

# Fato Gerador da Obrigação Tributária – Critérios e Questões Fundamentais

## *Taxable Facts – Tax Liabilities – Criteria and Fundamental Issues*

Ricardo Mariz de Oliveira

*Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.*

Este artigo é dedicado aos alunos do Curso de Atualização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – Módulo I – 2018<sup>1</sup>.

### *Resumo*

Ao mesmo tempo em que este artigo expõe os aspectos fundamentais relativos aos fatos geradores de obrigações tributárias, explica aos leitores (principalmente estudantes) as normas do Código Tributário Nacional das quais emanam a árvore genealógica de cada fato gerador e da sua correspondente obrigação, bem como o verdadeiro DNA destes.

*Palavras-chave:* fato gerador, obrigação tributária, legalidade, árvore genealógica.

### *Abstract*

At the same time this article shows the fundamental aspects relating to the situations arising tax debts, it shows to its readers (mostly students) the National Tax Code rules from which arises the family tree of each taxable fact and of its corresponding tax obligation as well its veritable DNA.

*Keywords:* taxable fact, tax obligation, legality, family tree.

## **I – Introdução – noções preambulares**

O termo “fato gerador” é apresentado aos estudantes de direito tributário provavelmente em sua primeira aula, juntamente com outros conceitos básicos nesse campo do ordenamento jurídico.

Isto é assim não apenas pela importância do termo, como também porque é praticamente impossível tratar de qualquer outra questão tributária sem que se faça menção a ele.

Ademais, o sentido do termo é intuitivamente apreendido por qualquer um que esteja lendo ou aprendendo direito tributário, ainda que todos os aspectos que o envolvam requeiram análise mais detida, como a que será feita nestas linhas, ainda que sem esgotamento do tema.

<sup>1</sup> E também representa um apanhado do que lhes foi dito em aula.

Assim, como o termo já exprime por si só, fato gerador é fato de geração, mas geração não de um ser qualquer, e, sim, geração de um ser específico do direito, que é a obrigação tributária.

Outrossim, “fato gerador” é a forma gramatical empregada tradicionalmente, e inclusive pelas leis brasileiras, tanto para expressar a fonte geradora da obrigação tributária em tese como a própria fonte geradora *in concreto*.

Quer dizer, o termo tem duplo sentido, sendo o primeiro o da hipótese prevista na lei como hábil a gerar a obrigação, e o segundo o do fato acontecido efetivamente no mundo econômico, que venha a ser equivalente ao da hipótese legal.

Em virtude disso, também se dá ao fato gerador meramente hipotético a denominação de “hipótese de incidência”, e ao fato gerador concreto a de “fato imponible”<sup>2</sup>.

A doutrina emprega outros termos equivalentes, tal como fato jurídico tributário, mas “fato gerador” conserva seu sentido duplo e é amplamente empregado, inclusive pela Constituição Federal no § 7º do seu art. 150, no inciso I do art. 154 e no inciso XI do § 2º do art. 155, além das normas mais gerais do art. 146, inciso III, letra “a”, a respeito da matéria a ser legislada por lei complementar, e a do art. 150, inciso III, letra “a”, sobre a vigência das leis que criem novos tributos ou aumentem os existentes. Igualmente encontramos “fato gerador” em vários dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), como, por exemplo, no inciso III do art. 97, ao reservar à lei a competência para instituir os fatos geradores dos vários tributos.

É importante ter em mente que o fato gerador previsto como hipótese na lei integra a parte da respectiva norma que se denomina “antecedente da norma”, enquanto que a parte conhecida como “consequente da norma” prescreve a obrigação tributária decorrente do fato, igual à hipótese, verificado atualmente no mundo fenomênico.

Esta estrutura não é exclusiva das normas relativas aos tributos, pois é comum a outras normas de outros ramos legais, mas, devido ao princípio da legalidade que impera no direito tributário e no direito penal, nestes campos ela adquire importância capital.

Daí se dizer que o princípio da legalidade se desdobra na tipicidade, no sentido de que o fato gerador efetivo deve corresponder ao tipo descrito hipoteticamente na lei, ainda que essa descrição contenha conceitos genéricos ou indeterminados<sup>3</sup>.

Isto decorre de que não existe tributo sem lei que o determine, tanto quanto não existe pena sem lei que a determine, pressupostos estes que requerem prévia definição legal dos fatos geradores tributários e dos tipos penais, e equivalência entre fatos acontecidos e hipóteses descritas nas leis.

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: RT, 1973.

<sup>3</sup> Não se adentra aqui na discussão doutrinária sobre tipos e conceitos, existentes na discriminação constitucional de competências tributárias, tão bem desenvolvida por SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018; e ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

Fique claro, portanto, que a hipótese legal de incidência concretizada em fato imponible dá nascimento a uma relação jurídica obrigacional, cujo objeto é o direito de o poder tributante exigir e a obrigação de o sujeito passivo pagar algum tributo. O tributo, portanto, é o objeto final que surge com a ocorrência do fato gerador.

Finalizando estas observações introdutórias, vale ressaltar que veremos, ao longo deste texto, que o fato gerador acarreta uma substancial mudança no mundo, pois nele introduz um direito e uma obrigação que antes não existiam, ou, em outras palavras, dá gênese a uma relação jurídica inexistente antes dele, e inexistente sem ele. Essa relação, conquanto específica, tem a mesma qualidade de outras obrigações, de unir um sujeito ativo (credor) e um sujeito passivo (devedor) em torno do seu objeto.

E, em consequência dele, a própria vida de uma pessoa sofre substancial alteração, pois alguém que era simples cidadão ou pessoa passa a ser contribuinte, com profundas consequências e limitações em sua vida.

## II – Espécies de obrigações tributárias – definições do CTN

Como vimos no segmento de abertura, o fato gerador dá nascimento a uma relação jurídica tributária, na qual se sobressaem o direito de cobrar um tributo e o dever de pagá-lo.

Mas nem sempre o objeto final da relação jurídica tributária é o pagamento de um tributo, pois o CTN reconhece duas espécies de obrigações tributárias, a principal e a acessória, também chamada “instrumental”.

Ademais, mesmo a obrigação tributária principal pode ter por objeto o pagamento de algo que não seja um tributo, mas, sim, uma penalidade pecuniária.

Para se compreender estas múltiplas possibilidades, e suas diferenças, deve-se começar sabendo, ou lembrando, que o art. 3º do CTN define o tributo como sendo uma 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.

Nessa definição, cabe aqui destacar a distinção que faz entre tributo e sanção de ato ilícito, cuja consequência é o pagamento da penalidade (multa) pecuniária que a respectiva norma legal determine, ou o cumprimento de outro tipo de sanção.

É possível, portanto, enxergar que tributo e multa não se confundem, ainda que ambos decorram de uma norma cuja estrutura é a mesma de antecedente e consequente. Ocorre que o antecedente da norma de tributação (cujo objeto seja um tributo) é a descrição de um fato capaz de gerar a obrigação de pagar o tributo, e seu consequente é esta obrigação, ao passo que o antecedente da norma de sanção (cujo objeto é uma penalidade) é a descrição legal e uma conduta ilícita e seu consequente é a respectiva sanção.

Porém, ainda que tributo e penalidade pecuniária não se confundam, porque têm diferentes naturezas jurídicas, ambos se constituem em objeto de obrigações tributárias principais.

É o que prescreve o § 1º do art. 113 do CTN, após o *caput* desse artigo dizer que a obrigação tributária é principal ou acessória, cujo parágrafo reza textualmente:

“§ 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.*”

Veja-se, pelo destaque apostado ao texto legal, como este confirma que a obrigação surge (nasce, tem gênese) com a ocorrência do fato gerador, entendido como fato efetivo e correspondente à hipótese descrita na lei.

Veja-se também, pelo segundo destaque, que o parágrafo confirma o objeto da relação jurídica pertinente à obrigação tributária principal, como sendo o pagamento do tributo, mas também coloca como possível objeto desta espécie de obrigação o pagamento de uma penalidade pecuniária.

Para completar este quadro, é preciso dizer que a obrigação tributária acessória está definida no § 2º do mesmo art. 113 e no *caput* do art. 115. Este conjunto normativo estabelece nítida distinção entre os objetos das obrigações principais (que acabamos de ver poderem ser um tributo ou uma multa) e os das acessórias, pois o primeiro desses dispositivos do CTN define a obrigação acessória como sendo a que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Quer dizer, as obrigações acessórias têm por escopo propiciar medidas relacionadas à arrecadação ou à fiscalização do cumprimento das obrigações principais.

E o art. 115 completa a definição estatuidando que o fato gerador da obrigação tributária acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Em ambas as regras há alusão à obrigação prevista na “legislação”, o que tem firmado o entendimento doutrinário e jurisprudencial de que as obrigações acessórias podem ser instituídas sem lei, ou seja, através de um dos atos complementares da legislação tributária relacionados no art. 100 do CTN, tais como portarias, instruções normativas etc.

Essa maior liberdade para a criação de obrigações acessórias vem assentada também no art. 97 do CTN, o qual explicita o princípio constitucional da legalidade sem se referir às obrigações acessórias, mas apenas aos aspectos das obrigações principais.

Não obstante, as multas para o descumprimento de obrigações acessórias somente podem ser instituídas por lei, não apenas porque isto está expresso no inciso V do referido art. 97, como também porque as penalidades pecuniárias se constituem em possíveis objetos de obrigações tributárias principais.

De mais a mais, o § 3º do art. 113 prescreve que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Portanto, a matéria pertinente à penalização do cumprimento de obrigações acessórias está submetida à reserva legal, mesmo que a própria instituição delas não o esteja.

Um pouco mais adiante vamos ver a árvore genealógica do fato gerador e das obrigações tributárias, e vamos entender melhor a relevância das definições do CTN acima referidas.

Antes disso, podemos notar no art. 116 do mesmo código como ele é insistente e coerente quanto ao nascimento da obrigação tributária. Realmente, referindo-se aos fatos geradores de obrigações tributárias principais, esse artigo distingue duas possibilidades de fatos geradores: os fatos que sejam uma situação de fato e os que sejam uma situação jurídica.

E diz que, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; e, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

As palavras do parágrafo anterior são as exatas palavras contidas no art. 116, as quais, portanto, nos permitem perceber, em consonância com o que foi aqui exposto anteriormente, que o fato concreto passível de gerar a obrigação tributária (o fato imponível, na acepção proposta por Ataliba Nogueira) é sempre uma “situação”, isto é, um fato real da vida, seja um fato da natureza (uma situação de fato, como o ingresso de mercadoria estrangeira no território nacional, passível de incidência do imposto de importação), seja um fato jurídico (uma situação jurídica, como a propriedade imobiliária urbana passível de incidência do imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana).

E verificamos que “o momento” em que “considera-se ocorrido o fato gerador” (nascimento da obrigação) “e existentes os seus efeitos” (a obrigação nascida e existente) é “o momento” em que se completa a respectiva “situação” prevista na lei.

Na mesma linha, o CTN define no art. 114 o que pode ser considerada a “regra de ouro” relacionada ao nascimento da obrigação tributária principal, ao dizer, *in verbis*:

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

Note-se nesta definição o emprego da palavra “situação”, em perfeita harmonia com o art. 116. Note-se também a prescrição inafastável de que tal situação deve estar “definida em lei”, e, por fim, dê-se especial atenção à parte final da norma, quando diz que tal situação definida em lei é “necessária e suficiente” à ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Realmente, refletindo fielmente o princípio da legalidade, e no mesmo teor das explicações aqui dadas anteriormente, mas fazendo-o na fórmula sintética de três palavras, o art. 114 declara que a situação é necessária porque sem ela não há fato gerador nem obrigação tributária, mas também é suficiente porque basta ela para haver obrigação tributária.

Em outras palavras, o art. 114 estatui o que foi dito no primeiro segmento destes comentários, ou seja, o fato gerador muda o mundo e muda a vida de uma pessoa, pois introduz em ambos um novo ser, o dever tributário que antes dele inexistia, e sem ele não existiria jamais.

Também deve ser notado, na dicção do art. 114, que a expressão “situação definida em lei” é referente ao fato gerador hipotético (ou hipótese de incidên-

cia), e a expressão “necessária e suficiente à sua ocorrência” remete-se ao fato gerador concreto (ou fato imponível).

Por todas estas razões é que o art. 114 verdadeiramente exprime uma “regra de ouro”, a qual ainda será lembrada outras vezes no seguimento destes comentários.

Dito isto, podemos passar a um novo capítulo em torno do fato gerador, capítulo esse pertinente à sua árvore genealógica, ou melhor, à árvore genealógica do fato gerador e da obrigação tributária principal<sup>4</sup>.

### III – Árvore genealógica do fato gerador e da obrigação tributária

A obrigação tributária é gerada pelo fato gerador, mas este tem uma linha ascendente da qual decorre sua existência, tanto quanto qualquer homem tem sua árvore genealógica da qual ele descende.

A árvore genealógica do fato gerador e da obrigação tributária permite ter-se a sua localização teórica no ordenamento jurídico, pois ela pode ser representada assim:

- *Constituição Federal*, que se encontra no topo da árvore, e da qual descendem todas as normas tributárias, as quais são submetidas a uma série de princípios e regras que estabelecem o poder de tributar, distribuindo competências à União, aos Estados e ao Distrito Federal e também aos Municípios, porém, ao mesmo tempo firmando as limitações a esse poder de tributar, as quais constituem o que se denomina “Estatuto do Contribuinte”; é no inciso I do art. 150 da Constituição que se encontra o princípio fundamental de que apenas a lei pode instituir e majorar tributos;
- *CTN e leis complementares específicas*, cuja autoridade promana da determinação do art. 146 da Constituição no sentido de que lei desta estatura disponha sobre normas gerais em matéria tributária, inclusive definindo de tributos e suas espécies, os contornos básicos dos fatos geradores dos impostos discriminados constitucionalmente, bem como suas bases de cálculo e contribuintes, além de normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, entre outras matérias; o CTN foi promulgado como lei ordinária, pois o regime constitucional de então<sup>5</sup> não conhecia a categoria das leis complementares, mas, com o advento destas em regimes posteriores, inclusive no da atual Carta, o CTN foi recepcionado como tal, o que explica a validade jurídica das definições que foram abordadas no segundo segmento destes comentários; ao lado do CTN, temos leis complementares que tratam de outras matérias específicas, inclusive sobre o ICMS e o ISS;
- *leis ordinárias*, que estão no terceiro nível da árvore, desempenhando o importante papel de estabelecer os fatos geradores específicos dos vários tributos, inclusive fixando suas bases de cálculo, alíquotas, contribuintes

<sup>4</sup> Sobre a obrigação acessória, nada mais será dito além das explicações anteriores, mas sobre ela pode-se recomendar a leitura do livro de TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes; fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

<sup>5</sup> Eram a Constituição Federal de 1946 e sua Emenda Constitucional n. 18, de 1965.

ou responsáveis tributários, e todos os elementos essenciais da obrigação tributária principal, devendo exercer sua autoridade nos limites estabelecidos na Constituição e nas normas gerais fixadas pelo CTN ou por outras leis complementares; paralelamente às leis ordinárias, há convenções internacionais (tratados) bilaterais firmadas com diversos países para estabelecer (dividir, limitar) as competências de cada país quando envolvidas situações que tenham efeito em suas jurisdições, devendo-se ter em mente que elas não criam as obrigações tributárias, mas apenas condicionam ou limitam a aplicação das leis ordinárias que as criem<sup>6</sup>;

– *decretos*, cuja finalidade é a fiel execução das leis, servindo para regulamentar a aplicação das mesmas, mas não podendo extravasar nem contrariar o que nelas está legislado, inclusive não podendo criar ou alterar as obrigações tributárias principais que, como vimos, estão submetidas à reserva legal; a autoridade dos decretos, baixados pelos chefes dos Poderes Executivos federal, estadual e municipal, deriva do art. 84, inciso IV, da Constituição e do art. 99 do CTN, sendo interessante registrar que os regulamentos dos vários impostos são baixados por decretos;

– *normas complementares das leis e convenções*, que estão previstas no art. 100 do CTN com a função de execução organizada e consistente dos atos legislativos superiores, no âmbito das repartições fiscais subordinadas às autoridades que as tenham baixado; são as portarias, instruções normativas, resoluções e outras denominações de atos administrativos normativos que vinculam os funcionários das respectivas repartições, mas não os contribuintes, os quais, contudo, se agirem em conformidade com elas, ficam protegidos contra cobrança de multas e juros caso seu conteúdo venha a ser alterado, e, inclusive, dependendo de alguns fatores, podem ser protegidos também contra a própria cobrança de tributos envolvidos.

Observe-se, na sequência destes cinco galhos da árvore genealógica, que a rigor, o terceiro galho do alto para baixo já é suficiente para o surgimento do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, pois os dois galhos inferiores são meramente suplementares ou complementares.

Todavia, o nascimento da obrigação tributária não se dá espontaneamente pela simples existência das normas componentes dos três galhos superiores.

Realmente, do mesmo modo que na vida animal as potencialidades genéticas estão pendentes na natureza à espera de uma ação dos respectivos seres no sentido da procriação, o nascimento da obrigação tributária também depende da ação do homem, que ainda não é contribuinte nem sujeito passivo, e que é livre para praticar ou não o fato correspondente à hipótese legal de incidência tributária, qualquer que seja.

Assim, somente após a ação humana feita em conformidade com as normas constantes da árvore genealógica do fato gerador e da obrigação tributária, isto é, a ação de praticar o fato gerador, este passa a existir efetivamente, como ser novo, e acarreta consigo o nascimento da obrigação tributária.

<sup>6</sup> No nível das leis ordinárias, pode haver medidas provisórias sobre tributação, mas necessariamente convertidas em leis.

Na sequência, tomaremos ciência de outras consequências importantes existentes nesse fenômeno criativo.

#### IV – Obrigação *ex lege* e confisco

A obrigação tributária é *ex lege*, pois decorre da lei e não de alguma convenção particular. O fato gerador, do qual ela promana, portanto, não é objeto de acordo, mas de norma legal.

Não obstante, como adiantado no segmento anterior, a obrigação tributária e seu fato gerador também dependem do homem, pois sem a ação deste a lei fica inerte, incapaz de produzir qualquer efeito.

Com razão, a obrigação decorre da lei (vimos sua árvore genealógica jurídica), mas não nasce com ela, pois somente existe quando a hipótese legal se manifesta no mundo real através de um fato, fato este que pode ser um fato com conteúdo econômico revelador de uma capacidade contributiva (caso em que o objeto da obrigação é um tributo) ou um fato infracional (caso em que o objeto da obrigação é uma sanção estabelecida pela norma legal).

Em outras palavras, para haver fato gerador e obrigação tributária aquele acontecimento descrito hipoteticamente pela lei como hipótese de incidência precisa ocorrer efetivamente, e, no dizer do art. 114 do CTN, a situação assim verificada na realidade é necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Assim, aquilo que era mera potencialidade (simples possibilidade de existir) passa a existir como fato gerador acontecido, fato imponível, em decorrência do qual passa a haver em definitivo uma obrigação tributária.

Porém, a existência desta depende de uma pessoa ter querido realizar o fato gerador, construindo a situação prevista em tese na norma legal, porque não existe geração espontânea do fato.

Destarte, a pessoa passa a ser contribuinte com sua ação, e poderia continuar a ser mero cidadão ou mera pessoa não contribuinte se não realizasse o fato gerador, dado que este é uma intromissão na vida patrimonial da pessoa, em cujo âmbito ela é livre para fazer ou não fazer e tomar as decisões que melhor lhe aprouverem, de tal modo que ela dá existência real ao fato hipotético por meio de um ato de vontade.

Entenda-se “ato de vontade” não como a vontade de pagar tributo, mas como o ato desejado por sua própria finalidade (uma venda, uma aquisição etc.), ou seja, o ato praticado por alguém livremente, ainda que assim incida em obrigação tributária sabendo que ela ocorreria, ou até mesmo por ignorância, isto é, por não saber que sua ação o tornaria contribuinte, dado que a ignorância não é razão para eximir-se do cumprimento da lei, e, ademais, em geral a responsabilidade por infrações à legislação tributária é objetiva e independe da vontade e das razões do agente (CTN, art. 136).

Portanto, podemos refazer a frase dizendo que a pessoa é livre para praticar ou não o fato gerador, mas este existe qualquer que tenha sido o motivo pelo qual a pessoa resolveu fazer a ação correspondente a ele.

Com razão, o fato de a obrigação tributária ser *ex lege*, e depois de existente dever ser cumprida sob as penas da lei, não se confunde com a obrigatoriedade de praticar o respectivo fato gerador.

Pelo contrário, a distinção fundamental entre obrigação tributária e confisco reside na liberdade para a prática ou não do fato gerador, liberdade que é inexistente no confisco, em que o Estado se apropria de parte do patrimônio particular sem uma causa jurídica assegurada pela Constituição, ao contrário do que se dá com os tributos, que podem ser exigidos porque a Lei Maior prevê as respectivas competências tributárias<sup>7</sup>.

É em razão disto que a pessoa, enquanto não é contribuinte porque ainda não adentrou na situação de incidência tributária, pode se organizar de modo a pagar este ou aquele tributo e não pagar algum outro, tal como quando prefere investir seus recursos em imóveis, incidindo no imposto de transmissão imobiliária e no imposto sobre a propriedade imobiliária, mas não no imposto de renda e no imposto sobre operações financeiras que seriam cobrados se aplicasse os mesmos recursos no mercado financeiro. No limite, a inércia da pessoa pode desonerá-la amplamente, sem que ela incida em qualquer obrigação tributária.

De fato, ninguém nasce contribuinte, nem dotado de capacidade contributiva inata, imanente a si, ainda que tenha nascido em uma família rica, pois até o imposto sobre transmissão *causa mortis* depende, para incidir, da decisão da pessoa em aceitar a herança.

Durante sua vida, esse homem ou mulher nascido de pais ricos somente vai manifestar capacidade contributiva se praticar fatos geradores, e, paradoxalmente, terá a mesma capacidade contributiva de outra pessoa mais pobre quando ambas estiverem na mesma situação, por exemplo, quando o pobre tenha feito determinada aplicação financeira no mesmo dia e nas mesmas condições que o rico. Neste caso, ambos serão tratados por igual, ainda que um tenha mais dinheiro e mais patrimônio do que o outro, e suas capacidades contributivas, absolutamente iguais para ambos em relação a esse fato gerador, esgotar-se-ão juntamente com as extinções das respectivas obrigações tributárias, não sendo possível ao Fisco querer cobrar mais do mais rico, sob o argumento de uma pretensa capacidade contributiva maior.

Na mesma toada, independentemente da riqueza ou pobreza familiar, qualquer pessoa nasce dotada de virtudes que a habilitam a produzir riqueza, seja por sua maior inteligência ou memória, seja por sua sensibilidade artística ou por seus dotes esportivos. Nem por isso o Fisco pode alegar que ela tem capacidade contributiva e deve pagar tributos independentemente do que fizer com suas aptidões, nem pode obrigá-la a exercitar seus dotes para gerar incidências tributárias.

Em suma, o fato gerador obriga, mas não é obrigatório, obriga quando já ocorrido, mas não obriga a que alguém o faça ocorrer.

#### V – Gênese da obrigação tributária e seu DNA

Pelas explicações anteriores, em resumo, há uma sequência genética na formação do fato gerador, que vai desde o embrião constitucional até o seu efetivo

<sup>7</sup> Sem entrar aqui na caracterização do tributo com efeito confiscatório em razão da sua excessiva onerosidade.

nascimento, cuja sequência, no que diz respeito à obrigação tributária principal que tenha por objeto um tributo qualquer, se desenvolve em três momentos:

– *primeiro momento*: o da previsão constitucional da competência tributária, com a discriminação do seu objeto e do respectivo sujeito ativo, mas com total ausência de qualquer sujeito passivo; este momento se desdobra através da definição dos contornos do fato gerador, da sua base de cálculo e do seu contribuinte, pelo CTN ou por lei complementar específica;

– *segundo momento*: o da instituição, por lei ordinária do ente público competente, do fato gerador e dos demais elementos da obrigação tributária, já havendo manifestação de pretensão ao crédito tributário, mas ainda não havendo um sujeito passivo, por haver apenas a previsão hipotética do fato gerador;

– *terceiro momento*: o da prática do fato gerador por qualquer pessoa submetida à jurisdição da lei ordinária instituída no segundo momento, transformando-se aquela hipótese em fato atual e efetivo, a partir do qual existe a obrigação tributária, pois, no dizer do art. 114 do CTN, já existe a situação necessária e suficiente para a mesma.

Deste terceiro momento em diante, recordemos, a pessoa que era livre passa a estar vinculada irrefreavelmente à relação jurídica tributária, tornando-se contribuinte com o dever de cumprir a respectiva obrigação tributária.

Outrossim, neste terceiro momento, como o fato gerador deve equivaler à hipótese legal, diz-se que ele se subsume à norma que o prescreveu em conformidade com a sequência genética consubstanciada nos dois primeiros momentos.

E por força dessa sequência há uma necessária identidade do novo ser, isto é, da nova obrigação tributária, com seus elementos genéticos, ou, tal como na natureza, há um DNA dessa obrigação e do respectivo tributo.

O DNA é uma molécula presente no núcleo das células de todos os seres vivos e que carrega toda a informação genética de um organismo, ou seja, revela de que ancestrais ele procede e dá outras informações conexas.

Pois na obrigação tributária e no seu tributo o DNA está contido nas características do tributo nascido, estabelecidas pela lei ordinária e na sua conformidade com seus níveis superiores da hierarquia legislativa.

Afinal, para o homem nascer é necessária a fertilização do óvulo pelo espermatozoide, ficando estabelecido o DNA do novo homem. Igualmente, para os tributos é necessária a participação humana realizando efetivamente o que a lei previu como determinada possibilidade, e determinada possibilidade significa exatamente a possível existência de um determinado e específico tributo.

Estas comparações não são meramente retóricas, pois decorrem do próprio CTN, muito embora seus autores à época desconhecassem o DNA. Porém, eles colocaram no art. 4º que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Leia-se, com atenção, que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, isto é, o que cada tributo é –

sua natureza jurídica – é determinado pelo fato gerador da respectiva obrigação, tanto quanto a natureza de cada ser humano é determinada por seus ancestrais.

A consequência disso é a imutabilidade do novo ser, chame-se ele “imposto de renda” ou “imposto sobre ganhos”, José ou João. Por isso, não se consegue enganar o ordenamento jurídico mediante a instituição de um imposto sobre a renda que não incida sobre a renda, ou seja, um tributo com *nomen juris* incompatível com sua natureza, a respeito do que voltaremos mais adiante.

## VI – Outras consequências emergentes do fato gerador

Em passagens anteriores já vimos as principais consequências que emergem do fato gerador acontecido, mormente o de que termina a liberdade da pessoa no atinente à obrigação a que se refere esse fato, deixando ela de ser cidadão ou pessoa para ser contribuinte desse tributo, pois com o fato gerador ela está inelutavelmente vinculada a uma relação jurídica tributária juntamente com o poder público competente para ser o respectivo sujeito ativo.

Correspectivamente ao surgimento da obrigação, aparece o crédito tributário, ou seja, a pretensão do sujeito ativo a ser exercida através do lançamento.

O lançamento é definido no art. 142 do CTN como sendo a atividade privativa da autoridade administrativa no sentido de constituir o crédito tributário, correspondendo ao 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.

Este não é espaço para abordarmos as espécies de lançamento, que são encontradas nos artigos subsequentes ao de n. 142, mas deve ser mencionado que, segundo o art. 139 do mesmo CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, motivo pelo qual o § 1º do art. 113 determina que a obrigação tributária extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Em termos mais simples, na visão do CTN o crédito tributário corresponde ao direito do Fisco sobre o mesmo tributo que consiste no objeto a obrigação do contribuinte, e por isso tem a mesma natureza desta, nasce e se extingue juntamente com esta.

Em suma, a partir do fato gerador acontecido, o poder público pode efetuar o lançamento, através do qual constitui formalmente o seu crédito, isto é, exerce o seu direito, devendo fazê-lo dentro do prazo legal, sob pena de decadência (CTN, art. 173; veja-se também o § 4º do art. 150).

Outra consequência do fato gerador acontecido é a manifestação da capacidade contributiva do contribuinte, sobre a qual já foram feitas algumas considerações, mas cabendo aqui observar que tal capacidade é um atributo da pessoa, não inerente a ela, mas decorrente do fato gerador, ou seja, a ela atribuída (manifestada) pelo fato gerador que praticou.

Também é importante observar que essa capacidade contributiva é decorrente de uma presunção constitucional, presente quando da discriminação de competência para a instituição e a cobrança de cada tributo. Assim, com Alfredo

Augusto Becker afirma-se que os fatos geradores são índices presuntivos de riqueza e capacidade contributiva<sup>8</sup>.

Todavia, embora presuntiva, ela se constitui em requisito constitucional para a tributação, pois todo fato gerador deve possuir um conteúdo econômico do qual uma parcela é apartada para constituir receita do poder público. Seria absurda a pretensão deste, de cobrar algum tributo, sobre um nada econômico, ou um fato despido de conteúdo econômico, pois, como afirma Luciano Amaro, “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço de água”<sup>9</sup>.

A capacidade contributiva, portanto, é uma consequência do fato gerador, situando ao mesmo tempo o dever do contribuinte e o limite do poder de tributar.

Face a isto, é perceptível o sentido das definições de sujeito passivo da obrigação tributária, contidas no art. 121 do CTN. Segundo o inciso I desse dispositivo, contribuinte é a pessoa que tenha relação direta e pessoal com o fato gerador, ou seja, aquela que detém a riqueza passível de tributação, mas, face ao inciso II, combinado com o art. 128, a lei pode estabelecer a sujeição passiva em um terceiro, denominado “responsável tributário”, o qual tem que manter alguma relação com o fato gerador que lhe permita recolher o tributo às custas do contribuinte, já que é este o titular a riqueza tributada<sup>10</sup>.

É a existência de capacidade contributiva – note-se, sempre relacionada à determinada obrigação tributária – que permite a incidência de tributos na presença de atos ilícitos.

Esta matéria é discutida ininterruptamente ao longo dos tempos, sendo invocado, pelos que defendem a possibilidade de tributação, o brocardo *pecunia non olet*, isto é, o dinheiro não fede.

Obviamente não está aí o poder para cobrar tributo sobre o ilícito, mas, sim, na manifestação de capacidade contributiva por alguém ao praticar um ilícito qualquer.

Com razão, não é o ato ilícito que se constitui no objeto da incidência de algum tributo, mesmo porque, conforme a definição do art. 3º do CTN, o tributo não é sancionatório de alguma ilicitude, o que é feito pelas penalidades. Portanto, não é o ato ilícito em si que se constitui no fato gerador de determinado tributo.

Não obstante, o ilícito pode acarretar efeitos econômicos iguais aos que derivam de atos lícitos, como se pode notar claramente com o enriquecimento que um indivíduo alcança através de crimes que tenha praticado.

Ademais, o ato ilícito de que se trata aqui não é apenas aquele que corresponda a algum tipo definido no Código Penal, pois pode ser um ilícito no âmbito de relações meramente comerciais, ou pode ser um ilícito contra a liberdade e igualdade de concorrência, ou qualquer outro de qualquer natureza, perante

<sup>8</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, p. 136.

<sup>10</sup> É o que ocorre, por exemplo, com qualquer tributo arrecadado na fonte, em que esta é sujeito passivo, mas não contribuinte, e tem o direito de cobrar do contribuinte o valor do tributo que deve recolher.

qualquer ramo do direito, exceto o tributário, no qual o ilícito é diretamente apenado com multa pecuniária ou outra espécie de penalidade.

O essencial, para que possa haver a incidência de algum tributo, é que desse ato ilícito resulte algum efeito econômico correspondente ao que se encontra subjacente a esse determinado tributo.

Portanto, não é o ato ilícito em si que se constitui no fato gerador de determinado tributo, mas a partir dele, ou em decorrência dele, configurar-se uma situação necessária e suficiente para que ocorra a obrigação tributária cujo objeto seja esse tributo.

Geralmente se pensa no imposto de renda, quando se quer exemplificar a caracterização de fato gerador decorrente de um ilícito, mas é perfeitamente possível ocorrer a incidência de outros tributos, como o imposto sobre a aquisição de um imóvel pago com o produto de uma ilicitude qualquer, ou o imposto sobre a circulação de mercadoria de um produto cuja matéria-prima tenha sido indevidamente apropriada pelo vendedor desse produto etc.

Também não impede a incidência tributária a mera possibilidade de o agente da infração ter que devolver o produto dela para sua vítima ou para o Estado, porque esta é uma eventualidade falível e futura, cujos efeitos terão que ser sopesados em cada caso, conforme suas circunstâncias e a legislação que discipline o tributo que tenha sido devido. Por exemplo, é possível que o acréscimo patrimonial que alguém obteve com seus crimes, e sobre o qual tenha recolhido o imposto de renda, venha futuramente a ser-lhe expropriado pelo Estado, e é concebível que neste momento o montante da expropriação seja diminuído do valor do imposto antes pago.

Há inúmeras questões em torno do imposto de renda relacionado a atos ilícitos, inclusive a possibilidade de ser cobrado pela falta de origem declarada para o aumento patrimonial, mas são aspectos que demandam explicações em outra oportunidade.

Aqui somente cabe afirmar a possibilidade de haver a plena formação de uma situação necessária e suficiente ao nascimento de alguma obrigação tributária, a partir de uma prática ilícita da pessoa que se tornará contribuinte do respectivo tributo.

Isto é assim também por duas razões adicionais.

A primeira é que as leis instituidoras dos tributos não incluem entre os elementos formadores da respectiva hipótese de incidência, a exigência de que as ações praticadas para a existência da situação necessária e suficiente ao fato gerador sejam ações lícitas<sup>11</sup>.

A segunda está na norma geral do art. 118 do CTN, inciso I, a qual determina que a definição do fato gerador é interpretada independentemente, entre outras razões, da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros. A norma desse artigo requer exame e explicações mais detalhadas para que possa ser bem compreendida e aplicada, mas aqui é suficiente dizer que inequivocamente ela também atua para assegurar a possi-

<sup>11</sup> Ou melhor, se houver uma tal hipótese de incidência, ela se constituirá em exceção à regra geral.

bilidade da ocorrência de fatos geradores independentemente da validade jurídica dos atos de que promanam.

### VII – Grandeza do fato gerador

O fato gerador, ser abstrato do direito, não pode ser medido ou pesado através dos meios, critérios e instrumentos de medição de objetos do mundo material.

Com ele, e com o tributo a que dá nascimento, ocorre o mesmo que se dá com outras imaterialidades abstratas da vida pessoal, como os preços das coisas ou os valores dos contratos, para os quais o ordenamento jurídico determina a adoção obrigatória da unidade de medida representada pela moeda nacional de curso forçado, e detentora de poder liberatório.

Mas em cada caso a quantidade dessa unidade de medida é uma variável que depende de inúmeros fatores, tal como a lei da oferta e da procura na formação dos preços. Quanto aos tributos, a quantidade de unidades monetárias vai decorrer de preceitos legais, e corresponde ao que conhecemos como “base de cálculo” do tributo, sobre a qual se aplica a alíquota fixada em lei.

A base de cálculo é a verdadeira grandeza do fato gerador da obrigação tributária. Como dizia o Professor Ruy Barbosa Nogueira, ela é o retrato quantitativo e o próprio cerne do fato gerador<sup>12</sup>, ou, segundo Ataliba, uma grandeza dimensível ínsita na hipótese de incidência<sup>13</sup>.

E é ela que corresponde à capacidade contributiva presumida pelo ordenamento jurídico, e fornece limites ao poder de tributar.

Neste breve apanhado em torno da base de cálculo, contudo, deve ser esclarecido que ela está de tal modo vinculada ao fato gerador, por lhe dar uma dimensão própria, que deve guardar estrita correlação com este.

Como vimos ao analisar o art. 4º do CTN, a natureza jurídica específica da obrigação tributária (o seu DNA) é definida pelo respectivo fato gerador, e ela não tem como se transubstanciar mediante sua liberação da natureza que o fato gerador lhe conferiu.

Ora, de nada valeria a determinação do art. 4º da lei complementar se a base de cálculo pudesse ser desconexa com o fato gerador da mesma obrigação tributária, como, por exemplo, haver lançamento de imposto de renda sobre uma pessoa que adquiriu renda, mas a respectiva base de cálculo ser o valor da casa dessa pessoa, caso em que o imposto efetivamente não seria imposto de renda, mas imposto sobre a propriedade imobiliária, com problemas constitucionais não somente quanto à competência tributária do ente público, mas também quanto à invasão da competência de outro ente.

### VIII – Conclusão

O presente texto encerra uma simples introdução ao estudo do fato gerador das obrigações tributárias. Ele não esgota o tema nem adentra em especificidades, que certamente serão buscadas em outras apresentações, mas serve para iluminar estudos futuros, quiçá mais profundos e audaciosos.

### Referências bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: RT, 1973.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias. Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A base de cálculo. *Revista dos Tribunais* n. 548/35. São Paulo.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes; fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

<sup>12</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A base de cálculo. *Revista dos Tribunais* n. 548/35. São Paulo.

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: RT, 1973, p. 117 e seg.