destinada à oferta dos serviços públicos, regulamentando os processos pelos quais as leis orçamentárias operacionalizam os atos providos da Administração Pública. Contudo, essa mesma previsão legal, não contempla, a princípio, critérios suficientes para se obter uma segurança jurídica condizente com o recurso obtido através da receita pública, o que implica, segundo PAULSEN (2015, p. 41), no afastamento da natureza tributária da contribuição do Fundo de Garantia da Seguridade Social (FGTS), obtida por decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 522.897.

3. Existência da obrigação tributária no ordenamento jurídico brasileiro

O conceito de obrigação, presente em vários ramos da ciência jurídica, expressa-se como uma reciprocidade de ações firmadas entre as partes envolvidas, estando presentes nos artigos 481 e 586 do Código Civil de 2002, assim sendo:

[...]

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

[...]

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. (BRASIL, 2002).

[...]

Na legislação extravagante, pode-se observar no Código Tributário Nacional o artigo 114, o qual dispõe que: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, o fato gerador da obrigação principal é definido como sendo a situação fática pela qual a hipótese de incidência se manifesta. Nesse sentido, Geraldo Ataliba (2010, p. 59) leciona que a hipótese de incidência:

[...] é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador, fazendo abstração de qualquer fato concreto. [...]

De outro lado, o fato gerador da obrigação tributária é a realização da descrição legal no mundo fático (e, portanto, no caso em concreto). Para Vieira (2014, p. 153):

[...] fato gerador é a ocorrência, no mundo real, da hipótese prevista em lei, que faz surgir a obrigação tributária (principal ou acessória). Nesse sentido, são os acontecimentos em virtude dos quais começam as relações jurídicas tributárias. [...]

A natureza obrigacional da relação jurídica, na seara tributária, molda-se numa subdivisão regida por uma obrigação tributária principal e por outra acessória. Para Hugo de Brito Machado (2015, p. 125), o objeto da obrigação tributária principal se dá pela pecúnia, de modo que o patrimônio do sujeito passivo é a sua natureza. Nos moldes do Direito Privado, ela consiste numa obrigação de dar. Já a obrigação tributária acessória, por sua vez, não se vincula ao patrimônio, consistindo numa obrigação de fazer. A aplicação do instituto jurídico da obrigação se faz presente no CTN, mais precisamente no artigo 113, o qual estabelece:

[...]

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966)

[...]

Segundo Perez Ayala (1968), citado por Ataliba (2010, p. 59), a relação fática dos momentos necessários ao surgimento de uma obrigação tributária aplica-se:

[...] a definição por uma lei de certos de fato a cuja hipotética e possível realização a lei atribua determinados efeitos jurídicos (obrigação de pagar o tributo), convertendo-os assim em uma classe de fatos jurídicos (fato imponible) A realização desse fato jurídico, o fato imponible, que origina a obrigação de pagar o tributo. (Derecho Tributario, 1968, Madri, Ed. Derecho Financiero, p.45).

O sistema tributário nacional define, por meio do CTN, os sujeitos da respectiva obrigação, podendo estes serem ativos ou passivos, da qual apresenta-se como:

- a) **Sujeito Ativo:** A legitimidade do sujeito ativo da obrigação tributária, na tensão Fisco x Contribuinte, se dá pela pessoa jurídica de Direito Público, que, em suas atribuições, recolhe os tributos e os repassa como receita pública derivada para que os órgãos competentes possam executar os serviços públicos inerentes ao seu funcionamento. O artigo 119, do CTN, categoriza o sujeito ativo como sendo: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.
- b) **Sujeito Passivo:** O agente passivo da relação jurídica consiste no sujeito obrigado ao pagamento do respectivo tributo ou penalidade *in pecúnia*, como disposto no artigo 121, do CTN; já o sujeito passivo da obrigação tributária acessória designa-se pelo contribuinte ou responsável, em que o primeiro tem relação jurídica direta com o Fisco e o segundo se vincula por disposição expressa em lei.

A geração de efeitos jurídicos na seara tributária se reveste de consequências impactantes na sociedade, por meio do qual a não identificação do destinatário legítimo a arcar com o ônus tributário pode implicar uma vedação da análise empírica dos princípios presentes na relação Fisco x Contribuinte, de modo com que a capacidade contributiva expressa-se como pilar fundamental ao identificar o efetivo potencial contributivo da pessoa física ou jurídica na relação obrigacional.

4. A conceituação *ex lege* da Hipótese de Incidência Tributária

O elemento abstrato existe em diversas searas, sejam elas filosóficas, políticas,

sociológicas, entre outras, mas no ordenamento jurídico tributário apresenta-se como um critério existente na norma, que, segundo Gerado Ataliba (2010, p. 58), se dá por meio de uma formulação hipotética, prévia e genérica, que está inserida no dispositivo legal, como uma espécie de desenho do fato.

A adoção de mecanismos lógicos para a interpretação da hipótese de incidência a torna indivisível, não podendo haver incidência múltipla de atos que venham a fragmentar a aplicação da hipótese. Segundo Ataliba (2010, p. 58), a consequência a ser alcançada no plano epistemológico-jurídico, por meio da identificação da hipótese no processo interpretativo, decorrente de sua aplicação, corresponde ao núcleo do tributo, permitindo uma construção jurídica mais adequada através da disposição legislativa.

O exemplo citado na obra *Hipótese de incidência tributária acerca da venda de mercadorias ou recebimento de rendimentos, ou ainda introduzir mercadorias no território do país*, segundo Ataliba (2010, p. 65):

[...]

Embora se refira a atos complexos ou fatos constituídos de elementos heterogêneos e múltiplos. Uma e indivisível é a h.i, ainda quando a realidade que conceitua seja integrada por elementos vários, como, por exemplo, “transmitir um imóvel”, não constitui h.i só o ato de transmitir, nem só o imóvel, mas a conjugação dos dois termos, conceptualmente, que se reporta ao ato de transmitir que tem por objetivo um imóvel”. Este complexo é que, pela lei, é qualificado como hábil a determinar o nascimento de obrigações tributárias, erigindo-se, pois, em hipótese de incidência.

[...]

Portanto, a complexidade dos atos ou a sua quantidade independem para a aplicação efetiva da hipótese de incidência, na medida em que não é lícita a sua transfiguração em elementos variados, fugindo, assim, a presunção de legalidade. Nessa situação, a prescrição legal independente de uma leitura ampla por parte do interprete.

A implicação da hipótese de incidência ao fato concreto configura-se: fato imponível, em que Dino Jarach, citado por Ataliba (2010, p. 67) discorre que “Em todos os casos, entretanto, deve-se tratar de fatos que produzem, na realidade, a imagem abstrata, que deles formulam as normas jurídicas” (“Estrutura e elementos da relação jurídica tributária” in RDP 16/339).

Acerca da diferenciação entre fato imponível e hipótese de incidência, torna-se possível, segundo Ataliba, evidenciar as suas particularidades.

O quadro comparativo a seguir evidencia a diferenciação entre esses elementos:

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	FATO IMPONÍVEL
------------------------	----------------

- descrição genérica e hipotética de um fato;	- fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável (hic et nunc);
- conceito legal (universo do direito);	- fato jurígeno (esfera tangível dos fatos);
- designação do sujeito ativo;	- sujeito ativo já determinado;
- critério genérico de identificação do sujeito passivo;	- sujeito passivo: Tício;
-critério de fixação do momento de configuração;	- ocorrência – dia e hora determinados;
- eventual previsão genérica de circunstâncias de modo e lugar;	Modo determinado e objetivo, local determinado;
- critério genérico de mensuração (base imponível ou base de cálculo).	Medida (dimensão) determinada (base calculada).

Fonte: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.74

Desse modo, os elementos diferenciadores presentes na tabela permitem uma interpretação mais fática da relação, em que os sujeitos, a ocorrência e as dimensões fomentam uma série de elementos presentes no plano abstrato e concreto da incidência tributária.

4.1. Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária

Os institutos da hipótese de incidência tributária e do fato imponível, descritos Geraldo Ataliba, determinam os sujeitos da obrigação tributária, implicando também os componentes de nascimento das obrigações. Dentre os quais, o aspecto temporal apresenta-se, na visão do mesmo autor as circunstâncias trazidas no tempo, que configuram os fatos imponíveis. O aspecto espacial, por sua vez, se atém ao lugar pelo qual ocorre a obrigação tributária, em que a hipótese de incidência é essencial para a configuração do fato imponível (ATALIBA, 2010, p. 78, 94 e 104).

A vertente de materialidade, na visão de Geraldo Ataliba, é o aspecto mais complexo da hipótese, uma vez que designa os dados de ordem objetiva, sendo configuradores do arquétipo que a hipótese de incidência consiste. Por fim, mas não menos importante, o aspecto pessoal possui caráter subjetivo, determinando a qualidade e os sujeitos que o fato imponível fará nascer (ATALIBA, 2010, p. 80 e 106).

5. Compreensão jurídica do Fato Gerador

Já o fato gerador deve ser compreendido como sendo quando a hipótese de incidência ocorre concretamente no mundo real, com o nascimento da obrigação tributária, responsabilizando o sujeito passivo (devedor) a pagar determinado tributo e, portanto, com a incidência do mesmo. Ou seja, se trata da realização efetiva de situação prevista pelo legislador como hipótese de incidência. Exemplo disso pode ser citado o Imposto Sobre Serviços – ISS (cujo fato gerador ocorre quando houve, numa situação concreta, um serviço prestado pela empresa A e, a par disso, houve surgimento de obrigação de pagar o tributo supramencionado, que vincula o prestador desse serviço, como sujeito passivo).

Ricardo Lobo Torres (2004, p. 239) defende que “fato gerador é a circunstância da vida — representada por um fato, ato ou situação jurídica — que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária”.

Em análise comparada do fato gerador em relação à hipótese de incidência, Machado (2004, p. 136) se manifesta:

[...]
A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.
[...]

Com efeito, o ordenamento jurídico brasileiro adotou igualdade semântica entre fato gerador e hipótese de incidência. No artigo 4º do Código Tributário Nacional é introduzido o pontapé inicial do termo fato gerador no ordenamento jurídico, ao dispor o legislador que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação [...]”.

Da leitura dos artigos 114 e 115, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, que, respectivamente, dispõem que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e que “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, se extraem múltiplas possibilidades interpretativas do ordenamento jurídico brasileiro quanto aos termos fato gerador e hipótese de incidência.

O que se tem dos referidos dispositivos infraconstitucionais supracitados é que, ocorrido o fato gerador, nasce o dever de pagar o tributo (obrigação principal – artigo 114 do CTN) ou de deveres instrumentais (obrigação acessória – artigo 115 CTN).

É com o fato gerador que serão indicados o *an*, *si* e *quando* da relação tributária, segundo Falcão (2013, p. 86), daí a necessidade que ele ocorra estritamente no mundo real, em situação prática, para que então, como afirmado, ocorra o surgimento da relação obrigacional, em cujo momento será aplicado o regime jurídico então vigente, com respeito ao direito adquirido ao sujeito passivo, consagrado constitucionalmente como direito individual (artigo 5º, inciso XXXII da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

5.1 Classificação dos Fatos Geradores vinculados ao estudo.

Nessa ordem de ideias, algumas conceituações são relevantes. Quanto à ordem estrutural, o fato gerador pode ser simples – no qual se trata de fato único, isolado – ou complexo – no qual se trata de fato complexo ou, segundo doutrina, conjunto de fatos, segundo Falcão (2013, p. 92).

Já em relação à integração ou formação do fato gerador, este é subdividido em fato gerador instantâneo - que se perfazem imediatamente, numa só operação ou momento – e fato gerador complexivo – que se completam dentro de um determinado período temporal, consistindo num conjunto de fatos circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados, segundo Falcão (2013, p. 94-96).

Pode-se citar como exemplo de fato gerador instantâneo quando em fato concreto há circulação de determinada mercadoria pela empresa A, com a conseqüente obrigação tributária de pagar Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS, enquanto, como exemplo de fato gerador complexivo, o imposto de renda, em que o contribuinte B deverá, por declaração a ser entregue à Receita Federal do Brasil, indicar anualmente o fluxo riqueza (assim, desde 01.01 até 01.12 do ano declarado).

Nessa última diferenciação estabelecida (entre fato gerador instantâneo e complexivo) há importância, inclusive, para aplicação de direito intertemporal e, assim, conclusão de qual norma dever-se-á aplicar (no caso do fato gerador instantâneo, o regimento jurídico vigente ao momento único; no caso do fato gerador complexivo a legislação é a do momento vigente à época em que houver completado a formação dele, num dado período de tempo, para a produção de efeitos jurídicos – exemplo: no caso do imposto de renda, alterada a alíquota em novembro do ano declarado, ela será adotada se persistir vigente até 31.12) e também quanto a prazos decadenciais.

5.2. Aplicação fática do Fato Gerador

Para exemplificar a aplicação do fato gerador *in concreto*, a participação das instituições jurídicas de caráter recursal possui papel fundamental na condução das jurisprudências inerentes à promoção da justiça, na qual a incidência do fato gerador complexo requer uma interpretação balizada no procedimento de interpretação conjunta dos magistrados. Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça, por sua 2ª Turma, decidiu o seguinte caso:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO A MENOR - INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN FATO GERADOR COMPLEXIVO - DECADÊNCIA AFASTADA. 1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC). (STJ. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. j. 15/10/2013).

Ainda, quanto à integração ou formação do fato gerador, Eduardo Sabbag (2015) acrescenta um terceiro tipo de fato gerador, qual seja, o fato gerador contínuo como sendo:

[...]
aquele cuja realização leva um período para se completar, ou seja, não se dá em uma unidade determinada de tempo, mas se protraí em certo período de tempo. Daí haver a necessidade de se fazer um “corte temporal” (dia 1º de janeiro, por exemplo), com o propósito de estabilizar o aspecto temporal do fato gerador.
[...]

Exemplo desse terceiro tipo é o Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotores – IPVA, regulado por cada Estado e Distrito Federal a teor do artigo 155, inciso III da Constituição Federal de 1.988. Na Lei 14.937, de 23/12/2003, o Estado de Minas Gerais, dispendo sobre a matéria, dispõe quanto ao fato gerador:

Art. 2º O fato gerador do imposto ocorre: I - para veículo novo, na data de sua aquisição pelo consumidor; II - para veículo usado, no dia 1º de janeiro de cada exercício; III - para veículo importado pelo consumidor, na data de seu desembaraço aduaneiro. § 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se novo o veículo sem uso, até a sua saída promovida por revendedor ou diretamente do fabricante ao consumidor final; § 2º Na hipótese dos incisos I e III e do § 1º deste artigo, o recolhimento do IPVA será proporcional ao número de dias restantes para o fim do exercício; § 3º Tratando-se de veículo usado que não se encontrava anteriormente sujeito a tributação, considera-se ocorrido o fato gerador na data em que se der o fato ensejador da perda da imunidade ou da isenção.

Conforme Falcão (2013, p. 100-101), é também imprescindível que seja o fato gerador típico, distinguido do fato gerador acessório ou complementar: o primeiro é pressuposto ao

surgimento da obrigação tributária, enquanto no segundo a obrigação jurídica variará, dependendo de fato auxiliar ou subsidiário, tratando-se de fato gerador completar, que necessitará de fato gerador típico para a obrigação tributária.

Além disso, o fato gerador é avolitivo, ou seja, não depende da vontade humana, de forma com que, uma vez existente em situação no mundo real, surge a obrigação de pagar o tributo. Neste sentido, o Código Nacional Tributário (CTN) dispõe nos artigos 118 e 126 que:

[...]

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

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

[...]

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

[...]

Para Sabbag (2015), o fato gerador não pode ser considerado ato jurídico, por ser irrelevante a presença ou não do elemento da vontade humana para o surgimento da obrigação de pagar determinado tributo, possuindo, destarte, avolitividade.

Falcão (2013, p. 106-107) defende que a base de cálculo significa a expressão econômica do fato gerador, tanto que a inadequação dela pode significar um fato gerador distorcido e, conseqüentemente, o tributo ser desnaturado.

6. Consequências da diferenciação entre hipótese de incidência e fato gerador

O estabelecimento da diferença entre Hipótese de Incidência tributária e Fato Gerador do tributo beneficia o Fisco, através da praticabilidade tributária, em que a Administração Tributária pode reconhecer a obrigação tributária (e nela, portanto, o fato gerador) ainda que a situação não se enquadre exatamente na descrição legal (hipótese de incidência).

A construção doutrinária acerca da praticabilidade tributária permite a Administração Pública promover meios mais eficientes para que a efetividade no campo da arrecadação possa permitir ao Estado financiar seus projetos e serviços públicos. Segundo Paulsen (2015, p. 81) “O exercício da tributação não é um fim em si mesmo, mas um instrumento. Só se permite a intervenção no patrimônio das pessoas porque é necessário para o financiamento das atividades que cabe ao Estado promover”.

Entre as correntes doutrinárias preponderantes no Direito Tributário, existem divergências acerca da definição legal da praticabilidade tributária. Alguns autores se posicionam favoravelmente à conceituação da praticabilidade como um princípio que não está previsto em algum dispositivo expresso da constituição, mas que permeia todo o ordenamento jurídico.

Para outros autores, em contrapartida a esse posicionamento, interpretam a praticabilidade tributária como um procedimento facilitador da obtenção de recursos financeiros. Diante desse entrave conceitual, a justificativa para uma tributação procedimentalmente facilitada apresenta-se como uma alternativa viável na atual conjuntura do ordenamento jurídico, devido à complexidade das normas tributárias.

Entretanto, até que ponto a valoração da praticabilidade tributária pode interferir na interpretação do Fisco mediante a incidência do fato gerador correspondente, de forma a não comprometer com a interpretação doutrinária relativa a incidência no plano material?

Logo, torna-se necessário um posicionamento cauteloso acerca do princípio ou do procedimento supracitado, na qual podem existir casos concretos em que a autoridade tributária, enquadre o contribuinte a uma determinada categoria de indivíduos, em tratamento uniforme, atribuindo o mesmo fato gerador para esta. Acontece que, na visão de Humberto Ávila (2015, p. 81), referida situação leva a uma padronização, como instrumento de igualdade geral (isto é, a presunção legal utiliza critérios objetivos para classificar os contribuintes em uma tributação específica), o que contrasta com a igualdade particular (ou seja, os contribuintes devem ser tributados conforme critérios subjetivos de sua capacidade contributiva, para que possa ser alcançada uma tributação justa).

Oportuno trazer, também, outra consequência nessa diferenciação de hipótese de incidência e fato gerador, estabelecida por Machado (2015, p. 131), que defende:

[...]

A distinção, que devemos ter presente, entre *hipótese de incidência* tributária e o *fato gerador* do tributo é de grande importância para a compreensão da tese que temos sustentado, segundo a qual a ilicitude é irrelevante para o surgimento da obrigação tributária, embora seja inadmissível a tributação de atos ilícitos.

[...]

E prossegue o eminente doutrinador (MACHADO, 2015, p. 131):

[...]

A ilicitude do ato praticado nada tem a ver com a relação tributária. isto não implica admitir-se a tributação de atos ilícitos. É indispensável, a este propósito, estabelecer-se uma diferença entre o *ato ilícito* como elemento da *hipótese de incidência do tributo* e a ilicitude que *eventualmente pode verificar-se na ocorrência do fato gerador do*

tributo. Uma coisa é considerar-se, por exemplo, a manutenção de casa de prostituição como hipótese de incidência de um tributo. Outra coisa é admitir-se a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos na referida atividade. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). É irrelevante que tal aquisição se tenha verificado em decorrência de atividade lícita ou ilícita.
[...]

A relação de admissão de um tributo, na qual a sua respectiva hipótese de incidência inclui ilicitude, é inadmissível, logo, a observância dos momentos em que o legislador descreve uma situação considerada necessária para o surgimento da obrigação não deve se basear por atos ilícitos, segundo Machado (2015, p. 131-132).

Portanto, Machado (2015, p. 132) discorre que, no momento da concretização da situação legalmente descrita, a ilicitude poderá se instaurar eventualmente, todavia a sua presença não é necessária à concretização da hipótese de incidência do tributo, de tal forma com que, segundo o mesmo autor, a circunstância ilícita que sobra não deve ser aplicada em hipótese de incidência tributária, sendo que, para fins tributários, torna-se inteiramente relevante a sua aplicação.

7. Considerações finais

É pertinente salientar que o sistema constitucional tributário, em sua complexidade, abarca dispositivos normativos que o define e o conceitua, além de correntes doutrinárias que se posicionam perante os seus institutos. No decorrer do desenvolvimento intelectual existente em cada cultura, a importação de determinadas ideologias, sejam elas políticas ou jurídicas, podem influenciar positivamente na formação dos processos democráticos, que estão presentes nos Estados Modernos, todavia, a concepção jurídica adotada por cada ordenamento deve ser compreendida, analisada e respeitada, levando em conta a contribuição mútua entre as sociedades. Por outro lado, o desenvolvimento das correntes doutrinárias deve se ater aos institutos jurídicos de modo a realizar uma leitura estrutural, seja dos conceitos, seja dos princípios, que, através de posicionamentos divergentes, podem contribuir mediante seus juristas a um aperfeiçoamento do espectro dogmático da própria ciência jurídica.

A diferença entre hipótese de incidência tributária (descrição legal, *in abstracto*) e fato gerador da obrigação tributária (ocorrência fática da hipótese de incidência, *in concreto*) não se restringe apenas ao aspecto semântico, como também traz consigo consequências práticas, na qual a possibilidade de tributação de atos não previstos na norma em abstracto poderá ocorrer tendo em vista a padronização proferida pelo legislador, uma vez que atos não discriminados

na hipótese de incidência poderão tornar-se ilícitos, violando, assim, a presunção de legalidade, que é fundamental para uma harmonização do ordenamento jurídico brasileiro.

Torna-se plausível que, devido a multiplicidade de retenções, auditorias e declarações das quais o Fisco é obrigado a monitorar, a capacidade técnica em averiguar os detalhamentos de cada obrigação tributária traduz-se em uma tarefa complexa e, em alguma medida, inviável para os procedimentos cotidianos da Administração Tributária. Todavia, o Princípio da Praticabilidade Tributária, quando trabalhado sob uma perspectiva de manutenção dos processos arrecadatórios, não deve priorizar somente o processo administrativo, como também se pautar por situações particulares que ensejam, no caso concreto, uma relação que conduza a uma justiça tributária na relação Fisco x contribuinte.

Assim, a implementação simétrica dos dois institutos (fato gerador e hipótese de incidência) na órbita prática-jurídica pode acarretar em desigualdades, por considerar elementos que se estendem para além da presunção legal e, portanto, tendem a abalar a segurança jurídica, de modo a instituir possíveis irregularidades na vinculação entre o fato gerador e o seu enquadramento legal na efetuação do lançamento tributário.

A adoção de atos emanados pelo sujeito ativo da obrigação (Fisco) e pelo sujeito passivo (contribuinte) necessitam de uma adequação ao próprio ordenamento, com ações típicas do Poder Legislativo e que possam considerar através da presunção legal formas de compatibilizar, em um ambiente jurídico-político, as situações inerentes a cada instituto e, assim, promover uma adequação de fato a incidência dos tributos.

8. Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). Promulgada em 05 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 08 mar. 2016.

BRASIL. *Lei Federal nº 4.320/64*. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 09 mar. 2016

BRASIL. Lei Federal nº 5.172/1966. *Código Tributário Nacional* (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 mar. 2016

BRASIL. Lei Federal nº 10.402. *Código Civil* (2002). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 05 mar. 2016

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AgRg no Ag 1395402/SC*, Rel. Min. Eliana Calmon, Brasília, DF, 15 de outubro de 2013.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed., São Paulo: Editora Noeses, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MINAS GERAIS. *Lei Estadual nº 14.937/2003*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores IPVA e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114937_2003.htm>. Acesso em: 05 mar. 2016.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 7ª ed., Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado Editora, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos; Teoria Geral e espécies*. Niterói/RJ: Editora Impetus, 2013, p. 4.

SABBAG, Eduardo. *Curso intensivo II*. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1361367612917.pdf>>. Acesso em: 05 mar. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VIEIRA, Marcos André Ramos. *Direito Tributário Definitivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

