



**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ  
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA – UNIFOR  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO-  
MESTRADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

**A TEORIA DO FATO GERADOR E O FATO GERADOR  
PRESUMIDO**

Ana Rita Nascimento Cabral  
Matr. 0823998-3

Fortaleza-CE  
Junho, 2010

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

ANA RITA NASCIMENTO CABRAL

**A TEORIA DO FATO GERADOR E O FATO GERADOR  
PRESUMIDO**

Dissertação apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, sob a orientação de conteúdo da Professora Doutora Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.

Fortaleza – Ceará  
2010

---

C117t Cabral, Ana Rita Nascimento.  
A teoria do fato gerador e o fato gerador presumido / Ana Rita Nascimento  
Cabral. - 2010.  
91 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2010.  
“Orientação: Profª. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.”

1. Fato gerador. 2. Obrigação tributária. 3. Constituição. I. Título.

CDU 347.13

---

ANA RITA NASCIMENTO CABRAL

**A TEORIA DO FATO GERADOR E O FATO GERADOR  
PRESUMIDO**

BANCA EXAMINADORA

---

Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça  
Universidade de Fortaleza.

---

Prof. Dr. José Júlio Ponte  
Universidade de Fortaleza.

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo  
Faculdade Christus.

Dissertação aprovada em:

Ao Pai Celestial.

À minha família Cabral, Antônio Marcos, Rita Maria e  
Marcos Filomeno..

## AGRADECIMENTOS

A Deus por tudo.

A minha família, ...

A Thomas Spencer Monson por existir.

Aos meus amigos, que durante todo o Curso muito contribuíram ao meu aprendizado.

À diletta Professora Lírida Calou, tão querida, pelos cuidados, pela atenção e paciência, bem como por todas as orientações produtivas, por todas as sugestões, fundamentais à concepção e finalização deste trabalho.

Ao Programa de Pós Graduação/Mestrado e Doutorado da Universidade de Fortaleza e à Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico/Funcap viabilizadores dessa conquista.

A todos, que, de alguma forma, sempre contribuem.

*Fé não é ter um conhecimento perfeito das coisas; portanto, se tendes fé, tendes esperança nas coisas que se não vêem e que são verdadeiras.*

(Alma 32:21)



## RESUMO

Não há fato que gere obrigação tributária sem lei. A relação jurídica tributária entre Estado e indivíduo só há de ser instaurado no momento da ocorrência daquele fato gerador, daquela situação específica, desenhado àquele tributo. A exata noção do fato gerador fixa o entendimento do momento em que nasce a obrigação tributária principal; a clareza de visualização dos indivíduos tidos como sujeitos da relação tributária etc. O fato gerador marca, no tempo e no espaço, o nascimento da obrigação de pagar tributo. A verificação da ocorrência do fato gerador se dá pelo lançamento. O lançamento declara a obrigação tributária, identifica o sujeito passivo, calcula o montante do tributo devido e dá forma ao crédito tributário. O fato gerador é o início. O lançamento é o meio. O crédito, o fim. O poder de tributar é limitado através dos diversos princípios constitucionais tributários, a maioria deles, elencados no artigo 150 da Constituição Federal vigente. Abordamos, aqui, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. Quanto ao fato gerador presumido, art. 150, parágrafo 7º/CF, concluímos certo descompasso com os valores magnos da segurança jurídica, da não surpresa e da capacidade contributiva, para citar alguns. As regras gerais de Direito Tributário são contrariadas. A idéia de fato gerador presumido é incompatível com a Teoria do Fato Gerador.

**Palavras-chave:** Fato Gerador. Constituição. Princípios.

## ABSTRACT

There is no tax without law. There is no fact that generates tax obligation without law. The tax relationship between State and individual only has to be established at the time of occurrence of that generator fact, that particular situation, drawn to that tax. The exact notion about the generator fact sets the understanding of the moment the main tax obligation arises; the clarity of visualization of individuals regarded as subjects of the tax relationship etc. The generator fact marks, in time and space, the birth of the obligation to pay tax. The occurrence verification of the generator tax occurs through releases. The release declares the tax obligation, identifies the taxpayer, calculates the amount of tax due and formats the tax credit. The generator fact is the beginning. The release is the means. The credit, the end. The power to tax is limited by the several constitutional principles of tax, most of them, listed in Article 150 of the Federal Constitution in force. We address here the principles of legality and the capacity to pay taxes. About the presumed generator fact, art. 150, paragraph 7º/ CF, we conclude some discrepancy with the magnum values of the legal certainty, the no surprise and the ability contributory, to name a few. The Tax Law`s general rules are countered. The presumed generator fact is incompatible with the Theory of Fact Generator.

**Keywords:** Generator fact. Constitution. Principles.

# SUMÁRIO

Introdução.....	11
1 O CONCEITO .....	15
1.1 Considerações gerais.....	15
1.2 A expressão fato gerador.....	16
1.3 O conceito.....	20
1.4 A importância do conceito .....	26
2 A PREVISÃO LEGAL DO FATO GERADOR E OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	28
2.1 Princípios constitucionais : conceitos e funções .....	28
2.2 Do princípio da legalidade .....	32
2.3 A previsão legal do fato gerador.....	34
2.3.1 O tipo de lei descritora do fato gerador.....	34
2.3.2 As pessoas competentes para desenharem normativamente o fato e imputá-lo como gerador.....	37
2.3.3 Como se dá a descrição do fato tributário e outros elementos relacionados à composição do tributo .....	40
2.4 Fato Gerador: Natureza Jurídica e Classificação .....	42
2.5 O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal Brasileira de 1988 .....	46
2.5.1 A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva. E a efetividade? .....	48
2.5.2 O caráter pessoal dos impostos e o atendimento ao princípio da capacidade contributiva: pessoalidade, progressividade e seletividade.....	49
2.5.3 Um ressaltado sobre o princípio da capacidade contributiva e os tributos vinculados ..	52
3 O NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONSEQUÊNCIA JURÍDICA .....	53
3.1 O Fato Gerador: Causalidade Jurídica .....	53

3.1.1 O nascimento da obrigação tributária principal .....	53
3.1.2 O nascimento da obrigação acessória .....	56
3.2 O lançamento .....	57
3.2.1 Base de Cálculo.....	58
3.2.2 Alíquotas. ....	59
3.3 Os sujeitos da relação jurídico- tributária: Ativo e passivo.....	60
3.4 Incidência, não incidência e imunidade .....	62
3.5 O crédito tributário .....	63
4. A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO FATO GERADOR PRESUMIDO.....	65
4.1 O preceito constitucional (art. 150, § 7º) e seu descompasso com as regras gerais de Direito Tributário vigentes.....	66
4.1.1 A responsabilidade tributária no contexto da presunção geradora de obrigação tributária.....	70
4.1.2 A restituição do pagamento indevido quando não ocorrido fato presumido gerador de obrigação tributária (reparação ao grande mal .....	71
4.2 Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária .....	73
CONCLUSÃO.....	77
REFERÊNCIAS .....	81
ÍNDICE ONOMÁSTICO .....	85
ÍNDICE REMISSIVO .....	89
ÍNDICE LEGISLATIVO .....	92

## INTRODUÇÃO

Há muito, no direito positivo brasileiro, discute-se sobre o fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um determinado tributo. O Código Tributário Nacional e a maior parte da doutrina, para isto, consagram a expressão fato gerador. Eventualmente usado como suporte fático, fato imponível, situação base ou pressuposto do tributo, o fato gerador serve de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária.

A relação jurídica, através da qual a prestação de tributos é exigida pelo Estado, define-se como uma obrigação *ex lege* de Direito Público. A lei é fonte de tal obrigação. Por força do princípio da legalidade, consagrado pelo Estado de Direito e estabelecido pela Constituição Federal Brasileira de 1988, exige-se que, em lei formal, esteja determinado o fato gerador do tributo.

O fato gerador do tributo definido, caracterizado e conceituado por lei é um dos relevantes aspectos do chamado princípio da legalidade ou da reserva da lei, em matéria tributária. Sem a previsão ou definição legal, não se configurará o fato gerador. Não será, pois, assinalado o momento em que se reputa instaurada a obrigação tributária. Assim, haverá um fato, da vida comum, relevante, talvez, para outros ramos do Direito, mas, para o Direito Tributário, será ele um fato juridicamente irrelevante.

O estudo sobre o fato gerador é de grande e vital importância no ramo do Direito Tributário. A busca pelo entendimento do momento em que ocorre a situação definida em lei, a qual faz nascer a obrigação tributária e, logo, o crédito a ser adimplido pelo contribuinte, envolve muitos interesses e permeia o cenário jurídico-tributário brasileiro.

Em um Estado organizado, sob os comandos de um ordenamento jurídico como o brasileiro, a tributação é essencial, já que se torna meio de atendimento das despesas públicas. Assim, definir, caracterizar e detectar o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é de grande relevância para o pólo ativo da relação tributária (Estado). Ao pólo passivo, atento à sua segurança jurídica nessa relação obrigacional, também aquilo interessa.

Para o estudo do Direito Tributário, o fato gerador é um conceito fundamental e nuclear. Alguns doutrinadores entendem não passar a teoria do Direito Tributário material de um desenvolvimento da própria teoria do fato gerador. Mas, na verdade, muitos dos conceitos e institutos de que se ocupa aquela disciplina jurídica partem da noção de fato gerador.

Conforme observa Amílcar Falcão (1997, p.2): “Para o nascimento da obrigação tributária necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária”.

Dessa forma, o fato gerador deve ser descrito em lei, consoante lição do jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho (1988, p.43): “O fato gerador deve ser descrito em lei em razão do princípio da legalidade. Deve ser minuciosamente descrito para evitar ao aplicador da lei entendimentos dilargados a seu respeito, gerando insegurança ao contribuinte”. Ainda sobre a descrição legal do fato gerador, aduz o último mencionado autor:

Há um fato gerador na lei e fato gerador no mundo. Muitas vezes não são distinguidos e uma só palavra os nomina, causando certa confusão. Uma coisa é a previsão em lei do fato jurígeno (*in abstracto*) e outra o real acontecer no mundo dos homens, do fato jurígeno previsto em lei. O jurígeno está no mundo dos fenômenos jurisdicizados, pois que acontecido o fato se dão, efetivamente, as conseqüências jurídicas igualmente previstas abstratamente em lei. A previsão, quando acontece, acarreta a incidência das conseqüências jurídicas previstas, inovando o mundo. (COÊLHO, 1988, p.45)

Quanto à relação do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, valiosa é a lição de Paulo de Barros Carvalho (1999, p.130): “Quando se diz que, ocorrido o fato, nasce a relação jurídica, estamos lidando com o acontecimento de dois fatos: do fato causa (fato jurídico) e do fato efeito (relação jurídica)”.

Sobre o fato da relação jurídica, em alusão à relação de causalidade jurídica e não à relação física ou natural, ensina Carvalho (1999, p.130):

Algo diferente, contudo, é a circunstância de o sujeito destinatário do dever cumprir ou não cumprir a prestação estipulada. Essa alteração no mundo social, em princípio, é estranha ao fato da relação jurídica, se bem que qualifique outro acontecimento relevante para o direito, qual seja a contingência da satisfação prestacional ou do não adimplemento da prestação devida. O fato da relação jurídica, na sua concretude existencial, esgota-se na fixação do direito e do dever correlato, sem qualquer atinência aos futuros comportamentos dos destinatários, no ensejo da decisão sobre a conduta de cumprir o devido, que poderão estar ou não estar em sintonia com as expectativas normativas.

Inferese daí que ocorridos os fatos da causa e efeito (causalidade jurídica tributária) nasce a consequência jurídica, qual seja, a relação obrigacional tributária. Nesse sentido, do Código Tributário Nacional Brasileiro, depreende-se, em seus Artigos 113, §§ 1º, 2º, 114 e 115:

Art. 113, § 1º. A obrigação principal surge com 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.

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

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

A relação jurídica obrigacional tributária impõe ao sujeito passivo o dever de efetuar prestação predeterminada, atribuindo ao sujeito ativo (Estado) o direito de obter a prestação. Sob esse quadro, então, faz-se necessário o entendimento de que, nas palavras do jurista gaúcho Alfredo Augusto Becker (2002, p.261): “O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever”. Cumpre ressaltar, assim, o preceito legal estipulado no Código Tributário Nacional em seus Artigos 3º e 4º, quais sejam:

Art. 3º. 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.

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação [...]

Como se observa, é preponderante o estudo profundo do fato gerador. Assim, quanto à sua importância, elenca Amílcar Falcão (1997, p.6), as vitais noções, no ramo tributário, concretamente fixadas quando 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 species*; g) classificação dos impostos diretos e indiretos; h) eleição do critério para a interpretação da lei

tributária; i) determinação dos casos concretos de evasão em sentido estrito; 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 bitributação.

Portanto, faz-se necessária uma análise do pressuposto de fato do tributo, já que envolvem muitos interesses e permeia o cenário jurídico tributário. Analisamos, junto à teoria do fato gerador, os princípios da legalidade e da capacidade contributiva para, ao final, identificar o problema constitucional do fato gerador presumido.

A metodologia utilizada na dissertação caracteriza-se como um estudo descritivo-analítico, desenvolvido através por meio de pesquisa do tipo: Bibliográfica: através de livros, revistas, publicações especializadas e artigos. Quanto à utilização dos resultados, é pura, visto que tem como único fim a ampliação dos conhecimentos. No que se refere à natureza, é qualitativa, pois se aprofunda na compreensão das relações tributárias. Quanto aos fins, é descritiva, posto que busca descrever, explicar, classificar, esclarecer e interpretar o fenômeno observado e exploratória, objetivando aprimorar as idéias através de informações sobre o tema em foco.

Há necessidade, portanto, de aprofundar o entendimento do momento da gênese da obrigação tributária, o que chamamos de consequência jurídica específica, sendo, pois, no aspecto da causalidade jurídica que reside o traço mais importante da teoria do fato gerador.

O tema em apreço requer um estudo detalhado, a fim de possibilitar maiores esclarecimentos quanto à origem da relação obrigacional tributária estabelecida entre Estado e indivíduo, à determinação do sujeito passivo da obrigação etc.



# 1 O CONCEITO

Os fatos geradores de tributos sempre existiram. Fossem como vitórias em guerras ou mediante produção de grãos, eram eles, os fatos, que motivavam a cobrança de tributo. Existiram ontem e continuam existindo, mas, hoje, diferentemente de outrora, eles se encontram minuciosamente desenhados em lei, como forma de proporcionar segurança jurídica aos indivíduos obrigados.

Aqui, propomo-nos a dissertar sobre o fato que, no Estado Democrático de Direito, é gerador do tributo, já que ambos, fato e tributo, encontram-se previamente definidos em lei. Analisaremos os aspectos centrais e mais importantes, pois concebemos a idéia de que os estudos na área tributária, quaisquer que sejam, sempre hão de perpassar pela “teoria do fato gerador”.

## 1.1 Considerações gerais

Tributo. Desde a Antigüidade e ao longo dos tempos, registros, muitos datados antes de Cristo, demonstram explícitas referências sobre a cobrança de tributos. Contudo, com o avançar dos séculos, os motivos pelos quais essa cobrança se realizava diversificaram-se. Havia motivos-meio (a causa da cobrança) e motivos-fim (a destinação do produto arrecadado). Motivos-meio aqueles ligados à vitória em disputas territoriais (Roma), à produção agrícola (Egito), à expedição de correspondência (Pérsia) etc. Motivos-fim estes lançados à defesa comum, à sobrevivência, à necessidade a ao bem estar coletivo. O tributo, inicialmente, de caráter extorsivo, predatório e, muitas vezes, como forma de sustentar a classe governante, foi, peculiarmente, sendo aprimorado.

No Estado Democrático de Direito, lugar onde imperiosa é a lei, o poder de tributar foi limitado, regulado. Mecanismos legais foram abertos, assegurando ao contribuinte a

possibilidade de opor-se ou manifestar-se contra os excessos. Aqui, os indivíduos obrigados perante o Estado, para que arquem com o ônus ou a prestação pecuniária compulsória, devem se encontrar numa situação fática definida em lei.

## 1.2 A expressão fato gerador

A expressão fato gerador e sua fenomenologia não são específicas ao campo tributário, no dizer de Alfredo Augusto Becker (2002, p. 320):

[...] toda e qualquer regra jurídica (independente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência ('fato gerador', suporte fático etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à realização desta hipótese de incidência.

Continua afirmando que:

O fenômeno da atuação dinâmica da regra jurídica, isto é, a incidência automática da regra jurídica sobre a sua hipótese de incidência, somente desencadeia-se depois da realização integral da hipótese de incidência pelo acontecimento de todos os fatos nela previstas e que formam a composição específica àquela hipótese de incidência. Depois a incidência da regra jurídica é que ocorre a irradiação dos efeitos jurídicos os quais consistem nas conseqüências (ex. relação jurídica e seu conteúdo de direito e dever etc.) pré-determinadas pela regra que, juntamente com a hipótese de incidência, compõe a estrutura lógica da regra jurídica. (BECKER, 2002, p.320)

Na área tributária, foi com os estudos de Gaston Jezé (1945, p.44), pois, que se descobriu a expressão fato gerador na doutrina brasileira de Direito Tributário. Para ele, além de múltiplos os interesses práticos da noção do fato gerador, a expressão deve ser entendida como:

O fato ou conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância a título de tal imposto contra tal contribuinte. [...]. A lei [...] fixa, de maneira precisa e limitativa, todas as condições e circunstâncias nas quais *qualquer* pessoa que preencha todas essas condições e se encontre *inteiramente* naquelas circunstâncias deverá ser considerada devedora de *tal* quantia [...]. É isso o fato gerador [...]. É um fato, um conjunto de fatos, que permitem a criação de uma dívida.

Gaston Jezé (1945), ao eleger tal expressão, insere nela as duas realidades necessárias ao nascimento da obrigação tributária, quais sejam: a legal e a factual. Legal porque, para o fato ter relevância jurídico-tributária, deve ser ele previsto, anteriormente, na lei e factual no sentido de que nascerá a obrigação do indivíduo para com o Estado, se somente se, aquele

estiver enquadrado no mundo fenomênico, outrora, precisamente desenhado na norma. Mas, o autor exprime que:

Quando um indivíduo preenche todas as condições legais para ser tributado, ainda não é devedor do imposto. Eis porque, nesse caso, pode se criticar a expressão fato gerador do imposto. Ela deixa crer que o indivíduo se tornou *ipso facto*, devedor do imposto [...]. O indivíduo preencheu, apenas, todas as condições exigidas pela lei para que a administração possa considerá-lo devedor de tal quantia a título de tal imposto, criar para tal pessoa a situação jurídica individual de devedor de tal quantia. O fato gerador do imposto não criou, pois, a dívida individual de tal imposto, como parece indicá-lo o termo gerador. (JEZÉ, 1945, p. 45)

A expressão “fato gerador” permeia o cenário tributário atual, apesar de ser violentamente censurado. Os vários doutos expoentes do meio tributário buscam encontrar, formular ou aderir a outras terminologias que melhor identifiquem aqueles fatos eleitos e prescritos pelo legislador em norma, os quais fazem nascer as relações jurídico-tributárias.

Alfredo Augusto Becker (2002, p. 319), em sua Teoria Geral Do Direito Tributário, elege a expressão hipótese de incidência e afirma que a expressão “fato gerador” não gera coisa alguma, além de confusão intelectual. Para Becker, a expressão fato gerador corresponde a fato qualquer e induz à errônea conclusão de que um fato pode fazer nascer uma relação jurídico-tributária sem a prévia incidência da regra jurídica pertinente, sendo ácido ao dizer que:

No campo da doutrina do Direito Tributário, a expressão ‘fato gerador’ é a que mais extensos prejuízos lhe têm causado, a tal ponto que é freqüente encontrarem-se autores que, embora dotados de vigorosa inteligência, brilhante erudição, escrevem – imersos numa atitude mental pseudo-jurídica – capítulos e livros destituídos de valor jurídico

O autor acima referenciado cinde a expressão fato gerador e utiliza-se de hipótese de incidência- para o fato descrito legalmente, e hipótese de incidência realizada, para o fato descrito em lei e realizado no mundo dos fatos. Para ele, é inconcebível numa única expressão a abrangência de duas realidades distintas (legal e factual).

Corroborando com a criticidade de Alfredo Augusto Becker (2002), Geraldo Ataliba (1991) também propõe a hipótese de incidência tributária em correspondência à descrição legal hipotética, de um fato ou estado de fato e o fato imponível ao fato efetivamente acontecido, configurador vigoroso da hipótese de incidência. Ele afirma que:

[...] uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico do

que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo. Portanto, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa hipotética de um fato; posteriormente, ocorre, acontece, realizar-se este fato concretamente. (ATALIBA, 1991, p. 48)

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho (1993), propositor do uso das terminologias: hipótese tributária e fato jurídico-tributário, a expressão fato gerador, por aludir àquelas duas já citadas realidades (legal e factual), é equívoca. Ao evocar Norberto Bobbio (1950 *apud* CARVALHO, 1993, p.158), reproduz sua fala, citando que “[...] o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência.”, e aduz que:

Acaso aceitemos, de maneira positiva e acrítica, os erros que o texto da lei cursivamente exprimem, de nada servirá a investigação do sistema positivo, bem como o trabalho descritivo que o explicita [...]. Permaneceremos na superfície, desconhecendo a verdadeira e substancial organicidade que se esconde nas profundezas do direito vigente [...] (BOBBIO, 1950 *apud* CARVALHO, 1993, p. 158)

Sacha Calmon Navarro Coelho (1998) ao passo que elege a locução fato jurígeno, rende-se à famigerada expressão fato gerador em seus comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, expondo que há um fato gerador na lei e um fato gerador no mundo.

Amílcar de Araújo Falcão (1997, p.4) assinala algumas observações quanto à locução concebida hoje, atentando especialmente para o qualificativo gerador e impondo a isso impropriedades pelas mesmas idéias acima aludidas. Assevera ele:

Não é o fato gerador quem cria, quem, digamos assim, gera a obrigação tributária. A fonte de tal obrigação, a energia ou força que a cria ou gera é a própria lei. O fato gerador é, apenas, o pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação obrigacional se instaure.

Amílcar de Araújo Falcão (1997), apesar de enxergar no termo certa impropriedade, entende que a consagrada expressão não pode ser desprezada. Segundo ele, a deficiência que aponta a expressão não é suficiente para excluir a virtude de deixar assinalado, na qualificação, que o momento da ocorrência do fato gerador é o mesmo em que se reputa instaurada a obrigação tributária. Além disso, expõe sua mente ao afirmar que há ainda a vantagem de, pelo uso da palavra fato, deixar esclarecido que o fato gerador é um fato jurídico e não um ato jurídico.

Aliomar Baleeiro (2007, p.705), por sua vez, observa que as críticas apontadas, em consequência da ambigüidade da expressão fato gerador, são razoáveis, contudo afirma ser

inegável que os termos fato imponible e fato jurídico guardam imprecisão similar àquela expressão. Entende que: “a rigor, a conotação completa de cada expressão somente pode ser apreendida no texto e no contexto ou na codificação adotada por cada autor em especial. Aliás, tal fenômeno ocorreria com qualquer nome, pois o nome não é uma definição”

Aliomar Baleeiro (2007) sugere, para que a expressão fato gerador configure-se de menor polissemia, a sua adjetivação. À realidade abstrata legal, utilizar-se-ia o termo fato gerador hipotético ou abstrato e à designação do plano factual, fenomênico, o emprego da locução fato gerador concreto, ocorrido ou acontecido.

Como Luciano Amaro (2005), cremos ser a tão referida proposição feliz, apesar das acerbas críticas. E, quanto à expressividade, irmanamo-nos a Aliomar Baleeiro (2007), no sentido de que tal locução adjetivada configurar-se-á de menor polissemia. Ora, a expressão, espancada por trazer em seu interior as duas realidades factual e legal e sendo considerada, pela racionalização de doutrinadores do Direito Tributário, ambígua, polissêmica, traz em seu bojo planos distintos, porém interdependentes.

Quando falamos em fato, em concretude, nisto haverá relevância jurídico-tributária quando da prévia cominação legal, sem a qual o fato será um mero fato, alheio ao mundo tributário. Em contrapartida, se houver lei estipuladora e reconhecedora do fato, mas este, no mundo, não ocorre, a norma é vaga, imprecisa, abstrata. A expressão fato gerador de obrigação tributária é concebida no contexto de, no mundo fenomênico, ocorrer o preceituado normativo. Não há como falar em fato gerador de obrigação tributária sem lei que deste modo o defina. É claro que, no Estado Democrático de Direito, ao qual estamos insertos, o império é o legal. Não se pode imputar ao indivíduo uma relação tributária obrigacional quando seu comportamento não se compatibiliza perfeitamente ao desenho normativo.

Refiramo-nos, portanto ao fato que gera a obrigação tributária como aquele que, previsto em lei (fato gerador abstrato), ocorre no mundo dos fatos (fato gerador concreto), já que o indivíduo se insere naquela situação fática positivada em norma e preenche todas as condições exigidas pela lei.

Os tribunais, inclusive o Supremo Tribunal Federal, e os diplomas normativos, dentre eles a Magna Carta, acolhem a expressão fato gerador.

### 1.3 O conceito

O Código Tributário Nacional, datado de 1966, atribui ao fato gerador claro conceito, ao preceituar que:

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

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

Vejamos que a lei tributária ao firmar a expressão fato gerador da obrigação principal é de grande abrangência, pois obrigação principal refere-se a pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Sendo assim, qualquer indivíduo enquadrado naquela situação definida em lei deverá suportar o objeto da obrigação, seja pagando tributo, seja pagando penalidade pecuniária.

A Norma Tributária Nacional é, também, luminosa em seu parágrafo 1º, artigo 113, ao considerar que:

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.

Se uma pessoa jurídica ou física realiza fatos relevantes ao mundo tributário, pois tais fatos são previstos em lei, nascerá para ela obrigação perante o Estado de pagar tributo. Mas, se essa pessoa descumpre, por meios ilícitos e fraudulentos, tal obrigação deixando de adimplir a prestação pecuniária compulsória, nascerá uma outra obrigação diferente daquela, mas a ela cumulativa, relativa a penalidade, devendo, assim, arcar com a prestação pecuniária relativa ao tributo e à penalidade, sem prejuízo aos juros de mora. Do descumprimento de uma obrigação acessória também nascerá a obrigação de pagar penalidade pecuniária. Veremos isso adiante.

Analisemos, pois, em minúcias, o conceito legal de fato gerador da obrigação principal supracitado:

*É a situação definida em lei* - O princípio da legalidade é o alicerce de todo e qualquer Sistema Democrático de Direito. É princípio constitucional, sendo mandamento ninguém ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (v. art. 5º, Constituição Federal vigente). No Direito Tributário, é vedação constitucional, dirigida à União, aos Estados e aos Municípios- todos detentores do poder de tributar- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Aqui, podemos citar o princípio da irretroatividade da lei, em que também é vedada a cobrança de tributos de cujos fatos geradores não dispuseram ainda a lei instituidora ou majoradora (v. Constituição Federal vigente, art. 150, I e III, a).

A lei tributária oriunda do exercício de competência de quaisquer dos entes federativos (União, Estados e Municípios) dispõe ou deve, pelo menos, dispor sobre o fato gerador do tributo, os sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional e as alíquotas com a respectiva base de cálculo. Entretanto, a definição e caracterização, por lei, do fato gerador daquele específico tributo é um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade tributária, como assinala Amílcar de Araújo Falcão (1997).

Não há tributo sem lei. Não há fato que gere obrigação tributária sem lei. A relação jurídico tributária entre Estado e indivíduo há de ser instaurada somente no momento da ocorrência daquele fato gerador, daquela situação específica, desenhado normativamente. Como ensinou Aliomar Baleeiro (2007, p.64):

Não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal. Esse fato gerador caracteriza cada tributo [...]. O erro na denominação do tributo não prejudica a sua legalidade se, pelo fato gerador, ele se insere razoavelmente na competência de pessoa de Direito Público que o decretou com *nomen iuris* impróprio.

A previsão legal do fato gerador é a descrição minuciosa e detalhada da situação fática que indicará o correto exercício de competência do ente federativo (sujeito ativo) e o tributo ao qual se obriga o indivíduo (sujeito passivo) enquadrado nessa situação. A descrição legal do fato gerador determina a espécie tributária, sendo indicativo de exercício de competência consonante ao mandamento constitucional e de obrigação, por parte daquele indivíduo, de arcar com aquele tributo daquele ente.

Sobre essa situação, definida em lei, bem esclarece Paulo de Barros Carvalho (1993, p.160) ao dizer que: “[...] recorta o legislador eventos da vida real e lhes imputa a força de suscitar os comportamentos que entende valiosos [...]”. E, citando a lição de Lourival Vilanova (1977 *apud* CARVALHO, p.46), lembra que: “A proposição descritiva de situação objetiva real é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos”.

*Como necessária* - Como necessária à sua ocorrência. A definição, descrição, caracterização da situação, em lei, é necessária para que se repete ocorrido o fato gerador concreto. Necessário, do latim *necessarium*, significa, em outros termos, algo de que se não pode dispensar, que se impõe, que é essencial, que não pode deixar de ser, que é forçoso, que não se pode evitar. A tributação do fato ocorrido no mundo na realidade, para que se dê, depende necessariamente de prévia descrição legal, sendo isso forçoso e inevitável à instauração da relação jurídico-tributária obrigacional. Essa necessidade comuna com aquela necessidade legal. Assim como é vital a existência de lei impositora e reguladora, é de importância capital, no meio tributário, que essa lei traga em seu bojo a definição pormenorizada da situação a que se pretende imputar dever obrigacional, quando da existência de indivíduo que nela se enquadre.

Aliomar Baleeiro (2007, p.707) é categórico ao exprimir: “A definição do fato gerador é essencial à lei criadora [...]. A lei é a causa e a razão de ser da obrigação tributária, mas faz com que esta resulte da ocorrência do fato gerador”. Fato este que, para se reputar ocorrido e ser gerador de obrigação tributária, deve necessariamente estar definido em lei.

*E suficiente à sua ocorrência* – Aquela situação necessariamente definida em lei é o bastante para que, no mundo fenomênico, o fato não seja um mero fato, mas um fato capaz de fazer surgir, no momento da sua ocorrência, uma relação, uma obrigação, um dever para um e um direito para outro. Assim para que surja a obrigação tributária, indispensável é a ocorrência de fato gerador. Este forçosamente deve estar definido em lei, sendo isso suficiente à sua ocorrência.



Ultrapassada a análise daquele conceito, ainda nos resta atentar para tal dispositivo legal atinente ao fato gerador da obrigação principal. O conceito de fato gerador de obrigação acessória será objeto de discussão no derradeiro capítulo deste trabalho

Obrigação principal. Pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. Vejamos, pois, como deve entendido o fato gerador correspondente ao pagamento de prestação pecuniária compulsória relativa à infração.

Por ser entendido como um fato jurídico de acentuada e prioritária consistência econômica ou um fato econômico de relevância jurídica, como assinala Amílcar Falcão, o ampliado conceito de fato gerador da obrigação principal se afigura inconveniente para alguns, como na lição de Amílcar Falcão (1997, p.80):

[...] A nossa orientação, em divergência com outros estudiosos [...] foi no sentido de não entender o conceito de fato gerador ao campo das penalidades tributárias, tendo em vista o acentuado aspecto econômico do fato gerador, no que diz respeito ao seu conteúdo ou à sua consistência material, circunstância que não ocorre com o pressuposto das penalidades tributárias.

Ainda assevera que:

O pressuposto das penalidades pecuniárias difere do fato gerador, naquelas é elemento essencial a voluntariedade da falta [...], ao contrário, no fato gerador, temos sempre um fato jurídico, de modo que nele a vontade humana (caso de 'disgressone' a que alude M.S. Giannini), quando existente, é tomada como elemento descritivo do fato e não elemento negocial tendente a produção de efeito jurídico. (FALCÃO, 1997, p.80)

Quanto a isso parece-nos acertada a posição de Paulo de Barros Carvalho (1993, p.342) expondo que:

As normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Têm uma hipótese descritora de um fato do mundo real e uma consequência prescritora de um vínculo jurídico que há de forma-se entre dois sujeitos [...] atrelada ao antecedente ou suposto está a relação jurídica, vinculando o autor a conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico. Denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.

Tal jurisconsulto, ao aquilo expor, mostra-se aderente ou simpatizante ao conceito amplificado de fato obrigação tributária principal, entendendo que as regras relativas às infrações e sanções tributárias ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência ou, como preferimos, do fato gerador abstrato.

Devemos, pois, antes de tudo, entender que a infração tributária deve ser concebida como aquele que resulta do ato comissivo ou omissivo, direto ou indireto, representante do descumprimento ou desobediência aos mandamentos jurídicos estabelecidos, obviamente, em leis de cunho tributário.

Os conceitos formulados pela doutrina especializada para designarem a expressão fato gerador, todos eles, convergem para o preceito normativo vigente, analisado anteriormente. Tendem para aquela mesma idéia, para aquele mesmo fim, qual seja, o de conceber ser o fato gerador qualquer situação que, descrita em lei, tem o condão de instaurar uma relação jurídica obrigacional. Os sujeitos estão inseridos no contexto, vinculados por um liame legal em que o Estado é o portador do direito e o indivíduo, pessoa física ou jurídica, é o obrigado a pagar prestação pecuniária relativa ao fato no qual está enquadrado. Ensina Aliomar Baleeiro (2007, p.703) que:

O vínculo da obrigação tributária que a prende a um ou mais fatos jurídicos, como manifestação da capacidade econômica dos contribuintes, não foi produto da inventiva de qualquer jurista ou homem de Estado. Surgiu da prática antiga, como consequência natural do propósito de o Fisco atender ao cânon da certeza do imposto e da acomodação deste as possibilidades econômicas dos súditos do príncipe.

Quanto aos tempos hodiernos, em alusão ao Estado Democrático de Direito, assevera o referido autor:

A lei define as situações ou hipóteses que sujeitam alguém à obrigação de pagar tributo. Geralmente o legislador escolhe certas manifestações positivas e concretas de capacidade econômica da pessoa, como o patrimônio e a renda, o emprego desta surpreendido através dum ato, fato material ou negócio jurídico. (BALEEIRO, 2007, p.703).

Os autores de Direito Tributário brasileiro são unânimes em firmar que a obrigação tributária, a relação obrigacional, instaura-se mediante lei. A fonte da obrigação tributária é a lei. A obrigação nasce da ocorrência do fato previsto em lei. O fato é referido como jurídico e gerador, dada a previsão legal. Vejamos o que dissertam os autores sobre o conceito de fato gerador de obrigação tributária.

Amílcar Falcão (1997, p.2) expressa: “Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”. Ainda salienta serem elementos relevantes à caracterização do fato gerador a previsão legal, a circunstância de constituir o fato gerador um fato econômico de

relevância jurídica e um pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação *ex lege* de pagar um tributo previamente determinado e relacionado legalmente àquele fato descrito.

Já Paulo de Barros Carvalho (1993, p.180) assevera, quando da análise do artigo 114 do Código Tributário Nacional vigente que:

[...] o dispositivo estaria se referindo à hipótese das regras jurídicas tributárias, ao proclamar que a situação definida em lei. De ver está que a situação definida em lei é um conceito normativo. E é o suposto da norma que descreve os acontecimentos factuais capazes de fazer brotar direitos e deveres correlatos [...].

Geraldo Ataliba (1991), que propõe a expressão hipótese de incidência como conceito legal, expõe que a previsão legal do fato é abstrata, impessoal e geral. É o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato, o seu desenho. E, somente ocorrido o fenômeno da subsunção, em que, no mundo concreto, o fato acontece e corresponde completa e rigorosamente à descrição legal, o vínculo obrigacional nascerá. O autor (1991, p.67) ainda afirma:

Dizemos que a lei (Hipótese de incidência) sempre descreve um fato, atribuindo-lhe, se e quando acontecido, a força jurídica de criar o vínculo obrigacional tributário, porque – na lição de Jarach, Amílcar Falcão, A.R Sampaio Dória e outros autorizados juristas para lei tributária, a situação posta como hipótese de incidência é sempre um fato (Fato jurídico, fato de que decorrem efeitos jurídicos, por disposição do sistema).

Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 87), o precursor de estudos e magistério em Direito Tributário e autor do Código Tributário Nacional vigente, firmou ser o fato gerador uma das fontes da obrigação tributária, juntamente com a lei e o lançamento. Assim escreveu:

As fontes da obrigação tributária são três: a lei, o fato gerador e o lançamento [...]. O fato gerador, segunda fonte da obrigação tributária, é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais e objetivamente, como dando origem à obrigação de pagar tributo [...].

Para o referido autor, o fato gerador é elemento constitutivo da obrigação tributária ao passo que o lançamento é declaratório de obrigação. Ao final deste trabalho, abordaremos pormenorizadamente, sobre isto.

Sacha Calmon Navarro Coelho (1998, p.43), encerrando nossa garimpagem, não se distancia da mente dos diversos acima citados. Porém, idealiza estar o fato gerador não somente coadunado ao princípio da legalidade, mas também ao da especificação. Vejamos:

O fato gerador deve ser descrito em lei (*lex scripta e stricta*) em razão do princípio da legalidade. Deve mais, ser minuciosamente descrito (princípio da especificação) para evitar ao intérprete ou ao aplicador da lei, entendimentos dilargados ou contraditórios a seu respeito, gerando insegurança e incerteza para o contribuinte.

Com tudo isso, chegamos à nossa própria explicação e, cremos que, exata determinação de fato gerador.

Fato gerador é, pois, todo aquele fato que, eleito pelo legislador e posto em norma, tem aptidão para ocorrer no mundo- já que sem lei seria um fato irrelevante ao meio jurídico tributário-, ocorrer e gerar, para o indivíduo nele enquadrado de modo perficiente, uma obrigação a ser cumprida num dado espaço e em certo tempo.

#### **1.4 A importância do conceito**

A importância do conceito de fato gerador conduz-nos à necessidade de identificação dos seus relevantes aspectos: material, pessoal, espacial e temporal, antes tardia a um eterno nunca.

O aspecto material é aquele que demonstra que o fato gerador, para assim ser concebido, deve estar pormenorizadamente descrito em lei. O fato deve ser detalhado e determinado em lei sobre o que amplamente já discorremos. O aspecto pessoal do fato gerador resume-se aos sujeitos que compõem a relação obrigacional tributária. Ocorrido o fato gerador, instaura-se, instantaneamente, o vínculo entre um sujeito ativo, detentor do direito, e outro sujeito passivo, portador do dever.

O aspecto espacial relaciona-se à área territorial em que a situação jurisdicizada ocorre. Relaciona-se, pois, à competência tributária dos entes federativos traçada constitucionalmente. Aquela descrição legal do fato deve emanar do exercício de competência daquela pessoa jurídica de direito público dotada de poder legislativo e apto, conforme os parâmetros estabelecidos, pela *Lex Suprema*. Assim sendo, o fato gerador ocorre dentro da jurisdição daquele ente federativo constitucionalmente competente para estabelecê-lo.

Já o aspecto temporal é tido como o momento em que ocorre o fato ou o conjunto de fatos dos quais ensejam à constituição da relação jurídico- tributária obrigacional. Assim leciona Dino Jarach (1969 *apud* Navarro Coelho,1998, p.55):

Este pressuposto de fato se compõe de diferentes elementos: em primeiro lugar, os *fatos objetivos* contidos na definição legal do pressuposto; em segundo a determinação objetiva do *sujeito ou sujeitos*, que resultem obrigados ao pagamento do gravame e o momento da vinculação do pressuposto de fato com o *sujeito ativo* da imposição; em terceiro lugar, a base de mediação [...]; em quarto lugar, a *delimitação no espaço e no tempo desses fatos* [...]. (grifos originais)

Geraldo Ataliba (1991, p.81) expõe: “[...] designaremos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal, b) aspecto material, c) aspecto temporal e d) aspecto espacial”. O seu entendimento desses relevantes aspectos coaduna-se com o nosso retro exposto.

Passado isso, concluímos, sobre a importância do conceito do fato gerador, que as vitais noções no ramo tributário são concretamente fixadas através de cuidadosa análise deste conceito de fato gerador de obrigação tributária. Nas palavras de Amílcar Falcão (1997), a identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal, a fixação dos conceitos de incidência, não incidência e isenção, a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, a determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo etc., a distinção dos tributos *in genere* e dos impostos *in species*, entre outros, são virtudes oriundas do conhecimento desprendido do estudo do fato gerador iniciado a partir de seu conceito.

## 2 A PREVISÃO LEGAL DO FATO GERADOR E OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Seria inconcebível adentrarmos numa matéria desta natureza, a tributária, e, discorrendo sobre o fato que gera, não dedicássemos algumas páginas àquela que faz nascer quaisquer tipos de deveres, obrigações, relações. Referimo-nos à lei. Começemos, pois, entendendo a noção de princípios, que segundo Alexy (2008, p. 109), como razões decisivas para inúmeras regras, “têm uma importância substancial fundamental para o ordenamento jurídico; sua relação à ideia de direito decorre de um modelo de fundamentação que avança do mais geral na direção do sempre mais especial”. Especialmente, aqui, abordemos sobre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva associados à previsão legal do fato gerador do tributo.

### 2.1 Princípios constitucionais: conceitos e funções

Conforme lições de Sérgio Sérulo da Cunha (2006, p. 5), o termo princípio, de raiz latina, *principium, principii*, associado ao que os gregos denominaram por *arque*, significa o lugar de onde se parte, o início, a origem. O autor lista onze acepções para o termo, baseado nas idéias de Gilles Gaston Granger (1988), Martin Heidegger (1992) e André Lalande (1956). Nas perspectivas ontológica e deontológica. Vejamos.

A primeira noção atribuída ao termo princípio é a de começo, início, associada à concepção grangeriana de termo final de toda a regressão. Define Sérgio Sérulo da Cunha (2006, p. 7) ser tal pensamento, inspirado por Gilles-Gaston Granger (1988), de natureza lógica. Outra idéia ou conceito de princípio de natureza lógica, parte de Martin Heidegger (1992, p.169) que afirma: “um princípio, em contraste com uma mera condição negativa, é um a proporção tal que nela é posto um fundamento para a verdade possível, quer dizer, é uma proporção que basta para suportar a verdade do juízo”.

Para Martin Heidegger (1992, p.169) um juízo verdadeiro parte de um princípio, sendo pois princípio, um ou o fundamento de uma proposição. Da acepção heideggeriana de natureza lógica, André Lalande (1956, p. 37) propõe um conceito de princípio de caráter axiomático-ontológico, mas também concebendo princípio como fundamento. Princípio para ele é uma “proposição posta ao início de uma dedução, a qual não se deduz de qualquer outra no sistema considerado”.

Sérgio Sérulo da Cunha (2006) assevera, em seu estudo comparativo de idéias, algumas já acima citadas, que a noção de princípio como fundamento, também é encontrada em Platão, em Aristóteles e em Kant. Ressalta o autor, referindo-se a estes pesquisadores respectivamente:

Diz o primeiro: ‘Um principio é algo de não-engendrado; porque é necessariamente a partir de um principio que vem à existência tudo que aí vem, enquanto o principio não provem de nada: se um principio viesse a existir a partir de alguma coisa, não seria a partir de um principio que viria a existir aquilo que existe.’ Para Aristóteles, ‘são ‘verdadeiras’ e ‘primeiras’ aquelas coisas nas quais acreditamos em virtude de nenhuma outra coisa que não seja elas próprias [...]’. Kant, por fim, apresenta os princípios como ‘juízos a priori’, ‘que têm esse nome não apenas por que são o fundamento outros juízos, mas também por que não se fundam em outros conhecimentos mais gerais e elevados’. (CUNHA, 2006, p. 7-8)

Sérulo da Cunha (2006, p. 8) ainda cita Émile Littré que em seu, *Dictionnaire de la Langue Française*, conceitua princípios como “todas as causas naturais em razão das quais os corpos se movem, agem e vivem”. Essa uma concepção ontológica de princípio. O caráter deontológico de princípio, afirma Sérgio Sérulo da Cunha (2006, p.10), reside na idéia de que não somente as coisas são dotadas de fundamento, mas também, as ações. Há, portanto, princípios prescritivos ou deontológicos que orientam o comportamento humano.

Na hodierna Constituição Federal Brasileira de 1988, há dispostos princípios explícitos e implícitos, nominados e enunciados. O princípio constitucional em comento no presente trabalho, qual seja, o da capacidade contributiva, temo-lo por explícito e enunciado, já que não somente citado na Constituição, mas explicado e pormenorizado quando da relação com espécies tributárias dispostas na Carta (v. arts. 145, §1º; 150, II; 153, §4º, I/CF). Mas seja qual for o princípio, seja ele explícito ou implícito, nominado ou não, se constante na Magna Carta, qual sua função? Entendamos.

Roque Antônio Carrazza (2008, p.39) ao dissertar sobre o tema, informa que princípio jurídico é um enunciado lógico que, por sua generalidade, ocupa posição de preeminência no Direito e vincula o entendimento e aplicação das normas jurídicas a ele conectados.

Os princípios, como origem ou ponto de partida, necessariamente são gerais e ocupam posição sobrelevante no ordenamento jurídico. Daí serem dotados do poder de vincular a aplicação da norma ao centro de sua idéia, esta uma função vinculatória-informadora. No dizer de Roque Antônio Carrazza (2008, p. 41) os princípios são os pontos de apoio normativos para a boa aplicação do Direito.

São portanto funções dos princípios constitucionais, além daquela acima citada, no dizer de Sérgio Sérulo da Cunha (2006, p.191):

- a) gerar normas (função nomogenética); b) orientar a interpretação (função hermenêutica); c) inibir a eficácia de norma que os contrarie (função inibitória); d) suprir a falta de norma (função supletiva); e) regular o sistema (função de regulação do sistema); f) projetar o texto sobre a sociedade (função de projeção).

Ora, as normas devem ser a pormenorização dos princípios. Através daquelas o propósito da existência destes princípios hão de ser cumpridos ou realizados. Humberto Ávila (2007, p.35) ao dissertar sobre o tema, ressalta a posição de Karl Larenz (1991) que ao definir princípios os concebe como aqueles que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, deles decorrendo direta ou indiretamente, normas de comportamento. Da abstração ou generalidade dos princípios portanto emergem-se normas.

Quanto à função hermenêutica, esta diretamente relaciona-se àquela vinculatória-informadora. O legislador haverá de sempre, quando da elaboração da lei, fazê-la tendo como bússola os valores contidos nos princípios, cabendo ao intérprete, quando da aplicação desta lei, ser orientado por estes mesmos valores, os concebendo, sempre, como marco ou norte a ser perseguido.

Caso o legislador não seja fiel aos valores ou idéia central dos princípios, ao criar a lei, esta haverá de ser repudiada de modo que não adentre no mundo jurídico, bem como seja impedida de produzir efeitos no mundo fático. Sendo esta mais uma função dos princípios, inibir a eficácia das normas que os contrariem.



É sabido que no Sistema Jurídico Brasileiro, os princípios gerais suprem a falta das normas, no sentido tratado pela Lei de Introdução do Código Civil (Decreto-lei no. 4.657/42) que dispõe em seu art. 4º que “quando a lei foi omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com os princípios gerais do Direito, além da analogia e dos costumes”. Os princípios portanto em nosso Sistema são dotados, também, de uma função suplementar ou supletiva. Associado à isto, pode-se afirmar que os princípios são reguladores do sistema, já que o informa, o orienta e o suplementa.

Nos mundos jurídico e fático, portanto, são notáveis a influência de valores urgidos com os princípios estabelecidos. Estes, quando firmados no sistema, são projetados acima de tudo e todos. São valores-guia. Consoante Paulo Bonavides (2005, p.57) estamos inseridos em um verdadeiro estado principiológico, no qual os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes. Neste mesmo sentido, afirma Geraldo Ataliba (2007, p. 34):

Princípios são as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo. Expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariadas; tem que ser prestigiadas até as últimas conseqüências.

Como Emanuel Kant (*apud* CARRAZZA, 2008, p.31) deixou consignado: “princípio é toda preposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo”. Princípios são a pedra fundamental de sustentação de um sistema, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (2001, p.807):

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Quanto ao tema, há muita felicidade nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (2001), porém, para sermos mais precisos, ressaltamos que o termo princípio, entendido como alicerce de um sistema normativo, é uma luz que irradia não sobre diferentes normas, pois essas normas são reflexos desse princípio, dele emanam, dele são expurgadas pela mente do legislador que o segue, que se deixa por ele clarear. Desse modo, o princípio é uma luz que irradia, achando-se em seus reflexos as normas. Analisando uma norma, encontramos o princípio ou os princípios, nos quais ela se baseia.

O objetivo da norma, a sua interpretação e, por fim, sua execução, deve ser persecutor dos princípios que, no dizer de Geraldo Ataliba (1991) são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico, sendo inaceitáveis e inconcebíveis qualquer tipo de contrariação ou forma de desprestígio àqueles princípios. Pois bem, façamos, agora, alusão específica aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

## 2.2 Do princípio da legalidade

Os princípios, então, podem ser encontrados naqueles escalões da pirâmide jurídica, quais sejam: constitucional, legal e infralegal. O princípio da legalidade é um princípio constitucional. No artigo 5º, inciso II, do Diploma Excelso parecemos ver a firmeza e imperiosidade do princípio da legalidade. Tal preceito legal segue os termos do clássico brocardo: *cuique facere licet nisi quid iure prohibetur*. O dispositivo assenta-se no contexto de estarmos inseridos num Estado Democrático de Direito, em que a ordem jurídica emana de um poder legítimo. O indivíduo é livre para fazer tudo quanto a lei não lhe proíbe, sendo expresso que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”.

Dessa forma, o princípio da legalidade é geral, já que permeia e é mandamento em todo cenário jurídico brasileiro. No Direito tributário, a lei, ao passo que, constitucionalmente, cede aos entes federativos o poder de tributar, determina que, no âmbito das respectivas competências traçadas, a criação e majoração dos tributos só são possíveis mediante lei. Daí serem portadores do poder de tributar somente aquelas pessoas dotadas de poder legislativo.

O poder de tributar é limitado através dos diversos princípios constitucionais tributários, a maioria deles, elencados no artigo 150 da Constituição Federal vigente. Assim vemos assinalado o princípio da legalidade: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Com base nisso, os entes federativos, União, Estados e Municípios e Distrito Federal, exercitam suas competências e criam o tributo que, não é demais lembrar, é toda prestação pecuniária advinda duma relação obrigacional instituída em lei (v. art. 3º do Código Tributário

Nacional). Daí a relação de fato gerador com o princípio da legalidade. Quando da criação do tributo, o fato gerador é descrito em lei e, como já mencionado anteriormente, nisso reside a razão de o fato ser gerador. O fato sem a previsão legal é um mero fato, alheio ao mundo tributário. É somente com o desenho normativo (fato gerador abstrato) que a situação diariamente ocorrida no mundo ganha relevância, sendo a lei necessária e suficiente a sua ocorrência. Com a descrição legal, a situação passa a ser identificada como um fato gerador de obrigação tributária.

Por tudo isso é que muitos dos grandes tributaristas afirmam ser a lei geradora, pois o fato, de per si, não gera. Mas, cremos que há de ser entendida a expressão fato gerador como sendo, sempre, aquela que alude a uma situação que enseja em cobrança de tributo, já que previstos legalmente são o tributo e a situação. A expressão lei geradora parece-nos interessante, mas lembremos que a lei tributária, de per si, também não gera. A descrição legal (fato gerador abstrato) e o fato no mundo (fato gerador concreto) são interdependentes no que toca ao nascimento de obrigação tributária.

Para Roque Antônio Carrazza (2008, p.219) apesar da existência do art. 150, I da Constituição Federal, bastaria o preceito do artigo 5º, II do mesmo Diploma, para que “tranqüilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio da lei, da pessoa política competente, é óbvio”.

Mas, ao primeiro dispositivo supramencionado, o artigo 150, I/CF, ele faz alusão ao dizer que o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada. E afirma que:

Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais. Por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes. (CARRAZZA, 2008, p.219)

Fala-nos sobre o assunto, com precisão, Paulo de Barros Carvalho (1993, p.98) :

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

Incontroverso, pois, que o princípio da legalidade garante, diante da tributação, a segurança, jurídica das pessoas. Não podem a renda e patrimônio dos indivíduos, por exemplo, esvaírem-se gradual e arbitrariamente, não sendo admissível que estes suportem ônus sem prévia cominação legal, valendo ressaltar que a lei é a expressão da vontade popular, já que emana daquele poder erigido pelo próprio povo. Irrefutável, desse modo, ser a lei o instrumento legítimo para estabelecer o tributo e seu tão essencial fato gerador.

## **2.3 A previsão legal do fato gerador**

Quando tratamos do conceito do fato gerador, no primeiro capítulo deste escrito, ao elucidarmos o artigo 114 do Código Tributário Nacional, abordamos de alguma forma sobre a prescrição legal do fato que gera o tributo, a obrigação. Veremos, aqui, outros pormenores do fato.

### *2.3.1 O tipo de lei descritora do fato gerador*

O que se nota, *prima facie*, é que a Carta Magna, ao passo que estabelece a competência dos entes, que compõem a federação de criar tributos, fixa sorrateiramente fatos geradores *in abstracto*, de modo amplo com relação aos impostos.

Quando, por exemplo, a Constituição Federal firma em seu art. 153, I, que compete a União instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros, ela estabelece que o fato de um indivíduo retirar de terra estranha algum tipo de produto faz nascer para ele a obrigação de pagar imposto de importação. Sendo, pois, a entrada do produto no solo brasileiro o fato gerador do imposto de importação previsto constitucionalmente. Tal imposto será efetivamente criado pelo ente competente, qual seja, União. A União, portanto, pormenorizadamente criará o tributo, firmando os sujeitos da relação, as alíquotas, base de cálculo e o fato gerador pré-estabelecido constitucionalmente. Na lei constitucional, os impostos têm seus fatos geradores pré-estabelecidos.

O Código Tributário Nacional, ao seguir os parâmetros constitucionais, dispendo sobre o Sistema Tributário Nacional e instituindo normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, traz em seu bojo peculiaridades dos fatos geradores dos

impostos pré-estabelecidos. Ainda tomando, por exemplo, o imposto de importação previsto no art.153, I da CF, vejamos o que sobre isso aduz o CTN em seu art. 19: “O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

Mais adiante ele traça regra sobre a base de cálculo, as alíquotas e os sujeitos do Imposto de Importação. Notemos que tudo isso são linhas gerais, as quais devem ser seguidas pelo ente federativo competente, no caso União, quando da criação do referido imposto. Assim, vejamos que, quanto aos impostos, a Constituição Federal os pré-estabelece e o Código Tributário melhor os individualiza, contudo será o ente federativo competente que efetivamente criará o tributo, naquele caso, imposto, mediante lei ordinária. O empréstimo compulsório e o imposto residual são exceções e devem ser criados mediante lei complementar.

Somente quando vigente essa lei, via de regra, ordinária, os seus efeitos reais serão produzidos, dizemos: a instauração daquela relação obrigacional tributária pelo ocorrimto daquele fato gerador descrito em lei.

Quanto às taxas e contribuições de melhoria, a Constituição Federal/1988 não traça, diferentemente dos impostos, competência privativa, mas nos parece discorrer, com brevidade, sobre seus fatos geradores quando firma em seu artigo 145, II e III que :

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – [...]

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Já o Código Tributário Nacional/1966, sobre àquelas espécies e seus respectivos fatos geradores detalha:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou da utilização efetiva ou potencial, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

Entendemos, portanto, através do norte legal, que, nas taxas, os fatos geradores são diversificados, ou seja, mais de uma situação dá ensejo àquela cobrança. De um ou de outro fato ocorrido, descrito normativamente pelo ente federativo, que exercitou o poder de polícia ou prestou serviço público, nascerá o direito de cobrança da espécie tributária taxa.

Na figura tributária contribuição de melhoria, o fato gerador, na verdade, é um conjunto indissociável, em que são necessárias as situações obra pública e valorização imobiliária para que a contribuição seja exigida. Da obra pública necessariamente deve decorrer valorização dos imóveis situados ao seu redor para que a contribuição torne-se viável e possível. Essa contribuição é instituída para fazer face ao custo da obra.

Desse modo, caberá aos entes federativos mediante suas leis federais, estaduais ou municipais, no âmbito de suas competências, estabelecerem impostos, taxas e contribuições de melhoria com aqueles fatos geradores deixados pelos rastros da Lex Suprema e daquela específica Maior Lei Tributária, o Código Tributário Nacional. Como esclarece Roque Antônio Carrazza (2008), o princípio da legalidade é atendido somente quando a lei tributária é editada pela pessoa política competente para fazê-lo.

No que tange especificamente às medidas provisórias em matéria tributária, nosso posicionamento é bem decifrado por Roque Carrazza (2008, p.251) que diz: “[...] as medidas provisórias, com a nova redação dada ao art. 62 da Carta Federal, somente não poderiam instituir os tributo colocados sob reserva da lei complementar (p. ex; os empréstimos compulsórios [...])”.

Lembremos que as medidas provisórias, atos administrativos *lato sensu*, dotadas de alguns atributos da lei, podem ser expedidos em casos de relevância e urgência. Elas perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de 60 (sessenta dias) prorrogável uma única vez por igual período, conforme art. 62, §§ 3º e 7º da Constituição Federal.

Tais medidas, por serem provisórias, carecem da conversão em lei para que seus efeitos se perpetuem ao longo dos tempos. É claro o artigo 62, 2º da CF/88: “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e

154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

Os impostos de Importação, Exportação, sobre Produtos Industrializados, Operações Financeiras e de Guerra produzem efeitos já com a edição da Medida Provisória (MP). O Imposto sobre Produtos Industrializados, quando majorado por medida provisória, produzirá efeitos após 90 dias, contados da publicação da medida (em obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, art. 150, III, c e § 1º/CF). Quantos aos outros, no dia seguinte à publicação da MP, produzirão efeitos, ou seja, poderão ser cobrados conforme a majoração prevista na medida.

Como explicita o art. 62, § 2º da CF, excetuando este especificamente citados, todos os outros impostos só produzirão efeitos no exercício seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia do ano em que o MP fora editado.

Essa é nossa explicação, entendemos que, quando da instituição ou majoração de impostos (ou até mesmo outra espécie de tributo), mediante medida provisória, os fatos geradores pré-estabelecidos na Magna Carta devem ser obedecidos, já que, somente através de lei complementar, consoante art. 146, III, a, da CF, normas gerais em matéria tributária podem ser estabelecidas, especialmente sobre definição de tributos de suas espécies e de seus respectivos fatos geradores, sendo vedado a edição de Medidas Provisórias sobre matéria reservada à lei complementar.

### *2.3.2 As pessoas competentes para desenharem normativamente o fato e imputá-lo como gerador*

A competência de legislar sobre a matéria tributária é atribuída pela Constituição Federal. Ela é a Carta de Competências como assegura Roque Antônio Carrazza (2008). O artigo 24 da Lei Suprema: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário[...]”. Sobre esta concorrência o parágrafo 1º do mesmo artigo parece explicar: “No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais”. Essa competência de estabelecer normas gerais não

exclui a competência suplementar dos Estados e inexistindo lei federal sobre normas gerais aos Estados, exercerão competência legislativa plena.

No caso da matéria tributária, a União estabeleceu a Lei

nº 5.172/1966 antes mesmo desse preceito constitucional, que hoje temos como o Código Tributário Nacional, norma geral, o qual com o advento da Magna Carta de 1988, obteve estado de lei complementar.

A Constituição Federal, de maneira expressa, declara serem competentes os municípios para instituir e arrecadar os tributos de sua competência (art. 30, III, CF/88) e em seu título VI – da tributação e do orçamento, capítulo I- Do Sistema Tributário Nacional - firma que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os tributos: impostos; taxas e contribuição de melhoria, assim estabelecendo uma competência comum entre eles. Mas entre os impostos é traçada, ainda, uma competência privativa às pessoas políticas, quando lemos nos artigos 153, 155 e 156:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão 'inter vivos', a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Roque Antônio Carrazza (2008, p.573), sobre a privacidade das competências tributárias em relação aos impostos, falou que: “A conjugação material e territorial de repartição de competência impositiva reafirma que à União, cada um dos Estados, cada um



dos Municípios e o Distrito Federal têm impostos privativos”. Diferentemente do que ocorre com as taxas e contribuições de melhoria.

Há ainda as contribuições sociais, o empréstimo compulsório (art. 148, CF) o imposto residual (art. 154, I, CF) e o de guerra (art.154, II, CF), todos de competência, constitucionalmente traçada, da União. Lembremos que as contribuições sociais são de competência exclusiva, podendo os Estados e cada um dos Municípios instituírem contribuição para custeio do regime previdenciário de seus servidores, consoante art. 149,§1º, CF.

Assim, seguindo o norte constitucional, positiva o Código Tributário Nacional que a competência tributária compreende a competência legislativa plena e que o sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência (arts. 6º e 119, CTN).

Desse modo, são os entes, União, Estado, DF e Municípios, as pessoas políticas competentes para descrever a situação da qual nascerá a obrigação, a relação jurídico-tributária. Mediante suas leis, criarão seus tributos, no âmbito de suas competências, estabelecendo, inicialmente, de modo claro, preciso e pormenorizado, o fato gerador daquela figura, espécie tributária. Vejamos então este quadro ilustrativo sintetizador:

<b>ENTES COMPETENTES PARA TRIBUTAR, CRIAR TRIBUTO OU AINDA DEFINIR O FATO GERADOR DENTRO DOS PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS</b>	<b>ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS INSTITUÍDAS CONSTITUCIONALMENTE</b>				
	<b>IMPOSTO</b>	<b>TAXA</b>	<b>CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA</b>	<b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL</b>	<b>EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO</b>
<b>UNIÃO</b>	Aqueles do art. 153 e 154 da CF/88.	Aqueles quando do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público. Art. 146, CF/88.	Quando da construção de obra pública, da qual decorra valorização imobiliária.	Aqueles do art. 149, CF/88.	Aqueles do art. 148, CF/88.

<b>ESTADOS E DISTRITO FEDERAL</b>	Somente aqueles do art. 155, CF/88	Aqueles quando do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público. Art. 145, II, CF/88	Quando da construção de obra pública, da qual decorra valorização imobiliária.	Aqueles do art. 149, §1º CF/88.	INCOMPETENTE
<b>MUNICÍPIOS</b>	Somente aqueles do art. 156, CF/88	Aqueles quando do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público. Art. 145, II, CF/88	Quando da construção de obra pública, da qual decorra valorização imobiliária.	Aqueles do art. 149, §1º e art. 149-A, CF/88.	INCOMPETENTE

Fonte: Autoria própria

Assim reputamos demonstradas as pessoas dotadas de poder para criarem seus tributos. Elas descrevem, necessariamente, os fatos geradores pré-determinados na Carta Constitucional e outros elementos também importantes à composição da figura tributária, mediante lei. Ocorrendo no mundo, os fatos previstos nessas leis, nasce para essas pessoas políticas aquele direito de cobrança de prestação pecuniária relativa aquele fato tributário.

### *2.3.3 Como se dá a descrição do fato tributário e com que outros elementos ele se relaciona na composição do tributo*

Amparado pelos nortes legais, o legislador descreve o ato, fato ou estado de fato que darão ensejo, quando ocorridos, à instauração da relação jurídica tributária. Essa descrição há de ser composta, segundo Alfredo Augusto Becker (2002), por um único núcleo e por um ou mais elementos adjetivos. Temos por núcleo aquele fato estabelecido, em linhas gerais, pela Constituição Federal, e elementos adjetivos aqueles que, relacionando-se com o núcleo, determinam-lhe maior especificação. Esses elementos são os que vinculam o fato a alguém,

pormenorizam o núcleo e conferem detalhes para que, com segurança, repete-se ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Tudo isso mediante lei, óbvio.

Paulo de Barros Carvalho (1993) ensina que o legislador expede conceitos que selecionam propriedades do evento ao escolher os fatos que lhe interessam como pretexto para desencadear efeitos jurídicos. Esses conceitos são seletores de propriedades. Evocando a lição de Lourival Vilanova (1977 *apud* CARVALHO, 1993, p.46), afirma que “ a hipótese, como proposição descritiva de situação objetiva real é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como fatos jurídicos”.

Assim, com o todo acima exposto, claramente afirmamos que:

1 – A descrição do fato gerador daquele tributo há de ser feita pelo ente constitucionalmente competente, ou seja, a pessoa política dotada de competência tributária, associada ou vinculada à competência legislativa plena, sendo aquela competência indelegável.

2 – O legislador ordinário, inserto naquele poder legislativo, seguindo os rastros constitucionais, descreve normativamente o fato, ato ou estado de fato a serem tributados. Composta essa descrição por um núcleo, pré-estabelecido na lei constitucional, e elementos qualificadores, pormenorizadores do fato, ato ou estado de fato. Os fatos, antes meros fatos, com a descrição legal, tornam-se fatos jurídicos, no mundo tributário, fatos jurídico-tributários.

3 – A descrição legal do fato gerador da obrigação tributária (núcleo e elementos adjetivos) é acompanhada pelo estabelecimento de outros elementos necessários à criação do tributo. A base de cálculo, as alíquotas e os sujeitos da relação não podem ser dispensados, já que o montante pecuniário, relativo ao tributo, há de ser medido mediante atividade administrativa plenamente vinculada e pago àquele sujeito de direito pelo sujeito devedor definido e enquadrado em fato, estado de fato ou realização de atos descritos na norma jurídica.

Desse modo, imaginemos, ligeiramente, o tributo um corpo; sendo o fato gerador a espinha dorsal e os órgãos vitais aqueles elementos essenciais: base de cálculo, alíquotas, sujeitos passivo e ativo, com os quais o fato se encontra vinculado. Trataremos sobre esses elementos de modo mais desenvolvido, no derradeiro capítulo deste trabalho.

## **2.4 Fato gerador: Classificação e natureza jurídica**

O fato gerador, analisado, pode ser inserido em determinada classe em função do tempo de sua ocorrência. A eleição, pelo legislador, do momento da realização do fato jurídico tributário, com o qual se reputa instaurada aquela relação jurídica, tornou corrente, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (1993), a distinção entre fatos geradores instantâneos, continuados e complexivos.

A doutrina tributária brasileira atribui importância ao momento da ocorrência do fato gerador e, como esclarece Luciano Amaro (2005), a classificação do fato gerador de obrigação tributária em função do tempo não tem valia apenas acadêmica, mas é de grande importância para efeito de aplicação da lei no tempo.

Fatos geradores instantâneos seriam aqueles que, ocorridos no mundo fenomênico tal como previstos na descrição legal, instauram, de imediato, relação jurídico-tributária, dando origem à obrigação tributária. Aqui, no momento da ocorrência do fato, nasce a relação tributária que dá ensejo à obrigação. Não há desdobramento de tempo ou situações duradouras. O impostos de Importação, de Exportação e o sobre Produtos Industrializados, por exemplo, são dotados de fatos geradores instantâneos.

Os fatos geradores continuados abrangeriam, sob os esclarecimentos de Paulo de Barros (1993), todos os que configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo, por intervalos maiores ou menores. Como o IPTU, ITR e o IPVA.

Fatos geradores complexivos ou periódicos são aqueles que se formam, na lição de Luciano Amaro (2005), numa soma de momentos temporais, assemelhando-se aos continuados pela circunstância de ser aferido e qualificado para fins de determinação da

obrigação tributária quando findo certo período de tempo. O imposto de Renda é a forma clássica deste tipo de fato gerador em função do tempo.

A diferença tênue entre o fato gerador continuado e o periódico é bem observada por Luciano Amaro (2005, p.261), que ensina:

[...] diferentemente do fato gerador periódico, o fato gerador continuado não busca computar fatos isolados ocorridos ao longo do tempo, para agregá-los num todo idealmente orgânico. O fato gerador continuado considera-se ocorrido, tal qual o fato gerador instantâneo, num determinado dia, sem indagar se as características da situação se alteraram ao longo do tempo; importam as características presentes no dia em que o fato se considera ocorrido [...]. A qualificação que o matiza, na verdade põe em destaque tratar-se [...] de situação duradoura, que pode manter-se estável ao longo do tempo. Algumas situações [...] mais estáveis que outras [...].

Já sobre o fato gerador periódico, no clássico Imposto de Renda, concluiu Luciano Amaro (2005, p.260):

É um acontecimento que se desenrola ao longo de um lapso de tempo, tal qual uma peça de teatro, em relação à qual não se pode afirmar que ocorra no fim do último ato; ela se completa nesse instante, mas ocorre ao longo do tempo, sendo inegável o relevo das várias situações desenvolvidas durante o espetáculo para a textura da peça. Assim também uma partida de futebol só termina com o apito final do árbitro, mas ela ocorre ao longo do tempo, sendo indispensável, para a definição do resultado, verificar o que aconteceu durante o jogo.

Enquanto Luciano Amaro (2005) nos parece deleitar-se com tal temática, Paulo de Barros Carvalho (1993), seguido por Geraldo Ataliba (1991), apesar de entender e até traçar conceitos para esses tipos de fato gerador em função do tempo, é crítico ferrenho a essa classificação. A sustentação de que todos os fatos geradores são instantâneos é feita por aqueles juristas. Registrou Paulo de Barros Carvalho (1993, p.179):

[...], pois falar-se em fatos que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante).

Creemos nós ser a classificação corrente necessária. No instante em que se reputa findo o fato, nasce a relação que dá origem à obrigação. Contudo, esses instantes diferenciam-se, assim como se diferenciam os fatos. Quando o fato gerador é instantâneo, o instante é imediato, ou seja, o fato ocorre e dele, naquele momento, de pronto, origina-se a relação tributária. Quando o fato é continuado, o fato se perpetua e o instante do qual nascerá a relação obrigacional tributária será concebido como aquele preceituado normativamente. (Exemplo, ser proprietário de veículo automotor; o fato de ser proprietário gera obrigação de

pagar aquele imposto, contudo somente naquele dia descrito em lei é que se consuma o fato (continuado), nascendo para o proprietário o dever). Quando o fato gerador é periódico ou “complexivo” (palavra esta verberada por Paulo de Barros Carvalho (1993) como inútil neologismo) temos que cada período em que se prolonga o fato, até que seja consumado e nasça aquele instante necessário à composição da obrigação, é decisivo, computado e agregado.

Sobre a natureza jurídica do fato gerador, dissertemos com brevidade. De pronto, digamos ser o fato gerador de essência constitutiva, somente. Não há o que se falar em fato gerador declaratório. O fato gerador é a própria fonte de constituição da relação jurídico-tributária. Nada há antes dele. É dele que se origina. É dele que se constituem a relação e a obrigação que hão de ser individualizadas com o lançamento tributário de natureza declaratória.

O princípio da capacidade contributiva é uma limitação ao Poder de tributar. Quando atendido, faz com que se cumpra o princípio da igualdade. Tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, nas devidas proporções. No Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva é meio para que os ideais de igualdade sejam atingidos. O indivíduo, na proporção dos seus haveres, deve pagar tributos. Contudo, as indagações que surgem são: Como identificar, para o cálculo de cada tributo devido pelo contribuinte, o seu índice de riqueza ? Como ou quais são os meios para que os impostos sejam graduados conforme a capacidade de pagar do indivíduo? Em que reside o caráter pessoal dos impostos e qual sua relação com o cumprimento do princípio da capacidade contributiva ?

Nestas breves linhas, buscaremos, ao menos, tecer uma introdução ou iniciar respostas àquelas questões. A capacidade de contribuir, já ensinou Alfredo Augusto Becker (2002 *apud* CARRAZZA, 2008, p. 90) está diretamente associada aos fatos que fazem presumir que o indivíduo realizador destes tem riqueza. São pois os fatos-signos, presuntivos de riqueza que denotam a capacidade contributiva da pessoa.

O artigo 145, §1º/CF define uma necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva, ao firmar que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Parte da doutrina defende ser esta capacidade, a que

faz alusão a Constituição, objetiva, fundada não em condições econômicas reais do contribuinte, mas em seus sinais exteriores de riqueza. Em contrapartida, há doutrinadores como Sacha Calmon Navarro Coelho (1990, p. 90) que defendem a capacidade contributiva como subjetiva, em que leve-se em consideração a capacidade econômica real do contribuinte, ou seja, sua aptidão concreta de suportar o ônus do imposto.

Na realidade, como bem leciona Roque Antônio Carrazza (2008, p. 91), a capacidade contributiva pode revelar-se através do patrimônio ou bens que a pessoa possua, não necessariamente pois, relacionar-se a capacidade econômica real do contribuinte. Exemplifica o autor que um jovem, ainda sem economias próprias, que venha a ser contemplado, em sorteio, com um automóvel de luxo tem o dever de pagar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), do contrário há de sofrer as penas pelo inadimplemento. Ressalta Carrazza (2008, p. 91):

Em relação aos impostos sobre a propriedade (imposto territorial rural, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre a propriedade de veículos automotores etc.), a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem, por que a riqueza não advém apenas através da moeda corrente, mas do patrimônio, como um todo considerado. Se uma pessoa tem, por exemplo, um apartamento que vale um milhão de dólares, ela tem capacidade contributiva ainda que nada mais possua. Apenas, sua capacidade contributiva está imobilizada. A qualquer tempo, porém, a pessoa poderá transformar em dinheiro aquele bem de raiz.

É razoável, pois, a defesa da capacidade de contribuir como objetiva, pelo menos quanto aos impostos que recaem sobre os bens. Contudo, onde residiria nestes impostos o caráter pessoal? Na verdade, o que se deve entender por caráter pessoal, conforme o disposto no art. 145, § 1º/CF ? Veremos que a pessoalidade, no tocante a graduação dos impostos, guarda estreitas relações com a progressividade. Quanto maior a base de cálculo, maior haverá de ser a alíquota aplicável para que a prestação devida pelo indivíduo adeque-se a sua capacidade de contribuir.

Assim, quanto aos impostos que recaem sobre os bens, o atendimento ao princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionada não ao exame de sua conta bancária, mas à base de cálculo atrelada de forma indissociável ao valor do bem. Quanto maior o valor do bem, maior a base de cálculo e maiores devem ser as alíquotas. De forma que assim através da progressividade das alíquotas, encontra-se atendido o princípio da capacidade contributiva no que diz respeito aos impostos sobre propriedades. Mas, é bom lembrar que,

em que pesem as mais diversas realidades (municipal, estadual ou federal), é o legislador ordinário, destinatário imediato do princípio da capacidade contributiva.

A Constituição Federal partilha o poder de tributar entre os entes federativos ao atribuir competência. Estes entes criarão os tributos quando do exercício de suas competências. Quanto aos impostos a Magna Carta pré-estabelece os fatos geradores. Estes fatos exibem conteúdo econômico. O legislador ordinário há de firmar estes fatos, na lei criadora do imposto, estabelecendo assim, a hipótese de incidência deste tributo segundo os moldes constitucionais. Papel importante será o de firmar as bases de cálculo e a(s) alíquota(s) de modo que se faça cumprir o princípio da capacidade contributiva.

## **2.5 O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal Brasileira/1988**

Já com a primeira Constituição Brasileira, em 1824, vimos expresso o princípio da capacidade contributiva. Em seu art. 179, inciso XV, líamos: “ninguém será *exempto* de contribuir para as *despesas* do Estado em proporção dos seus haveres”. A Carta de 1891 manteve-se omissa quanto ao tema, mas em contrapartida, a de 1934 avançou no sentido de reportar-se à progressividade dos impostos incidentes sobre a transmissão de bens por herança ou legado.

Desde lá até os dias presentes, a busca pela graduação dos impostos em respeito à capacidade econômica do indivíduo tem sido, ao menos, lembrada. Lembrança esta que, uma vez como preceito constitucional, alcança status de mandamento. Mandamento que há de ser guardado e efetivamente cumprido pelos que criam e aplicam a norma instituidora ou majoradora do tributo. A Magna Carta de 1988 trouxe-nos em seu artigo 145,§1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade de que trata o referido preceito normativo, diz respeito à disponibilidade de riqueza do contribuinte ou à sua indicação de elementos econômicos-financeiros, símbolos presuntivos de riqueza, no dizer de Sacha Calmon Navarro Coelho (1990, p. 37). Capacidade



econômica não há de ser confundida com capacidade contributiva. A primeira relaciona-se a disposição de riqueza do indivíduo e a segunda a aptidão do contribuinte para suportar o ônus do tributo. Na lição de José Maurício Conti (1997, p. 35):

A capacidade econômica é aquela que todos – ou quase todos – têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Já a capacidade contributiva [...] refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com o ônus tributário, de pagar tributos.

Arremata o autor asseverando que a capacidade contributiva é uma capacidade econômica específica, que se refere a aptidão de suportar determinada carga tributária. Portanto enfatizemos que o art. 145, §1º/CF faz sim alusão indireta à capacidade contributiva do indivíduo, princípio hospedado nas dobras da idéia entendida por capacidade econômica do contribuinte.

O pensamento de que capacidade contributiva é capacidade econômica específica é escorreito e sadio. Contudo, não contrário a este pensamento, é possível afirmar que pode o indivíduo, a despeito de ostentar capacidade econômica, não ser plenamente apto para suportar o ônus tributário, ou seja, não contar com capacidade contributiva subjetiva, associada às condições inerentes à pessoa do contribuinte. Exemplo: O indivíduo realiza o fato gerador do IPTU, pelo simples fato de ser proprietário de bem imóvel situado na zona urbana, todavia é isento do pagamento do referido tributo por seu bem estar localizado em zona periférica. Identificado pelo legislador que proprietários residentes naquela área não são dotados de capacidade contributiva subjetiva. Caso elucidativo, também, é o do Imposto de Renda, em que aqueles que auferem proventos até determinada faixa estabelecida em lei, são dispensados do pagamento do Imposto.

O princípio da capacidade contributiva, pois, na Constituição Brasileira hodierna guarda também ampla conexão com o preceito firmado no art. 150, II da Carta, o que seja, o princípio da igualdade no Sistema Constitucional Tributário. Os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente não podem ser discriminados quando da aplicação da lei e aqueles inseridos em situação jurídica diversa devem ser discriminados na medida de suas desigualdades. Nesse sentido, leciona Alexy (2008, p. 396):

O dever de igualdade na criação do direito exige que todos sejam tratados de forma igual pelo legislador [...]. Esse dever não pode significar nem que o legislador tenha que inserir todos nas mesmas posições jurídicas, nem que ele tenha a responsabilidade de que todos tenham as mesmas características naturais e se

encontrem nas mesmas condições fáticas. [...] A igualdade de todos em relação a todas as posições jurídicas não produziria apenas normas incompatíveis com sua finalidade, sem sentido e injustas;[...].

Um dos objetivos primeiros de qualquer Estado democrático é o ideal de justiça e o tratamento isonômico entre os indivíduos. Nas lições de Carlos Palao Taboada (1978, p. 127), a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade comporta três fases. Na primeira, a idéia de capacidade contributiva confundir-se-ia com o próprio princípio de justiça. Numa segunda fase, a capacidade de contribuir seria entendida como instrumento de realização do princípio da igualdade. E na terceira fase, o princípio da capacidade contributiva, apesar de guardar íntimas relações com o princípio igualitário, seria concebido como autônomo e de conteúdo determinado.

### *2.5.1 A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva. E a Efetividade?*

Iniciemos afirmando que a eficácia não pode ser confundida com a efetividade. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da norma de produzir efeitos ou à aptidão para incidir. O plano da eficácia insere-se no mundo jurídico, enquanto que o plano da efetividade, no mundo fático. A efetividade, pois, está conexas a idéia de alteração e produção de modificações na realidade. Sobre isto ensina Sérgio Sérulo da Cunha (2006, p. 198):

O objetivo da norma é alterar a realidade, produzir modificações no mundo fático. Mas ela pode ter incidido, produzindo seus efeitos no mundo jurídico, sem que haja produzido automaticamente a correspondente modificação no mundo fático. Ao ouvirmos falar em eficácia, nosso olhar se dirige imediatamente para aqueles resultados, para o plano da realidade social [...]. Se assim fizermos, porém, estaremos saltando por cima de outro plano da realidade (o plano lógico relativo aos conceitos, classes, [...]), sem o qual não é possível a produção daqueles efeitos.

Ora, o entendimento, portanto, é de que anterior às alterações no mundo fático, ou seja, à efetividade da norma, necessariamente há de se perpassar pelo mundo jurídico onde se operam a incidência das normas pertencentes ao plano lógico da eficácia. Pontes de Miranda (1966, p. 16) é categórico ao afirmar que: “A incidência da lei, pois que se passa no mundo dos pensamentos, [...] é, portanto, infalível. A incidência das regras jurídicas nada tem com o seu atendimento: é fato do mundo dos pensamentos”.

A eficácia do princípio da capacidade contributiva no Sistema Jurídico Brasileiro relaciona-se ao poder de vincular os órgãos legislativos e judiciais e paralisar as normas inferiores contrastantes com seu sentido. Leva-se, pois, em consideração, seus efeitos no

mundo jurídico ou no plano lógico. Tal princípio se irradia sobre muitos dos preceitos constitucionais tributários. Vejamos alguns deles.

O art. 153, §4º, II/CF declara imunes à tributação quanto ao imposto sobre propriedade territorial rural, as pequenas glebas rurais exploradas por proprietário que não possua outro imóvel. Outro caso constitucional que reflete a influência do princípio da capacidade contributiva é o constante no art. 153, §2º, II/CF que protege os rendimentos, provenientes de aposentadorias e pensões recebidos por pessoas com idade superior a 65 anos, da tributação por meio do imposto de renda. E ainda no art. 153, §3º, I/CF, a questão da seletividade no IPI em função da essencialidade dos produtos da primeira necessidade devem receber tratamento tributário ameno.

Portanto, a eficácia do princípio da capacidade contributiva reside na vinculação do legislador infraconstitucional à instituição de fatos geradores de obrigações tributárias providos de suporte econômico respeitado o mínimo vital de existência. Assim como une-se por laços, este princípio, com o administrador, executor da lei, e também com o juiz, zelador da inteireza das normas. O primeiro deve se recusar à realização de qualquer ato que viole a lei ou infrinja o princípio. E o segundo deve, necessariamente, adotando uma postura concreta, velar para que seja garantido o princípio da capacidade contributiva. A efetividade do princípio em tela, encontra-se a um passo da eficácia deste. Permeada a idéia da capacidade de contribuir no texto constitucional, que há de ser seguido pelo legislador ordinário, basta que os aplicadores e mantenedores da lei, no exercício de suas tarefas, cumpram-na e assim façam com que os resultados, no mundo fático, emerjam.

### *2.5.2 O Caráter pessoal dos impostos e o atendimento ao princípio da capacidade contributiva: pessoalidade, progressividade e seletividade*

O art. 145, §1º/CF, o qual já comentamos anteriormente, preceitua que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal. Contudo, a doutrina admite a divisão dos impostos em pessoais e reais, sendo os primeiros os que melhor identificam ou cumprem com o princípio da capacidade contributiva.

Impostos pessoais são aqueles que guardam correspondência direta com as condições particulares do contribuinte. Impostos reais, aqueles associados a uma relação indireta, no sentido de que são graduados segundo a presunção de quem hão de ser os destinatários do bem sobre o qual recairá o ônus tributário. Esclarecendo: impostos pessoais são os que recaem sobre bases econômicas vinculadas à condição particular do indivíduo, as quais denotam capacidade de contribuir ou não da pessoa. Sendo impostos reais aqueles que incorrem em bases econômicas, nas quais enorme é a dificuldade de identificação do índice de riqueza pessoal do indivíduo, sendo a seletividade, em função da essencialidade do bem, o meio através do qual o obstáculo será ultrapassado.

Classificação paralela a esta é a da divisão de impostos diretos e indiretos. Os impostos pessoais são impostos diretos, aos quais não se questiona a possibilidade de aferição da capacidade contributiva, como no caso do imposto de renda. Já os impostos reais sendo indiretos, o dever de arcá-los recai sobre uma pessoa que é, nas palavras de Edilson Pereira Jr. (2001, p. 67), “contribuinte de direito diversa da que, efetivamente, suporta seu encargo (contribuinte de fato)”. Aqui, segundo o autor, em consonância com nosso pensamento, surge a indagação quanto a possibilidade de ser cumprido o objetivo constitucional (do princípio da capacidade contributiva), já que difícil a verificação das qualidades do verdadeiro sujeito passivo. Pois bem, é nesse contexto que encontramos a pessoalidade, a progressividade e a seletividade como instrumentos de realização ou atendimento do princípio da capacidade contributiva.

É fato que os impostos de caráter, puramente, pessoal melhor ou mais facilmente realizam o princípio da capacidade contributiva, enquanto que os impostos, nos quais a graduação aos moldes da pessoalidade é de difícil acesso, para que atendam ao princípio em tela, carecem de meios ou instrumentos que ao menos presumam a condição de contribuir do indivíduo. A seletividade é um destes meios ou instrumentos. Sobre isto aduz Edilson Pereira Júnior (2001, p. 68):

Da seletividade decorre que os bens indispensáveis ao mínimo de subsistência dos cidadãos hão de ser onerados com as mais baixas alíquotas, ou dispensados da tributação, enquanto que os menos necessários, ditos supérfluos, deverão ser tributados com os percentuais mais elevados, haja vista denotarem a presença, por parte de seus adquirentes, de maior poder aquisitivo, de superior capacidade contributiva.

O art. 153, §3º, I/CF apregoa que o imposto sobre produtos industrializados, imposto real e indireto, será seletivo, em função da essencialidade do produto. Bem como o art. 155, §2º, III/CF firma que o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Roque Antônio Carrazza (2008, p. 98) leciona que:

O princípio da seletividade tem por escopo fornecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS. Daí ser imperioso que sobre produtos, mercadorias e serviços essenciais haja tratamento fiscal mais brando, quando não total exoneração tributária [...].

A seletividade dos produtos, mercadorias e serviços em função de sua essencialidade, pois, faz com que o princípio da capacidade contributiva seja atendido pelos impostos reais e indiretos, mesmo sob condições adversas. Já a progressividade diz respeito à maiores bases de cálculo, maiores alíquotas. O percentual das alíquotas aplicadas é diretamente proporcional a base de cálculo. Quem mais riqueza possui, mais deve concorrer para os gastos públicos. O *quantum debeatur* é constituído através de maiores alíquotas quanto maiores forem as bases de cálculo.

O art. 153, §2º, I/CF positiva que o imposto sobre a renda será informado pelo critério da progressividade. A progressividade de aqui aliada ao objeto de nosso estudo. Roque Antônio Carrazza (2008, p.118) informa-nos que em alguns países as alíquotas do Imposto de Renda das pessoas físicas oscilam entre 5% e 55%, estando a classe média submetida a uma tributação de aproximadamente 10% sobre os rendimentos auferidos. No Brasil, temos uma categoria de contribuintes do IR submetidos a uma alíquota de 27,5%, contudo são as palavras do supracitado autor:

Tais alíquotas variam de acordo com o total dos rendimentos líquidos auferidos. A progressividade não se manifesta na simples aplicação destas alíquotas nominais à base de cálculo, mas, sim, quando entra no processo de apuração de um terceiro fato: a parcela a deduzir deste produto. Aí, sim, as alíquotas nominais passam a ser efetivas. (CARRAZZA, 2008, p. 119)

Roque Antônio Carrazza (2008, p. 119) exemplifica que um sujeito A cuja a remuneração anual é de R\$ 27.912,00 e um sujeito que percebe anualmente R\$ 80.000,00, ambos serão submetidos a uma alíquota nominal de 27,5%, sendo deduzidos R\$ 5.584,20 dos dois. O primeiro pagará de IR, não havendo deduções pessoais a fazer, R\$ 2.091,60, o que leva a uma alíquota efetiva de 7,49%. Já o segundo pagará de IR, nas mesmas condições de não haver deduções pessoais, R\$ 16.415,80, que levam a uma alíquota efetiva de 20, 51%. A

progressividade atua portanto como instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva. Os legisladores ordinários, os intérpretes e aplicadores da lei, atentos à seletividade e à progressividade, cumprem com o princípio constitucional em discussão.

### *2.5.3 Um ressalte sobre o princípio da capacidade contributiva e os tributos vinculados*

Alguns doutrinadores indagam-se se a capacidade contributiva diz respeito somente aos impostos ou como é possível adequar o princípio aos tributos vinculados, especialmente às taxas.

Hugo de Brito Machado (1989, p. 45) defende que o princípio da capacidade contributiva se dirige unicamente aos impostos, tendo o legislador liberdade de respeitá-lo ou não quando da instituição de outras espécies tributárias. José Marques Domingues (1998, p. 81) rebate esta idéia ao afirmar que, apesar do artigo 145, §1º/CF aviltar o princípio ao falar literalmente de impostos, nada justifica negar-lhe incidência frente aos demais tributos.

Ora, no que pese a interpretação literal do art. 145, §1º da Carta Magna, entendemos que o princípio em questão guarda aplicação mais ampla quanto aos impostos, no entanto, é extensivo as outras modalidades de tributos. Cremos que a compatibilização do princípio com os tributos vinculados, dar-se-á através de aspectos negativos como a redução ou dispensa total da carga tributária relacionada. Não se aplicam, pois, na ótica de Edilson Pereira Nobre Júnior (2001, p. 83), os critérios de mensuração da capacidade contributiva típicas dos impostos, como a graduação de acordo com a condição pessoal do contribuinte, a progressividade e a seletividade.

## 3 O NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA

É sabido que a obrigação tributária nasce com a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato gerador previsto em lei. Da relação jurídico-tributária, instaurada pelo fato gerador abstrato realizado no mundo (concreto), naturalmente, surge a obrigação tributária como dever do sujeito passivo daquela relação. Analisemos, pois, o fato gerador- causa- e a obrigação- conseqüência jurídica. E vejamos alguns outros relevantes aspectos relacionados ao estudo do fato gerador.

### 3.1 Fato Gerador: Causalidade Jurídica

O termo causalidade jurídica, atribuído ao fato gerador, implicitamente concebido por grande parte da doutrina brasileira, deve-se à genialidade de Amílcar Falcão (1997), que em sua obra intitulada Fato Gerador da Obrigação Tributária, ao dedicar um capítulo inteiro ao nascimento da obrigação tributária, utiliza-se desse termo.

O sentido da expressão causalidade jurídica nos parece claro, correto e sadio. O fato gerador é, realmente, razão para o surgir da obrigação tributária. É o motivo que faz com que a relação obrigacional exista ou aconteça. É a origem, o momento do nascimento da obrigação tributária, sendo ele a causa e a obrigação, a conseqüência jurídica. Intrínseco ao nascer da obrigação tributária, o fato gerador faz surgir direito, deveres, pretensões e ações, conferidos às partes que titulamos pólos ativo e passivo da relação jurídico-tributária.

#### 3.1.1 O nascimento da obrigação tributária principal

O fato gerador concreto marca, no tempo e no espaço, o nascimento da obrigação pagar tributo. Obrigação esta que há de ser individualizada e declarada pelo lançamento tributário. É

por demais sabido que uma relação jurídica obrigacional qualquer, entre particulares, instaure-se, de maneira geral, mediante contrato. O contrato é, pois, meio formal, possibilidade legal, donde direitos e deveres nascem. Contudo, no mundo tributário, a relação obrigacional se dá entre pessoas dentre as quais uma, necessariamente, é jurídica de Direito Público, assim, é a lei o meio em que são previstos os direitos e deveres dos sujeitos e por em seu bojo trazer, expressamente, a situação (fato gerador) que desencadeará direitos para um e deveres para outro, é instrumento imperioso através do qual a relação obrigacional tributária é concebida.

Enquanto as imposições contratuais surgem da vontade das partes, os deveres impostos ao sujeito passivo da relação tributária lhes são alheios, devendo cumprir-se o que põe a lei, como afirma Sacha Calmon Navarro Coelho (1998, p.41), evocando Kelsen:

Podemos afirmar hoje, como Kelsen, que toda obrigação projeta-se da lei e que a lei permite a formação das obrigações por dois modos: o autonômico (encontro de vontades) e o heteronômico (prevalência de uma vontade sobre a outra). As obrigações autonômicas são aquelas em que a vontade dos obrigados participa da própria formação da obrigação. Tal é o caso dos contratos. As obrigações heterônomas são as que obrigam independentemente da vontade dos obrigados. Tais as hipóteses das obrigações por atos ilícitos e das obrigações por fatos lícitos unilaterais (obrigações legais), previstas em lei, porquanto nestas hipóteses, o dever das obrigações decorre exclusivamente da vontade do legislador.

Ainda explica o referido autor que o legislador, mediante o instrumento legal, elege um fato, lícito ou ilícito, que, quando ocorrido, propagam-se os efeitos de natureza obrigacional com o estabelecimento das prestações estipuladas unilateralmente, não sendo demais relembrar que a eclosão da obrigação tributária, *ex lege*, heteronômica, depende do acontecimento, no mundo dos fatos (fato gerador concreto), do fato (gerador abstrato) previsto em lei pela vontade de eleição do legislador.

E sobre a relação jurídico-tributária, pois se há obrigação, há relação, iniciemos com as observações de Francesco Carnelutti (1944 *apud* BECKER, 2002, p.337), que esclarecem a noção de relação:

Aparentemente, à primeira vista, entre o 'eu' e o 'tu', nada existe, ou melhor, existe uma separação. Porém, essa distância poderá também ser pensada sob o ângulo da união (vinculação). E a separação ou intervalo entre, de um lado o 'tu' e, de outro lado, o 'eu' (quando examinada sob o ângulo da união), é a relação. Pela palavra relação se expressa a idéia de um IR e de um VIR do 'eu' ao 'tu'. Esse IR e VIR percorre o intervalo ou a separação entre duas pessoas, com a finalidade da união (vinculação) entre essas pessoas. Portanto, a relação é um IR e um VIR entre duas pessoas, vinculando uma à outra.



Com essas palavras de Francesco Carnelutti (1944 *apud* BECKER, 2002), lembremos que a relação obrigacional tributária sempre há de ser entre pessoas e que essas não de sempre estar enquadradas na situação fática descrita em lei, sendo um o que realiza o fato gerador da obrigação e o outro, necessariamente, direta ou indiretamente, o Estado, portador do direito, que impõe, mediante lei, o dever. Importante notar que a relação jurídico-tributária, assim como qualquer outra relação jurídica, é sempre efeito, consequência de regra jurídica ou de fato gerador nela descrito.

A obrigação tributária principal é, pois, aquela concernente a pagamento de tributo ou penalidade pecuniária relativo à ocorrência, no mundo dos fatos, de fato gerador, previsto em lei, específico àquele tributo ou àquela penalidade. Assim leciona Aliomar Baleeiro (2007, p.697-698):

A obrigação constitui o núcleo do Direito Tributário, como Direito Obrigacional que é. [...] Principal ou acessória a obrigação tributária é sempre uma *obligatio ex lege*. Nasce da lei e só dela. A lei é causa da obrigação fiscal (CF, arts. 19, I e 153, § 29). Dela nasce a relação jurídico-tributária.

Sobre a obrigação tributária principal, mais dissertamos, neste estudo, quando da análise dos artigos 113 e 114 do Código Tributário nacional, os quais dirimem quaisquer controvérsias relativas ao assunto.

### *3.1.2 O nascimento da obrigação acessória*

A obrigação acessória consiste em cumprimento de prestações, positivas ou negativas, relacionadas ao interesse do Estado de arrecadar ou fiscalizar tributos. Consiste em obrigação de fazer, não fazer ou tolerar. Duras e diversificadas críticas foram construídas em razão da definição legal de obrigação acessória. Aliomar Baleeiro (2007), ao citar algumas das críticas elaboradas, mostra-nos, inicialmente, sem tomar partido, que: 1) não poderia o legislador tributário denominar deveres de fazer ou não fazer, sem cunho pecuniário, como obrigação, já que a estimabilidade patrimonial é essencial às obrigações; 2) a denominação obrigação acessória é imprópria, uma vez que os deveres a ela relacionados são independentes da obrigação principal. Tais críticas, no dizer de Aliomar Baleeiro (2007, p. 699):

São críticas de política legislativa, pelo objetivo que tem de alcançar aperfeiçoamento técnico de univocidade de sentido em ramos jurídicos distintos. Em regra, não fulminam, nem pretendem fulminar a validade das normas do Código Tributário Nacional, mas almejam antes facilitar-lhe a compreensão [...].

O artigo 113 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo 2º, é claro ao exprimir ser a obrigação acessória aquela decorrente de legislação tributária e que tem por objetivo prestações do interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Logo, o fato gerador abstrato da obrigação acessória é aquele dever de fazer, não fazer e tolerar descrito em legislação tributária (lei *lato sensu*).

A obrigação acessória é uma imposição ao indivíduo, sendo seu fato gerador a situação, prevista em lei (*lato sensu*), que obriga alguém a praticar ou abster-se de certos atos que não configurem pagamento de tributo ou de pena pecuniária. É o preceituado no artigo 115 do CTN.

### **3.2 O lançamento**

O lançamento é instituto importantíssimo e vital à verificação da ocorrência do fato gerador, à declaração da obrigação tributária, à identificação do sujeito passivo da relação, ao cálculo do montante do tributo devido, enfim, à formação do crédito tributário.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional é claro em firmar que a autoridade administrativa é competente privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento e que este deve ser concebido como procedimento administrativo tendente a “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Essa atividade administrativa de que fala a lei é vinculada e obrigatória, como aborda o parágrafo único do supracitado artigo. A autoridade fiscal não é livre para lançar ou não lançar, pois verificado o ocorrimto de situação que enseja em cobrança de tributo, a atividade de lançamento é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente público que deve agir dentro da rigidez legal.

Muitos doutos do Direito Tributário buscam dissertar sobre o caráter, a natureza do lançamento. O Código Tributário Nacional optou pelo caráter constitutivo do lançamento no tocante ao crédito tributário que, na realidade, adquire sua forma com o lançamento. Mas

devemos entender que anterior ao crédito e à atividade de lançamento já há a obrigação tributária instaurada, sendo que esta haverá de ser declarada, especificada, liquidada e individualizada, mediante o procedimento administrativo necessário à formação e formalização do crédito.

É, portanto, nessa ótica, de natureza declaratória, o lançamento, visto que não cria, não extingue, nem altera um direito, mas confirma um preexistente. O lançamento confirma a obrigação tributária e torna o direito do Estado líquido e certo. O lançamento, pois, não cria obrigação tributária. Sobre isso, expõe Aliomar Baleeiro (2007, p.782):

A noção de ato constitutivo se avizinha do conceito do art. 81 do CC; é todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito. Realizados esses fins, os de criar, alterar ou abolir uma situação jurídica, constituindo-a, ele se projeta de sua data em diante para o futuro (*ex nunc*). Já o ato declaratório não cria, não extingue, nem altera um direito. Ele apenas determina, faz certo, apura ou reconhece um direito preexistente, espandendo dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido (*ex tunc*). [...] Daí a importância prática de estabelecer a natureza jurídica do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo e não declaratório. [...] No Direito Brasileiro, os pronunciamentos se manifestam pelo caráter não declaratório do lançamento.

Assim, fica entendido que a obrigação tributária nasce quando da ocorrência do respectivo fato gerador e o lançamento, somente, declara o direito do sujeito ativo da relação, tornando-o líquido e certo (crédito tributário).

Ao estar o indivíduo, contribuinte, inserto numa dada situação, descrita em lei, geradora de obrigação tributária, deverá ele ser regularmente notificado em razão do crédito tributário havido em face de seu ato, fato ou estado de fato. Consoante artigo 145 do CTN, o lançamento notificado regularmente ao polo passivo da relação tributária só poderá ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo; de recurso de ofício; e de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos na lei. Esses casos devem ser entendidos como taxativos, isso assegura Aliomar Baleeiro (2007, p. 808).

### 3.2.1 Base de Cálculo

Afirma Amílcar de Araújo Falcão (1997, p.78) que o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo. A base de cálculo é, como ensina o autor, “a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar.”

A base de cálculo é fator essencial à formação do crédito a ser adimplido pelo contribuinte. A autoridade administrativa, no ato de lançamento, utiliza-se, necessariamente, de uma base numérica para efetuação do cálculo. Resultante disso é o montante pecuniário devido pelo contribuinte ao Fisco. Assevera Amílcar de Araújo Falcão (1997, p. 79):

Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a figurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica. [...] Dizem os escritores que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre o fato gerador e a base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio. Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador [...].

Creemos, como o referido autor, que o tributo pode ser desconfigurado caso não ocorra uma adequação da base de cálculo ao fato gerador do tributo.

### *3.2.2 Alíquota*

Desnecessário abrir espaço único à abordagem de alíquota no tocante à sua relação com o fato gerador da obrigação tributária. Contudo, resta-nos informar da sua vitalidade à composição do crédito. Note-se: à composição do crédito tributário. À obrigação tributária, necessário é, somente, a ocorrência no mundo dos fatos (fato gerador concreto) da situação descrita em lei (fato gerador abstrato). Contudo, esse direito, o de perceber prestação pecuniária de outrem, há de ser firmado, assegurado e liquidado. Assim, existente a obrigação tributária dado a ocorrência do fato gerador, necessários são outros componentes à formação do crédito tributário. Componentes estes que, tal como o fato gerador, devem estar estabelecidos na lei criadora do tributo. A alíquota é um desses componentes. É ela o percentual que incidirá sobre a base de cálculo e corresponderá à prestação devida ao contribuinte. Interessante ressaltar que os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras, todos de competência da União, poderão ter suas alíquotas alteradas, dentro das condições e limites legais, por serem impostos de função extrafiscal.

### 3.3 Sujeitos: Ativo e Passivo

Quando falamos em relação jurídica, falamos nos sujeitos que compõem essa relação. Aqui, na relação jurídico-tributária, o pólo ativo, via de regra, será uma pessoa jurídica de direito público, portador de competência legislativa e do poder de tributar.

Alguns autores da área tributária e a própria jurisprudência consideram aqueles entes públicos sem competência legislativa e, mesmo entes privados, dotados apenas de capacidade tributária, possíveis sujeitos ativos. O caso de uma autarquia federal (como Conselhos Regionais), que arrecada o produto das contribuições profissionais e o utiliza para seus fins, é um exemplo muito citado, pois a autarquia, podendo promover ação de execução fiscal contra o profissional sujeito inadimplente, seria legitimamente concebido como sujeito ativo daquela relação.

O artigo 119 do Código Tributário Nacional firma ser o sujeito ativo da obrigação a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação. O grande problema dessa redação legal reside no emprego do termo competência, o qual gera deveras ambigüidade. Devemos conceber, aqui, a competência como aquela legislativa ou como aquela comum aptidão ou habilidade atribuída em razão do ente relacionar-se à fiscalização ou arrecadação de tributos?

De fato, como Aliomar Baleeiro (2007) e outros afirmaram, entendemos que todo aquele ente público, capaz de mover ação de execução tributária contra outrem e de utilizar o produto da arrecadação para os seus próprios fins, deve ser concebido como sujeito ativo da relação tributária, já que se relaciona com devedor, cobrando, exigindo, arrecadando e administrando o tributo. Desse modo, não somente os entes União, Estados, DF e Municípios seriam sujeitos de uma relação jurídico-tributária, mas também aqueles entes instituídos por qualquer dessas pessoas. As pessoas jurídicas de direito privado, que também fazem frente ao devedor, cobrando, exigindo, arrecadando e administrando o tributo (de função parafiscal), podem ser concebidas como sujeitos ativos de uma relação tributária. Senão vejamos as palavras do retro citado autor:

Sujeito Ativo, Pessoa Jurídica de Direito Público Interno, titular de competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, segundo a definição do CTN, é a

União ou o Estado, ou o DF, ou o Município, diretamente ou por delegação a entidade pública instituída por qualquer dessas pessoas. O caso da parafiscalidade o exemplifica [...]. A pessoa delegada pode ser Pessoa de Direito Público ou Privado (INSS, OAB e demais Conselhos Regionais, Sindicatos etc.) (BALEEIRO, 2007, p. 717-718)

Dessa forma, fica entendido quem pode figurar como sujeito ativo da relação tributária. Fixemos que o que se delega não é a competência, mas a capacidade ativa tributária. Os entes distintos dos federativos não são dotados do poder de criar o tributo, isso é óbvio. Não são eles dotados de competência legislativa, mas a eles é delegada aptidão para, figurando como pólo ativo na relação tributária, fazer frente ao devedor, como já muito dito, cobrando, exigindo, arrecadando e administrando o tributo. O sujeito passivo é aquele que sofre a ação do poder de tributar. Sofre por estar inserido numa situação tipificada como tributária e que, assim, é geradora de obrigações principal, de pagar, ou acessória, de fazer, de não fazer, de tolerar.

Tendo em vista os artigos 121 e 122 do Código Tributário Nacional, os sujeitos passivos da obrigações principal ou acessória se diferenciam por serem aqueles obrigados, respectivamente, ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou ao cumprimento de prestações de fazer, não fazer ou tolerar.

O parágrafo único do artigo 121 do CTN distingue, dentre os sujeitos passivos da obrigação principal, o contribuinte e o responsável. Sem adentrar nesse mérito, ouçamos Amílcar de Araújo Falcão (1997, p.76) sobre a relação que há entre essas figuras (contribuinte e responsável) e a configuração do fato gerador:

[...] A sujeição passiva direta ou principal se determina pela natural e necessária atribuição do fato gerador, ou da relação econômica subjacente nele, a certo sujeito ou a certos sujeitos. Enquanto os sujeitos passivos indiretos quer por transferência (sucessor e responsável tributário) ou por substituição (substituto tributário) só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontrar-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para sua concreta definição.

Aliomar Baleeiro (2007, p.723), ao tratar da responsabilidade tributária, em sentido lato, conclui:

Sendo o contribuinte titular do dever, é responsável pelo cumprimento da obrigação, impondo-se-lhe a sanção quando descumprida; Sendo o responsável outra espécie de sujeito passivo, titular do dever jurídico, é responsável pelo cumprimento da obrigação, impondo-se-lhe a sanção descumprida; O dever do responsável, no sentido específico do art. 121, não decorre, assim, do descumprimento do dever de

cumprir a obrigação pelo contribuinte, mas da decorrência do fato próprio, descrito em lei, que pode ser lícito (sucessão, substituição tributária) ou ilícito.

O sujeito passivo, apesar de sofredor, é protegido juridicamente por princípios norteadores do Direito Tributário. Os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, dentre outros, são, ao passo que limitam o poder de tributar do Estado, protetores daqueles que realizam fatos geradores de obrigação tributária.

### **3.4 Incidência, não incidência, imunidade e isenção**

É do entendimento do fato gerador que os conceitos jurídicos de incidência, não incidência, imunidade e isenção podem ser fixados. Facilmente se conclui que da realização do fato gerador abstrato nasce a obrigação tributária e, assim, o dever de pagar, fazer ou não fazer. Ora, se um indivíduo realiza ato ou insere-se num fato ou estado de fato descritos legalmente, surge para ele uma obrigação perante o Estado, obrigação esta tributária, dada a ocorrência do fato gerador, hipótese de incidência, descrito na regra jurídica de tributação. Na doutrina do Direito Tributário, designa-se isso de caso de incidência. A regra tributária incide sobre o fato e, como diriam alguns, há uma subsunção do fato à norma.

A não incidência seria o inverso daquilo ou dela decorre. Um indivíduo que não realiza fato descrito em lei tributária ou se algo que realiza é insuficiente ou estranho à descrição normativa, não tem nenhum dever tributário a cumprir. Nada tem a pagar, fazer, não fazer ou tolerar. Ele se encontra alheio ao mundo tributário, pois não se enquadra em situação tida como tributária. Exemplo: paga imposto de renda quem auferir renda. Se João não percebe valores ou proventos de qualquer natureza, encontra-se em caso de não incidência, não podendo ser concebido como devedor daquele imposto. Quanto à imunidade, digamos, nas palavras de Aliomar Baleeiro (2007, p.114), que:

[...] é regra jurídica, com sede institucional; [...] é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação ou regra de incompetência; [...] obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados; [...] distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.

A imunidade, imposição constitucional, obsta os entes federativos exercerem seu poder de tributar certos fatos, situações ou pessoas. Esses fatos e situações não são geradores de obrigação tributária principal e essas pessoas não podem ser concebidas como devedoras de

prestação pecuniária tributária. Amílcar Falcão (1997) entende isso como uma forma de não incidência qualificada. As imunidades estão previstas no art. 150, VI, a, b, c e d, da Constituição Federal vigente em um rol não exaustivo, já que, em outros momentos de seu texto, a Magna Carta se refere a imunidades, apesar de fazer uso dos termos isenção e não incidência.

Na isenção, o fato gerador ocorre, mas o legislador deseja que, por algo visualizar, não seja cobrado crédito tributário contra aquela pessoa. Aqui, a obrigação existe, o tributo é devido, mas a lei dispensa o seu pagamento. Amílcar Falcão (1997, p.65), evocando Rubens Gomes de Sousa (1975), refere-se ao tema afirmando que:

Na isenção [...] há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário ou, como diz Rubens Gomes de Sousa, delibera 'dispensar o pagamento de um tributo devido'.

Em suma, temos que a incidência é o meio através do qual nasce a obrigação, por se realizar no mundo fenomênico a descrição *ex lege* do fato gerador do tributo, devendo, pois, o indivíduo, inserto na situação, arcar com o ônus tributário. A não incidência seria o caso em que o indivíduo é alheio ao mundo tributário, não figura ele como sujeito na relação jurídico-tributária, pois não é realizador de fato que gere obrigação. A imunidade seria um óbice constitucional à instauração de relação jurídico-tributária, ao nascimento da obrigação tributária ou, se preferirem, ao ocorrimto de fato gerador de obrigação tributária, já que certos fatos, situações ou pessoas, eleitos pelo constituinte, são impeditivos à cobrança de prestação pecuniária. Enfim, a isenção que, concedida por lei infraconstitucional, ordinária, via de regra, dispensa o pagamento de tributo devido, mesmo tendo ocorrido o fato gerador, nascido a obrigação e instaurada a relação jurídico-tributária.

### **3.5 O crédito tributário**

O crédito tributário é o resultado de tudo isso, o que seja: a lei descritora de fato gerador de obrigação, a ocorrência do fato gerador no mundo tal como o desenho normativo, o nascimento da obrigação tributária, a instauração da relação jurídico-tributária, a liquidação, certificação e individualização da obrigação mediante o lançamento que dá forma ao crédito



tributário. Extinto o crédito, extingue-se a obrigação principal, extingue-se o dever até que novamente se incorra no mesmo fato gerador.

Interessante ressaltar que, como firma o artigo 113, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional, as obrigações principais relacionadas às prestações pecuniárias extinguem-se com a extinção do crédito (o pagamento é a forma ordinária de extinção), todavia as obrigações acessórias ligadas à prestações positivas ou negativas, de fazer, não fazer ou tolerar, extinguem-se fazendo, não fazendo ou aquilo tolerando.

O crédito do Estado para com a pessoa, nas obrigações acessórias, não é a pecúnia, mas o dever que tem o indivíduo de fazer, não fazer ou tolerar algo. Contudo, se o indivíduo descumprir com essas prestações positivas ou negativas, como explicita o parágrafo 3º do artigo 113/CTN, pelo simples fato da inobservância destas, surgirá para ele o crédito em pecúnia, a obrigação principal relativa à penalidade pecuniária pela não observância daquelas prestações diferentes do pagamento.

Em linhas gerais, o exercício do poder de tributar pelo Estado, mediante a elaboração de leis descritoras de fatos geradores de obrigação tributária, tem como objetivo final a constituição de um crédito tributário, já que os frutos advindos desse crédito são necessários à sobrevivência desse Estado e à vivência de seus dependentes, os cidadãos.

## 4 A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DO FATO GERADOR PRESUMIDO

A ideia do Código Tributário Nacional, datado de 25 de outubro de 1966, no que toca aos fatos geradores das obrigações tributárias, parece não ter sido continuada pelo preceito constitucional oriundo da Emenda n. 3 de 17 de março de 1993, que firma a possibilidade de atribuição a sujeito passivo de responsabilidade pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, sendo assegurada a restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido.

Temos, como afirmamos outrora, por fato gerador (obrigação tributária principal), a situação definida em lei e ocorrida no mundo dos fenômenos, donde nasce a obrigação de pagar tributo. Necessariamente, deve haver, para o nascimento desta obrigação, uma exata correlação do fato descrito na lei com o fato ocorrido no mundo. A ideia do fato gerador presumido, criada pela Emenda constitucional n. 3, centra-se na possibilidade de nascimento de uma obrigação sem o condão da ocorrência do fato, descrito em lei, no mundo - presumir-se-á o fato, o qual constituirá crédito tributário fundado na possível futura ocorrência de fato gerador de obrigação. O tema leva-nos a certo embate quanto a sua razoabilidade, bem como envolve-nos às matérias de responsabilidade tributária e de restituição de pagamento indevido. Chaim Perelman (2004, p. 8- 9), em sua obra *Lógica Jurídica*, afirma que:

os raciocínios jurídicos são acompanhados por incessantes controvérsias [...]. Por ser quase sempre controvertido, o raciocínio jurídico, ao contrário do raciocínio dedutivo puramente formal, só muito raramente poderá ser considerado correto ou incorreto, de um modo, por assim dizer, impessoal. Quem é encarregado de tomar uma decisão em direito, seja ele legislador, magistrado ou administrador público, deve arcar com as responsabilidades. Seu comprometimento pessoal é inevitável, por melhores que sejam as razões que possa alegar em favor de sua tese. Pois raras são as situações em que as boas razões, que militam a favor de uma solução, não sejam contrabalançadas por razões mais ou menos boas em favor de uma solução diferente: a apreciação do valor destas razões- que muito raramente pode ser reduzida a um cálculo, um peso ou uma medida- é que pode variar de um indivíduo para outro e sublinha o caráter pessoal da decisão tomada.

A disposição constitucional que permite o nascimento de certa obrigação de pagar tributo fundada em fato gerador concreto ainda não existente, na iminência de existir, ou seja, presumido, parece-nos um figura fora do centro, ou que não tem o mesmo centro, excêntrica. O nascer de obrigação tributária pela presunção de ocorrência de um fato contraria conceitos imanescentes do Direito Tributário. Nesse sentido, Perelman (2004) leva-nos à reflexão sobre o Poder de Tributar e seus limites, o autor faz-nos indagar quanto à igualdade e ao equilíbrio nas relações jurídico- tributárias. Os conceitos de fato gerador definidos no Código Tributário Nacional vigente, datado de 1966, compatibilizam-se ou adequam-se às linhas constitucionalmente traçadas relativas ao fato gerador presumido?

#### **4.1 O preceito constitucional (art. 150, § 7º) e seu descompasso com as regras gerais de Direito Tributário vigentes**

Interessante notar que a previsão do fato gerador presumido encontra-se na seção II “Das Limitações ao Poder de Tributar”, do Capítulo I “Do Sistema Tributário Nacional”, Título VI da Constituição Federal de 1988 - “Da Tributação e do Orçamento”. Eis o dispositivo, art. 150, § 7º:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

O que devemos entender por sujeito passivo de obrigação tributária revestido na condição de responsável pelo pagamento de tributo (imposto ou contribuição) constituído sem a ocorrência, no mundo, de seu fato gerador? Pagamento este realizado na presunção de que ocorra, a posteriori, a hipótese, descrita em lei, no mundo. A previsão supracitada parece-nos uma afronta.

A ideia de fato gerador, nuclear do campo tributário, segundo Amílcar Falcão (1997), fixadora de muitos outros conceitos nesta seara, está esparramada no ordenamento jurídico vigente. Citemos, a título de ilustração, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, onde essa ideia de fato gerador foi esparramada. Ora, para que o fato, em si, gere obrigação de pagar tributo, deve haver uma coexistência necessária da hipótese legal (fato gerador abstrato) e desta situação descrita, em lei, no mundo (fato gerador concreto).

Coexistência necessária. É uma garantia assegurada ao contribuinte, que se reveste, nesta condição, por praticar atos ou enquadrar-se, no plano das concretudes, em situação descrita em lei.

Assim, o fato gerador presumido contraria os aspectos nucleares, preestabelecidos na Constituição Federal brasileira e reafirmados na norma geral de Direito Tributário, do que se tem por fato gerador de obrigação tributária. Como certa vez afirmou Dworkin (2001, p. 75), cremos que “qualquer teoria constitucional tem de ser independente das intenções, convicções ou mesmo atos das pessoas que a teoria designa como constituintes”.

Há certa incoerência, mesmo com os dizeres do § 7º do artigo 150/CF, “A lei poderá atribuir [...]”. É óbice constitucional ao Poder de tributar exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Como exigir? Como exigir, se há lei e não há fato no mundo correspondente? Mesmo que o fato ocorra a posteriori (e segundo este preceito constitucional a lei poderá regular esta situação), enxergamos certo descompasso com os valores magnos da segurança jurídica, da não surpresa e da capacidade contributiva, para citar alguns.

A Lei Suprema, bem como as regras gerais de Direito Tributário são contrariadas. Isso leva-nos à crença nas palavras de Dworkin (2001, p. 184): “Qualquer justificativa para uma formulação e, portanto, para um entendimento do que os constituintes pretenderam, deve ser encontrada não na história, na semântica ou na análise conceitual, mas na teoria política”. Na ideia, ora espancada, prevaleceram os fins fiscais, a praticidade e conveniência associados a um sistema econômico dominante em detrimento do escorreito e vigente entendimento do fato, que, somente, há de ser gerador de obrigação tributária, quando da coexistência de suporte fático.

O fato gerador presumido não é dotado de integridade e unicidade. O Direito, segundo Ruy Barbosa Nogueira (1990, p. 103), não deve ser escrito por meio de textos, mas também de contextos, ou textos interligados, componentes de uma estrutura de normas dotadas de nexos, membros de um único organismo. Como forma de reparar o grande mal, estabelece o dispositivo em questão que fica “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Revela-se, aí, a ideia de insegurança, porque não se referir à lesão, para que, logo em seguida, remedie-se o erro. Diferencia-se,

pois, dos fatos geradores futuros e pendentes, entendidos como aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa. A lição deixada por Ruy Barbosa Nogueira (1990, p. 30), de que o Direito Tributário é um direito disciplinado sobre a base dos princípios do Estado de Direito, não fora compreendida quando da feitura do preceito constitucional em análise. Temos ali uma presunção geradora de obrigação tributária, que certamente não realiza os ideais de justiça e do bem comum. Na palavras do supracitado professor (1990, p. 98):

Sendo o Direito uma ciência normativa, que visa a operatividade funcional da dogmática jurídica, dominada no Estado de Direito pelo próprio princípio legal da legalidade, com o fim de realizar a justiça e o bem comum, é necessário que o sistema do Direito não só por meio de normas adequadas, mas também pela doutrina e jurisprudência, para impedir a incerteza.

O art. 105 do Código Tributário Nacional prevê que a legislação tributária, compreendida por leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares nesta seara, deverá ser aplicada imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes “assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início [...]”. A ideia de fato gerador presumido vai de encontro à esta concepção, hoje vigente, de aplicação da legislação tributária.

O art. 113 do supracitado Código firma, em seu § 1º, que a obrigação tributária, aquela cujo objeto é o pagamento de tributo, surge com a ocorrência (e não com a ocorrência posterior ou com a não ocorrência associada à restituição do pagamento indevido) do fato. Fato este (para que gere), segundo a definição legal constante do art. 114, tratado anteriormente neste trabalho, concebido como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A presunção geradora de obrigação tributária também incompatibiliza-se com este preceito geral. Considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos (art. 116, I e II), quando de situação de fato, desde o momento em que são verificadas as circunstâncias materiais necessárias à produção dos efeitos que lhe são próprios. Quando de situação jurídica, “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável”.

Ora, há previsão, no art. 106, parágrafo único, para que, caso o sujeito passivo da relação jurídico- tributária pratique atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa desconsidere estes atos e negócios. Daí, mais uma vez demonstrado o sentido, construído a partir da

interpretação sistemática das descrições normativas, da necessidade da ocorrência do fato definido em lei para o nascimento da obrigação tributária.

Sobressalta-nos ainda o art. 121, já discutido anteriormente neste trabalho, do Código Tributário que informa ser sujeito passivo da obrigação tributária principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo. Em seu parágrafo único: “O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Pois bem, temos aqui a clareza de que a pessoa obrigada ao pagamento de tributo, na condição de contribuinte, deve estar enquadrada, de forma pessoal e direta, na situação, descrita em lei e em ocorrência no mundo, geradora de obrigação tributária.

Aqueles que não tenham relação pessoal e direta com a situação, descrita em lei e em ocorrência no mundo, podem vir a ser sujeitos passivos na relação tributária na condição de responsáveis, quando da disposição expressa em lei. Contudo, mesmo nesta hipótese, a responsabilidade pela obrigação de pagar relaciona-se ao crédito já constituído por ter se perfeito o fato gerador da obrigação. Isto segundo a ideia depreendida do art. 128 do Código que firma: “[...] a lei poderá atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo [...]”.

O Código Tributário Nacional institui que através do lançamento dá-se forma ao crédito tributário. O procedimento administrativo de lançamento é aquele, consoante leitura do art. 142/CTN, “tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo [...]”. A ideia de fato gerador presumido, mais uma vez, não se faz cabível aqui. Entranha-se ao universo tributário mesmo que de forma atípica. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 52) afirmou:

Ora, sendo o Direito tributário o mais nervoso e ágil dos ramos jurídicos, a maior ou menor distância entre as normas positivas e as normas justas é o que o tornam mais ou menos preservável, encontrando a sociedade sempre formas de adequá-la, por normas ajurídicas, a uma realidade de justiça fática, se a separação concreta entre os dois pólos for elevada.

#### *4.1.1 A responsabilidade tributária no contexto da presunção geradora de obrigação tributária*

À presente matéria é dedicado um capítulo do Código Tributário Nacional. Nos artigos 128 ao 138, temos as linhas gerais sobre o tema. Linhas estas que nos conduzem ao entendimento outrora posto. Contudo adentremos à temática como forma de ratificar o que tem sido dito. Vejamos.

A responsabilidade tributária associa-se ao dever, atribuído legalmente a uma pessoa, de cumprimento da obrigação tributária. “A prestação é exigida de uma terceira pessoa que não praticou o fato jurídico tributável” (HARADA, 2003, p. 441). Este tipo de sujeição passiva apresenta-se, inicialmente, sob duas formas, depreendidas do texto normativo. São as doutrinariamente conhecidas como responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição. Na primeira, o sujeito torna-se pólo passivo na relação tributária após a ocorrência do fato gerador. Já na responsabilidade por substituição, a terceira pessoa, legalmente obrigada ao cumprimento da obrigação, é definida antes mesmo da instauração da relação jurídico-tributária (aqui alguns doutrinadores, dentre eles Sacha Calmon (1998), elegem o sujeito passivo como direto, e não indireto, uma vez que a responsabilidade logo se desencadeia, quando ocorrido o fato gerador da obrigação).

Aliomar Baleeiro (2007), sobre a temática, afirma serem as classificações difíceis e sempre eivadas de imprecisões, sendo de suma relevância os princípios a serem observados, na eleição do responsável tributário (qualquer que seja a espécie). Consoante o autor, deve haver uma plena aplicação de princípios como os da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da capacidade econômica à responsabilidade tributária. Daqui já nos surgem certas reflexões: Será possível uma real e segura correlação ou mesmo equilíbrio entre a capacidade econômica do responsável e a prestação a que está obrigado ao pagamento, quando a situação é de fato não ocorrido, fundado numa presunção? E se o valor devido for maior que o valor presumido e antecipadamente pago? Como há de ficar o responsável? O princípio da capacidade fora atendido? Mais uma vez a figura do fato gerador presumido em descompasso.

Aliomar Baleeiro (2007, p. 737) afirma que deve haver uma vinculação indireta do responsável ao fato gerador. Em suas palavras, “a exigência de vinculação do responsável se faz em obediência ao princípio da capacidade econômica, a fim de que por meio de retenção [...] ou reembolso, possa o responsável se ressarcir do tributo pago”. Ainda entende o autor que deve “estar o fato descrito na hipótese condicionado à ocorrência do fato gerador hipotético básico da regra matriz”.

Nos termos do art. 150, § 7º/CF, temos o sujeito passivo de obrigação tributária na condição de responsável. A expressão constitucional é dotada de alto teor de conotatividade. A responsabilidade tributária, no contexto da presunção geradora de obrigação tributária, é uma tentativa de responsabilidade por substituição (sujeição passiva definida antes da ocorrência do fato gerador, como, por exemplo, nos casos de responsabilidade dos sucessores - arts. 129 a 133/CTN). O art. 150, § 7º da Constituição Federal abriu possibilidade aos entes federativos, no âmbito de suas competência, à criação de obrigação para o responsável mesmo antes do nascimento da obrigação para o contribuinte, que ainda não se reveste como tal, dada a não realização do fato gerador da obrigação. Ainda sobre a capacidade econômica, Aliomar Baleeiro (2007, p. 740) entende que devem ser impostos limites pelo Supremo Tribunal Federal ao § 7º do art. 150, excessivamente amplo e violador do princípio da capacidade econômica, “o qual somente se pode medir no momento da ocorrência do fato jurídico, que é o fato signo presuntivo de riqueza (nem antes, nem depois)”.

#### *4.1.2 A restituição do pagamento indevido quando não ocorrido fato presumido gerador de obrigação tributária (reparação ao grande mal)*

A previsão constitucional da presunção geradora de obrigação tributária relativa a pagamento de imposto ou contribuição, como forma de amenizar este grande mal, assegura ao sujeito passivo de obrigação tributária, na condição de responsável pelo pagamento, a imediata e preferencial restituição da quantia paga, quando da não concretização da presunção geradora da obrigação. Digamos que esta presunção geradora deve estar prevista na lei criadora ou majoradora do tributo (imposto ou contribuição), como nos casos das leis do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) de competência estadual. O Código Tributário Nacional traz em seu bojo, nos arts. 165 a 169, linha mestras sobre o problema do pagamento indevido. Vejamos.



É possível a restituição total ou parcial do valor do pagamento realizado, quando este é indevido ou fora realizado maior que o devido. Ainda sim, é previsão do Código Tributário a possibilidade de restituição quando ocorrido erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável dentre outros aspectos, bem como quando da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Leiamos o art. 165 e seus incisos:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos: I- cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face de legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. II- erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento. III- reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

O Código Civil anterior ao Código Tributário de 1966 já tratava sobre a matéria em comento. O Código Civil vigente (Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002) em seus artigos 876 a 883 também dispõe sobre o pagamento indevido, nos termos de que “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir; obrigação que incube àquele que recebe a dívida condicional antes de cumprida a condição”. Aqui patente a ideia de justiça e igualdade.

A restituição há de ser concedida com os possíveis acréscimos, juros de mora e penalidades pecuniárias, via de regra. O direito de pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido prescreve com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, consoante leitura do art. 168/CTN, contados, nas hipóteses de cobrança ou pagamento indevido ou maior que o devido. Também quando do erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante devido ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento, da data da extinção do crédito tributário. Na hipótese de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o direito de pleito extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados “da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”. A restituição denegada por decisão, quando requerida via administrativa, poderá ser objeto de ação anulatória, que haverá de ser proposta em 2 (dois) anos contados da data da decisão administrativa denegatória. Este prazo poderá ser suspenso se dado início ação judicial.

Assim, não concretizada a presunção que gerara o dever de pagar imposto ou contribuição, fará jus o sujeito passivo de obrigação tributária na condição de responsável, nos moldes dos artigos supracitados, à imediata e preferencial restituição. Restituição de valor que não deveria ter sido subtraído do patrimônio do sujeito. Subtração, expressa em lei, indevida, pois fundada em presunção de ocorrência de fato gerador, violadora dos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva. Expressão em manifesto descompasso, excessivo, na ideia de Aliomar Baleeiro (2007), quando de uma interpretação sistemática do complexo de normas.

## **4.2 Vigência, aplicação, interpretação e integração da legislação tributária**

Por legislação tributária entendemos o complexo harmônico de leis, decretos, normas complementares, tratados e convenções internacionais que versem total ou parcialmente sobre tributos e as relações jurídicas deles oriundas. Essa ideia constante do art. 96 do Código Tributário Nacional abrange as leis nos sentidos formal e material. Abarcam-se os normativos (expedidos pelas autoridades administrativas), as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa (a que a lei atribua eficácia normativa), as práticas reiteradas das autoridades administrativas e os convênios celebrados entre os entes federativos União, Estados membros, Distrito Federal e Municípios. Estas são as normas complementares. Todas extrínseca ou intrinsecamente relacionadas à ideia de fato gerador de obrigação tributária e sua ocorrência.

A vigência destas regras, no tempo e espaço, é determinada pelas mesmas disposições aplicadas às regras jurídica em geral, ou seja, pelos preceitos da Lei de Introdução ao Código Civil, ressalvados os dispositivos especiais sobre esta temática constante no Código Tributário (arts. 101 a 104). Vejamos as disposições iniciais desta Lei de Introdução.

Art. 1º. Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada. §1º. Nos Estados estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, se inicia 3 (três) meses depois de oficialmente publicada. §2º. Revogada. §3º. Se, antes, de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada à correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação. §4º. As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

Nesse sentido, ainda naquele texto normativo, temos a previsão de que a lei terá vigor até sua modificação ou revogação por lei nova, caso não se destine aquela à vigência

temporária. A revogação, por lei nova, dar-se-á expressamente ou tacitamente, quando seja com ela incompatível ou venha a regular inteiramente a matéria disposta na lei anterior. Disposições gerais ou especiais em compasso com a antiga lei, não a modificam ou revogam. É vedada a repristinação, “salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei vogadora perdido a vigência” (art. 2º, §3º/LICC).

Paralelos aos preceitos constantes nessa Lei de Introdução ao Código Civil, temos as disposições especiais do Código Tributário Nacional aplicáveis quando dos casos ali expresso. Quanto às normas complementares (atos e decisões administrativas, convênios celebrados entre os entes), estas entram em vigor dependendo de sua espécie. Art. 103: “Salvo disposição em contrário entram em vigor:”. Vejamos: 1- os atos administrativos na data de sua publicação; 2- as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa (com eficácia normativa), em 30 (trinta) dias constados da data de sua publicação; 3- os convênios nas datas neles previstas.

No que toca a aplicação dessas leis, voltar-nos-emos às contribuições de Pontes de Miranda (1983) e Marcos Bernardes de Mello (1986), corroboradores da ideia de que à incidência da regra jurídica, é preciso a existência de suporte fático, já que, nos sentidos normativos do Código Tributário Nacional, temos que a legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes. Como afirmamos outrora, fatos geradores futuros e pendentes não se confundem com a ideia de fatos geradores presumidos. Estes indicam que a mera presunção, no mundo, de fato, é vital reenfatizarmos, a mera presunção, gera dever de pagar. Enquanto aqueles, há entrada da lei no mundo jurídico, que incidirá quando da devida ocorrência do fato descrito em lei. Na situação do fato gerador presumido, a hipótese de incidência ou fato gerador abstrato não se cumpre. Nesse sentido, firmou Pontes de Miranda (1983, p. 94) que: “Se o suporte fático não se compõe [...] em pequeno lapso de tempo, pode dar-se a gradação da entrada no mundo jurídico, com a situação de pendência e, pois a aparição da expectativa”.

O fato presumido gera obrigação tributária principal sem a aparição da expectativa. A lei previsor do fato gerador presumido adentra no mundo jurídico e modifica o mundo dos fatos com a mera presunção de ocorrência do fato. Aqui, a expectativa pode dar-se ou não. Marcos Bernardes de Mello (1986, p. 53- 54) ensina: “Quando aludimos à suporte fático

estamos fazendo referência a algo (= fato, evento ou conduta) que poderá ocorrer no mundo e que, por ter sido considerado relevante, tornou-se objeto de normatividade jurídica”. Presunção não é fato, nem evento, nem conduta do sujeito passivo da relação. Não é situação “definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114/CTN). Continua o último citado autor (1986, p.54): “Suporte fático, assim, é um conceito, do mundo dos fatos e não do mundo jurídico, porque somente depois que se concretizam (= ocorrem) no mundo os seus elementos, é que, pela incidência da norma, surgirá o fato jurídico e, portanto, se poderá falar em conceitos jurídicos”. A idéia de fato gerador presumido é incompatível com a Teoria do Fato Gerador. Não encaramos a presunção em si como fato jurídico. Na situação em comento, aplicar-se-á a lei sem existência de fato. Nascerá obrigação ao pagamento de imposto ou contribuição sem o fato correlato, sem a hipótese descrita em lei; sendo contrariadas regras de interpretação e de integração da legislação tributária. Nas lições de J. J. Canotilho (2003, p. 713):

Desde o período pré socrático até Aristóteles, passando por Sócrates, os estóicos e Platão, que o conceito de lei é praticamente inseparável da sua dimensão material; leis verdadeiras são as leis boas justas dadas no sentido do bem comum. A lei só pode ser determinada em relação ao justo (igual), dirá Aristóteles na *Ética a Nicómano* ; a soberania da lei equivale à soberania de deus e da razão, é a inteligência sem paixões, escreverá o mesmo autor em *A Política*. A lei é a suprema *ratio* , ínsita na natureza, opinará Cícero. A lei é uma ordenação racional, dirigida no sentido do bem comum e tornada pública por aquele que está encarregado de zelar pela comunidade, escreverá S. Tomás.

Quanto à interpretação e integração da legislação tributária, temos no capítulo IV do Livro Segundo do Código Tributário, arts. 107 a 112, que quando da aplicação da legislação tributária, na ausência de dispositivo exposto ao caso, a autoridade utilizar-se-á, sucessivamente, nesta ordem, da analogia, dos princípios gerais de direito tributário, dos princípios gerais de direito público e da equidade. Depreende-se da leitura do art. 108, §2º/CTN, que do emprego da equidade não se pode dispensar pagamento de tributo devido. Logo, equidade também é pagamento de tributo devido.

Com o fato presumido, gera-se o dever de pagar imposto ou contribuição ainda não devidos. A ideia de fato gerador presumido contraria a equidade, os princípios gerais de direito público e de direito tributário entranhados à Teoria do Fato Gerador. Nesse sentido, Jurgen Habermas (1997, p. 48) ensina-nos: “No modo de validade do direito, a facticidade da imposição do direito pelo Estado interliga-se com a força de um processo de normatização do direito, que tem a pretensão de ser racional, por garantir a liberdade e fundar a legitimidade”.

Nas palavras de J. J. Canotilho (2003, p.1232), sobre o problema das normas constitucionais inconstitucionais, “É perfeitamente admissível [...] a existência de contradições transcendentes, ou seja, contradições entre o direito constitucional positivo e os valores, diretrizes ou critérios materialmente informadores da modelação do direito positivo (direito natural, direito justo, ideia de direito)”. Nessas palavras, enquadra-se a ideia de fato gerado presumido.

## CONCLUSÃO

1. Nosso propósito inicial era o estudo sobre a relevância do fato gerador que consiste em fixar, concretamente, noções essenciais à área tributária. E a partir desse estudo demonstrar a identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal, a determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária, a fixação de conceitos de incidência, não incidência e isenção são possíveis, quando do estudo e análise do fato gerador. Ao mesmo tempo queríamos analisar, em sua essência, o fato gerador, um fato jurídico e não um negócio - como um fato econômico, de relevância jurídica. O Direito, assim o concebendo, confere-lhe efeitos ou qualificações juridicamente relevantes, sendo esse o entendimento majoritário.

2. O fato gerador da obrigação tributária assim pode ser concebido quando da sua descrição legal anterior. O fato gerador é o pressuposto, definido em lei, para que a relação obrigacional se instaure.

3. Discorreremos sobre a importância do estudo dos princípios, especialmente, o da capacidade contributiva, meio para que os ideais de igualdade sejam atingidos, no tocante à tributação. Os princípios, como origem ou ponto de partida, necessariamente são gerais e ocupam posição sobrelevante no ordenamento jurídico. Da abstração ou generalidade dos princípios portanto emergem-se normas.

4. Mesmo com a distinção entre as capacidades econômica e contributiva, no entender doutrinário, o artigo 145, §1º/CF define uma necessária correlação entre os impostos e a capacidade contributiva, ao firmar que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

5. A eficácia do princípio da capacidade contributiva reside na vinculação do legislador infraconstitucional à instituição de fatos geradores de obrigações tributárias providos de suporte econômico respeitado o mínimo vital de existência. Assim como une-se por laços com o administrador, executor da lei, e também com o juiz, zelador da inteireza das normas. Já a efetividade está conexas a idéia de alteração e produção de modificações na realidade. A pessoalidade, a progressividade e a seletividade, meios utilizados para o atendimento do princípio em questão, quando aplicados, tornam o princípio efetivo.

6. A seletividade dos produtos, mercadorias e serviços em função de sua essencialidade, faz com que o princípio da capacidade contributiva seja atendido, mesmo sob condições adversas, pelos impostos reais e indiretos. Já a progressividade diz respeito à maiores bases de cálculo, maiores alíquotas. O percentual das alíquotas aplicadas é diretamente proporcional a base de cálculo.

7. Entendemos que o princípio em questão guarda aplicação mais ampla com os impostos, no entanto, é extensivo as outras modalidades de tributos. Cremos que a compatibilização do princípio com os tributos vinculados, dar-se-á através de aspectos negativos como a redução ou dispensa total da carga tributária relacionada.

8. Ao efetivarmos esta pesquisa, concluímos e reafirmamos, pois, que, permeada a idéia da capacidade de contribuir no texto constitucional, esta há de ser seguida pelo legislador ordinário, cabendo aos aplicadores e mantenedores da lei, no exercício de suas tarefas, serem fiéis cumpridores do mandamento constitucional e, assim, permitirem que os resultados, no mundo fático, emergjam.

9. No momento da ocorrência, no mundo fenomênico, do fato gerador, previsto em lei, reputa-se instaurada a obrigação tributária ali definida. O nascimento da obrigação tributária, desse modo, é consequência jurídica específica produzida pelo fato gerador.

10. Também, ao longo deste estudo jurídico, concluímos e reafirmamos, que com o nascimento da relação obrigacional tributária, o pólo passivo tem o dever, quando da

obrigação tributária principal, de pagar prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada, ao Estado, pólo ativo dessa relação. Há de existir, pois, um nexó de causalidade entre o obrigado e fato gerador da obrigação tributária, de modo que, vinculado aquele a este, surja o dever supramencionado.

11. O fato gerador presumido contraria os aspectos nucleares, pré estabelecidos na Constituição Federal brasileira e reafirmados na norma geral de Direito Tributário, do que se tem por fato gerador de obrigação tributária. Prevaleceram os fins fiscais, a praticidade e conveniência associados a um sistema econômico dominante em detrimento do escoreito e vigente entendimento do fato, que, somente há de ser gerador de obrigação tributária, quando da coexistência de suporte fático. O fato gerador presumido não é dotado de integridade e unicidade.

12. Nos termos do art. 150, § 7º/CF temos o sujeito passivo de obrigação tributária na condição de responsável. A expressão constitucional é dotada de alto teor de conotatividade. A responsabilidade tributária no contexto da presunção geradora de obrigação tributária é uma tentativa de responsabilidade por substituição (sujeição passiva definida antes da ocorrência do fato gerador, como, p. exp., nos casos de responsabilidade dos sucessores- arts. 129 a 133/CTN). O art. 150, § 7º da Constituição Federal abriu possibilidade aos entes federativos, no âmbito de suas competência, à criação de obrigação para o responsável mesmo antes do nascimento da obrigação para o contribuinte, que ainda não se reveste como tal dada a não realização do fato gerador da obrigação.

13. O fato presumido gera obrigação tributária principal sem a aparição da expectativa. A lei previsor do fato gerador presumido adentra no mundo jurídico e modifica o mundo dos fatos com a mera presunção de ocorrência do fato. Aqui, a expectativa pode dar-se ou não.

14. Nossa intenção foi a de contribuir para o entendimento de que a ideia de fato gerador presumido é incompatível com a Teoria do Fato Gerador. Não encaramos a presunção em si como fato jurídico. Na situação em comento, aplicar-se-á a lei sem existência de fato. Nascerá obrigação ao pagamento de imposto ou contribuição sem o fato correlato, sem a hipótese descrita em lei; sendo contrariadas regras de interpretação e de integração da legislação tributária. Com o fato presumido, gera-se o dever de pagar imposto ou contribuição



ainda não devidos. A ideia de fato gerador presumido contraria a equidade, os princípios gerais de direito público e de direito tributário entranhados à Teoria do Fato Gerador.

## REFERÊNCIAS

### LIVROS:

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Teoria della scienza giuridica**. Torino: Giappichelli, 1950.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição** Coimbra: Almedina, 2003.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de derecho procesal civil**. Buenos Aires: [s.n.], 1944.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CUNHA, Sérgio Sérulo da. **Princípios constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 2006.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

DOMINGUES, José Marques. **Direito tributário**: capacidade contributiva. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GRANGER, Gilles- Gaston. **Pour la connaissance philosophique**. Paris: Odile Jacob, 1988.

HABERMAS, Jurgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003

HEIDEGGER, Martin. **O que é uma coisa?** Lisboa- Rio de Janeiro: Edições 70, 1992.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

JEZÉ, Gaston. O fato gerador do imposto. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 4, 1945.

KANT, Emanuel. **Crítica da razão pura**. Dialética, II, A.

- LALANDE, André. **Vocabulaire technique et critique de la philosophie**. Paris: PUF, 1956.
- LARENZ, Karl. **Methodenlehre der rechtswissenschaft**. 6. ed. München: Beck, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1966.
- \_\_\_\_\_. **Tratado de direito privado - parte geral**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, t. I, cap. I.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2001.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica: nova retórica**. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TABOADA, Carlos Paloa. **Isonomia e capacidade contributiva**. Revista de Direitos Tributários, São Paulo, ano II, nº. 4, 1978.
- VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

## DOCUMENTOS JURÍDICOS:

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 set. 1942.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

## ÍNDICE ONOMÁSTICO

### A

ALEXY, Robert.....	28, 47, 81
AMARO, Luciano.....	19, 42, 43, 81
ATALIBA, Geraldo.....	17,18,25,27,31,32,43,81
ÁVILA, Humberto.....	30,81

### B

BALEEIRO, Aliomar.....	18,19,21,22,24,56,58,60,61,62,70,71,73,81
BECKER, Alfredo Augusto.....	13,16,17,40,44,55,56,81
BOBBIO, Norberto.....	18,81

### C

CANOTILHO, J. J. Gomes.....	75,76,81
CARNELUTTI, Francesco.....	55,56,81
CARRAZZA, Roque Antônio.....	30,31,33,36,37,38,44,45,50,51,81
CARVALHO, Paulo de Barros.....	12,18,22,23,25,33,40,41,42,43,81
COELHO, Sacha Calmon Navarro.....	12,25,27,44,46,55,82

CONTI, José Maurício.....	46,82
CUNHA, Sérgio Sérulo da.....	28,29,30,48,82
<b>D</b>	
DWORKIN, Ronald.....	67,82
DOMINGUES, José Marques.....	53,82
<b>F</b>	
FALCÃO, Amílcar de Araújo.....	12,13,18,21,23,24,25,27,54,58,59,61,63,66,82
<b>G</b>	
GRANGER, Gilles- Gaston.....	28,82
<b>H</b>	
HABERMAS, Jurgen.....	75,82
HARADA, Kiyoshi.....	70,82
HEIDEGGER, Martin.....	28,29,82
<b>J</b>	
JARACH, Dino.....	25,27,82
JEZÉ, Gaston.....	16,17,82
JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre.....	52,83

**K**

KANT, Emanuel.....29,31,82

**L**

LALANDE, André.....28,29,83

LARENZ, Karl.....30,83

**M**

MACHADO, Hugo de Brito.....52,87

MARTINS, Ives Gandra da Silva.....69,83

MELLO, Celso Antônio Bandeira de.....31,83

MELLO, Marcos Bernardes de.....31,83

MIRANDA, Pontes..... 18,74,83

**N**

NOGUEIRA, Ruy Barbosa.....67,68,83

NOBRE JÚNIOR, Edilson.....52,83

**P**

PERELMAN, Chaïm.....65,66,83

**S**

SOUSA, Rubens Gomes de Sousa.....25,63



**T**

TABOADA, Carlos Paloa.....47,83

**V**

VILANOVA, Lourival.....22,41,83

## ÍNDICE REMISSIVO

Alíquotas, 21,34,35,41,45,50,51,59,78,83

Aplicação, 30,42,47,51,52,57,68,70,73,74,75,78,87

Base de Cálculo, 13,21,27,34,35,41,45,51,56,53,78,87

Código Civil, 31,72,73,74,84,87

Código Tributário/CTN,  
11,13,20,25,32,34,35,36,38,55,56,57,60,61,64,65,66,68,69,70,71,72,73,74,75,87

Competência, 14,16,23,26,32,34,35,36,37,38,39,41,45,59,60,61,62,71,75,87

Constituição/CF,  
11,21,27,29,32,33,34,35,36,37,38,40,44,45,46,47,63,64,66,67,71,79,80,82,83,84,87

Contribuição de Melhoria, 35,36,38,39,87

Contribuição Social, 35,36,38,39,65,66,71,73,75,79,87

Crédito tributário, 7,10,57,58,59,63,64,65,72,79,87

Efetividade, 9,46,48,49,78,87

Eficácia, 9,30,36,48,49,74,78,87

Estado,  
07,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,24,31,32,34,35,37,38,39,40,41,46,47,56,57,58,61,62,64,  
68,73,75,79,84,87

Fato Gerador,

7,9,10,11,12,13,14,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,33,34,35,36,39,40,41,42,43,,44,47,54,55,56,57,58,59,61,62,63,64,65,66,67,68,69,70,71,73,74,75,77,78,79,80,82,87

Fato Gerador Presumido, 07,10,14,65,66,67,68,69,70,74,75,79,80,88

Imposto,

09,13,16,17,21,27,34,35,37,38,39,42,43,44,45,46,47,48,49,50,51,52,55,59,62,65,66,71,73,74,77,78,79,82,88

Imunidade, 10,62,63,88

Incidência, 10,12,13,16,17,23,25,27,46,48,52,62,63,74,77,81,82,88

Interpretação, 10,13,30,32,52,69,73,75,79,88

Lançamento, 07,10,25,35,44,54,57,58,59,63,79,88

Legislação Tributária, 10,13,57,68,72,73,75,79,83,88

Lei, 07,31,36,37,38,67,72,73,74,84,88

Lei de Introdução ao Código Civil, 73,74,84,88

Não- incidência, 10,13,27,62,63,77,88

Obrigação Tributária,

07,09,10,11,12,13,14,16,18,19,20,22,23,24,25,27,33,39,41,42,43,53,54,55,56,57,58,59,60,62,63,64,65,66,67,68,69,70,71,73,74,77,78,79,82,88

Pagamento Indevido, 10,65,68,71,72,88

Poder de Tributar, 07,15,21,32,44,46,60,61,62,64,66,67,68

Princípios, 07,09,14,28,29,30,31,32,62,68,70,73,75,77,80,81,82,83,88

Relação jurídica, 07,11,12,13,16,23,24,40,42,55,56,60,88

Responsabilidade tributária, 10,61,65,70,71,79,88

Restituição, 10,65,66,67,68,71,72,73,89

Sujeito Ativo, 13,21,26,27,39,58,60,61,89

Sujeito Passivo,

07,13,14,21,26,27,35,50,54,55,57,58,61,62,65,66,68,69,70,71,72,73,75,77,79,89

Taxa, 35,36,38,39,52,58,89

Tributo, 07,09,11,13,14,15,18,20,21,23,24,25,27,28,32,33,34-42,44,46,47,52,54,56-61,63,65-69,71,72,73,75,78,82,89

Vigência, 10,73,74,89

## ÍNDICE LEGISLATIVO

Constituição Brasileira de 1824.

Art. 179

Constituição Federal de 1988.

Arts. 5º, 19, 24, 30, 62, 145, 146, 148, 149, 149-A, 150, 153, 154, 155, 156.

Código Tributário.

Arts. 3º, 4º, 6º, 19, 96, 77, 81, 101- 104, 105- 112, 113- 116, 119, 121- 122, 128- 138, 142, 145, 165- 169.

Código Civil.

Arts. 81, 876- 883.

Lei de Introdução ao Código Civil.

Arts. 1º, 2º, 4º.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)