

GERALDO ATALIBA foi, sem dúvida, um dos mais brilhantes representantes da nova geração de juristas brasileiros. Muito jovem ainda, tornou-se, com inextinguível brilho, Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, tendo sido Reitor dessa Universidade nos anos mais tristes da nossa história recente. Foi, também, Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, conquistando o cargo com uma tese consagrada pela sua incomparável qualidade: *República e Constituição*.

Advogado e consultor por excelência, desenvolveu, sempre, inúmeras atividades, com espírito dinâmico e jovial. Foi o idealizador e um dos fundadores do IBET-Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e do IDEPE-Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial (hoje, Instituto Geraldo Ataliba-IDEPE), sendo uma das molas propulsoras dos Congressos e Jornadas por eles realizados.

Foi, também, com Celso Antônio Bandeira de Mello, o fundador e diretor da *Revista de Direito Público*, que se transformou, posteriormente, na atual *Revista Trimestral de Direito Público*, publicada por esta Editora. Foi, ainda, o fundador e diretor da *Revista de Direito Tributário*, também publicada pela Malheiros.

Foi membro do Conselho de Redação da *Revista de Derecho Financiero*, de Madrid (Espanha), tendo colaborado, ativamente, em inúmeras publicações especializadas, nacionais ou estrangeiras, conferências, congressos, palestras, aulas, seminários e atividades intelectuais na área jurídica, no Brasil e no Exterior.

Em plena atividade e no auge de sua brilhante carreira, GERALDO ATALIBA foi chamado por Deus, numa data que, certamente, o orgulharia: 15 de novembro de 1995.

Esta nova edição de sua obra fundamental – este *Hipótese de Incidência Tributária* –, mais do que qualquer outra coisa, é uma homenagem muito singela e simples que prestamos – Editores e amigos da Malheiros Editores – ao autor, ao colaborador, ao incentivador da primeira hora e, acima de tudo, ao amigo muito querido que, lamentavelmente, nos deixou tão cedo!

GERALDO ATALIBA

FACULDADE DE DIREITO DA

USP

Projeto de Atualização das
Bibliotecas

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

6ª edição,
12ª tiragem

Com os comentários do
Editor

20400214342



DEDALUS - Acervo - FD

MALHEIROS
EDITORES

MALHEIROS
EDITORES

terminar o nascimento de uma obrigação tributária. É, pois, um fato jurígeno.

27.16 A cada fato imponible realizado (acontecido) corresponde o surgimento de uma obrigação tributária. Cada fato imponible determina (acarreta) o nascimento de uma obrigação. Assim, haverá tantas obrigações tributárias quantos forem os fatos imponíveis.

Enquanto vigor a lei que contém determinada h.i., os fatos nela previstos conceptual e hipoteticamente — desde que ocorram e sempre que ocorram — serão fatos imponíveis, dotados de força jurídica que os habilita a produzir esta relevante consequência jurídica: determinar o nascimento de uma obrigação tributária.

28. Aspectos da hipótese de incidência

28.1 Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.

28.2 Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver — e tal é o caso mais raro — uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência. Percebe-o o jurista, utilizando o instrumental da ciência do direito.

28.3 Com palavras diversas, não é outra coisa o que diz A. Becker, formulando observação mais genérica

“Recorde-se: Não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a regra, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota etc.; tudo isto integra a estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (fórmula literal legislativa). É preciso não confundir regra jurídica com a lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado pelas leis” (ob. cit., p. 270). Sacha Calmon é enfático ao sublinhar que lei não é norma. Esta contém-se naquela. A norma revela-se nos enunciados legais (v. *Teoria geral do tributo e da exonerção tributária*, Ed. RT, 1982, p. 211).

28.4 Paulo Barros Carvalho costuma socorrer-se de analogia muito ilustrativa, de notável alcance didático, para demonstrar que à incidência

de do conceito de hipótese de incidência não repugna o reconhecimento de inúmeros “aspectos” na mesma

28.5 Se, numa aula de física, se propusesse como objeto de estudo uma esfera metálica, salientaria o professor inicialmente o caráter unitário e indivisível desse objeto. Ela (a esfera) não tem elementos ou partes. Não pode ser decomposta ou desmontada. Se for cindida, já não será mais uma esfera, mas outro objeto: duas semi-esferas. Para manter sua identidade substancial, como objeto de estudo, há de ser considerada unitariamente.

Isto não obstante, a esfera pode ser examinada quanto a diversas propriedades, ou características ou aspectos, reconhecíveis na sua unidade substancial.

28.6 Efetivamente, a esfera pode ser estudada nos seus aspectos: forma, brilho, peso, simetria, matéria, mobilidade, tamanho, consistência, densidade, etc.

São aspectos ínsitos na sua unitária consistência. A consideração separadamente, de cada qual, não importa decomposição do indecomponível, nem separação do inseparável.

28.7 Só logicamente se estabelece separação entre estes diversos aspectos: é possível, e útil, o estudo e consideração de cada qual. A reunião dos estudos e conclusões, extraídos do exame de todos os aspectos mencionados, conduz a melhor, mais perfeito e mais minucioso conhecimento do objeto “esfera metálica” que, por ter propriedades, qualidades ou atributos inúmeros, não deixou de ser uno e indivisível.

Assim a hipótese de incidência: não deixa de ser una e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em “partes” ou “elementos”.

28.8 Não nos parece adequada a expressão *elementos* da hipótese de incidência, usada por alguns autores. É que esta expressão sugere a idéia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e serve para formá-la. Cada aspecto da hipótese de incidência não é algo *a se stante*, de forma que associado aos demais resulte na composição da hipótese de incidência, mas, são simples qualidades, atributos ou relações de uma coisa una e indivisível, que é a hipótese de incidência, juridicamente considerada. Sob esta perspectiva, a h.i. é um todo lógico unitário e indivisível.

28.9 É sabido que a hipótese de incidência descreve um fato jurígeno. Como tal, é uma unidade, embora os elementos pré-jurídicos arrecadados pelo legislador, para descrevê-lo, possam ser múltiplos ou complexos.

Preferimos falar em aspectos da hipótese de incidência porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem desstituir-se de seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de um possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados.

28.10 Se se considera, por outro lado, que a palavra *elemento* é, nesta acepção, sinônima de princípio, mais saliente parece ficar a objeção à sua adoção. É que “princípio” é tudo que, de alguma forma, influencia a existência de um ser. Ora, o princípio é necessariamente distinto do ser principiado. Por isso pode ser seu princípio, sua causa.

28.11 Ora, como veremos, os aspectos da hipótese de incidência não são suas causas, não lhe determinam o ser, mas só o modo (a maneira) de ser. Integram-na e não a originam. São pontos de vista sob os quais a inteligência considera o objeto – no caso, a hipótese de incidência – segundo suas relações (tomada esta palavra no seu sentido estático).

28.12 “Toda e qualquer hipótese de incidência, ao realizar-se acontece num determinado tempo e espaço. A regra jurídica ao preestabelecer os fatos que integralizarão a hipótese de incidência logicamente também predetermina as coordenadas de tempo e as de lugar para a realização da hipótese de incidência” (A. Becker, ob. cit., p. 238).

28.13 São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

28.14 Ensina A. Becker “Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O acontecimento do núcleo e dos elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou explicitamente, pela regra jurídica” (ob. cit., p. 301).

28.15 Giannini só dá saliência a dois aspectos da hipótese de incidência, aos quais, aliás, designa por elementos, como bem o salienta Souto Maior Borges: “Deve-se a Giannini, no campo do direito tributário, uma das tentativas de dissecação do fato gerador (hipótese de incidência) da regra jurídica, denominado, pelo mestre italiano, “pressuposto do tributo” e por ele dividido em dois elementos. O primeiro, o elemento material, é o que mais propriamente constitui o objeto do imposto e serve para diferenciar um imposto de outro; o segundo, o elemento pessoal do pressuposto, que consiste numa certa relação de fato ou de direito, na qual se deverá encontrar o sujeito passivo do imposto com o elemento material” (ob. cit., p. 181).

28.16 Dino Jarach designa por elementos os aspectos da h.i. Escreve: “Este pressuposto de fato se compõe, por sua vez, de diferentes elementos: em primeiro lugar, os fatos objetivos contidos na definição legal do pressu-

posto; em segundo, a determinação objetiva do sujeito ou sujeitos que resultem obrigados ao pagamento do gravame e o momento de vinculação do pressuposto de fato com o sujeito ativo da imposição; em terceiro lugar, a base de medição, chamada também base impositiva, isto é, a adoção de parâmetros que servem para valorar quantitativamente os fatos, cuja verificação origina a obrigação; em quarto lugar, a delimitação, no espaço e no tempo, destes fatos; e em quinto, a quantidade expressada numa soma finita, ou numa percentagem ou alíquota aplicável à base impositiva, que permite determinar como resultado, o *quantum* da obrigação tributária” (*Estrutura e Elementos...*, cit., p. 337).

28.17 E sublinha, em duas passagens, o caráter unitário da h.i. ao dizer: “Neste enfoque, todos os elementos subjetivos e objetivos da relação jurídica tributária se resumem no único conceito de “pressuposto de fato” definido pela lei” (ob. loc. cit.).... “Isto não implica desconhecer que também a base impositiva constitui elemento do pressuposto de fato da obrigação, que, em seu conjunto, abarca todos os aspectos subjetivos, objetivos, quantitativos, espaciais e temporais que a lei define de forma expressa ou implícita” (ob. cit., p. 338).

28.18 Dino Jarach tem a visão mais completa e integrada da hipótese de incidência, entre os doutrinadores.

28.19 Ao intérprete cabe reconhecer e identificar os diversos aspectos da h.i., aplicando as noções científicas no seu trabalho exegético. Não incumbe ao legislador desdobrar sinoticamente, de forma didática, seus comandos e preceitos, esquematizando-os para facilitar a tarefa do hermeneuta. O legislador não é cientista, nem didata. Esgota sua tarefa formulando a hipótese e o respectivo comando, como melhor lhe pareça.

28.20 Isto é dito, com muita felicidade, por A. D. Giannini: “É natural que os vários elementos, até aqui indicados, da relação obrigatória não se apresentem em todas as espécies tributárias perfeitamente distintos, um do outro. Nos impostos, cuja estrutura é muito singela, quando reduzida à mais simples expressão a situação de fato a que se relacionam (a posse, *exempli gratia*, de um piano), os supraditos elementos, por serem conceitualmente diversos, vêm, de regra, a confundir-se materialmente; mas na maioria dos impostos os elementos supra-indicados (e as normas que lhes dizem respeito) surgem, mesmo exteriormente, perfeitamente distintos. Considere-se, por exemplo, o imposto sobre os contratos que contenham uma transferência de bens: o pressuposto objetivo, em sentido próprio, do tributo consiste no ato jurídico de transferir um bem, que é o objeto em sentido restrito; a relação do sujeito passivo do tributo com o pressuposto é dada pela participação no ato; a base impositiva é fornecida pelo complexo das prestações pactuadas ou pelo valor na praça do bem transferido” (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, 1956, p. 154).

29. Aspecto pessoal

29.1 O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponível fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponível e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.

A determinação do sujeito ativo é discricionária; seu único limite é que se trate de pessoa com finalidades públicas (por força do princípio da destinação pública dos tributos, exposto por Aliomar Baleeiro e sublinhado por Antonio Roberto Sampaio Dória).

29.2 O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponível, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º).

Nas taxas, o administrador cuja atividade requiera o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba especial benefício ou cause especial detrimento ao estado (CF, arts. 145, III e 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil.

29.3 Hensel sublinha que o sujeito passivo das obrigações, que nascem dos fatos imponíveis previstos pela hipótese de incidência, é aquele cuja capacidade contributiva é revelada pelo fato imponível. Esta afirmação não pode ser generalizada; nos tributos vinculados (v. § 59) não cabe cogitação quanto à capacidade contributiva, já que o critério informativo das taxas e contribuições é outro, que não qualquer atributo ou qualidade dos contribuintes, como o é a capacidade contributiva, só aplicável aos impostos.

29.4 O legislador é que, explícita ou implicitamente, designa os sujeitos da obrigação tributária, na conformidade do desígnio constitucional. Alhures, ao contrário do Brasil, mostra-o Jarach, “... a atribuição do fato imponível ao sujeito principal depende de diferentes circunstâncias e, definitivamente, de um critério discricionário do

legislador” (*Aspecto*.... cit., p. 289). Na verdade, o legislador procede à eleição dos sujeitos (aspecto pessoal da h.i.) com certa discricção, exceto no Brasil, onde ele é obrigado, pena de inconstitucionalidade, a pôr como sujeito passivo o destinatário constitucional tributário.

É que, por ser extremamente minuciosa e quase exaustiva, a Constituição brasileira não deixa margem de liberdade ao legislador ordinário, seja para eleger a materialidade da h.i., seja para designar sujeitos passivos. Estes estão implícitos na Constituição: já estão designados no Texto Supremo, ou por dicção expressa, ou pela indicação sistemática, confirmadas pelos princípios da retribuição (art. 145, II), da proporcionalidade (arts. 145, III e 149), quanto às taxas e contribuições, ou capacidade contributiva (art. 145, § 1º), quanto aos impostos.

29.5 Dino Jarach põe a questão em termos claros: “O aspecto subjetivo da hipótese de incidência consiste na definição dos sujeitos ativo e passivo que estão relacionados com as circunstâncias objetivas definidas na lei, de forma tal que surja para uns a obrigação e para outros a pretensão ao imposto” (“Aspectos da hipótese de incidência tributária”, in *RDP* 17/287).

No nosso sistema constitucional, isso é feito pelo legislador, preso estritamente ao estabelecido – embora implicitamente – na Constituição. Esta fixa imodificavelmente o destinatário da carga tributária, como o definiu Cleber Giardino, aprimorando as elaborações de Hector Villegas.

Daí que o sujeito passivo designado pelo legislador, no Brasil, só possa ser aquele já constitucionalmente *destinado*, ou alguém que possa transferir-lhe a carga tributária imediata e automaticamente (v. *RDT* 34/204).

29.6 O que, na lei, recebe a qualificação de aspecto pessoal da h.i. é a determinação – explícita ou implícita – do sujeito ativo e o estabelecimento do critério para identificar o sujeito passivo, critério esse que também pode vir explícito (o que é mais raro) ou implícito.

29.7 Arguta é a observação de Paulo Barros Carvalho no sentido de que a h.i. só designa o sujeito ativo (expressa ou implicitamente). Quanto ao sujeito passivo, limita-se a dar o critério para sua determinação. É que só o fato imponível irá concretizar em alguém a indicação genérica e abstrata da lei. Só depois do fato imponível, é possível determinar concretamente o sujeito passivo.

29.8 Por isso, devemos dizer que aspecto pessoal é o atributo da h.i. que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo.

O fato imponível, por assim dizer, é que tem conexão física com alguém, que, em regra, é colocado, por força da lei, na situação de sujeito passivo.

29.9 A hipótese de incidência se limita a ditar o critério segundo o qual se vai determinar, *in concreto*, em cada caso, quem é o sujeito passivo.

Aí, mais uma vez, aparece a relevância da distinção entre h.i. e fato imponível. Na h.i. sujeito passivo é “quem vende”, “quem recebe renda”, “aquele que exporta”, “aquele que tiver a propriedade”. Diante do fato imponível, sabe-se que o sujeito passivo é João, é José, é Antônio etc.

29.10 A indicação do sujeito passivo é, na maioria dos casos, implícita. Decorre da configuração da h.i. Por isso Jarach escreve que o contribuinte “é o sujeito obrigado em virtude da própria natureza dos fatos imponíveis, que, de acordo com a lei, resultam atribuíveis a dito sujeito, por ser quem os realiza” (“Aspectos da hipótese de incidência tributária”, in *RDP* 17/287).

29.10.1 É a imputação das consequências jurídicas de um fato a um sujeito: nos impostos é quem revela capacidade contributiva, participando do fato imponível: auferindo renda, sendo proprietário, vendendo etc. Nas taxas, utilizando serviço público ou provocando atos de polícia. Nas contribuições, recebendo benefício *especial* da ação pública, ou provando despesa *especial* do estado.

29.11 Assim A. Becker expõe o aspecto pessoal da hipótese de incidência: “Dentre a infinita variedade de elementos adjetivos que poderão ser escolhidos pelo legislador para especificar o núcleo da hipótese de incidência, existe um elemento adjetivo que sempre, expressa ou implicitamente, está presente na composição da hipótese de incidência. Este elemento adjetivo sempre constante é o que liga a hipótese de incidência a alguém. Esta vinculação da hipótese de incidência a uma ou mais pessoas, normalmente está implícita, quando ela compõe-se de atos; porém, quando seu conteúdo consiste de fato (estrito senso) ou em estado de fato, aquela vinculação surge expressa na composição da hipótese de incidência.

29.12 “A realização da hipótese de incidência está sempre ligada a alguém; entretanto esta ligação (que não necessita ser social, podendo ser de natureza física ou psicológica ou de proximidade etc.) não é relação jurídica” (ob. cit., pp. 299-300).

29.13 A. D. Giannini reconhece dois elementos em que a h.i. se “decompõe”: o material – ou pressuposto objetivo – e o pessoal – subjetivo.

O primeiro é o fato em si; o segundo “a relação, preestabelecida na lei, na qual se deve encontrar o sujeito passivo diante do fato, para que possa surgir, para ele, o débito tributário” (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, p. 152).

Ao sublinhar a circunstância de que essa “relação” é “preestabelecida pela lei” indicou aquilo que nós designamos por aspecto pessoal da hipótese de incidência.

29.13.1 Devemos, no Brasil, entretanto, ler com cautela a literatura do direito comparado (literatura estrangeira). É que, como sublinhado por nós (v. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, Ed. RT, 2ª ed., 1990), o legislador, noutros países, tem liberdade para eleger os sujeitos passivos. No Brasil, não tem, porque a Constituição designa os “destinatários constitucionais tributários”. Só as pessoas já implicitamente compreendidas no designio constitucional podem, pela lei, ser postas como sujeito passivo, na lição de Cleber Giardino.

29.13.2 Igual cuidado deve-se ter ao ler os autores brasileiros que – no afã de traduzir e transplantar a doutrina alienígena – não perceberam essa diferença de postura do constituinte, que tem tão sérias consequências práticas.

29.14 O tema comporta aprofundamento. Interessante, a propósito, é ler o excelente trabalho de Dino Jarach, aqui tantas vezes citado (in *RDP*, v. 17, especialmente pp. 296/297), bem como as meditações oportunas de Cleber Giardino (*RDT* 34/216 e ss.).

Os desdobramentos deste tema estão, adiante, nos ns. 31.2 e seguintes.

30. Sujeito ativo

30.1 Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo. Esta designação compõe a h.i., integrando seu aspecto pessoal.

30.2 A lei que contém a h.i. só pode ser expedida pela pessoa político-constitucional competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de acordo com os critérios de repartição de competências tributárias (discriminação de rendas) constitucionalmente estabelecidos. Não se confunde a competência para legislar, com a capacidade de ser sujeito ativo de obrigações tributárias (v. Roque Carrazza, *O sujeito ativo da obrigação tributária*).

30.3 A lei pode atribuir a titularidade de um tributo à própria pessoa pública de que ela (lei) é expressão, ou a pessoa diversa. No primeiro caso, não precisa mencionar expressamente o sujeito ativo. Sua determinação é implícita. Se lei do estado “x” cria um tributo e

não explicita quem será o sujeito ativo das relações obrigacionais concretas que irão nascer, sabe-se que ele (sujeito ativo) será o próprio estado "x".

30.4 Sujeito ativo é, em regra, a pessoa constitucional titular da competência tributária. Nestes casos (regra geral), a lei não precisa ser expressa na designação do sujeito ativo. Se nada disser, entende-se que sujeito ativo é a pessoa titular da competência tributária. Em outras palavras: a regra geral é que o sujeito ativo é a pessoa cuja lei criou a h.i. (no Brasil, União Federal, Estados Federados, Distrito Federal e Municípios). Está ele implícito na h.i., não havendo necessidade de que seja sua indicação formulada explicitamente.

30.5 Se, entretanto, a lei quiser atribuir a titularidade da exigibilidade de um tributo a outra pessoa que não a competente para instituí-lo, deverá ser expressa, designando-a explicitamente; na maioria das vezes, assim se configura a parafiscalidade (v. Geraldo Ataliba, *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, Ed. RT, 2ª ed., 1990)

30.6 No caso dos tributos não vinculados (impostos), presume-se sujeito ativo (quando não explicitamente designado pela lei) a pessoa competente para instituí-los. No caso dos vinculados, presume-se sujeito ativo a pessoa exercente da atuação posta no núcleo da hipótese de incidência.

30.7 Em outras palavras: se os tributos vinculados têm por hipótese de incidência uma atuação estatal, a pessoa que exerça essa atuação (União, Estados, D. Federal, Municípios, Autarquias, sociedades mistas e empresas públicas) será seu titular — e, em consequência, sujeito ativo.

Os critérios para fixação substancial do sujeito ativo, pelo legislador, são políticos, não exercendo nenhuma influência na exegese jurídica. A lei (h.i.) designará como sujeitos as pessoas que discricionariamente o legislador entender oportuno eleger, observados os critérios constitucionais.

30.8 Por isso, na lei do imposto de renda, ou do imposto sobre produtos industrializados (IPI), por exemplo, de balde se procurará expressa menção do sujeito ativo. É que, se a lei nada dispuser expressamente em contrário, estará dizendo implicitamente que sujeito ativo é a União, já que a Constituição lhe atribuiu competência para criar tal imposto. Se quisesse o legislador federal outorgar capacidade para exigí-lo a outra pessoa, devia fazê-lo expressamente. Em não o fazendo, está dispondo implicitamente que sujeito é a própria União.

30.9 Já quando foi criada a contribuição previdenciária federal, deveu a lei dizer expressamente que o sujeito ativo é a autarquia previdenciária federal. Se o não dissesse, sujeito ativo seria a União.

A taxa de pedágio exigida nas rodovias federais tem como sujeito ativo uma autarquia federal, o Departamento Nacional de Estradas de Rodagem, por expressa disposição legal (aspecto pessoal da h.i.).

30.10 A lei federal poderá dar ao DNER ou ao DNOCS, por exemplo, a titularidade (capacidade para ser sujeito ativo) de contribuição de melhoria, referente à valorização imobiliária causada por suas obras (federais).

30.11 Algumas vezes recebem (da lei) esta qualidade de ser sujeito ativo de obrigação tributária pessoas de direito privado, como é o caso do SESC, SENAC, SENAL. São expressamente indicadas pela lei tributária (h.i.) como titulares de certos tributos lançados e cobrados por si ou por outras pessoas (v. Roque Carrazza, *Sujeito ativo...*, p. 40).

31. Parafiscalidade

31.1 Surge aí o fenômeno que se convencionou designar pela expressão parafiscalidade.

Consiste isso em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. É o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INSS, DNER, OAB, CONFEA, CEF) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública, como as define Celso Antônio Bandeira de Mello (*Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*, cit., p. 356).

31.2 Roque Carrazza conceitua a parafiscalidade nos termos seguintes: "... é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente imposto, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos" (*O sujeito ativo...*, p. 40).

31.3 A circunstância de o sujeito ativo não ser a própria entidade estatal (União, Estado ou Município), mas outra pessoa designada pela lei — que arrecada o tributo em proveito das próprias finalidades — em nada altera o regime tributário, que deverá persistir sendo observado.

31.4 Rubens Gomes de Sousa faz excelente resenha do estado da questão na doutrina internacional e nacional, de inextinguível valor (v. *RDP* 17/314 e ss.).

31.5 Esta indicação explícita ou implícita, contida na lei tributária, da pessoa que irá ser sujeito ativo das obrigações nascidas dos fatos imponíveis, integra a h.i. e constitui seu aspecto pessoal, juntamente com o critério de determinação do sujeito passivo.

32. *Sujeito passivo. Desdobramentos do tema*

32.1 Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

32.2 Dizemos que a hipótese de incidência indica o critério para identificação do sujeito passivo – e não o determina imediatamente – porque só o fato imponível se relaciona com alguém determinado *hic et nunc*. Por isso Jarach escreveu: “Os sujeitos da relação tributária não são um elemento *a priori*, nem desvinculado do pressuposto de fato objetivo. Não há uma relação intersubjeiva, com prescindência da obrigação tributária concreta, que surge da verificação dos fatos definidos pela lei” (“Estruturas e elementos da relação jurídica tributária”, in *RDP* 16/337).

32.3 É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência. Ao exegeta incumbe desvendar esta conexão, nos casos em que a lei não explicita tal circunstância. Muitas vezes a lei contém indicação pormenorizada, explícita e precisa – embora conceitual – do sujeito passivo, simplificando a exegese.

O legislador – inspirado pela ciência das finanças – orienta-se por princípios financeiros na configuração da hipótese de incidência, quanto ao aspecto *subjetivo passivo*. Em todos os casos, no Brasil, só pode ser onerado o destinatário constitucional tributário, porque esse juízo político-financeiro foi exaurido pelo constituinte.

32.4 Tais critérios, pré-jurídicos, de nenhuma forma exercem influência na configuração da conexão, tal como afinal resulta no texto legal. Muitas vezes, porém, o seu conhecimento auxilia a exegese legal, principalmente nos casos duvidosos: é que, para se saber quem suportou a carga tributária – para verificar-se se foi o destinatário constitucional – às vezes as elaborações de ciência das finanças são esclarecedoras.

32.5 A indicação do critério para identificação do sujeito passivo nem sempre é expressa. Neste caso, é implícita e deve ser deduzida, pelo intérprete, do sistema constitucional, sempre tendo em vista o fato imponível.

Disse-o, com outras palavras, o autorizado Dino Jarach: “... há impostos que, como se viu, nem sequer contêm, nas disposições legais pertinentes, a definição dos sujeitos. Por outra parte, quando a lei define e estabelece seu grau de responsabilidade, relativamente ao pagamento do tributo e ao alcance de sua pretensão – tratando-se de sujeitos ativos – o faz, exclusivamente, em conexão com os fatos objetivos que constituem o pressuposto legal da obrigação” (“Estrutura e Elementos” ... cit., pp. 337-338).

32.6 Quanto ao aspecto pessoal, assinalamos com Cleber Giardino:

“Em princípio, só pode ser posta, pelo legislador, como sujeito das relações obrigacionais tributárias, a pessoa que – explícita ou implicitamente – é referida pelo texto constitucional como ‘destinatário da carga tributária’ (ou destinatário legal tributário, na feliz construção de Hector Villegas, cf. artigo in *RDP* 30/242).

“Será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que *provoca, desencadeia ou produz* a materialidade da hipótese de incidência de um tributo (como inferida da constituição) ou ‘quem tenha relação pessoal e direta’ – como diz o art. 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade. Efetivamente, por simples comodidade ou por qualquer outra razão, não pode o Estado deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para, discricionária e arbitrariamente, colher outra” (*RDT* 34/216)

“De tudo se vê que não é livre o legislador ordinário na escolha dos sujeitos passivos. Pelo contrário, ele é obrigado a colher como tal *somente aquela pessoa que realmente corresponda às exigências do aspecto pessoal da hipótese de incidência*, tal como determinada (pressuposta), em seus contornos essenciais, pelo próprio texto constitucional: o ‘realizador’ da operação tributável” (*RDT* 34/217).

32.7 O legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponível. No Brasil, é a Constituição (art. 153, § 1º) que obriga tal proceder, identicamente, nos regimes constitucionais que consagram, de modo restritivo para o legislador ordinário, o princípio da capacidade contributiva, como a Itália e a Espanha.

32.8 Nos impostos, o sujeito passivo é alguém de alguma forma relacionado com o fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de modo que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada.

A importância do aspecto pessoal fica bem saliente, nos casos em que a modificação do sujeito passivo pode alterar até a classificação de um imposto.

32.9 Exemplo expressivo disto está no imposto sobre remessas de juros para o exterior. Enquanto o contribuinte era o beneficiário, tinha-se imposto sobre a renda. Com a superveniência da lei que definiu o remetente como contribuinte, já não se está mais diante de imposto sobre a renda, mas sim imposto sobre despesa.

32.10 O saudoso Amílcar Falcão começou a vislumbrar a significação da questão com admirável nitidez, embora de forma ainda incipiente. Teve oportunidade de escrever: "Dir-se-á que a alusão ao sujeito passivo da obrigação tributária, como a faz Seabra Fagundes, é importante para afêr-se a identidade dos impostos considerados. E não é: depende do caso. A figura do sujeito passivo é relevante, *in hypothesis*, quando dela resulta, conforme a situação, a alteração da natureza do fato gerador e, pois, do próprio imposto" (*Sistema Tributário Brasileiro*, Ed. Financeiras, p. 112).

32.11 Em suma, o critério para determinação do sujeito passivo está na hipótese de incidência. A ocorrência do fato impositivo irá fixar (revelar, declarar) concretamente a Tício ou Caio, em cada caso concreto.

O critério legal obedece a princípios que conduzem o legislador – ao formular a h.i. – a sujeitar quem, de algum modo, esteja em conexão com o fato impositivo, de forma a ter sua riqueza, por ele, revelada. Será o destinatário constitucional tributário.

33. Sujeito passivo nos tributos vinculados

33.1 Quanto aos tributos vinculados, é mais intuitiva e fácil a determinação do sujeito passivo. É a pessoa que utiliza um serviço, tem-no à disposição ou é atingida por um ato de polícia ou ainda a que recebe especial benefício de uma atividade pública, ou a provoque.

Estas diferentes configurações da h.i. – determinando critérios diversos para a designação do sujeito passivo – decorrem da classificação dos tributos em espécies.

33.2 De modo geral, certa conexão fática (provocar, requerer, exigir, utilizar) entre uma pessoa e a atuação posta no núcleo da h.i. – nos tributos vinculados – autoriza o legislador a colocá-la como sujeito passivo da correspondente obrigação tributária. Como o princípio básico da tributação é a isonomia, a equivalência é o critério do legislador e do intérprete da lei tributária.

33.3 O legislador aqui é orientado por critérios pré-jurídicos de ciência das finanças. Os princípios constitucionais implícitos servem de limite à sua faculdade, nesta matéria. Efetivamente, a sistemática constitucional exige que o legislador ponha, como sujeito passivo dos tributos vinculados, só as pessoas que se relacionem, de algum modo, com a atuação estatal que figura no núcleo da respectiva h.i. Não tem, nesta matéria, nenhum arbítrio o legislador. Seu guia é o princípio da equivalência (nas taxas) ou da compensação (nas contribuições) (v. capítulo III).

34. Sujeição passiva indireta

34.1 Por razões metajurídicas – que não importa aqui recordar precisamente porque juridicamente irrelevante – o legislador muitas vezes dispõe que seja sujeito passivo pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração supradescrita, ou ainda desloca a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra, que fica na posição jurídica daquela.

Assim, ou a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo alguém que não corresponde à configuração indicada pela Constituição – quando prevê o destinatário tributário – ou a sujeição passiva desloca-se, por força de lei, para outra pessoa. Isto só é possível quando o designio constitucional não seja desacatado.

34.2 O estudo da sujeição passiva, em todas as suas configurações, não é objeto deste tópico. Importa, porém, observar as balizas constitucionais à discricção – jamais arbítrio – do legislador, nesta matéria.

34.3 O importante é, a este propósito, sublinhar bem que a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária depende da hipótese de incidência, que é prefixada – no Brasil – pela Constituição. Com Cleber Giardinno, escrevemos:

34.4 "Na verdade, a substituição é, entre nós, figura de difícil delimitação. É um instituto excepcional que exige da parte do legislador ordinário extremos cuidados, para não incidir em inconstitucionalidades, pela violação de princípios ou desobediência a preceitos expressos ou implícitos, constantes do texto constitucional, que se opõem, como desdobramentos ou

de tributação. Ora, a Constituição é *sempre* expressa implícita ou explicitamente em prescrever quem são os sujeitos passivos de tributos (e, na verdade, em ambas as hipóteses, a eficácia dos comandos constitucionais é a mesma).

“Por isso, a ‘deslocação’ do sujeito passivo é absolutamente excepcional no sistema brasileiro, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnerem, sejam os desígnios constitucionais referidos, sejam os diversos preceitos que harmonicamente – compondo o sistema constitucional tributário – têm em vista assegurar a eficácia daqueles mesmos princípios (entre eles, o da capacidade contributiva e o da igualdade).”

35. Aspecto temporal

35.1 A lei contida na h.i. tributária traz a indicação das circunstâncias de tempo, importantes para a configuração dos fatos imponíveis. Esta indicação pode ser implícita ou explícita. Na maioria das vezes é simplesmente implícita.

35.2 Acontecendo concretamente fatos descritos na h.i., depois da vigência da lei em que inserida – e enquanto perdure esta – tais fatos serão “fatos imponíveis”, aptos, portanto, a darem nascimento a obrigações tributárias.

35.3 Raramente a lei tributária estabelece condições especiais explícitas de tempo, restringindo o âmbito da h.i. e, portanto, limitando a só alguns fatos – cabentes na descrição em que a h.i. consiste – a qualificação de fatos imponíveis.

35.4 A mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponível (e, pois, nascida a obrigação tributária).

35.5 Não é este aspecto, pois, em regra, um fator destacado dos demais que conformam a h.i., mas, tão-somente uma implicação da própria configuração geral da h.i.

35.6 Define-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponível.

Os modos mediante os quais o legislador se expressa são os mais variados. Isto é relevante, para fins de exata apuração da lei aplicável

(questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e anterioridade (art. 150, III, “b”), além da contagem dos prazos de decadência e prescrição.

35.7 Pode a lei mencionar uma data (caso dos impostos imobiliários), uma circunstância determinável no tempo; isto se dá com o imposto sobre operações mercantis (ICMS). Sua h.i. é a realização, por comerciante ou equiparado, de operação jurídica mercantil que importe (impulsione, provoque) circulação – entendida juridicamente como mudança de titular – de mercadoria. O aspecto temporal da h.i. é explicitamente disposto pela lei como sendo a sua saída do estabelecimento do sujeito passivo. A referência à saída é uma indicação – não da materialidade da h.i. – mas do momento em que deve ser reputado consumado o fato imponível. Se a lei assim não dispusesse expressamente, o momento a ser considerado seria o da prática do ato jurídico mercantil posto como aspecto material da h.i.

35.8 Enfim, é o legislador que discricionariamente estabelece o momento que deve ser levado em consideração para se reputar consumado um fato imponível. E esta indicação legislativa (que pode ser, repita-se, explícita ou implícita) recebe a designação de aspecto temporal da h.i.

35.9 Se o legislador se omitir, estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre há aspecto temporal da h.i. Este é, em todos os casos, disposto pelo legislador, ainda que nem sempre explicitamente.

35.10 Há um limite constitucional intransponível à descrição do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da lei (art. 150, III, “a”). Daí a inconstitucionalidade das antecipações de tributos (algumas vezes camufladas sob a capa da substituição tributária).

35.11 A determinação do momento do nascimento da obrigação tributária (aspecto temporal da h.i.) está nas disposições legislativas. Dino Jarach é incisivo, ao sublinhá-lo: “Para a delimitação temporal das hipóteses de incidência, o legislador pode adotar diferentes posturas: pode atribuí-las ou imputá-las – para os efeitos da obrigação tributária que nasce – a um período, ou ainda pode considerá-las no resultado último, ao finalizar o processo; ou bem adotar um momento qualquer do próprio processo inicial ou final” (*RDP*, v. 17, cit.).

36. Colocação tradicional do tema

36.1 A doutrina costuma sustentar que, conforme a sua estrutura (da h.i.) seja singela ou complexa — isto é, segundo os dados de fato arrecadados pelo legislador para erigi-la se constituam de um fato ou acontecimento singelo, único e simples, ou de um estado de fato, ou situação de fato ou conjunto de fatos — poderemos classificar a h.i. como simples ou complexa.

36.2 Classificar-se-ia — de acordo com a literatura dominante — como simples aquela que se conforma pela conceituação de um fato ou acontecimento uno e singelo. A implicação temporal está em que, ocorrido o fato (acontecido empiricamente), verifica-se o fato imponível (nasce, portanto, uma obrigação tributária). A eclosão do efeito jurídico magno e principal da h.i. se dá a cada ocorrência concreta do fato previsto.

36.3 Já h.i. complexa seria a que se configura pela conjunção de diversos acontecimentos ou fatos, pela compreensão de uma situação integrada por variados elementos e os reúne numa só figura (h.i.). Neste caso, o fato imponível só se daria com a completa realização de todos os elementos de fato. Reputa-se ocorrido o fato imponível, só no momento em que o último dos fatos requeridos pela h.i. se verificar, integrando a figura, isto é: subsumindo-se inteiramente à h.i.

36.4 Estas duas possíveis configurações da h.i. têm — para essa corrente doutrinária — relevante significado, em termos temporais: é que o momento em que se deve reputar consumado o fato imponível depende do acontecimento do fato simples, no primeiro caso, ou perfecção (perfazimento) integral da situação prevista, no segundo.

Exemplo do primeiro caso se aponta no imposto sobre vendas; do segundo, incidente sobre a renda, tal como juridicamente conceituada.

36.5 Em termos de aplicação da lei tributária no tempo — de que cuidou, entre nós, com mestria A. R. Sampaio Dória — este discernimento é de suprema relevância para os doutrinadores que adotam tal posição.

Outra classificação que se costuma fazer — não já das hipóteses de incidência, quanto ao seu aspecto temporal, mas — dos fatos imponíveis, concerne não tanto à estrutura dos fatos, mas, mais propriamente, à sua dinâmica. Segundo esta forma de classificá-los, os fatos imponíveis podem ser instantâneos ou periódicos.

36.6 Instantâneos seriam os fatos imponíveis que consistem em fatos consumáveis definitivamente no tempo, fatos que se esgotam num átimo. O fato imponível ocorre, acontece, realiza-se num instante, num momento determinado, esgotando concretamente a previsão constante da h. i. Com

isto, a determinação do momento de sua verificação ou ocorrência se resolve na apuração do momento de sua exteriorização, que realiza o conceito legal em instante determinado e determinável. A cada repetição do mesmo fato, tem-se fato imponível autônomo e distinto dos antecedentes. Como consequência, tantas obrigações quantos forem os fatos imponíveis.

36.7 Ao contrário destes casos — em que os fatos, por sua própria natureza, se definem, se colocam e se localizam objetivamente no tempo — outros haveria em que os fatos arrecadados pelo legislador (para erigir a hipótese de incidência) não teriam por sua própria natureza nenhum compromisso com o tempo, nenhuma situação temporal definida: são fatos persistentes. São as h.i. que consistem em situações ou estados, como “ser titular de domínio”, “ser titular de direito de posse”, etc.

36.8 Nestes casos, embora haja um momento inicial do estado ou situação, bem como um momento de modificação ou extinção desta, a própria consistência da h.i. é uma situação permanente, que, enquanto não alterada é imutável e persistente, sem nenhum compromisso temporal. Estas situações estáticas não podem ser definidas, relativamente ao tempo, senão pelo legislador, que há de expressamente referidas a coordenadas arbitrárias de tempo, como que artificialmente estabelecidas (pelo próprio legislador). Nestes casos, o fato imponível só é reputado consumado (exaurido, verificado) no momento fixado na lei (h.i.).

36.9 A. D. Giannini, embora sem muita ênfase, parece prestigiar esse pensamento ou, pelo menos, os que assim pensam podem em suas palavras encontrar apoio. Escreveu o grande mestre italiano: “Porém, como já se teve ocasião de advertir, a reprodução da obrigação tributária de período em período não deve induzir a considerar que se cuida de uma só obrigação, cujo cumprimento seja repartido no tempo. Para cada período, pelo contrário, surge uma nova obrigação, de tal forma que, uma vez determinado o período tributário, a obrigação periódica não se distingue mais das instantâneas, senão nisto que para esta perdura, nos limites supra-indicados, a eficácia do lançamento relativo da obrigação inicial, onde, para cada obrigação instantânea, se requer necessariamente um distinto lançamento” (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, UTEI, 1956, p. 177).

36.10 Amílcar Falcão dedica excelentes páginas à exposição desta mesma classificação e seus fundamentos, invocando autorizada doutrina estrangeira.

Para esse autor, “instantâneos são os fatos geradores... que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma. Exemplo: o fato gerador venda, em relação ao imposto de vendas ...; o fato gerador importação (isto é, transposição de limites, limites ou barreiras aduaneiras em relação ao imposto de importação, etc.”. Por outro lado, “complexivos ou periódicos são os fatos geradores... cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo (*Zeiterabschnitt*, *Ssteuerabschnitt*, *período d'imposta*) e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos

globalmente considerados. Exemplo: o fato gerador renda (isto é, o fluxo de riqueza que vem ter às mãos do seu destinatário e que importa um aumento do seu patrimônio, durante um período de tempo determinado), em relação ao imposto de renda" (*Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Financieiras, 1960, p. 287).

36.11 Salienta que essa distinção permite determinar-se que ocorre a incidência "quando se realiza cada fato isolado... ou quando se completa o ciclo de formação de um fato ou situação globalmente considerados..." (ob. cit., p. 288). Aí o critério para se identificarem casos de retroatividade (veda da constitucionalmente) da lei. Aí também o critério para — segundo o mesmo autor — distinguirem-se os impostos sobre atos jurídicos.

36.12 Esta argumentação — a despeito de parecer profícua e rentável — além de ter perdido qualquer possível utilidade, com o desaparecimento da menção constitucional a impostos sobre "atos e instrumentos regulados por lei" federal, estadual e municipal (arts. 15, 19 e 29 da Constituição de 1946), toma por pressuposto um discernimento entre hipóteses de incidência cujas consistências sejam atos ou fatos.

36.13 Ora, o próprio Amílcar Falcão ensina que a hipótese de incidência, para o direito tributário, é um fato jurídico, não importando se, para outros ramos do direito, se configura como ato ou fato. É sua esta excelente e categórica afirmação: "É o fato gerador um fato jurídico em sentido estrito. Pode exprimir-se a mesma idéia, afirmando não ser ele, para o direito tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico" (*Fato Gerador...*, 2ª ed., p. 63).

37. Classificação dos impostos baseada no aspecto temporal da h.i.

37.1 Toda a utilidade destas classificações estaria no estabelecimento de um critério para reconhecimento do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible — momento do nascimento da obrigação tributária (aspecto temporal da h.i.).

A doutrina tradicional costuma classificar os "fatos geradores", quanto à estrutura, em simples e complexos e, quanto ao processo de sua formação, em complexivos, instantâneos e continuados.

37.2 Antônio Roberto Sampaio Dória — um de nossos mais autorizados doutrinadores — escrevendo sobre o imposto de renda, expôs o raciocínio dos sustentadores dessa posição, pela seguinte forma: "Fixa-se aqui, de modo nítido, que o imposto se torna devido em um dado exercício financeiro sobre a renda líquida percebida no ano civil imediatamente anterior. Por conseguinte, o fato gerador do imposto ocorre a 1ª de cada ano (data inaugural do exercício financeiro) e sua base de cálculo é dada pela renda líquida auferida no período de 1ª de janeiro a 31 de dezembro imediatamente

anteriores (rendimentos menos deduções e abatimentos verificados no ano civil precedente).

37.3 "De evidência, pois, que o fato gerador do imposto de renda brasileiro sobre as pessoas físicas é da natureza dos complexivos, cujo processo de formação se aperfeiçoa após o transcurso de unidades sucessivas de tempo, resultando de um conjunto de fatos, atos ou negócios renovados durante o ano civil imediatamente anterior àquele em que o imposto é devido" (artigo in "Cadernos de Direito Tributário", RDP 18/362).

E, logo adiante, prossegue:

37.4 "Ora, dada a natureza própria de cada imposto, determinada pela realidade econômica em que assenta, pode o legislador eleger, dentro de um espectro mais ou menos amplo de alternativas ou opções válidas, qual o momento em que um específico fato gerador se exterioriza, desprezando outras componentes de fato que integram a mesma realidade econômica e cuja manifestação, antes ou depois, é juridicamente irrelevante para caracterizar ou modificar a obrigação tributária respectiva. A propósito, segundo dispõe o CTN, em seu art. 114, "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

37.5 "O imposto de renda é tributo que se presta excelentemente para ilustrar essa situação. Seu fato gerador é complexo, pois o acréscimo patrimonial (*substratum* econômico do imposto) normalmente se apura após a verificação de uma cadeia de fatos, atos ou negócios, que tiveram lugar em unidades sucessivas de tempo. Ora, o legislador poderia preferir identificar na realização de cada um desses fatos ou negócios, uma exteriorização autónoma de acréscimos patrimoniais e, nesse ensejo, impor uma obrigação tributária (como, aliás, o faz em relação ao imposto na fonte). Mas pode também o legislador dar preferência a um cômputo conjunto daquelas hipóteses indicadoras de capacidade contributiva, representada por um aumento do patrimônio. No primeiro caso, portanto, teremos fatos juridicamente relevantes de per si, cuja verificação faz nascer um débito fiscal na conformidade da lei contemporânea ao mesmo fato. Enquanto, na derradeira hipótese, ocorrem certos fatos ainda juridicamente irrelevantes de per si, embora potencialmente relevantes em conjunto, para fins jurídico-tributários, ao fim de determinado período de tempo.

37.6 "Destarte, tais fatos preliminares ou, para empregar a terminologia corrente no direito intertemporal, tais fatos pendentes, por serem juridicamente inócuos no momento de sua ocorrência, não podem ser disciplinados pela lei fiscal contemporânea à sua verificação. Entender de forma contrária, condicionando os efeitos tributários de um fato integrante de um processo de constituição de um débito futuro à lei vigente no instante de sua ocorrência, seria subverter toda a estrutura jurídica acolhida entre nós, pois se atribuem consequências fiscais a um fato ainda não efetivamente relevante na esfera do direito, quando considerado isoladamente. Acresce notar que a matéria já foi resolvida pelo CTN, cujo art. 105 determina: "A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pender-

tes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116" (ob. loc. cit.).

37.7 Pouco depois, sublinha enfaticamente: "Mas cumpre não perder de vista que o objeto do imposto não é fato isolado, que produza até mesmo acréscimos patrimoniais, mas sim o conjunto de tais fatos isolados, verificáveis num certo lapso de tempo. Assim, não se pode jamais dissociar, na sistemática do imposto de renda, o elemento fato do elemento tempo, nem olvidar que o tributo incide sobre uma situação constatada após o decurso de um período e não anteriormente a ele" (ob. loc. cit.).

37.8 Não é científica ou útil a classificação dos fatos imponíveis em instantâneos e periódicos; tanto é assim que o notável Hector Villegas pode escrever: "En ciertos casos, los hechos imponibles son circunstancias de hecho de verificación instantánea. Por ejemplo en el impuesto inmobiliario el hecho imponible surge de la mera circunstancia de ser propietario o poseedor a título de dueño del inmueble, al comienzo del año fiscal. De igual manera, en el impuesto substitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, el hecho imponible es la posesión de capital y reservas tomados en determinado momento. Se trata de hechos imponibles de verificación instantánea" (*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, p. 161).

37.9 Aquilo precisamente que os defensores da classificação que acabamos de expor sustentam ser exemplo típico de "fato gerador" continuado, esse excelente tributarista argentino aponta como paradigma de fato instantâneo. Só isto, já mostra a inconsistência do critério. Pior: seu cunho perturbador da compreensão da eficácia consuetudinária específica da lei tributária.

38. Crítica ao critério de classificação

38.1 Esta teoria foi refutada por Paulo Barros Carvalho ao formular severa crítica — que principia por deixar saliente sua inconfundibilidade com a expressão ambígua e anticientífica "fato gerador", que, nesse passo, emprega "entre aspas" — em tom categórico e termos candentes:

38.2 "No que diz com a primeira classificação, havemos de convir que não tem o menor fundamento jurídico, porque os "fatos geradores" são todos simples ou todos complexos. Senão, vejamos. O "fato gerador" do IPI é considerado como fato simples, por isso que se consubstancia na simples saída de produto industrializado, do estabelecimento industrial ou que lhe seja

equiparado (tomemos esta entre outras hipóteses). Por outro lado, o "fato gerador" do imposto de renda seria da natureza dos complexos porque dependeria de vários fatores, que se entrelaçam, no sentido de determinar o resultado, que é a renda líquida tributável.

38.3 "Na verdade, a incidência tributária atinge somente o resultado, seja o fato representado pela saída do produto industrializado de certo estabelecimento, ou o saldo final que determina renda líquida tributável, no caso do imposto de renda, pois se não for possível concebermos renda líquida tributável independentemente das receitas e despesas relativas a determinado exercício, igualmente inviável será aceitarmos um produto industrializado independentemente do processo de industrialização" (aula proferida no II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Universidade de Católica de São Paulo, em 1971).

38.4 Tem razão esse professor. O que é relevante para a lei tributária é o resultado, sendo ilegítimo pretender-se extrair do processo que o causa, antes de consumado, efeitos tributários.

38.5 Por isso, merece transcrição a restante argumentação desse conceituado cientista: "Em suma o que interessa para a lei tributária é determinado resultado sobre o qual incidirá o preceito, desencadeando efeitos jurídicos. Óbvio será que, na condição de resultado, estará sempre a depender dos elementos que o determinaram.

38.6 "O mesmo raciocínio pode ser feito em relação ao "fato gerador" do imposto predial e territorial urbano. Quer saber a lei quem é o proprietário ou quem tenha o domínio útil ou detenha a posse de bem imóvel, no perímetro urbano. Tal "fato" é considerado como "fato gerador" simples — "ser proprietário". Todavia ninguém será proprietário sem antes haver adquirido o bem imóvel, por uma das formas previstas em nossa ordenação jurídica. Tal processo, contudo, é irrelevante. A lei não se preocupa em saber dos momentos anteriores à condição de proprietário. Cura apenas do resultado: "ser proprietário" do mesmo modo com que se preocupa somente com o resultado final do cotejo entre receitas e despesas, o que consubstancia a renda líquida tributável.

38.7 "Por tudo isso, entendemos ser totalmente infundada a classificação dos "fatos geradores" em simples e complexos. Ou todos serão simples ou todos complexos, como queiram.

"Da mesma forma, merece acerbas críticas a classificação dos "fatos geradores" em instantâneos, continuados e complexivos.

38.8 "Quando ocorre o fato imponível, dá-se a incidência do mandamento de modo automático e infalível. Não há, portanto, falar-se em "fatos geradores", instantâneos, continuados e complexos. Segundo a doutrina dominante, instantâneo seria o "fato gerador" que se realiza numa unidade de

tempo e, sempre que se realize, dá nascimento a uma obrigação tributária autônoma. Continuado, aquele que tende a persistir no tempo e complexo aquele formado por vários fatos que se entrelaçam, de modo que somente com a conjugação de todos eles é que estaria completa a figura típica.

“Para que os senhores bem sintam a fragilidade de tal classificação, convém lembrar que a palavra “complexivo” nem existe na língua portuguesa. É, talvez, uma das muitas traduções impensadas que campeiam nas coissas do direito tributário.

38.9 “Mas essa segunda classificação é infundada, como salientara, precisamente porque ignora dado fundamental, qual seja, o da incidência automática da lei tributária. Para que fosse possível, mister seria que pudéssemos conceber um fato que vai acontecendo aos poucos, sendo que a ordem jurídica, concomitantemente, vai reconhecendo, de modo parcial, os eventos que foram ocorrendo, o que, evidentemente, seria um grande absurdo. Por mais complexo que seja o fato objeto de consideração pela lei tributária, só se poderá falar em “fato gerador” no momento exato em que estiver completa a figura típica. Se for constatado, digamos, por 100 elementos e apenas 99 ocorrerem, nada existirá de relevante para o direito. É como se nada houvesse acontecido. Seria o mesmo que nenhum dos 99 jamais houvesse ocorrido.

“Por tudo isso se pode concluir que todos os fatos são instantâneos, não tendo cabimento a classificação tripartida adotada pela doutrina” (ob. loc. cit.).

39. Classificação científica das h.i. quanto ao aspecto temporal

39.1 Após tão bem fundamentada refutação das classificações tradicionais, Paulo Barros Carvalho expõe sua classificação, fundada em critério puramente jurídico: “A única classificação que me parece reunir dados científicos é a que vislumbra, nas hipóteses de incidência, a previsão ou não de sua ocorrência em determinado momento.

39.2 “Efetivamente, hipóteses de incidência há que prevêm a ocorrência do fato imponible para determinado momento. Se ocorrerem em instante diverso, não se dá por realizado o fato imponible. Desse tipo, temos a hipótese de incidência do imposto de renda. Intieressa, apenas, saber qual a renda líquida, mas no último dia do exercício. Em qualquer outra data será de todo irrelevante. Também desse tipo, o nosso imposto predial e territorial urbano. Releva saber quem é o proprietário, quem tem o domínio útil ou detém a posse, mas no primeiro dia do exercício.

39.3 “Por outro lado, hipóteses de incidência existem que não prevêm momento exato para que se realize o fato imponible. Assim sendo, em cada momento em que ocorrerem darão nascimento a uma obrigação tributária autônoma. É o caso do IPI, ICMS etc.

“Como conclusão, sugiro que seja adotada a classificação das hipóteses de incidência em: a) hipóteses de incidência que prevêm momento exato para a ocorrência do fato imponible e b) hipóteses de incidência que não fazem alusão ao momento em que deva ocorrer o fato imponible.

39.4 “Segundo me parece, esta é a única classificação com base científica, de vez que nasceu do exame do próprio aspecto temporal das hipóteses de incidência dos diversos tributos.

“De todo irrelevante sermos proprietários de imóvel urbano no dia 4 de maio, posto que a hipótese de incidência do imposto predial e territorial urbano exige que tal fato ocorra no dia 1^o de janeiro. Igualmente, de nada valerá fazer minha declaração de rendimentos no dia 27 de outubro, uma vez que o resultado previsto na lei do IR é o apurado no dia 31 de dezembro” (ob. loc. cit.).

39.5 Esta longa transcrição teve em mira — além de assegurar absoluta fidelidade ao reproduzir o pensamento de Paulo Barros Carvalho — deixar patente nossa adesão irrestrita à tese assim exposta.

39.6 Do acerto desta crítica e da excelência da classificação que se propõe em substituição, diz eloquentemente o seguinte trecho de Alfredo Becker: “A mesma regra jurídica não pode incidir, mais de uma vez, sobre a sua hipótese de incidência realizada. Esta se realiza pelo acontecimento do fato (ou complexo de fatos) que forma o seu conteúdo e, sobre este fato existente (e no qual consiste a hipótese de incidência realizada), a mesma regra jurídica incidirá apenas uma vez. Entretanto, se fato idêntico novamente acontecer, então, a mesma regra jurídica voltará a incidir porque houve segunda realização de sua hipótese de incidência” (ob. cit., p. 292).

39.7 Na verdade, aí está dito, com toda simplicidade, o que interessa considerar, não importando ao intérprete se o fato qualificado pela lei se consuma num átimo ou se depende de penoso e lento processo pré-jurídico para se consumir. Só o que é relevante é o momento de sua consumação. Só então é ele fato jurídico, fato imponible.

Este mesmo categorizado escritor deita por terra a classificação tradicional, ao dizer: “Quando o fato (sentido lato) que realiza a hipótese de incidência consiste num estado de fato, poderia parecer, à primeira vista, que a mesma regra jurídica estaria incidindo duas ou mais vezes sobre a mesma

hipótese de incidência realizada, pois o estado de fato é o fato que aconteceu e permanece e que, por isto, pode ser contemplado: ou no momento em que aconteceu (portanto, como fato estrito senso) ou sob ângulo de sua duração continuada (portanto, como estado de fato).

39.8 "Entretanto, refletindo-se, verifica-se que não é a mesma hipótese de incidência realizada que está sofrendo a segunda e sucessivas incidências da mesma regra jurídica. Esta poderá incidir tantas vezes (anualmente ou diariamente) enquanto durar o estado de fato; o número de incidências dependerá das coordenadas de tempo de realização da hipótese de incidência, isto é, a hipótese de incidência poderá consistir no estado de fato com duração de um ano ou de um dia, de modo que, ao término do segundo ano ou do segundo dia, logicamente ocorre uma segunda realização da hipótese de incidência. Por exemplo: o chamado imposto sobre a propriedade territorial e predial tem como hipótese de incidência um estado de fato: a existência permanente, durante um ano civil, de imóvel objeto de direito de propriedade privada, todos os anos, enquanto o imóvel for objeto de direito de propriedade privada, o imposto será cobrado uma única vez e, durante aquele ano, não será cobrado outra vez o mesmo imposto, ainda que o imóvel, cada dia, tenha um proprietário diferente" (ob. cit., pp. 292-293) (v. também, *Curso...*, Paulo Barros Carvalho, pp. 138 e ss., especialmente pp. 151 e ss.).

40. Aspecto espacial

40.1 Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponível.

Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar. A ubicação dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária.

40.1.1 Como descrição legal – condicionante de um comando legislativo – a h.i. só qualifica um fato, como hábil a determinar o nascimento de uma obrigação, quando este fato se dê (se realize, ocorra) no âmbito territorial de validade da lei, isto é, na área espacial a que se estende a competência do legislador tributário. Isto é consequência do princípio da territorialidade da lei, perfeitamente aplicável ao direito tributário.

40.2 Pois, as conotações espaciais da hipótese de incidência são decisivas para a conformação do fato imponível.

Essa perspectiva genérica do aspecto espacial da h.i. está presa ao (dependendo) âmbito de competência do legislador ordinário: a lei

municipal só tem eficácia no território do Município; a lei estadual só no próprio estado. Só a lei federal tem abrangência nacional.

40.2.1 Um determinado fato, ainda que revista todos os caracteres previstos na h.i., se não se der em lugar nela previsto implícita ou – o que é raro e em geral dispensável – explicitamente, não será fato imponível. Vale dizer: não determinará o nascimento de nenhuma obrigação tributária.

Será um fato juridicamente irrelevante.

40.3 Por outro lado, a lei pode dar saliência ou relevo ao aspecto espacial da h.i., acrescentando a este condicionamento genérico um fator específico de lugar, posto como decisivo à própria configuração dos fatos imponíveis.

Na Itália, a circunstância de uma indústria nova instalar-se no "Mezzogiorno" exclui a incidência de certos tributos. No Brasil, o mesmo acontece relativamente à sua região Nordeste ou à Zona Franca de Manaus (ZFM). Dão-se, nessas áreas, fatos subsumíveis à h.i., não configurando, porém, fatos imponíveis, por faltar o aspecto espacial da h.i., ou seja, porque o aspecto espacial não abrange (não atinge) fatos localizados nessas áreas. O mesmo ocorre, *verbi gratia*, nas zonas francas ou portos francos.

40.4 Escreve A. Becker: "As coordenadas de lugar podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares (exemplo: imposto de venda de mercadoria fabricada em Estado diverso daquele onde foi celebrado o contrato)" (ob. cit., p. 301).

40.5 No direito brasileiro são inúmeros e frequentes os problemas referentes a esse importante aspecto da h.i.

Critério geral da circunscrição global dos âmbitos das leis tributárias dá a Carta Constitucional ao deixar patente que a lei federal é aplicável em todo o território nacional; as estaduais, no âmbito de cada estado; as municipais, no território do respectivo Município.

40.6 Persistem sendo problemas a prestação de serviços de firma registrada em um Município, em outro; certas operações mercantis com sujeitos em dois Estados, etc.

A própria Constituição se encarregou de resolver alguns desses problemas, ao dispor expressamente sobre competências, em casos que seriam duvidosos (arts. 155, § 1º, I, II, III, VIII, e 156, § 2º, II). Implicitamente, porém, a Constituição tem critério para solução de todas as questões.

40.7 O aspecto espacial tem, além disso, âmbito específico, quando abrange o próprio local físico onde a lei reputa consumado o fato imponible. Quando a lei menciona estabelecimento, depósito, filial, sucursal etc., está fixando condições de situação do fato imponible relevantes para se qualificar a incidência e a isenção, conforme o caso.

40.8 Se a lei nada disser, estará implicitamente dispondo que lugar relevante é aquele mesmo em que se consuma o fato imponible. Dentro de certos limites, a lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos imponíveis ocorridos em lugares diferentes (desde que no território do legislador).

40.9 Dino Jarach adverte que, algumas vezes, sob aparência de designação de condições de lugar, o que está efetivamente fazendo a lei é indicar o sujeito ativo do tributo. Estar-se-ia, então, diante do aspecto pessoal e não espacial da h.i.

40.10 Dino Jarach salienta que, algumas vezes, quando a lei menciona fatos "situados em determinada área, não há uma definição do aspecto objetivo do fato imponible; há uma vinculação deste aspecto objetivo com o sujeito ativo da imposição, porque, como se vê, se estabelece uma relação entre o aspecto objetivo — que é a disposição da propriedade de um imóvel determinado — e a entidade político-territorial, que é o sujeito ativo; delimita-se assim o âmbito de imposição daqueles imóveis que se achem localizados no território que é próprio do sujeito ativo" (*Aspectos...*, p. 296). No Brasil, o legislador — seja complementar, seja ordinário — não tem liberdade de manipular esses dados. Todos vêm já implícitos na Constituição e são inderrogáveis.

41. Aspecto material

41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permi-

tindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere.

As classificações jurídicas dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.

41.3 Sua importância é intuitiva e tão evidente que a maioria dos autores nela se fixam, negligenciando o cuidado dos demais, ou mesmo não os considerando. Deveras, a maioria dos autores fica ao trato do aspecto material, desconsiderando os demais aspectos da h.i.

41.3.1 Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa, etc.)

41.4 Tão íntima é a conexão entre o aspecto material e o pessoal — os dois mais importantes — da h.i., que não se pode cuidar de um, com abstração de outro.

Assim, não se pode considerar a propriedade imobiliária, com abstração do proprietário, nem a renda, sem a pessoa que a recebe, etc. (por isso Cleber Giardino reconhece, pela regra-matriz constitucional, o destinatário constitucional tributário).

41.5 Conforme a lei dê ênfase maior ou menor a um ou outro aspecto — sem jamais poder excluir um ou outro — altera-se substancialmente a própria natureza da h.i. Há uma classificação, muito divulgada, dos impostos — de grande importância em alguns sistemas tributários alienígenas, porque critério de repartição de competências — em pessoais e reais, que repousa precisamente na tônica que o legislador põe no aspecto pessoal ou material, para efeito de modular o *quantum* do tributo.

41.6 No Brasil, tal classificação passou a ter maior significação com a Constituição de 1988. É importante assinalar que, por maior que seja a ênfase posta num, o outro não desaparece, nem pode deixar de ser considerado, dado o caráter necessário dos quatro aspectos da hipótese de incidência.

Pela sua função capital, o aspecto material da h.i. merece o estudo do mais desenvolvido.

Fornece o critério básico, para se responder "quanto é devido", além de servir de fulcro para o discrimen que permite formular a única classificação *jurídica* dos tributos, desdobrando-os em espécies e subespécies.

42. Base impositiva (questão terminológica)

42.1 A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base impositiva. A base impositiva é ínsita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional (sublinhada por Paulo Barros Carvalho, ao demonstrar a inconstitucionalidade dos chamados tributos fixos – v. *Curso* ..., p. 207). Ela fornece critério para determinação do *quantum* tributário.

42.2 Aires Barreto – aplicando nossos discernimentos conceituais entre hipótese de incidência e fato impositivo (plano abstrato e plano concreto; universo do direito e mundo fenomênico) – distingue base de cálculo de base calculada, colocando a primeira no plano legal e a segunda no nível fático (v. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, Ed. RT, pp. 37 e ss.).

Souto Maior Borges prefere empregar a terminologia “base tributável” (*Lançamento Tributário*, 2ª ed., Malheiros Editores, 1999, pp. 148 e ss.).

42.3 Roque Carrazza pensa da mesma forma: “A base de cálculo *in abstracto* está para a hipótese de incidência do tributo (fato gerador *in abstracto*), assim como a base de cálculo *in concreto* está para o fato impositivo (fato gerador *in concreto*).

“Do mesmo modo pelo qual não se confundem a hipótese de incidência (descrição normativa do fato que, *se e quando* acontecido, fará surgir o tributo) e o fato impositivo (o fato acontecido que, por ajustar-se à hipótese legal, determina o nascimento do tributo), também não se superpõem a descrição normativa da base de cálculo (base de cálculo *in abstracto*) e a real apuração do valor nela indicado (base de cálculo *in concreto*)” (parecer in *RDFT*, 29/128).

43. Definição de base impositiva

43.1 Base impositiva é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*. “É padrão ... ou referência para medir um fato tributário” (Aires Barreto, ob. cit., p. 38).

A base impositiva é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua.

O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição.

43.1.1 Aires Barreto, sublinhando que “não se mede o abstrato”, esclarece que base de cálculo é fundamento ou apoio para cálculo, “critério para medir” o fato impositivo (ob. cit., p. 38). Daí definir: “descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”.

43.2 O aspecto material, além de necessariamente referir-se a qualidades físicas (consistência e forma), e outros atributos, é suscetível também, direta ou indiretamente, de apreciação quantitativa. A base é, pois, uma grandeza apreciável mensurável do aspecto material da h.i. Tem caráter uniforme, abstrato e genérico; tem cunho normativo (Aires Barreto) como toda a h.i.

43.2.1 O aspecto material da hipótese de incidência é a conceitualização legal de uma determinada consistência e forma, que constituem o seu próprio núcleo essencial. Pois os atributos dimensionários (ou a grandeza) deste aspecto se designam base impositiva. Esta é sempre mensurável, podendo ser dimensionada, segundo critérios de relação estabelecidos na lei.

43.3 Juridicamente, a base impositiva é um atributo do aspecto material da h.i., dimensional de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i.

43.4 Por isso, Amílcar Falcão qualifica a base impositiva como “verdadeira e autêntica expressão econômica” da hipótese de incidência (*Fato gerador* ..., cit., p. 138).

A este atributo a lei designa o papel de base impositiva; ou seja: a lei qualifica um ou alguns atributos dimensionáveis do aspecto material da h.i. e lhes confere a função jurídica de base impositiva.

43.5 Os atributos dimensionáveis (ou mensuráveis) do aspecto material podem ser diversos, ou podem ser medidos segundo diferentes critérios. A lei pode designar a um só, ou a alguns, ou a todos estes atributos a função de base impositiva: função jurídica (para efeitos jurídicos) de medir a materialidade da base.

43.5.1 Note-se bem que estamos tratando de um atributo de um aspecto da h.i. A hipótese de incidência é uma descrição hipotética de um fato ou estado de fato, contida em lei (feita pela lei). É, portanto,

um mero conceito, necessariamente abstrato. Desta natureza abstrata obviamente participam seus aspectos e respectivos atributos. Por isso, estes — os atributos — são eminentemente conceptuais (o que ficou bem frisado por Aires Barreto).

43.6 Daí por que — enquanto aspecto da h.i. — a base imponível é um conceito-legal, a que fica preso o intérprete. É qualidade jurídica normativa da h.i. A mensuração do fato imponível só pode ser feita de acordo com o critério normativo que na base de cálculo (legal) se adota.

43.6.1 Aires Barreto diz: “É por lei que se indica a base de cálculo *in abstracto*, mero conceito normativo. A lei, ao descrever a hipótese legal que, *se e quando* acontecer, dará nascimento à obrigação tributária, já terá erigido a base de cálculo.

“Na expressão base de cálculo, a partícula ‘de’ indica relação atributiva ‘de fim’ cujo emprego tornaria mais explícito o seu próprio objeto”.

43.6.2 Agrega Aires Barreto: “Base de cálculo quer dizer ‘fundamento para calcular’, ‘apoio para contar’, ‘estimar’ ou ‘avaliar’. Exprime o critério para a realização de uma operação, ou de combinação destas, sobre números. Equivale a dizer: expressão do padrão para medir, por comparação, grandezas da mesma espécie”.

43.6.3 E arremata, com sua proverbial clareza: “Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a *dívida tributária*” (*Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, Ed. RT, 1987, pp. 39/40).

43.7 A lei é que qualifica uma, dentre as perspectivas dimensionais da h.i., para exercer as funções de base imponível. Com isto concorda A. Becker: “A base de cálculo foi escolhida pela própria regra jurídica, por isso ela é critério objetivo e jurídico. E porque esta escolheu procedeu-se dentre os múltiplos elementos da hipótese de incidência, a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência que estrutura a regra jurídica de tributação” (ob. cit., p. 343).

43.8 Insistimos em sublinhar o aspecto conceptual da base imponível, para afastar claramente a idéia de que se trate de algo “material”, inerente ao objeto a que o conceito legal “hipótese de incidência” se refere. Pelo contrário, a base imponível é um atributo de um aspecto (o material) da h.i. e, como tal, um conceito legal também.

Esta verificação tem uma consequência imediata: a base imponível pode abranger inteiramente as perspectivas dimensionais do fato objeto do con-

ceito em que a h.i. se constituiu ou somente algumas. Pode também dar-lhes configuração jurídica própria, diversa da que, em realidade, e no mundo fenomênico, elas têm.

Assim, um estado de fato pode ter diversos atributos dimensionais; a base imponível estabelecida pelo legislador pode considerar somente um, ou alguns — e não necessariamente todos.

43.9 A. Becker desenvolve longo raciocínio, para mostrar — como já o fizeram Rubens Gomes de Sousa, Amílcar Falcão e Gilberto de Ulhoa Canto — que, no caso de o aspecto material ser muito complexo, será essencialmente importante e decisivo o elemento de fato cuja perspectiva dimensional for qualificada pelo legislador como base imponível (ob. cit., p. 331).

43.10 Nessas páginas deixa este insigne mestre expressa sua bem fundamentada convicção de que as duas espécies tributárias (tipos de imposto) se determinam pela investigação da base imponível, que repousa no núcleo da h.i.

43.11 O lúcido Hector Villegas leciona, a propósito da base imponível da taxa: “A taxa também tem limites que são naturais à sua própria conformação objetiva e que estão referidos ao seu montante. Estes limites devem partir da noção básica, segundo a qual a mesma é um tributo vinculado, sendo sua hipótese de incidência uma determinada atividade estatal suscetível de ser individualizada, relativamente a determinada pessoa. Daí por que a fixação do montante não poder levar em conta circunstâncias inerentes à pessoa ou aos bens do obrigado (que são hipótese de incidência de imposto), mas só circunstâncias atinentes à atividade em si mesma, por ser ela, e não outra coisa, a hipótese de incidência da obrigação correspondente às taxas”.

43.12 Prossegue Villegas: “Resultado, portanto, indiscutível que a base imponível das taxas deve estar relacionada com sua hipótese de incidência (a atividade vinculante), assim como nos impostos tal base de medição se conecta com situação relativa ao sujeito passivo, a seus bens ou atividades que são consideradas hipóteses de incidência pela lei

“Em consequência, tais critérios de graduação levarão em conta uma série de aspectos relativos à atividade que o Estado desenvolve e ao serviço que resulta prestado como consequência de tal atividade” (“Verdades e ficções em torno do tributo denominado taxa”, in *RDP* 17/337).

43.13 Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponível — relativamente à hipótese de incidência — pela circunstância de ser imponível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponível uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponível a renda do seu titular. Tal situação — essen-

cialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio. Daí a advertência de Amílcar Falcão:

“De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo” (*Fato gerador...*, cit., p. 138).

43.13.1 Uma taxa por serviços municipais de conservação de rodovias não pode tomar por base o valor dos veículos ou sua idade, mas só o seu peso ou outras características que provoquem desgaste maior ou menor das rodovias (o que, indiretamente, vai determinar o vulto do serviço de conservação).

43.13.2 Se a lei tomar por base o valor do veículo, desnatura inteiramente a taxa configurando imposto sobre o patrimônio. Em outros sistemas isso pode ser irrelevante. No nosso, essa lei municipal seria inconstitucional, porque imposto sobre bem patrimonial representado por veículo pertence exclusivamente à competência tributária dos Estados (art. 155, I, “c”).

43.14 A decisiva importância da base imponible e sua posição nuclear – exatamente porque é um atributo do aspecto material da h.i. – não escaparam ao íncito Rubens Gomes de Sousa, que teve oportunidade de escrever: “... a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa, ou vice-versa” (“Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM”, publicado in *RD* 11/16).

43.15 Esse notável mestre e pioneiro já manifestara tal convicção, anteriormente: “Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor do seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio”.

43.15.1 Continua Gomes de Sousa: “Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das

coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, por que desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorram necessariamente” (Rubens Gomes de Sousa, parecer, in *RI* 227/65-66).

43.16 Enfim, tão importante, central e decisiva é a base imponible que se pode dizer que – conforme o legislador escolhe uma ou outra – poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária.

43.17 Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

A própria classificação geral dos tributos em espécies e destas em subespécies depende visceralmente deste tão importante aspecto da h.i.

O mais completo estudo da “base imponible fáctica”, no direito comparado, é do jurista espanhol Juan Ramallo Massanet (in *RDT* 11/11).

43.18 Base calculada – A base calculada resulta da aplicação concreta da base imponible (esta no plano legal, aquela no plano da aplicação da lei). A contribuição científica criativa de Aires Barreto leva a conceituar base calculada como “o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (base de cálculo) a um caso concreto” (ob. cit., p. 91).

43.19 Ramallo diz da base calculada que ela é “o resultado quantitativo a que se chega para um contribuinte concreto”.

43.20 A base de cálculo é um conceito legal de tamanho; base calculada é magnitude concreta, é a precisa medida de um fato.

44. Alíquota

44.1 A alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide *se e quando* se consuma o fato imponible dando nascimento à obrigação tributária concreta.

Deve receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible.

44.2 A própria designação (alíquota) já sugere a idéia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponível que o estado se atribui (editando a lei tributária).

44.2.1 Aires Barreto mostra que a idéia de fração, parte, cota está na raiz do termo alíquota, mas não é o seu significado técnico preciso: a) a alíquota é critério para atribuir ao estado uma soma de dinheiro. Essa soma é o *quantum* devido; b) é a dívida tributária que, em certos casos, pode ser parcela da base. Não da base de cálculo — que é abstrata — mas da base calculada; c) genericamente, o *quantum* devido é apenas parcela da riqueza do contribuinte atribuída ao estado, porque quando o percentual for superior a 100% não se pode dizer que o *quantum* é parcela da base calculada, embora seja parcela da riqueza do contribuinte (p. 93).

44.3 Na maioria dos impostos, essa grandeza é uma expressão de riqueza do sujeito passivo tributário, da qual o estado se atribui (mediante a lei tributária) uma quota (parte, fração, quota, alíquota).

44.3.1 Assim, a lei tributária imputa ao estado 10% da renda de alguém; 15% do valor de um produto; 10% do preço de uma operação mercantil, etc. Na maioria das vezes, a alíquota é expressa sob a forma de percentual do valor de uma coisa. Evidentemente, só tem cabimento a alíquota *ad valorem*, quando a base imponível seja o *valor* da coisa posta como aspecto material da h.i. Quer dizer: se a perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. for um valor, expresso em dinheiro, então a alíquota poderá ser um percentual.

44.4 Se — como é, hoje, raro — a base imponível for outra (peso, volume, tamanho, capacidade, etc.) já a alíquota deverá ser expressa diretamente em dinheiro, cuja expressão numérica será multiplicada pela base imponível. Assim, por exemplo, a lei tributária dirá: “pague \$ 1,00 por quilo”, ou “por metro”, etc.

44.5 Por isso, Renato Alessi define o poder tributário como “poder de exigir coativamente uma alíquota de riqueza privada” (ob. cit., pp. 33-34).

44.6 Não basta para a fixação do *quantum debetur*, a indicação legal da base imponível. Só a base imponível não é suficiente para a determinação *in concreto* do vulto do débito tributário, resultante de cada obrigação tributária.

A lei deve estabelecer outro critério quantitativo que — combinado com a base imponível — permita a fixação do débito tributário, decorrente de cada fato imponível. Assim, cada obrigação tributária

se caracteriza por ter certo valor, que só pode ser determinado mediante a combinação de dois critérios numéricos: a base imponível e a alíquota.

44.7 O objeto de cada obrigação tributária (individual e concreta) é o pagamento de uma soma determinada. A fixação dessa soma depende integralmente da lei. Nem a administração nem o contribuinte concorrem com qualquer margem de liberdade no processo de sua formação.

44.8 Aires Barreto analisa a alíquota no *plano normativo* e no *plano da aplicação da lei*. No plano normativo, para Aires, “alíquota é o *indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo*”.

“Nesse *patamar*, alíquota esgota-se ‘no ser mero indicador’ porque só passível de conjugação com um dado abstrato (no sentido de não numérico): a base de cálculo. Enquanto não se der a ocorrência do fato a ser medido, não se presta a alíquota à obtenção do *quantum* devido a título de tributo”.

44.8.1 Continua Aires Barreto: “Alíquota, no plano da aplicação da lei, é o fato que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação tributária. Neste estágio, a alíquota já atua como um dos termos da multiplicação cujo produto é, concretamente, o *quantum debetur*”.

“Só no momento da aplicação da lei ao caso concreto é que se terá a transformação da incógnita matemática (valor venal, preço do serviço, valor da operação, valor da renda, da importação etc.) em cifra; e, só depois de conhecida esta, será possível obter concretamente a dívida tributária” (*Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, Ed. RT, 1987, p. 44).

44.9 Por essa forma, a lei serve de instrumento para que o estado retire — de acordo com o critério objetivo, genérico e abstrato — uma quota de uma riqueza da pessoa posta como sujeito passivo da obrigação.

44.10 Merece transcrição Renato Alessi: “O exercício do poder tributário se apresenta, portanto, como logicamente condicionado à existência concreta — junto ao particular, em relação ao qual o próprio poder deve se expressar atualmente — desta riqueza da qual se deve retirar uma alíquota, na forma e natureza determinada pela norma institutiva de cada contribuição coativa específica...” (*Alessi-Stammati, Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET, pp. 33/34).

44.11 A alíquota — disse-o implicitamente A. Becker — é uma quota ou parte ideal do fato posto como aspecto material da h.i. São suas palavras: “... o tributo — sempre e logicamente — consiste numa parcela daquele fato que foi transfigurado em cifra (base de cálculo)”

por escolha e determinação da *regra* que estrutura a regra jurídica de tributação” (ob. cit., p. 343).

44.12 Explica-o melhor em outra passagem: “A alíquota será aplicada somente depois que o fato escolhido para base de cálculo, sob a ação do método de conversão, transfigurou-se em cifra, de modo que a alíquota sempre representa uma parcela deste fato já transfigurado em cifra e não daquele outro fato que condicionou a variação da alíquota” (ob. cit., p. 344).

44.13 A base calculada é um fator individual de determinação da grandeza de cada débito. A alíquota um fator genérico. Dizemos “individual” a base porque o dado numérico por ela fornecido varia conforme cada fato individual (fato imponível) realizado. Sendo a perspectiva dimensível do aspecto material, fornece um dado essencial à individualização do débito, dado este que varia de fato concreto para fato concreto (cada fato imponível tem a sua dimensão).

44.13.1 Já a alíquota – por ser estabelecida objetivamente em lei – é um fator estável e genérico. Assim, a combinação do dado numérico individual e específico (base calculada) com o dado numérico genérico (alíquota) permite a fixação do débito correspondente a cada obrigação.

44.14 Do exposto se vê que a base calculada é uma grandeza ínsita à coisa tributada, que o legislador qualifica com esta função. Alíquota é uma ordem de grandeza exterior, que o legislador estabelece normativamente e que, combinada com a base imponível, permite determinar o *quantum* do objeto da obrigação tributária.

44.15 Amílcar Falcão relaciona alíquota e base, conceituando esta como a “grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar” (*Fato gerador da Obrigação Tributária*, cit., p. 137).

44.16 O estudo da alíquota, a rigor, não pertence ao capítulo “hipótese de incidência”, mas sim ao da estrutura dinâmica da obrigação tributária. A alíquota é, na verdade, integrante da parte mandamental da norma; a alíquota não está na hipótese legal, mas no mandamento. O mandamento principal, na norma tributária não é simplesmente “pague”, mas “pague x% sobre a base calculada”, ou “pague uma moeda por quilograma”, ou “uma moeda por metro”, ou “ou uma moeda por litro” etc.

O resultado da aplicação da alíquota sobre a base imponível, em cada fato imponível, é que enseja determinar o *quantum* correspondente a cada obrigação tributária.

45. Alíquota e taxa

45.1 De tudo que vem sendo exposto, já se vê que alíquota não é conceito igualmente aplicável a todos os tributos. Base imponível todos os impostos e algumas contribuições e taxas a têm, enquanto em inúmeros casos, não há cálculo a ser feito (contribuições e taxas fixas).

45.2 As taxas nem sempre têm alíquotas. Na verdade, não se trata de “atribuição ao estado pela lei, de parcela de riqueza alguma”. Esta explicação não é aplicável às taxas, cujo princípio informativo é totalmente diverso: decorre da Constituição (art. 145, II) que o princípio regente da taxa é a remuneração. Assim, o custo de um serviço público não geral (específico) deve ser repartido entre seus usuários, na medida em que cada administrado o utiliza.

45.2.1 Muitas taxas não têm alíquota. A lei, nesses casos, dispensa essa técnica e já estabelece o *quantum* devido, antecipadamente (pedágio, certidões etc.).

Em muitos outros casos, encontrar-se-ão alíquotas de taxa. Ao tratarmos das taxas aprofundaremos esse aspecto. Alíquota, nas taxas, é o critério legal de repartição, pelos administrados, do custo dos serviços públicos, ou do custo da atividade administrativa condicional do exercício do poder de polícia.

46. Determinação do “quantum debetur”

46.1 Na lei devem conter-se os critérios para determinação dos fatos que fazem nascer obrigações (h.i.), sua realização genérica e específica, momento, identificação do sujeito passivo e quantia devida.

A base imponível é uma grandeza inerente ao assim chamado objeto do imposto (aspecto material da h.i.). Como base calculada, tem um tamanho diferente em cada caso individual.

A alíquota é uma grandeza (um fator, um número) exterior ao objeto; é uma grandeza criada pela lei. É, portanto, genérica, imutável.

46.2 A aplicação da lei fixa e qualifica uma grandeza da coisa e permite estabelecer a base calculada. Sobre esta aplica-se outra grandeza, exterior a ela, a alíquota, número fixado na lei. A combinação das duas permite a individualização do débito, ou seja, fixação do *quantum* devido em cada caso concreto.

46.3 Está criado um tributo desde que expedida a lei que lhe descreve a h.i. Abstrata e genericamente, todos os que se encontram na situação legalmente prevista serão devedores.