

CAPÍTULO IV

COMPONENTES DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Conforme vimos no capítulo anterior (item 3.1), a tributação é uma relação jurídica. Como tal, possui dois requisitos: a relação intersubjetiva e a hipótese normativa (REALE, 1986, p. 212). A relação intersubjetiva surge dos acontecimentos do mundo fenomênico que foram eleitos, pelo legislador, como de interesse para a incidência da tributação, tais como a detenção de propriedade, a obtenção de renda, a promoção de circulação de mercadorias etc. A hipótese normativa refere-se à existência de comando legal que estabeleça a relação jurídica.

Em termos mais simples e diretos, os dois requisitos da relação jurídica a que estamos nos referindo podem ser sintetizados na ocorrência de um fato e na existência de uma norma. Eles se conectam aos valores, formando a *teoria tridimensional do direito*, descoberta por Miguel Reale (1986, p. 64-67). Nesse momento de nossos estudos, não vamos explorar o caráter axiológico do direito. Fixemo-nos nos dois pontos mencionados: fato e norma.

Indicamos que, para a boa existência do Estado de Direito, é imprescindível que primeiro tenhamos a hipótese normativa (comando legal). Depois, se e quando a hipótese for detectada no mundo dos fatos (não basta sua identificação no mundo das ideias, por exemplo), localizaremos a relação intersubjetiva e estabeleceremos a relação jurídica.

Assim, para termos uma relação jurídico-tributária, temos que identificar uma norma jurídica prévia e um fato ocorrido.

No terreno nos fatos tributários, encontram-se relações que, antes de significarem o surgimento da relação fiscal, são reguladas por outras disciplinas dos estudos acadêmicos, notadamente pelo direito civil (proprietário e não proprietário), pelo direito comercial (vendedor e comprador) e pelo direito trabalhista (empregado e patrão). Dessas ocorrências jurídicas surge a relação intersubjetiva tributária, a ligar o sujeito ativo (o Estado, o Fisco) ao sujeito passivo (contribuintes, responsáveis e substitutos tributários). É por isso que o direito tributário é um direito de sobreposição:

ele incide após a incidência de outra norma, estudada por outra área do conhecimento jurídico.

Deixemos ainda mais claro o que estamos afirmando, tomando um exemplo: a lei tributária estipula a incidência do Imposto de Renda – IR – sobre o salário; um patrão paga o salário ao empregado (relação intersubjetiva trabalhista); o recebimento de salário faz surgir o dever de o trabalhador/contribuinte recolher o IR ao Fisco (relação intersubjetiva tributária).

O segundo requisito de todas as relações jurídicas é a hipótese normativa, isto é, a existência de uma norma legal a regular referida relação. Muitos juristas, notadamente aqueles com inclinações filosóficas ou preocupados com aspectos científicos, debruçaram-se não só sobre a fenomenologia dos acontecimentos jurídicos – que são mais de cunho prático –, como também sobre a estrutura formal das normas – que compõem a parte mais teórica dos estudos jurídicos. Também o direito tributário possui estudiosos com as inclinações a que estamos nos referindo. Muito do conhecimento acumulado será aqui apresentado.

Inicialmente, destacamos que a norma tributária não possui estrutura peculiar, diferente das demais normas jurídicas. Mesmo havendo certa especificidade material, formalmente as normas tributárias ou não tributárias são iguais.

No presente capítulo, vamos estudar – brevemente – a relação intersubjetiva (fatos) e – mais detidamente – a hipótese normativa tributária.

1 A relação intersubjetiva de interesse tributário

Por relação intersubjetiva de interesse tributário, adaptando a terminologia de Miguel Reale indicada acima, temos os acontecimentos fáticos, aqueles que ocorrem no mundo real e que foram escolhidos pelo legislador para a incidência da norma exacional.

No sistema jurídico brasileiro temos um significativo rol de fatos de interesse para o Estado como ente tributante. Destacam-se os contidos nos arts. 153, 155 e 156 da CF, que preveem as materialidades que, em ocorrendo, farão surgir as relações jurídico-tributárias dos impostos relacionados pelos constituintes. Temos aí os impostos de importação, exportação, renda, operações de circulação de mercadorias e propriedade imobiliária, dentre outros. Usando esses exemplos, as relações intersubjetivas de interesse tributário serão, inicialmente, os negócios de importação, a relacionar as pessoas envolvidas (importador e exportador); de exportação (exportador e importador); renda (beneficiário e pagador); operações de circulação de mercadorias (comprador e vendedor); propriedade imobiliária (proprietário e todas as demais pessoas da sociedade). Cada um desses fatos é regido por leis específicas: comércio exterior, trabalhista, comércio interno e propriedade, para ficarmos nos mesmos exemplos.

Em um segundo momento, após tais relações intersubjetivas, surge a relação jurídico-tributária. Temos, então, duas relações intersubjetivas: a primeira, regida por alguma norma jurídica que não a tributária, e a segunda, a relação intersubjetiva de repercussão fiscal.

A doutrina nacional, em direito tributário, não costuma se referir a esses fatos por *relação intersubjetiva fenomênica*. Usa-se, ao invés, as expressões fato gerador, fato imponible, fato tributário. Todavia, a primeira e mais importante dessas expressões, *fato gerador*, é usada também para se referir à norma jurídica. Vejamo-la.

2 O fato gerador e seus termos correlatos

É da tradição brasileira denominar de *fato gerador* da obrigação tributária a ocorrência jurídica que faz nascer a relação jurídico-tributária. Nem todos os operadores do direito distinguem entre fato e norma, usando indistintamente *fato gerador* para duas situações muito distintas.

Vejamos alguns exemplos para ilustrar o que estamos tratando. Na Constituição Federal colhemos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributo e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

No texto citado, o constituinte usou *fato gerador* para significar *norma jurídica*. Comparemos com outro dispositivo, também da Constituição Federal:

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Nesta artigo, parece que o constituinte está se referindo, ao mencionar *fato gerador*, ao acontecimento fático. O comando parece dizer: se sobre um fato já incide um imposto previsto na Constituição, o legislador infraconstitucional não poderá se valer do art. 154 da CF para estabelecer outro imposto.

No Código Tributário Nacional, o legislador chegou a definir a indigitada expressão, *in verbis*: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Registramos que há um excesso cometido na redação legal pois, para que surja a obrigação tributária, é necessário o acontecimento do fato, mas ele não é suficiente. Há que existir a lei geradora de efeitos, previamente ao fato (*apud* FALCÃO, 1964, p. 18, rodapé 8).

A terminologia *fato gerador* foi uma tradução, uma adaptação do direito francês. O ponto de referência inicial foi o artigo de Gaston Jèze (1945, p. 50 e s.). Seu estudo é essencial em nossa disciplina, verdadeiro tema introdutório. Tanto que Miguel Reale (1986, p. 352) registra *fato gerador* como um “conceito-chave” para o direito tributário. Todavia, a nomenclatura divide a doutrina até os dias que correm.

Talvez o primeiro e mais severo crítico da expressão posta na berlinda tenha sido Alfredo Augusto Becker (1963, p. 75), na seguinte passagem:

“*Fato gerador*”: esta é uma expressão que os cientistas das Finanças Públicas construíram, aglutinando vocábulos por eles mal compreendidos e catados na Teoria Geral do Direito, o que explica o perfume de santidade jurídica que envolve dita expressão e que torna sua falsidade ainda mais perigosa. “Fato gerador” não gera coisa alguma. A embriogenia jurídica do tributo, em síntese, é a seguinte: (a) regra jurídica; (b) realização da hipótese de incidência (“fato gerador”) específica àquela regra jurídica; (c) incidência da regra jurídica sobre sua hipótese imponible realizada; (d) recebendo a incidência, a hipótese imponible se juridiciza; (e) a hipótese imponible juridicizada irradia a eficácia jurídica: a relação jurídica e seu conteúdo jurídico (direito à prestação e dever de prestá-la, pretensão e obrigação, coação e sujeição); o objeto da prestação é o tributo.

Seguindo os passos de Becker, Geraldo Ataliba (1996, p. 50) critica a expressão *fato gerador* por ser usada, indistintamente, tanto para a descrição da norma (hipótese normativa) quanto para a indicação do acontecimento do mundo real (relação intersubjetiva), registrando:

A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico.

Após essa afirmação, Ataliba passa em revista diversos autores, nacionais e estrangeiros, que criticam a terminologia ou apontam suas insuficiências.

Não faltam defensores para a expressão *fato gerador*. Veja-se, por exemplo, Arnílcar Falcão (1964, p. 18):

Se é verdade que existe tal impropriedade terminológica, entretanto, nem por isso deveria a expressão *fato gerador* ser desprezada. A deficiência apontada não exclui a virtude de, através da mesma qualificação, deixar-se assinalado que o momento da ocorrência do *fato gerador* é aquele mesmo em que se reputa instaurada a obrigação tributária.

Demais disso há a vantagem de, pelo uso da palavra *fato*, deixar-se esclarecido que o *fato gerador* é, *conceptualmente*, um fato jurídico e não um ato jurídico, ou melhor, um ato de vontade com conteúdo negocial relevante para o Direito Tributário.

Doutrinadores mais recentes também defendem a expressão, como damos mostra com Aurélio Pitanga Seixas Filho (2008, p. 17):

A crítica revela um preciosismo excessivo, pois além de ser usado há longa data, *fato gerador* indica que a lei descreve um *fato* que, quando *ocorrer*, irá *gerar* um dever jurídico para quem praticá-lo, não me parecendo, assim, que haja imprecisão no seu uso.

Voltemos à fonte da discórdia para embasarmos nossas tomadas de posição a respeito do assunto em comento.

2.1 O artigo de Gaston Jèze

No Brasil, como apontado acima, a discussão sobre o uso da expressão *fato gerador* remonta ao artigo científico escrito pelo jurista francês Gaston Jèze (1945, p. 50-63), cuja tradução e publicação na *Revista de Direito Administrativo* (v. 2, fasc. 1) é mencionada até hoje. Naquela época, não existiam publicações nacionais que considerassem o direito tributário uma disciplina autônoma, como já foi explicado anteriormente.

É interessante voltar ao texto de Gaston Jèze, que possui duas características dignas de nota: a clareza e o didatismo. Utilizá-lo-emos almejando os mesmos resultados.

Inicialmente, destacamos que Jèze (1945, p. 51) distinguiu, com firmeza, os planos normativo e fático, especificando que o *fato gerador* faz parte do segundo (do mundo fenomênico), asseverando: “A lei orgânica não é *jamaís* o *fato gerador* do

imposto. Nenhum débito individual é por ela criado”. O fato gerador do dever de recolher imposto, ou seja, o fato gerador que faz nascer a relação jurídico-tributária é a ocorrência, no mundo real, dos acontecimentos descritos, prévia e hipoteticamente, nas leis tributárias. Não se confundem, pois, o fato gerador, ocorrência no mundo fenomênico, com a previsão normativa, registro existente no mundo das leis.

O que é, então, o *fato gerador*? O autor ensina:

Por essa expressão, entende-se o fato ou o *conjunto* de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de *tal* importância, a título de *tal* imposto, contra *tal* contribuinte (JÈZE, 1945, p. 50).

Exemplos de fatos ou conjunto de fatos a que se refere Jèze são a importação e a exportação de produtos, a obtenção de renda, as operações de circulação de mercadorias e a propriedade de imóvel urbano.

Jèze frisou, por diversas vezes, que o *fato gerador* é o acontecimento específico, aquele realizado por uma pessoa identificada, com apuração de valores certos, e não situações abstratas previstas nas leis. Estas são o primeiro ponto da longa cadeia de acontecimentos que levam ao surgimento, concretização e extinção da relação jurídico-tributária. O fato gerador é o acontecimento físico. Substituindo os termos utilizados na citação *supra*, temos que o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física surge quando Nelson adquire renda (recebe salário), pago por seu patrão, na cidade de Belo Horizonte – MG, no dia 5 de outubro de 2010, no valor de R\$ 3.100,00.

Jèze procurou distinguir o fato gerador de todas as outras figuras marcantes que envolvem a tributação, como a previsão orçamentária e a constituição do crédito tributário. Citemos essa outra passagem, anotando que o doutrinador se referiu ao *lançamento* – conceito que explicaremos oportunamente – como “ato criador da dívida de imposto”:

A manifestação de vontade pela qual o agente administrativo competente decide, nos prazos e pelas formas prescritas na lei orgânica de imposto, que tal indivíduo, o qual preenche todas as condições legais (*fato gerador do imposto*), é considerado devedor ao fisco, de tal quantia, a título de tal imposto, é o *ato criador da dívida de imposto*. Não é o fato gerador do imposto; mas o fato gerador serve de base para o ato criador daquela dívida de imposto. Pouco importam as *modalidades da dívida* assim criada: exigível imediatamente ou a termo. Essas modalidades nada tem que ver com o fato gerador do imposto, nem com a criação da dívida. (JÈZE 1945, p. 52).